

Kommunale Rechnungsprüfung

Grundlagen – Aufgaben – Organisation

Von

Helmut Fiebig

Leiter des Rechnungsprüfungsamtes
der Stadt Meerbusch

4., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 10327 0](http://ESV.info/978_3_503_10327_0)

1. Auflage 1994
2. Auflage 1998
3. Auflage 2003
4. Auflage 2007

ISBN: 978 3 503 10327 0

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2007

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Gesetzt aus der 9/11 Punkt Times

Satz: multitext, Berlin

Druck: Druckhaus Berlin-Mitte

Vorwort zur 4. Auflage

Vier Jahre nach der Herausgabe der 3. Auflage dieses Standardwerkes ist es wegen der schnell fortschreitenden Entwicklung eines doppischen Verfahrens für die kommunale Haushaltswirtschaft erforderlich geworden, in einer 4. Auflage die grundsätzlichen Sachverhalte zur Prüfung der neuen kommunalen Haushalte zu behandeln. Nordrhein-Westfalen hatte zum 1.1. 2005 die bisherige Kameralistik durch die kaufmännische Buchführung abgelöst, in Niedersachsen wurde im November 2005 der entsprechende Gesetzesbeschluss gefasst. Die überwiegende Zahl der Flächenländer hat diesen Schritt nachvollzogen, wobei in manchen Bundesländern die Gemeinden die Option haben, entweder nach den Grundsätzen der Erweiterten Kameralistik oder nach der doppischen Buchführung ihre Geschäftsvorfälle nachzuweisen.

Damit wird für die Kommunen das realisiert, was Art. 114 GG seit 1949 dem Bundesfinanzminister auflagt: „über das Vermögen und die Schulden ... Rechnung zu legen“. Angesichts der Tatsache, dass die Kameralistik nicht geeignet ist, eine derartige Übersicht aus der Buchführung heraus zu entwickeln, bewegten sich faktisch alle bisherigen Bundesfinanzminister auf dem Boden des Artikels 72 der Reichsverfassung von 1871, wonach lediglich über die Verwendung aller Einnahmen des Reiches durch den Reichskanzler Rechnung zulegen war.

Das neue Haushaltsrecht greift zwar vieles auf, was in den letzten Jahren der Kameralistik verändert wurde. Die Instrumente, wie sie sich aus der einseitigen, der gegenseitigen und der unechten Deckung ergaben, verbunden mit der unbeschränkten Bildung von Haushaltsausgaberesten auch im Verwaltungshaushalt sowie die Übertragbarkeit von außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen führten zu einer Entmachtung der Gemeinderäte und damit faktisch zu einer Entdemokratisierung der Einrichtungen, die Willy Brandt einst als Schule der Demokratie bezeichnet hatte.

Das doppische Haushaltsrecht geht weiterhin von den Erleichterungen, wie sie in den letzten Jahren der Kameralistik geschaffen wurden, aus. Ein wesentlicher Unterschied besteht allerdings darin, dass mit der Planung des Haushalts ein deutlicher Zwang weg von der Input-orientierten hin zur Output-orientierten Steuerung geschaffen wurde. Es reicht nämlich nicht mehr aus, Haushaltsmittel nur zu veranschlagen, sondern es ist erforderlich auch Ziele, Kennzahlen und Leistungsdaten im Rahmen der Haushaltsplanberatung zu nennen. Es wird Aufgabe der Räte sein, nicht nur Mittel bereitzustellen, sollen auch ganz klar zu definieren, welche Ziele mit diesen Mitteln erreicht werden sollen und was passiert, wenn diese Ziele nicht erreicht werden.

Für die Prüfung ergibt sich hierdurch ein neuer Ansatz: nicht mehr das ordnungsgemäße Nachweisen von Zahlungsvorgängen steht im Mittelpunkt, sondern die Frage, ob das, was erreicht werden sollte, mit den zur Verfügung stehenden Mitteln auch erreicht wurde.

In dieser Situation müssen Ratsmitglieder wissen, wie sie die Hoheit über die städtischen Finanzen behalten können. Daher liegt ein Schwerpunkt dieses Buches auf die Behandlung des neuen kommunalen Haushaltsrechts, so wie es sich in Nordrhein-Westfalen darstellt. Allerdings wurde auch auf die bereits bekannten Vorschriften der übrigen Länder verwiesen. Teilweise ist aber aufgrund völlig unterschiedlicher Bewertung von Ansätzen in der 1. Eröffnungsbilanz eine einheitliche Behandlung aus der Sicht der Prüfung nicht möglich.

Unabhängig von der Einführung der Doppik gilt die Kameralistik entweder noch als Übergangslösung oder bleibt als Option bestehen. Daher ist es erforderlich, sowohl das „alte“ Recht – die Kameralistik – zu behandeln als auch auf „neues“ Recht – die kaufmännische Buchführung – einzugehen. Soweit dies methodisch in den laufenden Text passt, erfolgt es an der jeweiligen Stelle. Ansonsten wird auf das erweiterte Kapitel VIII und das neue Kapitel IX verwiesen.

Als Folge der Umstellung des Haushaltsrechts hat sich das Prüfungsrecht anpassen müssen. Vieles, was in der Praxis der Wirtschaftsprüfer erprobt wurde und sich bewährt hat, kann von den kommunalen Rechnungsprüfungsämtern übernommen werden. Allerdings ist der Blickwinkel der Wirtschaftsprüfer ein anderer als der der kommunalen Rechnungsprüfungsämter: Während die ersteren auch steuerrechtliche Vorschriften zu beachten haben, sich aber bei der Prüfung der Bilanz ausschließlich auf HGB-Vorschriften und den Bestimmungen der Satzungen und Regeln des Unternehmens beschränken, ist das Steuerrecht für die RPÄ ohne Bedeutung. Dafür kommt aber das gesamte Spektrum der von den Kommunen anzuwendenden Rechtsvorschriften hinzu.

Um das Werk in einem handlichen Umfang zu erhalten, war es erforderlich, insbesondere auf die Anhänge, die Prüfungen in der Kameralistik behandeln, zu verzichten. Ebenfalls wurde der Abschnitt über die ADV-Prüfung herausgenommen.

Ein Dank gilt den Teilnehmern einer Projektgruppe der Fachhochschule für öffentliche Verwaltung in NRW, die mir wertvolle Hinweise für das Kapitel IX gegeben haben.

Meerbusch, im Mai 2007

Der Verfasser

Vorwort zur 1. Auflage

Kommunale Rechnungsprüfung – was verbirgt sich hinter diesem Begriff? In einer Kommunalverwaltung hat fast jeder Mitarbeiter schon einmal mit dem Rechnungsprüfungsamt zu tun gehabt, oftmals mit unangenehmen Beigeschmack. „Die rechnen nach, ob die Preise stimmen und ob Skonto ordnungsgemäß abgezogen worden ist.“ Dies wird auch heute oftmals den Auszubildenden in Kommunalverwaltungen vermittelt. Und dies ist heute ebenso falsch wie es vor Jahren falsch war.

Rechnungsprüfung hat nur bedingt mit dem Nachrechnen von Rechnungen – seien es Lieferanten – oder Baurechnungen zu tun. Rechnungsprüfung ist die Prüfung der Rechnung. Unter Rechnung wird hierbei die *Jahresrechnung*, also die Bilanz der kommunalen Haushaltswirtschaft verstanden. Damit nimmt das Rechnungsprüfungsamt Aufgaben wahr, die – auf Belange der Privatwirtschaft übertragen – eher dem Wirtschaftsprüfer als der Innenrevision eines Unternehmens zuzuordnen sind.

Während für die Prüfung der Privatwirtschaft umfangreiche Literatur zur Verfügung steht, gilt das für die kommunale oder staatliche Rechnungsprüfung nicht.

Mit dem vorliegenden Werk soll systematisch das gesamte kommunale Prüfungswesen dargestellt werden. Dabei werden die unterschiedlichen Bestimmungen in den einzelnen Bundesländern für die Rechnungsprüfung berücksichtigt; wobei das nordrhein-westfälische Prüfungsrecht den Leitfaden bildet. Vereinfacht wird die Darstellung dadurch, dass das Prüfungsobjekt in allen Bundesländern seit der Reform 1974 – noch – fast identisch ist: Das kommunale Haushaltsrecht.

Ziel des Buches ist es, praxisorientiertes Prüfen darzustellen. Nicht die Diskussion zwischen den Kameralisten und den Prüfern über die Richtigkeit der Anwendung des kommunalen Haushaltsrechts soll im Vordergrund stehen, sondern die methodische Darstellung, wie Prüfungsaufgaben angepackt und gelöst werden. Es ist auch nicht beabsichtigt, eine wissenschaftliche Abhandlung über das Prüfungsrecht vorzulegen; im Vordergrund steht die Prüfungspraxis und die damit verbundenen Probleme. Infolgedessen war es erforderlich, einen umfangreichen Anhang beizufügen, der die Umsetzung der Prüfungsaufgabe ermöglicht.

Ein Buch über kommunale Rechnungsprüfung kann sich aber nicht nur auf die Methoden der Formalienprüfung beschränken, sondern muss auch Anmerkungen zur Haushalts- und Finanzpolitik der Gemeinde enthalten. Gerade in Zeiten wirtschaftlicher Probleme muss auch die Rechnungsprüfung ihren Bei-

trag dazu leisten, Gemeindefinanzen auf gesunde Beine zu stellen. Somit war es erforderlich, den Bereich der Wirtschaftlichkeitsprüfung des Verwaltungshandelns besonders herauszustellen. Dass dabei auch einige kritische Töne enthalten sind, ergibt sich aus der Stellung eines Rechnungsprüfungsamtes. Kritische Töne sollen zum Nachdenken anregen, auch bei Politikern, die sich durch Formulierungen, teilweise auch zwischen den Zeilen, angesprochen fühlen könnten. Gleichzeitig soll es Kommunalpolitiker anregen zu überlegen, ob das Schwergewicht der finanzpolitischen Betrachtungen weiterhin bei der Haushaltssatzung liegen soll oder ob nicht auch die Jahresrechnung Gegenstand politischer Erörterungen sein muss.

Soweit erforderlich, werden auch Aussagen zum kommunalen Haushaltsrecht getroffen, die nicht unbedingt mit den Auffassungen der Kämmerer übereinstimmen müssen, sicherlich dann nicht, wenn die Möglichkeiten der Rechnungslegungspolitik aufgezeigt werden. Von daher bietet auch diesem Leserkreis das vorliegende Werk einiges Neues.

Meerbusch, im November 1993

Der Verfasser

Inhaltsverzeichnis

	Seite	Randziffer
Vorwort zur 4. Auflage	5	
Vorwort zur 1. Auflage	7	
Abkürzungsverzeichnis	15	
KAPITEL I		
Haushalts- und Finanzkontrolle in Deutschland	17	1–17
1. Einleitung	17	1– 5
2. Rechnungsprüfung und Controlling	22	6–14
3. Öffentlichkeit kommunaler Finanzkontrolle	30	15–17
KAPITEL II		
Vergleich der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter in den einzelnen Bundesländern	33	18–24
KAPITEL III		
Stellung der Rechnungsprüfungsämter	41	25–55
1. Pflicht zur Einrichtung eines Rechnungsprüfungsamtes.	41	25
1.1 Organ	42	26–28
1.2 Stellung des Rechnungsprüfungsamtes	44	29–30
1.2.1 Rechte	46	31–33
1.2.2 Prüfung besonders sensibler Verwaltungsvorgänge	49	34–36
1.2.3 Rechnungsprüfung und Datenschutz	52	37–38
1.2.4 Prüfung von politischen Entscheidungen ...	53	39–45
1.2.5 Pflichten	57	46
1.3 Personelle Besetzung	58	47–50
2. Rechnungsprüfungsordnung und Dienstanweisung ...	61	51–52
3. Prüfaufträge des Bürgermeisters	62	53–55
KAPITEL IV		
Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss	65	56–75 a
1. Gesetzliche Grundlagen für die Arbeit des Rechnungsprüfungsausschusses	65	57–61
2. Prüfungsaufgaben	70	62–63
2.1 Haushaltskontrolle	72	64–67
2.2 Begründetheit der einzelnen Rechnungsbelege ...	74	68–69

Inhaltsverzeichnis

2.3	Beachtung der geltenden Vorschriften bei den Einnahmen und Ausgaben	76	70–72
2.4	Vermögenskontrolle	78	73
3.	Form und Inhalt des Schlussberichts	79	74–75
4.	Entlastung des Bürgermeisters.	82	75a

KAPITEL V

	Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt	85	76–228
1.	Pflichtaufgaben des Rechnungsprüfungsamtes	85	76
1.1	Prüfung der kameralen Jahresrechnung	86	77– 78
1.1.1	Bericht über die Prüfung der Jahresrechnung	88	79– 83
1.1.2	Form und Inhalt.	91	84–123
1.2	Laufende Prüfung der Kassenvorgänge und Belege	126	124
1.3	Dauernde Überwachung der Kasse, Kassenprüfungen	126	125–127
1.4	Vorprüfung für den Landesrechnungshof	128	128–131
1.5	Prüfung von Vergaben nach VOB, VOL und VOF.	131	132
1.5.1	Unterlagen nach § 10 GemHVO	132	133–139
1.5.2	Vorschlag für die Einführung eines Controlling-Systems im Hochbaubereich ...	139	140–141
1.5.3	Formulierung des Ausschreibungstextes. ...	143	142–153
1.5.4	Prüfung des Vergabevorschlages	152	154–162
1.5.5	Prüfung der Schlussrechnung.	159	163–164
1.5.6	Architekten- und Ingenieurverträge	161	165–166
2.	Übertragene Aufgaben	163	168
3.	Einzelne wichtige Prüfungsbereiche	165	169
3.1	Prüfung der Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns	165	169–181
3.2	Kostenrechnende Einrichtungen, Selbstkostenrechnungen und Gebührenbedarfsberechnungen ..	174	182–193
3.2.1	Unternehmerische Aktivitäten der Gemeinden.	184	194
3.2.2	Regiebetriebe.	185	195–196
3.2.3	Kostenrechnende Einrichtungen	186	197–198
3.3	Zuordnung von Ausgaben zum Verwaltungs- und Vermögenshaushalt.	188	199
3.3.1	Größere bauliche Instandhaltungen und Sanierungsmaßnahmen.	188	200–202
3.3.2	Bewegliche Sachen des Anlagevermögens ..	191	203–204
3.4	Kreditfinanzierung der Vermögenshaushalts.	192	205
3.4.1	Grundsätzliche Darstellung zur Kreditfinanzierung	193	206–210
3.4.2	Ausgleich des Verwaltungshaushalts durch Zuführung vom Vermögenshaushalt.	197	211

Inhaltsverzeichnis

3.4.3 Wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern und ihre Finanzierung	198	212–216
3.5 Betätigungsprüfung	202	217–224
3.6 Prüfung des Haushaltssicherungskonzepts	208	225–227
4. Kontrolle der Tätigkeit des Rechnungsprüfungsamtes ..	211	228

KAPITEL VI

Arbeitsweisen und Methoden der Rechnungsprüfungsämter	213	229–253
1. Grundsätzlich unterschiedliche Prüfmethoden	213	229
1.1 Prüfung in die Breite	213	230–231
1.2 Prüfung in die Tiefe	215	232
1.3 Stichprobenprüfung	216	233–236
2. Jahresarbeitsplan	221	237–238
3. Visakontrolle	222	239–244
4. Vorprüfung, insbesondere bei Vergaben	227	245–246
5. Prüfberichte	228	247–253

KAPITEL VII

Prüfungspsychologie	235	254–264
1. Psychologische Grundsachverhalte	235	254–259
2. Techniken der Gesprächsführung	240	260–264

KAPITEL VIII

Anforderungen an die Rechnungsprüfungsämter im Rahmen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF)

	247	265–281
1. Ausgangsbasis für das NKF	247	265
2. Eckpunkte des NKF	247	266–267
3. Die Messung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung	249	268–270
4. Aufbau und Inhalt der Ergebnisrechnung	251	271
5. Die Teilergebnisrechnung	252	272–273
6. Der Ergebnisplan	254	274
7. Die Kommunalbilanz	255	275–279
8. Aufgabe der Finanzrechnung	259	280
9. Neue Aufgaben für die Rechnungsprüfungsämter	261	281

KAPITEL IX

Prüfung der Bilanz	263	282–381
1. Prüfung der 1. Eröffnungsbilanz	263	282
1.1 Jahresabschlussprüfung nach neuem kommunalen Haushaltsrecht.	264	283
1.2 Adressaten des kommunalen Jahresabschlusses ...	265	284

Inhaltsverzeichnis

1.3	Interessenten einer Bilanzanalyse	265	285
2.	Methodisches Vorgehen	266	286
2.1	Informationen sammeln	266	286
2.2	Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen	266	287
2.3	Analyse der Bilanz.	267	288
2.4	Risiken schätzen, das Umfeld analysieren	267	289
2.5	Festlegung des Analyseziels	268	290
2.6	Analytische Prüfungshandlungen oder Einzelfallprüfung.	269	291–292
2.7	Die Vorgehensweise	271	293–295
2.8	Erfassung der Daten aus dem Lagebericht.	273	296–298
2.9	Bildung eines Gesamturteils	275	299
3.	Planung der Abschlussprüfung.	276	300–301
3.1	Sachliche Planung	277	302–303
3.2	Analytische Prüfungshandlungen	279	304
3.3	Auswahl der Stichprobe	280	305
3.4	Zeitplanung	281	306–307
4.	Beurteilung der wesentlichen Bilanzpositionen	282	308
4.1	Vermögensgegenstände	283	309–310
4.1.1	Anlagevermögen	285	311
4.1.2	Immaterielle Vermögensgegenstände.	285	312–313
4.1.3	Sachanlagen	287	314
4.1.3.1	Unbebaute Grundstücke	287	314–317
4.1.3.2	Grünflächen	289	318
4.1.3.3	Ackerland	290	319
4.1.3.4	Wald, Forsten	290	320
4.1.4	Bebaute Grundstücke und grundstücks- gleiche Rechte	291	321
4.1.4.1	Bebaute Grundstücke.	291	321–323
4.1.4.2	Gebäude	294	324–328
4.1.4.3	Grundstücksgleiche Rechte.	297	329
4.1.5	Infrastrukturvermögen	298	330–332
4.1.5.1	Straßennetz einschließlich Wege, Plätze und Verkehrslenkungs- anlagen.	299	333–335
4.2	Maschinen und technische Anlagen	302	336–337
4.3	Fahrzeuge.	303	338
4.4	Beteiligungen und verbundene Unternehmen	304	339–342
4.5	Umlaufvermögen.	307	343–344
4.6	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	308	345
4.6.1	Öffentlichrechtliche Forderungen u. Forderungen aus Transferleistungen.	308	345–346
4.6.2	Privatrechtliche Forderungen	309	347–348
4.7	Liquide Mittel	310	349
4.8	Posten der Passiv-Seite	312	350

Inhaltsverzeichnis

4.8.1	Sonderposten	312	351–352
4.8.2	Behandlung der in der Vergangenheit gewährten Investitionspauschalen	313	353–354
4.8.3	Sonderposten für Beiträge	315	355
4.8.4	Rückstellungen	316	356
4.8.4.1	Pensionsrückstellungen	316	357
4.8.4.1.1	Die Bedeutung der Pensionsrückstellungen im kaufmännischen Rechnungswesen	316	358–359
4.8.4.1.2	Pensionsrückstellungen nach § 36 GemHVO NRW	318	360
4.8.4.1.3	Vorbemerkungen zu der gemeindehaushaltsrecht- lichen Situation	319	361
4.8.4.1.4	Aktive Beamte	320	362
4.8.4.1.5	Pensionierte Beamte	320	363
4.8.4.1.6	Pensionsrückstellungen und Bilanzpolitik	321	364
4.8.4.1.7	Berechnungsmethode für die Pensionsrück- stellungen	322	365–366
4.8.4.1.8	Konsequenzen	323	367
4.8.5	Verbindlichkeiten	324	368
4.8.5.1	Verbindlichkeiten aus Krediten	325	369
4.8.5.2	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	326	370
4.8.5.3	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	327	371
4.8.6	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	327	372
4.9	Prüfung des Lageberichts	328	373–374
4.9.1	Vergangenheitsorientierte Prüfung des Lageberichts	329	375
4.9.2	Zukunftsorientierte Prüfung des Lageberichts	330	376
4.10	Vollständigkeitserklärung	330	377
4.11	Schlussbericht	331	378
4.12	Bestätigungsvermerk	331	379–381

Anhänge

Anhang 1:	Muster einer Rechnungsprüfungsordnung	337
Anhang 2:	Muster einer Dienstanweisung für das Rechnungsprüfungsamt	343

Inhaltsverzeichnis

Anhang 3: Prüfplan für Vergaben im VOL-,VOB- und VOF-Bereich	352
Anhang 4: Wirtschaftlichkeitsvergleich von Festbetrags- und Annuitätendarlehen bei mittelfristiger Laufzeit	359
Anhang 5: Vergleich der unterschiedlichen Stellung der Rechnungsprüfungsämter in den einzelnen Bundesländern	360
Anhang 6: Aufbau eines Betriebsabrechnungsbogens	365
Anhang 7: Muster eines Arbeitsplanes über einen Zeitraum von 6 Jahren.....	366
Anhang 8: Muster eines Arbeitsplanes, Prüfung in die Tiefe	368
Anhang 9: Muster eines Arbeitsplanes, Prüfung in die Breite	369
Anhang 10: Bericht über die Prüfung der Gemeindekasse .	371
Anhang 11: Grundsätze für die Prüfung von Unternehmen nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz	384
Anhang 12: Beispiel für die Manipulation von Ausschreibungsergebnissen	392
Anhang 13: Abschnitt 157 der Einkommensteuerrichtlinien	394
Anhang 14: Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden	396
Anhang 15: Vollständigkeitserklärung für die Eröffnungsbilanz.....	407
Anhang 16: Vollständigkeitserklärung für den Jahresabschluss	410
Anhang 17: Muster einer Saldenbestätigung.....	413
Literaturverzeichnis	414
Stichwortverzeichnis	419