



Der Präsident des Hessischen Rechnungshofs
- Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften -

K.80.08.07

**138. Vergleichende Prüfung „Rechnungsprüfungsämter II“
nach dem Gesetz zur Regelung der überörtlichen Prüfung
kommunaler Körperschaften in Hessen (ÜPKKG)**

**Schlussbericht
für den
Landkreis Darmstadt-Dieburg**

26. März 2010

**138. Vergleichende Prüfung
„Rechnungsprüfungsämter II“**

**nach dem Gesetz zur Regelung der überörtlichen Prüfung
kommunaler Körperschaften in Hessen (ÜPKKG)**

**im Auftrag
des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs**

**Schlussbericht
für den
Landkreis Darmstadt-Dieburg**

**Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
81669 München**

Sitz der Gesellschaft ist München
Handelsregister: München HRB 83442

www.deloitte.de

Stand: 26. März 2010

Inhaltsverzeichnis	Seite
Inhaltsverzeichnis	I
Ansichtenverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	V
1. Zusammengefasste Prüfungsergebnisse	1
1.1 Geprüftes Risiko	1
1.2 Ergebnisverbesserung	1
1.3 Rückstände	1
1.4 Rechtliche Feststellungen	1
1.5 Fachliche Feststellungen	1
1.6 Wirtschaftliche Feststellungen	2
2. Auftrag und Prüfungsverlauf	4
3. Zusammenfassender Bericht	6
4. Rechnungslegung und Haushaltsführung	7
4.1 Rechnungslegung im Landkreis Darmstadt-Dieburg	7
4.2 Rechnungslegung im Vergleichsring	9
4.3 Typologisierung	11
4.4 Haushaltsstabilität im Landkreis Darmstadt-Dieburg	12
5. Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter	13
5.1 Gesetzliche Grundlagen und Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter	13
5.2 Prüfung der Ordnungs- und Rechtmäßigkeit sowie Wirtschaftlichkeit	15
5.3 Umfang der Aufgaben im Landkreis Darmstadt-Dieburg	16
5.4 Umfang der Aufgaben im Vergleichsring	26
5.5 Prüfungsgebühren und Aufwendungen	27
5.6 Rechnerische Herleitung für einen auskömmlichen Gebührensatz	31
5.7 Prüfungsrückstände	31
5.8 Prüfung der Betätigung des Landkreises	34
6. Aufbauorganisation	37
6.1 Landkreis Darmstadt-Dieburg	37
6.2 Vergleichsring	39

Inhaltsverzeichnis

7. Ablauforganisation	40
7.1 Übersicht.....	40
7.2 Prüfungsplanung.....	41
7.3 Prüfungsdurchführung.....	44
7.4 Prüffeldübergreifende Qualitätssicherung.....	46
7.5 Berichterstattung und Kennzahlen.....	48
7.6 Ablauf bei der Prüfung automatischer Datenverarbeitung im Finanzwesen.....	51
7.7 Innenrevision für die Kreisagentur für Beschäftigung.....	51
8. Wirkungen der Umstellung	52
8.1 Veränderte Anforderungen an die Prüfungsplanung.....	52
8.2 Beratende Tätigkeit des Rechnungsprüfungsamts.....	53
8.3 Prüfungskonzepte.....	54
8.4 Einsatz von Prüfungssoftware.....	55
9. Dolose Handlungen	55
9.1 Übersicht und Abgrenzung.....	55
9.2 Mindeststandard zur Prävention doloser Handlungen.....	56
9.3 Prävention.....	59
9.4 Untersuchung und Entdeckung.....	64
9.5 Aufarbeitung.....	65
9.6 Ergänzende Dienstleistungen.....	65
10. Schlussbemerkung	66

Ansichtenverzeichnis

Ansicht 1:	Bezeichnung der Rechnungsprüfungsämter der Landkreise.....	5
Ansicht 2:	Zeitpunkte der Umstellung auf die kaufmännische Rechnungslegung	9
Ansicht 3:	Tatsächliche Prüfungserfahrung der Rechnungsprüfungsämter	10
Ansicht 4:	Optionskommunen.....	11
Ansicht 5:	Prüfungszuständigkeit bei kreisangehörigen Städten und Gemeinden.....	17
Ansicht 6:	Prüfungsvolumina des Landkreises, der Städte und der Gemeinden	19
Ansicht 7:	Prüfungszuständigkeit bei Eigenbetrieben.....	20
Ansicht 8:	Prüfungszuständigkeit bei Verbänden.....	21
Ansicht 9:	Prüfungszuständigkeit bei Vereinen und Stiftungen.....	22
Ansicht 10:	Prüfungszuständigkeit bei Beteiligungen des Landkreises Darmstadt-Dieburg	22
Ansicht 11:	Sonderprüfungen im Prüfungszeitraum	23
Ansicht 12:	Verteilung der Produktivzeit im Jahr 2007	24
Ansicht 13:	Verteilung der Produktivzeit im Jahr 2008	25
Ansicht 14:	Verteilung der Produktivzeiten für das Jahr 2008 im Vergleichsring	26
Ansicht 15:	Gebühren der Rechnungsprüfungsämter	27
Ansicht 16:	Budgetberichte 2005 bis 2008	28
Ansicht 17:	Budgets der Rechnungsprüfungsämter im Vergleich.....	29
Ansicht 18:	Deckungsbeitrag im Vergleich.....	30
Ansicht 19:	Rechnerische Herleitung für einen auskömmlichen Gebührensatz	31
Ansicht 20:	Arbeitsstand der Prüfungen für das Jahr 2006	32
Ansicht 21:	Prüfungsrückstände im Vergleichsring für das Jahr 2006	33
Ansicht 22:	Erweiterte Abschlussprüfung bei Mehrheitsbeteiligungen.....	35
Ansicht 23:	Unterrichtungsrechte der Prüfungsorgane bei Mehrheitsbeteiligungen.....	35
Ansicht 24:	Unterrichtungsrechte der Prüfungsorgane bei Mehrheitsbeteiligungen im Vergleich.....	36
Ansicht 25:	Übersicht zur organisatorischen Eingliederung (Ausschnitt)	37
Ansicht 26:	Aufbauorganisation	38
Ansicht 27:	Berufliche Qualifikation der Mitarbeiter im Vergleich.....	39
Ansicht 28:	Phasen der Jahresabschlussprüfung	41
Ansicht 29:	Einzelplanung	42
Ansicht 30:	Prüfungsdurchführung	45
Ansicht 31:	Qualitätssicherung	46
Ansicht 32:	Fortbildung im Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg.....	47
Ansicht 33:	Umfang der Fortbildung im Vergleich	47

Ansichtenverzeichnis

Ansicht 34: Berichterstattung	49
Ansicht 35: Kennzahlen im Vergleich	50
Ansicht 36: Architektur gegen dolose Handlungen	56
Ansicht 37: Mindestanforderungen für eine wirksame Bekämpfung doloser Handlungen	58
Ansicht 38: Mindestbereiche, die RPÄ in ihre Prüfungen einbeziehen sollten.....	59

Abkürzungsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
ff.	fortfolgende
GemHVO-Doppik	Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO-Doppik
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
HGB	Handelsgesetzbuch
HGO	Hessische Gemeindeordnung
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
HKO	Hessische Landkreisordnung
i.H.v.	in Höhe von
i.V.m.	in Verbindung mit
k. A.	keine Angabe durch die Gebietskörperschaft
n. a.	nicht anwendbar
n. v.	Angaben lagen der Gebietskörperschaft nicht vor
RPA	Rechnungsprüfungsamt
SGB	Sozialgesetzbuch
ÜPKKG	Gesetz zur Regelung der überörtlichen Prüfung kommunaler Körperschaften in Hessen
VV	Verwaltungsvorschrift

Zusammengefasste Prüfungsergebnisse

1. Zusammengefasste Prüfungsergebnisse

1.1 Geprüftes Risiko

Das geprüfte Risiko betrug 3,98 Millionen €. Es stellte die Summe der Aufwendungen dar, die für den Betrieb des Rechnungsprüfungsamts im Zeitraum 2005 bis 2008 anfielen.

1.2 Ergebnisverbesserung

Zum Ausgleich der Kosten, die dem Landkreis Darmstadt-Dieburg durch die Prüfungstätigkeit bei den Städten und Gemeinden entstehen, wurden Prüfungsgebühren erhoben (§ 129 Satz 3 HGO). Der Landkreis Darmstadt-Dieburg belastete das Rechnungsprüfungsamt mit kalkulatorischen Abschreibungen.

Die Erträge aus Prüfungsgebühren deckten in 2007 sowohl die Kosten für die Prüfung der Jahresrechnungen und Jahresabschlüsse der Städte, der Gemeinden und der Verbände als auch für Kassenprüfungen, Prüfungen im Zusammenhang mit Hoch- und Tiefbaumaßnahmen und Auftragsprüfungen. In 2008 deckten die Erträge einen Kostenanteil, der geringer war als die anteilig verwendeten Produktivzeiten für oben aufgeführte Prüfungen. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass die Produktivzeiten für Submissionsprüfungen seit 2008 nicht mehr beim Landkreis Darmstadt-Dieburg, sondern bei der Dienstleistungs-GmbH des Landkreises Darmstadt-Dieburg anfielen.

Die Prüfungsgebühren sollten nicht nur die Kosten anteiliger Produktivzeiten decken, sondern auch angemessene Anteile an den zum Beispiel für Fortbildung entstehenden Gemeinkosten. Da zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen keine Angaben zu anteiligen Fortbildungszeiten vorlagen, war eine diesbezügliche Aussage nicht möglich.

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg war der einzige der am Vergleichsring beteiligten Landkreise, der eine aktuelle Gebührensatzung hatte und zeitnah seine Gebührensätze an die Kostenentwicklung anpasste.

1.3 Rückstände

Ein Rückstand war gegeben, wenn Jahresrechnungen und Jahresabschlüsse des Jahres 2006 zum 31. Oktober 2008 noch nicht geprüft waren. Die Prüfung des Jahresabschlusses des Landkreises Darmstadt-Dieburg für das Jahr 2006 war abgeschlossen. Rückstände im Bereich der geprüften Städte und Gemeinden lagen nicht vor.

Rückstände betrafen ausschließlich Verbandsprüfungen. Dabei handelte es sich um keine echten, sondern rein arbeitsablaufbedingte Rückstände, die aus der Zusammenfassung der Prüfung mehrerer Jahre bei Verbänden resultierten.

1.4 Rechtliche Feststellungen

In § 4 der Hauptsatzung des Landkreises Darmstadt-Dieburg vom 15. Mai 2006 in der letzten Änderungsfassung vom 4. April 2008 wurde die Entscheidung zur Führung der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung zum 1. Januar 2001 aufgenommen (vergleiche Kapitel 4.1).

Die Hessische Gemeindeordnung stellt die Qualitätsstandards der Rechnungsprüfung frei. Eigene Qualitätsstandards des Rechnungsprüfungsamts waren festzustellen.

1.5 Fachliche Feststellungen

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg war als Optionskommune für die Betreuung von Beziehern des Arbeitslosengeldes II zuständig. Für das Rechnungsprüfungsamt entstanden die Prüffelder: Verwendungsnachweise zur Vorlage an die Investitionsbank Hessen, Verwendungsnachweise

Zusammengefasste Prüfungsergebnisse

zur Vorlage an das Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Abrechnung des Wirtschaftsjahres mit dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forderungsüberwachung und -verfolgung, Vergaberecht. Die Vorgehensweise und die Berichterstattung genügten hohen Anforderungen (vergleiche Kapitel 7.7).

Das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg prüfte bisher nicht gezielt nach dolosen Handlungen. Allerdings enthielt die Berichterstattung standardmäßig eine Feststellung, ob sich Anhaltspunkte für Veruntreuungen oder ähnliche dienstliche Verfehlungen ergaben (vergleiche Kapitel 9.4).

Zur Umsetzung des Erlasses zur Korruptionsvermeidung in den hessischen Kommunen durch den Landkreis ist eine entsprechende inhaltliche und methodische Ausrichtung des Rechnungsprüfungsamts erforderlich. Insoweit ist die Arbeit des Rechnungsprüfungsamts nach dem Stand der Umsetzung von Maßnahmen zur Prävention, Untersuchung und Entdeckung und Aufarbeitung von dolosen Handlungen im Landkreis zu würdigen.

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg bestellte eine Antikorruptionsbeauftragte.

Zwei der sechzehn Mitarbeiter des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg hatten an einer Schulung über die Vermeidung doloser Handlungen teilgenommen.

Das Rechnungsprüfungsamt griff bei Untersuchungen bisher nicht auf interne IT-Spezialisten zurück.

Das Rechnungsprüfungsamt sollte die Schwerpunkte seiner Prüfungen risikoorientiert wählen und dies auch dokumentieren.

1.6 Wirtschaftliche Feststellungen

Die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr 2009 des Landkreises und die Wirtschaftspläne der Sondervermögen enthielt keine genehmigungsbedürftigen Teile. Da in den Jahren 2004 bis 2007 die in der Ergebnisrechnung des Landkreises ausgewiesenen ordentlichen Ergebnisse negativ waren und 2008 vorgenanntes Ergebnis positiv war, bewerteten wir die Haushaltslage insgesamt als noch instabil (vergleiche Kapitel 4.4).

Das Rechnungsprüfungsamt verwendete in 2007 rund 70 Prozent der Produktivzeit auf die Prüfung der Jahresrechnungen und Jahresabschlüsse der Städte, Gemeinden und Verbände sowie Kassenprüfungen, Prüfungen im Zusammenhang mit Hoch- und Tiefbaumaßnahmen und Auftragsprüfungen. Im Jahr 2008 waren es rund 86 Prozent (vergleiche Kapitel 5.3).

Die Summe der Aufwendungen für den Betrieb des Rechnungsprüfungsamts betrug in den Jahren 2005 bis 2008 im Durchschnitt rund 995.000 €. Die Erträge aus den zur Kostendeckung erwirtschafteten Prüfungsgebühren betrugen rund 70 Prozent für 2007 und rund 97 Prozent für 2008. Sie lagen über den anteiligen Produktivzeiten für diese Arbeiten und deckten damit auch anteilige Gemeinkosten ab (vergleiche Kapitel 5.4).

Das Rechnungsprüfungsamt nahm die beiden letzten Einstellungen von Mitarbeitern orientiert am erkannten Bedarf vor (vergleiche Kapitel 6.1).

Durch die Prüfung der Eröffnungsbilanzen von Gemeinden entstehen hinsichtlich des Zeitverbrauchs schwierig planbare Mehrarbeiten. Nach unseren überschlägigen Berechnungen ist daher die Entstehung von Prüfungsrückständen zu erwarten (vergleiche Kapitel 8.1).

Die Prüfungsplanung umfasste eine Zeit- und Personalplanung mit einem Kapazitätsabgleich. Eine dokumentierte Sachplanung lag für die Jahresabschlussprüfung des Landkreises vor. Für die Städte und Gemeinden lag ein Word-basierter Muster-Prüfungsbericht vor. Er war zwingend anzuwenden und hatte die Funktion einer Standard-Einzelplanung (vergleiche Kapitel 7.2).

Für die Prüfung von Eröffnungsbilanzen erstellte das Rechnungsprüfungsamt eine ausführliche Checkliste über die vorzubereitenden Unterlagen.

Zusammengefasste Prüfungsergebnisse

Das Vier-Augen-Prinzip als ein Element der prüffeldübergreifenden Qualitätssicherung war nur teilweise dokumentiert (vergleiche Kapitel 7.4).

In den Jahren 2007 und 2008 waren die Mitarbeiter und die Amtsleitung im Durchschnitt acht Tage auf Fortbildung.

Die Berichterstattung des Rechnungsprüfungsamts zum Jahresabschluss 2006 des Landkreises war klar und umfassend (vergleiche Kapitel 7.5).

Das Rechnungsprüfungsamt führte im Prüfungszeitraum keine Prüfung der automatischen Datenverarbeitung im Finanzwesen des Landkreises durch. Für die Prüfung der Städte und Gemeinden nahmen sie eine Ausnahmeregelung in Anspruch. Für die beim Eigenbetrieb Kreisagentur für Beschäftigung eingesetzte Software Prosoz und die vom Landkreis eingesetzte Datenverarbeitung nahmen die Anwender Prüfungen mittels Testfällen vor (vergleiche Kapitel 7.6).

Aus der Umstellung auf die kaufmännische Rechnungslegung in Landkreisen und Kommunen ergibt sich ein Wettbewerb von Prüfungskonzepten. Die Rechnungsprüfungsämter stehen vor der Herausforderung, sich zu positionieren. Die Bandbreite der Vorgehensweisen ergibt sich aus dem risikoorientierten Prüfungsansatz der Wirtschaftsprüfer auf der einen Seite oder der Entwicklung eines eigenen, auf die Situation von Kommunen zugeschnittenen und standardisierten Prüfungskonzepts auf der anderen Seite (vergleiche Kapitel 8.3).

2. Auftrag und Prüfungsverlauf

Der Präsident des Hessischen Rechnungshofs – Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften – hat uns beauftragt, gemäß dem Gesetz zur Regelung der überörtlichen Prüfung kommunaler Körperschaften in Hessen (ÜPKKG) vom 22. Dezember 1993 (GVBl. I Seite 708) die 138. Vergleichende Prüfung „Rechnungsprüfungsämter II“ bei dem Landkreis Bergstraße, dem Landkreis Darmstadt-Dieburg, dem Landkreis Fulda, dem Landkreis Hersfeld-Rotenburg, dem Landkreis Offenbach, dem Rheingau-Taunus-Kreis, dem Vogelsbergkreis, dem Werra-Meißner-Kreis und dem Wetteraukreis vorzunehmen.

Dem Landkreis Darmstadt-Dieburg wurde die Prüfungsanmeldung unter dem 7. Oktober 2008 zugeleitet; die Eingangsbesprechung, in der der Landkreis über Prüfungsziele und Prüfungsverlauf informiert wurde, fand am 15. Juni 2009 statt. Wir prüften vor Ort den Landkreis Darmstadt-Dieburg in der Zeit vom 15. bis 25. Juni 2009. Nacherhebungen fanden am 7. September 2009 statt.

Die 138. Vergleichende Prüfung „Rechnungsprüfungsämter II“ knüpft inhaltlich an die 88. Vergleichende Prüfung „Rechnungsprüfungsämter“ an. Bei den damals betrachteten Landkreisen Gießen, Groß-Gerau, Hochtaunus, Kassel, Lahn-Dill, Limburg-Weilburg, Marburg-Biedenkopf, Odenwald, Schwalm-Eder und Waldeck-Frankenberg lagen die Prüfungsschwerpunkte bei der tatsächlichen formalen Behandlung der Prüfungen nach § 131 HGO und der Aufbau- und der Ablauforganisation.

Die Schwerpunkte der 138. Vergleichenden Prüfung sind:

- tatsächliche formale Behandlung der Prüfungen nach § 131 HGO
- Aufbauorganisation
- Ablauforganisation
- Umstellung auf das kaufmännische Rechnungswesen
- Wirkung der Umstellung auf das kaufmännische Rechnungswesen und
- dolose Handlungen.

Der Prüfungszeitraum erstreckte sich vom 1. Januar 2004 bis 25. Juni 2009.

Auftrag und Prüfungsverlauf

Die am Vergleichsring beteiligten Landkreise entschieden sich für unterschiedliche Bezeichnungen ihrer Rechnungsprüfungsämter. Ansicht 1 zeigt einen Überblick über die verwaltungsinternen Bezeichnungen, wobei die Bezeichnungen die Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter nicht ändern:

Landkreis	Bezeichnung der Rechnungsprüfungsämter der Landkreise
Bergstraße	Revisionsamt
Darmstadt-Dieburg	Revisionsamt
Fulda	Revision
Hersfeld-Rotenburg	Rechnungsprüfung
Offenbach	Revision
Rheingau-Taunus	Rechnungsprüfungsamt
Vogelsberg	Revisionsamt
Werra-Meißner	Revision
Wetterau	Revision

Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 1: Bezeichnung der Rechnungsprüfungsämter der Landkreise

Aus Gründen der Übersichtlichkeit und in Übereinstimmung mit der in der HGO verwendeten Bezeichnung wählten wir für die Berichterstattung die einheitliche Bezeichnung „Rechnungsprüfungsamt“.

Gegenwärtig stellen die Körperschaften ihr Haushaltswesen auf das neue Haushaltsrecht um. Die Überörtliche Prüfung begreift die Einführung des neuen Haushaltswesens als einen Paradigmenwechsel. In der Folge ist es hinzunehmen, dass Zeitreihen aufgrund der eingeschränkten Vergleichbarkeit abbrechen¹.

Als Prüfungsunterlagen standen uns die Bücher, Belege, Akten – einschließlich der Personalakten – und Schriftstücke der Körperschaft geordnet und prüffähig zur Verfügung. Die erbetenen Auskünfte und Nachweise erhielten wir vollständig und fristgerecht.

Bei der Wahrnehmung unserer Aufgaben wurden wir von den für die Zusammenarbeit benannten Personen bereitwillig unterstützt. Gesteuert wurde die praktische Arbeit der Prüfung von den Projektleitern

- der Überörtlichen Prüfung Regierungsobererrat Meyer
- des Landkreises Darmstadt-Dieburg Verwaltungsdirektor Grimm
- der Deloitte & Touche GmbH WPin / StBin Schilz
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Mit der Prüfungsanmeldung wurde der Landkreis Darmstadt-Dieburg aufgefordert, die Tatsachen zu benennen, von denen er glaubte, dass sie sich als spezifisches Unterscheidungsmerkmal von den übrigen in die Prüfung einbezogenen Körperschaften eignen. Der Landkreis Darmstadt-Dieburg nahm davon Abstand, von dem Hinweis Gebrauch zu machen.

¹ Sechzehnter Zusammenfassender Bericht, Landtags-Drucksache 16 / 5867, Seite 81

Zusammenfassender Bericht

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg bestätigte uns schriftlich die Vollständigkeit und Richtigkeit der Auskünfte und Nachweise.

Den Umfang unserer formellen und materiellen Prüfungshandlungen haben wir in Arbeitspapieren festgehalten.

Die Erörterungsbesprechung fand am 25. Juni 2009 statt. Die Vorläufigen Prüfungsfeststellungen erhielt der Landkreis Darmstadt-Dieburg mit Schreiben vom 25. November 2009. Die Interimsbesprechung fand am 7. Dezember 2009 statt. Die Prüfungsfeststellungen wurden unter dem 10. Februar 2010 mit Frist zur Stellungnahme bis 10. März 2010 zugeleitet. Der Landkreis Darmstadt-Dieburg gab keine Stellungnahme ab und verzichtete auf eine Schlussbesprechung.

3. Zusammenfassender Bericht

Die Ergebnisse der 138. Vergleichenden Prüfung „Rechnungsprüfungsämter II“ werden voraussichtlich in den 21. Zusammenfassenden Bericht des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs aufgenommen. Der Bericht soll im Herbst 2010 erscheinen. Er kann unter der auf dem Titel angegebenen Adresse kostenfrei bezogen werden und wird im Internet unter www.rechnungshof-hessen.de erscheinen.

4. Rechnungslegung und Haushaltsführung

4.1 Rechnungslegung im Landkreis Darmstadt-Dieburg

Umstellung der Haushaltswirtschaft

Landkreise können ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der kaufmännischen Rechnungslegung führen. Der Landkreis Darmstadt-Dieburg stellte am 1. Januar 2001 auf die kaufmännische Rechnungslegung um.

Die vom Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg geprüften Kommunen stellten wie folgt auf die kaufmännische Rechnungslegung um:

- Pfungstadt zum 1. Januar 2007
- Alsbach-Hähnlein, Babenhausen, Bickenback, Dieburg, Eppertshausen, Erzhausen, Fischbachtal, Griesheim, Groß-Umstadt, Messel, Mühlthal, Ober-Ramstadt, Otzberg, Reinheim, Roßdorf, Seeheim-Jugenheim, Weiterstadt zum 1. Januar 2008

Die übrigen vom Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg zu prüfenden Kommunen stellten zum 1. Januar 2009 um.

Körperschaften, die nach den Grundsätzen der kaufmännischen Rechnungslegung ihre Haushaltswirtschaft führen, haben die Entscheidung in die Hauptsatzung aufzunehmen².

Die Hauptsatzung des Landkreises Darmstadt-Dieburg vom 15. Mai 2006 mit der letzten Änderung vom 4. April 2008 enthält in § 4 Haushaltswirtschaft die Angabe, dass die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung geführt wird.

Letzter geprüfter Jahresabschluss

Der zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen letzte vom Rechnungsprüfungsamt geprüfte Jahresabschluss des Landkreises Darmstadt-Dieburg betraf das Haushaltsjahr 2006 (Beschluss des Kreistags am 8. September 2008). Zugleich wurde der Kreisausschuss entlastet. Die Zweijahresfrist nach § 114 u Absatz 1 Satz 1 HGO wurde gewahrt³.

Der Beschluss über den Jahresabschluss und die Entlastung wurde im Darmstädter Echo vom 13. September 2008 öffentlich bekannt gemacht. Der Jahresabschluss und der Rechenschaftsbericht lagen in der Zeit vom 15. September bis 23. September 2008 öffentlich aus (§ 114 u Absatz 2 Satz 2 HGO)⁴.

² § 92 Absatz 3 Satz 2 HGO
In der Hauptsatzung kann bestimmt werden, dass die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung geführt wird

³ § 114 u HGO – Entlastung
(1) ¹Die Gemeindevertretung beschließt über den vom Rechnungsprüfungsamt geprüften Jahresabschluss, zusammengefassten Jahresabschluss und Gesamtabschluss bis spätestens 31. Dezember des zweiten auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und entscheidet zugleich über die Entlastung des Gemeindevorstands. ²Verweigert die Gemeindevertretung die Entlastung oder spricht sie die Entlastung mit Einschränkungen aus, so hat sie dafür die Gründe anzugeben.

⁴ § 114 u HGO – Entlastung
(2) Der Beschluss über den Jahresabschluss, den zusammengefassten Jahresabschluss und den Gesamtabschluss sowie die Entlastung ist öffentlich bekannt zu machen. Im Anschluss an die Bekanntmachung ist der Jahresabschluss, der zusammengefasste Jahresabschluss und der Gesamtabschluss mit dem Rechenschaftsbericht an sieben Tagen öffentlich auszulegen; in der Bekanntmachung ist auf die Auslegung hinzuweisen.

Ordnungsgemäße Unterrichtung

Die Kommunalaufsicht wurde ordnungsgemäß unterrichtet (§ 114 u Absatz 2 Satz 3 HGO).

Aufstellung des Jahresabschlusses

Am 26. November 2008 erhielt das Rechnungsprüfungsamt den Einzelabschluss 2007 mit folgendem Hinweis: Die Fertigstellung habe sich durch bestehenden Abstimmungsbedarf mit dem Innenministerium hinsichtlich des Ausweises und der Verrechnung von ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis etwas verzögert. Die Erstellung lag außerhalb der Viermonatsfrist gemäß § 114 s Absatz 9 HGO⁵.

Zum Zeitpunkt unserer Erhebungen vor Ort terminierte das Rechnungsprüfungsamt den Abschluss seiner Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2007 des Landkreises Darmstadt-Dieburg auf Ende September 2009.

⁵ § 114 s HGO – Jahresabschluss, konsolidierter Jahresabschluss, Gesamtabschluss
(1) Die Gemeinde hat für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen. Er ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen und muss klar und übersichtlich sein. Er hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen zu enthalten, soweit durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes nichts anderes bestimmt ist. Der Jahresabschluss hat die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde darzustellen. [...]
(9) Der Gemeindevorstand soll den Jahresabschluss der Gemeinde innerhalb von vier Monaten, den zusammengefassten Jahresabschluss und den Gesamtabschluss innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufstellen und die Gemeindevertretung unverzüglich über die wesentlichen Ergebnisse der Abschlüsse unterrichten.

Rechnungslegung und Haushaltsführung

4.2 Rechnungslegung im Vergleichsring

Ansicht 2 zeigt, wann die Landkreise und jeweils die erste kreisangehörige Gemeinde von der kameralen auf die kaufmännische Rechnungslegung umstellten. Zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen lag in den Rechnungsprüfungsämtern der Landkreise unterschiedlich lange Praxiserfahrung mit der kaufmännischen Rechnungslegung vor.

Zeitpunkte der Umstellung auf die kaufmännische Rechnungslegung

	Zeitpunkt		
	Landkreis	Stadt / Gemeinde	
Bergstraße	1. Januar 2008	1. Januar 2008	Bensheim, Fürth, Groß-Rohrheim
Darmstadt-Dieburg	1. Januar 2001	1. Januar 2007	Pfungstadt
Fulda	1. Januar 2009	1. Januar 2006	Burghausen, Hünfeld
Hersfeld-Rotenburg	1. Januar 2005	1. Januar 2009	*
Offenbach	1. Januar 2008	1. Januar 2007	Rodgau
Rheingau-Taunus	1. Januar 2002	1. Januar 2005	Oestrich-Winkel
Vogelsberg	1. Januar 2009	1. Januar 2008	Homberg (Ohm), Gemünden (Felda), Mücke
Werra-Meißner	1. Januar 2008	1. Januar 2007	Bad Sooden-Allendorf, Eschwege, Hessisch Lichtenau, Witzenhausen
Wetterau	1. Januar 2007	1. Januar 2006	Altenstadt, Büdingen

* Einheitlicher Umstellungszeitpunkt der Städte und Gemeinden

Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 2: Zeitpunkte der Umstellung auf die kaufmännische Rechnungslegung

Die drei Landkreise Darmstadt-Dieburg, Hersfeld-Rotenburg und Rheingau-Taunus stellten ihre Rechnungslegung mindestens drei Jahre vor den jeweils ersten kreisangehörigen Städten und Gemeinden um. Die übrigen sechs am Vergleichsring beteiligten Landkreise stellten ihre Rechnungslegung zum gleichen Stichtag oder später als die jeweils ersten kreisangehörigen Städte und Gemeinden um.

Rechnungslegung und Haushaltsführung

Ansicht 3 zeigt die tatsächlich durch Prüfungen kaufmännischer Jahresabschlüsse kumulierten Prüfungserfahrungen zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen:

	Tatsächliche Prüfungserfahrung der Rechnungsprüfungsämter			
	Eröffnungsbilanzen		Jahresabschlussprüfungen	
	Landkreis	Städte / Gemeinden	Landkreis	Städte / Gemeinden
Bergstraße	-	-	-	-
Darmstadt-Dieburg	abgeschlossen	-	abgeschlossen (6)	-
Fulda	-	-	-	-
Hersfeld-Rotenburg	abgeschlossen	-	abgeschlossen (3)**	-
Offenbach	-	abgeschlossen (1)	-	-
Rheingau-Taunus	abgeschlossen	abgeschlossen (3)	abgeschlossen (6)	-
Vogelsberg	-	-	-	-
Werra-Meißner	abgeschlossen (Entwurf)	abgeschlossen (4)*	-	abgeschlossen (1)*
Wetterau	begonnen	abgeschlossen (2)	-	abgeschlossen (1)
* Davon drei Prüfungen zusammen mit Wirtschaftsprüfern				
** Davon zwei Prüfungen zusammen mit Wirtschaftsprüfern				
- = Prüfung war noch nicht begonnen.				
Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)				

Ansicht 3: Tatsächliche Prüfungserfahrung der Rechnungsprüfungsämter

Die Prüfung der Eröffnungsbilanzen der Landkreise, Städte und Gemeinden ist dann als „abgeschlossen“ dargestellt, wenn der Schlussbericht zumindest als Entwurf vorlag. Als „begonnen“ sind die Prüfungen der Landkreise abgebildet, bei denen entweder eine schriftliche Zwischenberichterstattung oder der Abschluss wesentlicher Prüffelder dokumentiert war. Bei Städten und Gemeinden sind begonnene und offene Eröffnungsbilanzprüfungen aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht erfasst. Bei den Jahresabschlussprüfungen legten wir den gleichen Maßstab zugrunde.

Im Jahr 2009 hatten vier der neun am Vergleichsring beteiligten Landkreise Erfahrung in der Prüfung der Eröffnungsbilanz ihres Landkreises. Drei Rechnungsprüfungsämter hatten den Jahresabschluss bei ihrem Kreis abschließend geprüft. Nur zwei Rechnungsprüfungsämter hatten in der Prüfung der Eröffnungsbilanzen und der Jahresabschlüsse von Städten und Gemeinden Erfahrung.

Das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg hatte als Einziges Erfahrungen in der erstellungsbegleitenden Prüfung eines Gesamtabchlusses.

Rechnungslegung und Haushaltsführung

4.3 Typologisierung

Die Kommunalautonomie lässt den Landkreisen weitgehende Handlungsfreiheit für die Organisation ihrer Aufgaben. Ein Vergleich kommt daher nicht ohne Typologisierung aus.

Bei der 138. Vergleichenden Prüfung handelt es sich um eine Fachprüfung. Der Schwerpunkt der Prüffelder betrifft die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsamts. Der Aufgabenkatalog, den die am Vergleichsring beteiligten Landkreise wahrnehmen und der eine unmittelbare Auswirkung auf die Rechnungsprüfungsämter besitzt, ist mit Ausnahme der Aufgabe „Gewährung von Hartz IV“ ähnlich. Mit dem Vierten Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 24. Dezember 2003 erhielten alle erwerbsfähigen Hilfebedürftigen⁶ im Sinne des SGB II Zugang zur Grundsicherung für Arbeitsuchende. Diejenigen Landkreise im Vergleichsring, die für die selbstständige Betreuung von Arbeitslosen optierten, haben durch das Rechnungsprüfungsamt auch das Prüffeld „Gewährung von Hartz IV Leistungen“ zu bearbeiten⁷.

Die Überörtliche Prüfung unterschied die Landkreise nach dem Kriterium „Optionskommune“ in zwei Kategorien. Folgende Ansicht 4 zeigt die Zuordnung der Landkreise:

	Optionskommunen		Rechtsform
	Option ausgeübt		
	Ja	Nein	
Bergstraße	x		Eigenbetrieb
Darmstadt-Dieburg	x		Eigenbetrieb
Fulda	x		Kreisverwaltung
Hersfeld-Rotenburg	x		Kreisverwaltung
Offenbach	x		AöR
Rheingau-Taunus	x		Kreisverwaltung
Vogelsberg	x		Kreisverwaltung
Werra-Meißner		x	BGB-Gesellschaft
Wetterau		x	GmbH

Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 4: Optionskommunen

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg ist Optionskommune: Die Aufgaben wurden durch den Eigenbetrieb „Kreisagentur für Beschäftigung Darmstadt-Dieburg“ wahrgenommen. Die kaufmännische Betriebsleitung erteilte mit Schreiben vom 17. August 2006 dem Rechnungsprüfungsamt die Innenrevision als Auftragsprüfung.

Mit dem Haushalt 2009 ist der Bereich SGB II in den Kreisetat integriert worden. Durch Beschluss des Kreisausschusses vom 23. September 2008 erfolgt ein Ausweis als Hauptabteilung VII mit den dazugehörigen Produkten. Den Eigenbetrieb wickelte der Landkreis ab.

⁶ § 8 Absatz 1 SGB II
 Erwerbsfähig ist, wer nicht wegen Krankheit oder Behinderung auf absehbare Zeit außerstande ist, unter den üblichen Bedingungen des allgemeinen Arbeitsmarktes mindestens drei Stunden täglich erwerbstätig zu sein.

⁷ § 6a SGB II Experimentierklausel
 (1) Zur Weiterentwicklung der Grundsicherung für Arbeitsuchende sollen an Stelle der Agenturen für Arbeit als Träger der Leistung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 im Wege der Erprobung kommunale Träger im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zugelassen werden können. Die Erprobung ist insbesondere auf alternative Modelle der Eingliederung von Arbeitsuchenden im Wettbewerb zu den Eingliederungsmaßnahmen der Agenturen für Arbeit ausgerichtet.

Rechnungslegung und Haushaltsführung

4.4 Haushaltsstabilität im Landkreis Darmstadt-Dieburg

Die Haushaltsstabilität der geprüften Körperschaften wurde summarisch bewertet. Für den Zeitraum von 2005 bis 2009 wurden die Genehmigungserlasse zu den Haushaltssatzungen und Nachtragshaushaltssatzungen der Landkreise sowie die Bewilligungserlasse für Zuweisungen aus dem Landesausgleichsstock analysiert.

Zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen lag die Genehmigung des Regierungspräsidiums Darmstadt zu den vorgesehenen Kreditaufnahmen und Verpflichtungsermächtigungen des Sondervermögens „Eigenbetrieb Gebäude- und Umweltmanagement des Landkreises Darmstadt-Dieburg“ für das Haushaltsjahr 2009 vom 10. Februar 2009 vor. Die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr 2009 des Landkreises und die Wirtschaftspläne der Sondervermögen enthielt darüber hinaus keine genehmigungsbedürftigen Teile.

Die Analyse des Haushaltsplans 2009 ergab folgende Situation: Der Ergebnishaushalt schloss mit einem Überschuss von rund 0,9 Millionen € ab. Die Haushalts- und Finanzlage des Landkreises bezeichnete das Regierungspräsidium trotzdem noch nicht als gesichert. Es führte auf, dass die Altdefizite von rund 127,4 Millionen € noch abzudecken und bis zur Rückführung mit erheblichen Zinsleistungen zu bedienen seien. Durch die Auslagerung des Gebäudemanagements auf das Sondervermögen Eigenbetrieb Gebäude- und Umweltmanagement des Landkreises Darmstadt-Dieburg „Da-Di-Werk“ seien im Kreishaushalt nur noch in geringem Maße Investitionen erforderlich. Diese würden im Eigenbetrieb getätigt und als Kostenerstattungen mittelbar dem Landkreis weiterbelastet.

Das Regierungspräsidium wies darauf hin, dass haushaltsrechtliche Erleichterungen für die Durchführung von Investitionen aus dem Sonderinvestitionsprogramm von Bund und Land Hessen geplant seien. Zeitlich vorgezogene Maßnahmen dürften den Landkreis nicht dazu verleiten, den eingeschlagenen Konsolidierungskurs zu vernachlässigen. Die Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage würde sich in künftigen Jahren belastend auf die Ertragslage des Landkreises auswirken. Um den Konsolidierungskurs des Landkreises wirksam zu begleiten, bat das Regierungspräsidium um die Beachtung folgender Auflagen:

- Nur Leistung von Ausgaben, zu denen der Landkreis rechtlich verpflichtet ist, oder die dringend erforderlich sind
- Anpassung von Beiträgen und Gebühren, soweit keine Kostendeckung vorliegt
- Nutzung haushaltswirtschaftlicher Sperrern
- Restriktive Stellenbewirtschaftung

Da in den Jahren 2004 bis 2007 die in der Ergebnisrechnung des Landkreises ausgewiesenen ordentlichen Ergebnisse negativ waren und 2008 vorgenanntes Ergebnis positiv war, bewerteten wir die Haushaltslage insgesamt als noch instabil.

5. Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

5.1 Gesetzliche Grundlagen und Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Die Selbstprüfung der kommunalen Körperschaften in Deutschland gehört zum Kern der Kommunalautonomie⁸. Ergänzt wird die Eigenprüfung von der Überörtlichen Prüfung⁹. In Hessen sind die kreisfreien Städte und Sonderstatusstädte¹⁰, die Landkreise¹¹ sowie der Landeswohlfahrtsverband¹² zur Selbstprüfung verpflichtet. Gemeinden unter 50.000 Einwohner können sich entweder selbst oder vom Rechnungsprüfungsamt des Landkreises prüfen lassen. Von den 414 hessischen Gemeinden unter 50.000 Einwohnern zum Jahresende 2008 machten 12 von dem Recht auf Selbstprüfung Gebrauch¹³. Die Jahresrechnungen der Zweckverbände werden ebenfalls durch die Rechnungsprüfungsämter geprüft¹⁴.

Somit sind die Rechnungsprüfungsämter prinzipiell auf zwei Ebenen tätig: auf der Ebene des Landkreises sowie auf der Ebene von Gemeinden, die kein eigenes Rechnungsprüfungsamt eingerichtet haben.

Die Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter sind in der Hessischen Gemeindeordnung sechster Teil, Viertes Abschnitt, Prüfungswesen, in den §§ 128 bis 131 HGO geregelt. Die Vorschriften der Gemeindeordnung gelten auch für die Prüfung der Landkreise, da § 52 HKO auf den sechsten Teil der HGO verweist.

⁸ Artikel 28 Grundgesetz und Artikel 137 Hessische Verfassung

⁹ Hans Meyer, Rechtsgutachten zu Grundlagen und Reichweite der Einrichtungs- und Betätigungsprüfung, Erster Zusammenfassender Bericht, Landtagsdrucksache 14/794

¹⁰ § 129 HGO, Rechnungsprüfungsamt

¹¹ § 52 Absatz 2 HKO, Wirtschaftsführung

¹² § 22 Mittelstufengesetz

¹³ Bad Hersfeld, Bad Schwalbach, Bad Vilbel, Baunatal, Dietzenbach, Dreieich, Friedberg, Hofheim, Karben, Limburg, Rödermark und Taunusstein

¹⁴ § 18 Absatz 1 Gesetz über die kommunale Gemeinschaftsarbeit

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Bei den Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter ist zwischen Pflichtaufgaben (§ 131 Absatz 1 HGO)¹⁵ und den weiteren übertragenen Aufgaben (§ 131 Absatz 2 HGO)¹⁶ zu unterscheiden.

Die Pflichtaufgaben umfassen insbesondere:

- die Prüfung des Jahresabschlusses und der Jahresrechnung des Landkreises und der Gemeinden
- bei Einsatz automatischer Datenverarbeitungsanlagen im Finanzwesen die Prüfung der Verfahren vor ihrer Anwendung und
- die Prüfung auf zweckmäßige und wirtschaftliche Verfahrensweisen im Landkreis und in den Gemeinden.

Unter den Jahresabschlussprüfungen sind sowohl die laufenden Jahresabschlüsse als auch die Eröffnungsbilanzen bei der Umstellung auf die Doppik zusammengefasst. Die Verwaltungsvorschrift zu § 59 GemHVO-Doppik regelt, dass die Eröffnungsbilanz vom zuständigen Rechnungsprüfungsamt zu prüfen ist. Das Inventar ist in die Prüfung einzubeziehen¹⁷.

Die übertragenen Aufgaben umfassen:

- die Prüfung der Vorräte und Vermögensbestände
- die Prüfung von Anordnungen vor ihrer Zuleitung an die Kasse
- die Prüfung von Auftragsvergaben
- die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit
- die Prüfung der Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe
- die Prüfung der Betätigung der Gemeinde bei Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde beteiligt ist, und

15 § 131 HGO – Aufgaben des Rechnungsprüfungsamts

(1) Das Rechnungsprüfungsamt hat folgende Aufgaben:

1. die Prüfung des Jahresabschlusses und der Jahresrechnung (§ 128),
2. die laufende Prüfung der Kassenvorgänge und Belege zur Vorbereitung der Prüfung der Jahresrechnung,
3. die dauernde Überwachung der Kassen der Gemeinde und der Eigenbetriebe einschließlich der Sonderkassen sowie die Vornahme der regelmäßigen und unvermuteten Kassenprüfungen,
4. bei Einsatz automatischer Datenverarbeitungsanlagen im Finanzwesen die Prüfung der Verfahren vor ihrer Anwendung, soweit nicht der Minister des Innern Ausnahmen zulässt,
5. im Rahmen der Erfüllung der Aufgaben der Nr. 1 bis 4 zu prüfen, ob zweckmäßig und wirtschaftlich verfahren wird.

16 § 131 HGO – Aufgaben des Rechnungsprüfungsamts

(2) Der Gemeindevorstand, der Bürgermeister, der für die Verwaltung des Finanzwesens bestellte Beigeordnete und die Gemeindevertretung können dem Rechnungsprüfungsamt weitere Aufgaben übertragen, insbesondere

1. die Prüfung der Vorräte und Vermögensbestände,
2. die Prüfung von Anordnungen vor ihrer Zuleitung an die Kasse,
3. die Prüfung von Auftragsvergaben,
4. die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit,
5. die Prüfung der Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe,
6. die Prüfung der Betätigung der Gemeinde bei Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde beteiligt ist,
7. die Kassen-, Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Kredits oder sonst vorbehalten hat.

¹⁷ VV Nr. 19 zu § 59 GemHVO-Doppik Prüfung und Feststellung

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

- die Kassen-, Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Kredits oder sonst vorbehalten hat.

Das Gewicht dieser Vergleichenden Prüfung umfasste die Prüfung der Jahresabschlüsse und Jahresrechnungen von Landkreisen und Gemeinden durch die Rechnungsprüfungsämter.

Ausgangspunkt für die Ermittlung der tatsächlichen formalen Behandlung der eigenen und der übertragenen Aufgaben des Rechnungsprüfungsamts waren die mit der Prüfungsanmeldung angeforderten Unterlagen insbesondere zur Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung und Prüfungsberichterstattung. Bei der Erhebung vor Ort ergänzten Informationen aus Interviews und Arbeitspapieren die zu beurteilenden Sachverhalte.

5.2 Prüfung der Ordnungs- und Rechtmäßigkeit sowie Wirtschaftlichkeit

Die Prüfung der Jahresabschlüsse bzw. Jahresrechnungen des Landkreises und der Gemeinden umfasst:

- Prüfung der Ordnungsmäßigkeit (§ 128 Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4 HGO)
- Prüfung der Rechtmäßigkeit (§ 128 Absatz 1 Nr. 3 HGO)
- Prüfung der Wirtschaftlichkeit (§ 131 Absatz 1 Nr. 5 HGO).

Zur Intensität der Prüfungshandlungen trifft die HGO keine Vorgaben. Damit ist sie einerseits in das Ermessen der Amtsleitung gestellt. Andererseits wird die Intensität der Prüfung durch die vom Kreistag in der Entscheidung über den Haushaltsplan zur Verfügung gestellten Personal- und Sachmittel begrenzt.

Prüfung der Ordnungsmäßigkeit

Unter der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Jahresrechnung ist die Überprüfung der Handhabung der Rechnungslegung unter Berücksichtigung der hierfür geltenden Vorschriften zu verstehen. Sie bezieht sich auf die sachliche Richtigkeit aller nachgewiesenen Buchungen, die Einnahmen und Ausgaben bei kameraler Rechnungslegung und Erträge und Aufwendungen bei kaufmännischer Rechnungslegung.

Prüfung der Rechtmäßigkeit

Die Prüfung der Rechtmäßigkeit verlangt die umfassende Beachtung von Gesetz und kommunalen Satzungen.

§ 10 HGO gibt vor, dass die Gemeinde ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten hat, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben. Die Mittel sind im Interesse der Einwohner wirtschaftlich und sparsam zu verwalten.

Prüfung der Wirtschaftlichkeit

Die Rechnungsprüfungsämter sollen gemäß § 131 Absatz 1 Nr. 5 HGO im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses bzw. der Jahresrechnung prüfen, ob zweckmäßig und wirtschaftlich verfahren wird.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Nach § 10 HGO in Verbindung mit § 128 Absatz 1 Nr. 3 HGO gehört zur Prüfung der Jahresrechnungen die Feststellung, ob die Gemeindefinanzen gefährdet sind. Das Rechnungsprüfungsamt hat die Jahresrechnung oder den Jahresabschluss, den zusammengefassten Jahresabschluss und den Gesamtabschluss mit allen Unterlagen daraufhin zu prüfen, ob die Berichte nach §§ 112 Absatz 1¹⁸ und 114 s Absatz 3¹⁹ und 8²⁰ eine zutreffende Vorstellung von der Lage der Gemeinde vermittelt²¹.

Eine gesetzliche Definition für die Wirtschaftlichkeitsprüfung besteht nicht. Die Gesetzeskommentare erläutern lediglich eine Seite der Wirtschaftlichkeit: Die Sparsamkeit. Es soll mit möglichst wenig Kosten der bestmögliche Ertrag erzielt werden²².

Auch bei einer so definierten Sparsamkeit müssen die Gemeindefinanzen nicht gesund sein.

Der Aufgaben- und Leistungskatalog einer Gebietskörperschaft ist nicht im Detail gesetzlich vorgeschrieben. Er umfasst eine Vielzahl von freiwilligen Leistungen. Wird der Umfang der freiwilligen Leistungen ausgedehnt, ohne dass hierzu die finanziellen Mittel vorhanden sind, gefährdet dies langfristig die Leistungsfähigkeit. Eine Wirtschaftlichkeitsprüfung stellt sich unter diesem Aspekt als eine Prüfung der Angemessenheit des Leistungskatalogs dar.

5.3 Umfang der Aufgaben im Landkreis Darmstadt-Dieburg

Zum 31. Dezember 2008 gehörten dem Landkreis Darmstadt-Dieburg 23 Städte und Gemeinden an. Der Landkreis hatte 288.701 Einwohner.

Im Prüfungszeitraum war das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg für die Prüfung der in Ansicht 5 aufgeführten Städte und Gemeinden zuständig:

¹⁸ § 112 Absatz 1 HGO – Jahresrechnung

In der Jahresrechnung ist das Ergebnis der Haushaltswirtschaft einschließlich des Standes des Vermögens und der Schulden zu Beginn und am Ende des Haushaltsjahres nachzuweisen. Die Jahresrechnung ist durch einen Bericht zu erläutern.

¹⁹ § 114 s Absatz 3 HGO – Jahresabschluss, konsolidierter Jahresabschluss, Gesamtabschluss
Der Jahresabschluss ist durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern.

²⁰ § 114 s Absatz 8 HGO – Jahresabschluss, konsolidierter Jahresabschluss, Gesamtabschluss
Der zusammengefasste Jahresabschluss ist um eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen und durch einen Bericht zu erläutern (Gesamtabschluss). Dem Bericht sind Angaben zu den Jahresabschlüssen der Aufgabenträger nach Abs. 5 Satz 1, die nicht in die Zusammenfassung einbezogen sind, anzufügen.

²¹ § 128 Absatz 1 Nr. 6 HGO – Prüfung des Jahresabschlusses und der Jahresrechnung

²² Kommentar zur Hessischen Gemeindeordnung von Gerhard Schneider u.a.; 19. Ergänzungslieferung, Juli 2007, Erläuterungen zu § 10 HGO, Seite 1

138. Vergleichende Prüfung
 „Rechnungsprüfungsämter II“
 im Auftrag des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs
 Schlussbericht für den Landkreis Darmstadt-Dieburg

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

	Prüfungszuständigkeit bei kreisangehörigen Städten und Gemeinden			
	Rechnungslegung	Prüfung durch	Bemerkungen	Gemeinschaftskasse
Alsbach-Hähnlein	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Babenhausen	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	
Bickenbach	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Dieburg	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	
Eppertshausen	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Erzhausen	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Fischbachtal	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Griesheim	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	
Groß-Bieberau	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2009	
Groß-Umstadt	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	
Groß-Zimmern	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2009	
Messel	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Modautal	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2009	
Mühltal	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Münster	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2009	
Ober-Ramstadt	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Otzberg	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	
Pfungstadt	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2007	
Reinheim	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	
Roßdorf	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	
Schaafheim	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2009	
Seeheim-Jugenheim	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x
Weiterstadt	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008	x

Quelle: Angaben des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 5: Prüfungszuständigkeit bei kreisangehörigen Städten und Gemeinden

138. Vergleichende Prüfung
„Rechnungsprüfungsämter II“
im Auftrag des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs
Schlussbericht für den Landkreis Darmstadt-Dieburg

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Keine der Städte und Gemeinden des Landkreises Darmstadt-Dieburg unterhielt ein eigenes Rechnungsprüfungsamt oder machte von der Ausnahmegenehmigung gemäß § 133 HGO Gebrauch²³.

²³ § 133 HGO – Zulassung von Ausnahmen

Das für Kommunalrecht zuständige Ministerium kann im Interesse der Weiterentwicklung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens im Einzelfall von den Regelungen über die Haushaltssatzung, den Haushaltsplan, die Jahresrechnung, den Jahresabschluss, die örtliche Rechnungsprüfung, zum Gesamtdeckungsprinzip, zur Deckungsfähigkeit und zur Buchführung sowie zu anderen Regelungen, die hiermit in Verbindung stehen, Ausnahmen zulassen [...]

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Wir erhoben bei kaufmännisch rechnungslegenden Landkreisen, Städten und Gemeinden die Summe der ordentlichen Erträge als zu prüfende Volumina. Bei kameral rechnungslegenden Körperschaften erhoben wir die Soll-Einnahmen des Verwaltungshaushalts. Ansicht 6 stellt die Volumina auf Basis der jeweils letzten vorliegenden geprüften Jahresrechnung / Jahresabschluss dar. Es handelt sich um Zahlen aus den Haushaltsjahren 2006 und 2007:

Prüfungsvolumina des Landkreises, der Städte und der Gemeinden		
	Summe der ordentlichen Erträge / Verwaltungshaushalt (Soll- Einnahmen) *	Prozentanteil an der Gesamtsumme
Darmstadt-Dieburg	196.821.801 €	32 %
Alsbach-Hähnlein	14.549.094 €	2 %
Babenhausen	19.033.248 €	3 %
Bickenbach	7.913.490 €	1 %
Dieburg	27.930.544 €	4 %
Eppertshausen	7.789.969 €	1 %
Erzhausen	9.396.216 €	2 %
Fischbachtal	3.446.045 €	1 %
Griesheim	42.854.241 €	7 %
Groß-Bieberau	8.818.880 €	1 %
Groß-Umstadt	36.176.489 €	6 %
Groß-Zimmern	16.137.344 €	3 %
Messel	5.500.349 €	1 %
Modautal	5.675.497 €	1 %
Mühltal	16.675.222 €	3 %
Münster	17.914.577 €	3 %
Ober-Ramstadt	21.121.924 €	3 %
Otzberg	7.781.814 €	1 %
Pfungstadt	28.504.020 €	5 %
Roßdorf	18.111.501 €	3 %
Reinheim	23.791.339 €	4 %
Schaafheim	11.971.189 €	2 %
Seeheim-Jugenheim	21.265.886 €	3 %
Weiterstadt	52.629.974 €	8 %
Gesamtsumme	621.810.653 €	100 %
davon Städte und Gemeinden	424.988.852 €	68 %
davon Landkreis	196.821.801 €	32 %
* Die Soll-Einnahmen entnahmen wir jeweils der aktuell vorliegenden geprüften Jahresrechnung.		
Quelle: Prüfungsberichte des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg		

Ansicht 6: Prüfungsvolumina des Landkreises, der Städte und der Gemeinden

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Wir erhoben diese Volumina als Indikator für den Prüfungsumfang. Das so hergeleitete Volumen betrug rund 622 Millionen €. Mit rund 425 Millionen €, das entsprach 68 Prozent, umfasste das Prüfungsvolumen die Prüfung von Städten und Gemeinden. Auf den Landkreis Darmstadt-Dieburg entfielen mit rund 197 Millionen € rund 32 Prozent. Wir sahen die anteiligen Volumina als einen ersten Hinweis zur Allokation der Prüfungsvolumina. Wir verwenden die berechneten Prozentanteile an den Personalressourcen für die Analyse und die Bewertung der tatsächlichen Aufgabenwahrnehmung.

Die Zuständigkeit bzw. die Prüfungsrechte des Rechnungsprüfungsamts für Eigenbetriebe stellt Ansicht 7 dar:

Prüfungszuständigkeit bei Eigenbetrieben				
	Prüfung durch	Prüfungsrechte des RPA	Gesonderte Kassenprüfung	Bemerkungen
Eigenbetrieb KIBIs	Wirtschaftsprüfer	Prüfungspflicht Verwendungsnachweis		
Eigenbetrieb „Kreisagentur für Beschäftigung“	Wirtschaftsprüfer bis 2008	Innenrevision, Abrechnung Bund		ab 2009 gesamte Prüfung durch Rechnungsprüfungsamt

Quelle: Angaben des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 7: Prüfungszuständigkeit bei Eigenbetrieben

138. Vergleichende Prüfung
 „Rechnungsprüfungsämter II“
 im Auftrag des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs
 Schlussbericht für den Landkreis Darmstadt-Dieburg

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsamts für Verbände stellt Ansicht 8 dar:

	Prüfungszuständigkeit bei Verbänden		Bemerkungen	Gemeinschaftskasse
	Rechnungslegung	Prüfung durch		
Abwasserverband Alsbach-Zwingenberg-Hähnlein	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		x
Boden-, Beregnungs- und Landschaftspflegeverband Hähnlein	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Beregnungsverband Babenhausen	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Beregnungsverband Harreshausen	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Beregnungsverband Dieburg	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Boden- und Beregnungsverband Erzhausen	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Beregnungs- u. Bodenverband Griesheim	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Wasser-, Boden- und Landschaftspflegeverband Hessen	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Dränverband Richen	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Dränverband Semd	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Abwasserverband Modau	kameral	Wirtschaftsprüfer		
Beregnungs- u. Bodenverband Pfungstadt	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Zweckverband „Abwasserverband Vorderer Odenwald“	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Abwasserverband Bickenbach-Seeheim-Jugenheim	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		x
Hausnotrufsystem	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Mittelverwendungsprüfung	
Beregnungs-, Boden- und Landschaftspflegeverband Weiterstadt	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Beregnungs- und Bodenverband Gräfenhausen	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Zweckverband „DADINA“ in Darmstadt	kameral	RPA Stadt Darmstadt		
Wasserverband Modaugebiet Groß-Gerau	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		x
Zweckverband Gesundheitsamt Darmstadt	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Zweckverband Gemeinschaftskasse	kameral / kaufmännisch	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	ab 2008 kaufmännische Buchführung	x
Zweckverband Jugendberatung und Drogenhilfe für die Stadt Darmstadt und den Landkreis DA-DI	kameral	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg	Mittelverwendungsprüfung	

Quelle: Angaben des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 8: Prüfungszuständigkeit bei Verbänden

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsamts für Vereine und Stiftungen ist in Ansicht 9 dargestellt:

Prüfungszuständigkeit bei Vereinen und Stiftungen			
	Prüfung durch	Prüfungsrechte des RPA	Bemerkungen
Hortgruppe „Pinochio e.V.“	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		Mittelverwendungsprüfung
Sozialstiftung des Landkreises Darmstadt-Dieburg	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Verein Darmstadt-Dieburg Hilfe	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		
Alfred-Fischer-Stiftung	RPA Landkreis Darmstadt-Dieburg		

Quelle: Angaben des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 9: Prüfungszuständigkeit bei Vereinen und Stiftungen

Die HGO führt als übertragene Aufgabe die Prüfung der Betätigung des Landkreises bei einem Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts auf. Damit das Rechnungsprüfungsamt im Sinne des Landkreises für den Gesellschafter prüfen und sich unterrichten kann, ist auch bei Mehrheitsbeteiligungen die Aufnahme eines entsprechenden Passus in den Gesellschaftsvertrag der Beteiligung notwendig.

Prüfungszuständigkeit bei Beteiligungen des Landkreises Darmstadt-Dieburg				
	Rechnungslegung	Prüfung durch	Prüfungsrechte des RPA	Beteiligungsquote
Dienstleistungs GmbH des Landkreises Darmstadt-Dieburg	kaufmännisch	Wirtschaftsprüfer	Nein	100,0 %
Kreiskliniken GmbH des Landkreises Darmstadt-Dieburg	kaufmännisch	Wirtschaftsprüfer	Nein	100,0 %
Krankenpflegeschule GmbH	kaufmännisch	Wirtschaftsprüfer	Nein	51,0 %
Arbeitsinitiative für Zerlegung und umweltgerechtes Recycling AZUR GmbH	kaufmännisch	Wirtschaftsprüfer	Nein	100,0 %

Quelle: Angaben des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 10: Prüfungszuständigkeit bei Beteiligungen des Landkreises Darmstadt-Dieburg

Wenn Kapitalgesellschaften nicht klein gemäß den im HGB festgelegten Größengrenzen sind, ist ihr Jahresabschluss und der Lagebericht von einem Abschlussprüfer zu prüfen²⁴. Das Rechnungsprüfungsamt kann nicht Abschlussprüfer sein²⁵.

²⁴ § 267 Absatz 1 HGB – Umschreibung der Größenklassen

Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
 1. 4.015.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags. 8.030.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag. 3. Im Jahresdurchschnitt fünfzig Mitarbeiter.

²⁵ § 319 Absatz 1 Satz 1 HGB – Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe
 Abschlussprüfer können Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Bei den ersten vier aufgeführten Beteiligungen gehörte dem Landkreis schon allein die Mehrheit der Anteile. Bei diesen Beteiligungsverhältnissen hatte der Landkreis die Pflicht, im Gesellschaftsvertrag ein Prüfungs- und Unterrichtsrecht zu seinen Gunsten eintragen zu lassen.

Ansicht 11 zeigt einen Überblick über die Sonderprüfungen im Prüfungszeitraum:

Thema	Sonderprüfungen im Prüfungszeitraum		
	Auftrag	Auftragserteilung durch	Prüfungszeitraum
Sonderprüfung zur Beschaffung neuer Telefon- und Fernsehsysteme für die Kreiskrankenhäuser in Groß-Umstadt und Seeheim-Jugenheim	7. November 2007	Landrat	-
Prüfung Kipf e.V. Pfungstadt Neubau einer Kindertagesstätte Gewährung von Betriebskostenzuschüssen durch die Stadt Pfungstadt	10. Januar 2005	Bürgermeister, mündliche Beauftragung	1997 - 2004
Sonderprüfung in einem Sachgebiet der Abt. III/3 - Bauunterhaltung	23. Januar 2006	Landrat	2003 - 2005
Sonderprüfung: Wechselgeldvorschüsse	4. Januar 2007	Finanz- und Kassenwesen	09.05.2006 bis 02.06.2006
IZBB-Maßnahmen an Schulen des Landkreises	23. November 2007	Landrat	2005 - 2007
Überzahlung Bereich Betreuung nach dem Gesetz zur Aufnahme ausl. Flüchtlinge	1. August 2007	Landrat	2006 - 2007
Sonderprüfung zur Erstellung der Ortskanalisation in Klein Biberau	18. Januar 2007	Landrat	2004
Sonderprüfung zum Unterschlagungsfall in der Wohngeldstelle Groß Umstadt	9. Januar 2007	Landrat	2006

Quelle: Angaben des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg (Stand der örtliche Erhebungen)

Ansicht 11: Sonderprüfungen im Prüfungszeitraum

Ausschlaggebend für die Aufnahme von Prüfungen in die Aufstellung der Sonderprüfungen waren folgende Kriterien:

- Separate Auftragserteilung lag vor.
- Prüfungszeitraum war definiert.
- Schriftliche Berichterstattung lag vor.

Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Untersuchung, Entdeckung und Aufarbeitung von dolosen Handlungen sind regelmäßig als Sonderprüfung aufgeführt.

Die Prüfung von Verwendungsnachweisen und kreiseigene Submissionen sowie die Prüfung der Kreisverwaltung im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung gehören nicht zu den Sonderprüfungen.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

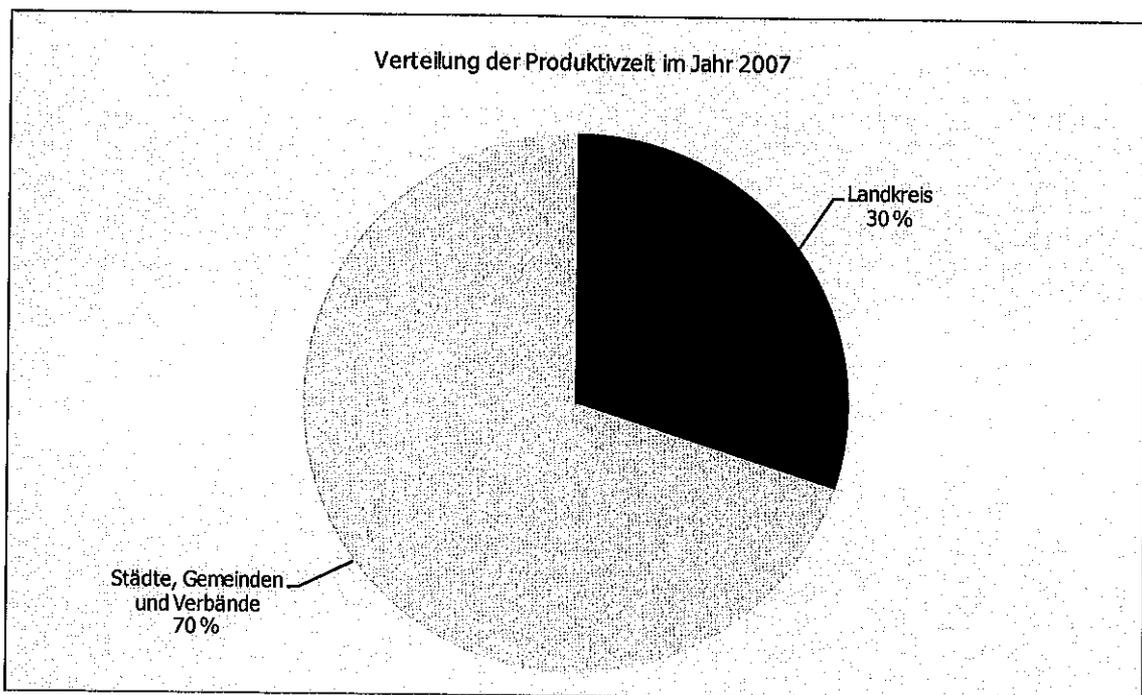
Zeitanteile der Aufgabenwahrnehmung

Wir erhoben für die letzten zwei abgeschlossenen Kalenderjahre 2007 und 2008 den Umfang der für einzelne Aufgaben geleisteten Arbeitszeit in Tagen.

Aus der Jahresarbeitszeit abzüglich Urlaubstagen und krankheitsbedingten Fehltagen resultiert die für die Aufgaben je Jahr tatsächlich zur Verfügung stehende Arbeitszeit in Tagen als Produktivzeit.

Für das Jahr 2007 gab das Rechnungsprüfungsamt seine tatsächliche Produktivzeit mit rund 2.871 Tagen an²⁶. Es fielen 254 Krankheitstage und 429 Urlaubstage an. Damit hatte das Rechnungsprüfungsamt eine Gesamtkapazität von 3.554 Tagen.

Ansicht 12 und Ansicht 13 zeigen den Anteil der einzelnen Aufgaben an der gesamten Produktivzeit:



Ansicht 12: Verteilung der Produktivzeit im Jahr 2007

Im Kalenderjahr 2007 entfielen rund 861 Tage der Produktivzeit, das entsprach rund 30 Prozent, auf Prüfungen des Landkreises Darmstadt-Dieburg. Davon entfielen auskunftsgemäß rund 641 Prüftage und 220 sonstige Tage. Die Arbeiten umfassten die Prüfung des Jahresabschlusses, Kassenprüfungen, Prüfungen im Zusammenhang mit Hoch- und Tiefbaumaßnahmen, Verwendungsnachweisprüfungen, Submissionen sowie Auftragsprüfungen (z.B. Pflegesätze).

Rund 70 % der Kapazitäten, das entsprach rund 2.010 Arbeitstagen, verwendete das Rechnungsprüfungsamt auf Prüfungen bei Städten, Gemeinden und Verbänden. Die Prüftage betragen 1.495, die sonstigen Tage rund 515. Die Angabe enthielt die Zeitanteile für die Prüfung der Jahresrechnungen und -abschlüsse, Kassenprüfungen, Prüfungen im Zusammenhang mit Hoch- und Tiefbaumaßnahmen sowie Auftragsprüfungen (z.B. Pflegesätze).

²⁶ Die Fortbildungstage sind nicht enthalten, da ein nachgewiesenes Mengengerüst für die Jahre 2007 und 2008 nicht vorlag. Es lagen Planzahlen für die Fortbildung vor.

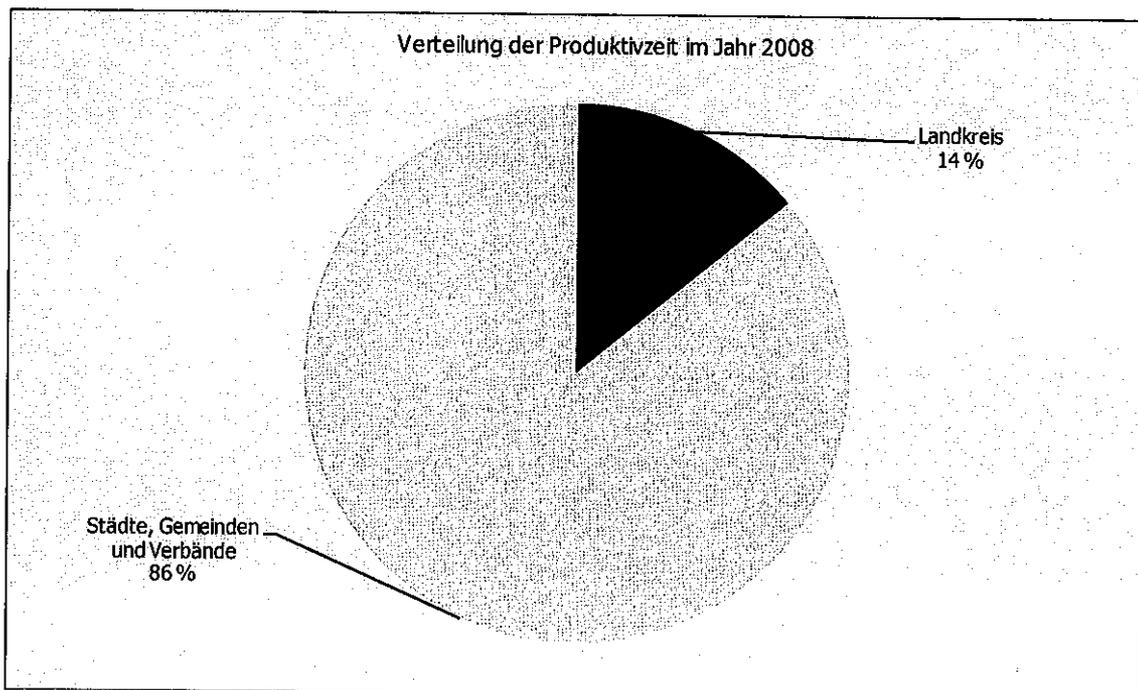
Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

In den übrigen am Vergleichsring beteiligten Landkreisen erhielten wir auch Angaben zur Aufteilung von Produktivzeiten, die nicht die Aufgabenerledigung für einzelne Städte, Gemeinden oder den Landkreis betrafen. Diese resultierten aus der Fortbildung, sonstige Prüfungen oder Aufgaben, die in einen Sammelposten „übrige Zeiten“ eingingen.

Das zu prüfende Volumen bei dem Landkreis Darmstadt-Dieburg sowie den Städten und Gemeinden betrug rund 622 Millionen €. Dafür waren im Jahr 2007 insgesamt 2.871 Tage notwendig. Eine Zuordnung der Personalressourcen auf den Kreis sowie die Städte und Gemeinden nach den zu prüfenden Volumina ergab für den Kreis 919 Tage, das entsprach 32 Prozent. Für Städte und Gemeinden fielen 1.952 Tage an, das entsprach rund 68 Prozent. Somit waren die Personalressourcen im Verhältnis der zu prüfenden Volumina eingesetzt.

Im Jahr 2008 standen tatsächlich 2.388 Tage zur Verfügung²⁷. Es fielen 417 Krankheitstage und 437 Urlaubstage an. Damit hatte das Rechnungsprüfungsamt eine Gesamtkapazität von 3.242 Tagen. In 2008 standen gegenüber dem Vorjahr 483 Arbeitstage weniger zur Verfügung. Der Rückgang der Produktivzeit um rund 17 Prozent betrifft den rückläufigen Zeitanteil von rund 61 Prozent (523 Arbeitstage) für Prüfungen des Landkreises Darmstadt-Dieburg.

Die Zeitanteile der Produktivzeiten zeigt folgende Ansicht 13:



Ansicht 13: Verteilung der Produktivzeit im Jahr 2008

Im Kalenderjahr 2008 entfielen rund 338 Tage der Produktivzeit, das entsprach rund 14 Prozent, auf Prüfungen des Landkreises Darmstadt-Dieburg. Davon entfielen auskunftsgemäß rund 251 Prüftage und 87 sonstige Tage an. Die Arbeiten umfassten wie im Vorjahr die Prüfung des Jahresabschlusses, Kassenprüfungen, Prüfungen im Zusammenhang mit Hoch- und Tiefbaumaßnahmen, Verwendungsnachweisprüfungen und Auftragsprüfungen (z.B. Pflegesätze). Auf Submissionen anfallende Produktivzeiten waren bis 2007 beim Kreis erfasst. Seit 2008 sind sie dem Da-Di-Werk zugeordnet.

²⁷ Die Fortbildungstage sind nicht enthalten, da ein nachgewiesenes Mengengerüst für die Jahre 2007 und 2008 nicht vorlag. Es lagen Planzahlen für die Fortbildung vor.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Rund 86 Prozent der Kapazitäten, das entsprach rund 2.050 Arbeitstagen, verwendete das Rechnungsprüfungsamt auf Prüfungen bei Städten, Gemeinden und Verbänden. Die Prüftage betragen 1.525, die sonstigen Tage rund 525. Die Angabe enthielt wie im Vorjahr die Zeitanteile für die Prüfung der Jahresrechnungen und -abschlüsse, Kassenprüfungen, Prüfungen im Zusammenhang mit Hoch- und Tiefbaumaßnahmen sowie Auftragsprüfungen (z.B. Pflegesätze). In 2008 umfasste die Zeitangabe zusätzlich Submissionsprüfungen.

Bei Berücksichtigung der Planzahlen für die Fortbildung in Höhe von jeweils 128 Tagen ergeben sich geringfügig veränderte Prozentsätze. Für das Jahr 2007 fielen für die Kreisprüfung 29 Prozent, für Städte, Gemeinden und Verbände 67 Prozent und für die Fortbildung 4 Prozent an. Für das Jahr 2008 fielen für die Kreisprüfung 14 Prozent, für Städte, Gemeinden und Verbände 81 Prozent und für die Fortbildung 5 Prozent an.

5.4 Umfang der Aufgaben im Vergleichsring

Ansicht 14 zeigt, wie sich der Zeitaufwand der von den Rechnungsprüfungsämtern im Jahr 2008 vollzogenen Prüfungen auf einzelne Aufgaben verteilte:

Verteilung der Produktivzeiten für das Jahr 2008 im Vergleichsring

	Prüfungen						
	Kreis	Städte / Gemeinden	Verbände	DVA	Sonstige Prüfungen	Fort- bildungen	Übrige
Bergstraße	24 %	42 %	2 %	0 %	4 %	9 %	19 %
Darmstadt- Dieburg	14 %	86 %	**	-	-	**	-
Fulda	-	-	-	-	-	-	-
Hersfeld- Rotenburg	32 %	43 %	0 %	0 %	0 %	4 %	21 %
Offenbach	33 %	54 %	0 % *	0 %	4 %	3 %	6 %
Rheingau-Taunus	29 %	42 %	2 %	1 %	2 %	3 %	21 %
Vogelsberg	28 %	27 %	4 %	0 %	2 %	12 %	27 %
Werra-Meißner	26 %	41 %	4 %	1 %	7 %	5 %	16 %
Wetterau	32 %	42 %	4 %	1 %	7 %	3 %	11 %
Durchschnitt	27 %	47 %	2 %	0 %	3 %	5 %	15 %

* Der Zeitanteil zur Prüfung von Verbänden ist unter Sonstige Prüfungen erfasst.
 ** Der Zeitanteil zur Prüfung von Verbänden ist unter Städte / Gemeinden erfasst. Für die Fortbildung lagen nur Planzahlen vor.
 - = Der Zeitanteil wurde nicht erfasst.
 DVA = Datenverarbeitung
 Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 14: Verteilung der Produktivzeiten für das Jahr 2008 im Vergleichsring

Wie aus Ansicht 14 hervorgeht, konzentrieren sich die Rechnungsprüfungsämter bei ihrer Aufgabenwahrnehmung schwerpunktmäßig auf die Prüfung der Jahresrechnungen bzw. -abschlüsse des Landkreises und der Städte und Gemeinden.

Von der Möglichkeit, den Rechnungsprüfungsämtern der Landkreise Aufgaben gemäß § 131 Absatz 2 HGO zu übertragen, machten im Prüfungszeitraum die Landkreise Bergstraße, Darmstadt-Dieburg, Offenbach, Rheingau-Taunus, Werra-Meißner und Wetterau Gebrauch.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

5.5 Prüfungsgebühren und Aufwendungen

Die nicht durch Gebühren der Städte, der Gemeinden und anderen geprüften Einrichtungen gedeckten Aufwendungen / Ausgaben des Rechnungsprüfungsamts ergeben die vom Landkreis aus allgemeinen Deckungsmitteln zu finanzierende Unterdeckung. Wirtschaftlich entspricht die Unterdeckung dem Preis, den der Landkreis für die Prüfung seines eigenen Abschlusses und sonstige Prüfungs- und Beratungsleistungen zahlt.

Im Prüfungszeitraum passte der Landkreis die Gebührensatzung zweimal an. Die zum Erhebungszeitpunkt aktuelle Gebührensatzung für die Inanspruchnahme des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg trat am 1. April 2009 in Kraft.

Die Prüfungsgebühr für einen Prüfungstag betrug im Prüfungszeitraum:

- Vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2006: 325 €
- Vom 1. Januar 2007 bis 31. März 2009: 360 €
- Seit 1. April 2009: 370 €

Die Zeitaufweise zu den geprüften Jahresrechnungen führten die Mitarbeiter des Rechnungsprüfungsamts halb-Stunden genau. Der Gebührenbescheid enthielt die abgerechneten Tage aufgeteilt nach Prüfungstagen und sonstigen Tagen. Die Abrechnung der Tage erfolgte auf die zweite Nachkommastelle genau.

Die Gebührenhöhe im Vergleich zu den anderen am Vergleichsring beteiligten Landkreisen ist in folgender Ansicht 15 dargestellt:

	Gebühren der Rechnungsprüfungsämter				
	Gebührensatzung vom	Tagessatz in €	bis unter 2 Stunden in €	von 2 bis unter 4 Stunden in €	von 4 bis unter 6 Stunden in €
Bergstraße	13. September 2005	408	102	204	306
Darmstadt-Dieburg	1. April 2009	370	**	**	**
Fulda	5. September 2001	****	****	****	****
Hersfeld-Rotenburg	1. Januar 2002	****	****	****	****
Offenbach ***	1. Januar 2004	450	120	225	-
Rheingau-Taunus	1. Januar 2002	400	100	200	300
Vogelsberg	1. Januar 2002	390	98	195	293
Werra-Meißner	1. Januar 2002	388	*	*	*
Wetterau	1. Januar 2002	420	*****	*****	*****

- = trifft beim Landkreis nicht zu.

* Je angefangene Stunde wird ein Stundensatz von 48,50 € berechnet. Die Gebühren werden nach der Anzahl der geleisteten Stunden festgesetzt.

** Die Gebühren berechnen sich aus dem Tagessatz und den geleisteten Prüftagen. Die Prüftage ergeben sich aus den angefallenen Stunden geteilt durch die tägliche tarifliche Arbeitszeit des Prüfers.

*** Die Gebühren beziehen sich auf einen Arbeitstag außerhalb des Sitzes der Kreisverwaltung.

**** Volumengebühr

***** Die Gebühren berechnen sich aus dem Tagessatz und den geleisteten Prüftagen. Die Gebühren werden minutengenau abgerechnet.

Quelle: Gebührensatzungen der Kreise (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 15: Gebühren der Rechnungsprüfungsämter

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Die Gebühren kann das Rechnungsprüfungsamt entweder als Zeit- oder als Volumengebühr erheben. Beide Möglichkeiten sind zulässig.

Die Landkreise Fulda und Hersfeld-Rotenburg erhoben eine Volumengebühr. Zwischen der Gebühr und dem notwendigen Zeitaufwand für die Prüfungen bestand kein unmittelbarer Zusammenhang. Die übrigen sieben Landkreise erhoben eine Zeitgebühr. Gemeinden und Städte haben bei vorgenannter Gebührengestaltung die Möglichkeit, durch eine gute Vorbereitung der Jahresrechnung / des Jahresabschlusses ihre Gebührenbelastung zu verringern. Eine derartige Anreizwirkung besteht bei der Volumengebühr nicht. In der freien Wirtschaft ist die Volumengebühr möglich. Sie wird aber nur noch selten angewendet.

Die Gebührensatzung des Landkreises Fulda datierte aus dem Jahr 2001, die des Landkreises Hersfeld-Rotenburg aus dem Jahr 2002. Bei diesen beiden Landkreisen fand eine automatische Gebührenanpassung infolge steigender Haushaltsvolumina der Städte und Gemeinden statt.

Die Gebührensatzung des Landkreises Offenbach stammte aus dem Jahr 2004. Der Landkreis wies nach, dass die Gebührensätze den Personal- und Sachkostenstand im Prüfungszeitraum zutreffend widerspiegelten.

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg gab Kostenerhöhungen durch regelmäßige Gebührenanpassungen an die Leistungsempfänger weiter. Die zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen gültigen Gebühren basierten auf der Satzung vom 1. April 2009.

Die Gebührensatzungen der übrigen fünf Landkreise bildeten den Kostenstand aus den Jahren 2002 bis 2005 ab. Zwischenzeitliche Sach- und Personalkostenerhöhungen gaben diese acht Kreise nicht über Gebühren, sondern über den Zuschussbedarf und damit über die Kreisumlage weiter. Diese Vorgehensweise kann nicht befürwortet werden. Die in Gebühren abgebildeten Preise haben keine Transparenz für den Kreis und die Städte und Gemeinden. Tendenziell subventioniert werden diejenigen, die ihre Jahresrechnungen oder -abschlüsse schlecht vorbereiteten.

In Ansicht 16 sind die Erträge / Einnahmen aus Prüfungsgebühren den Aufwendungen / Ausgaben für das Rechnungsprüfungsamt gegenübergestellt:

	Budgetberichte 2005 bis 2008				
	2005	2006	2007	2008	Mittelwert
Erträge / Einnahmen aus Prüfungsgebühren *	730.475 €	672.008 €	721.551 €	740.492 €	716.131 €
Aufwendungen / Ausgaben für					
Personal	1.038.221 €	1.052.164 €	987.760 €	748.075 €	956.555 €
Fort- und Weiterbildung	12.856 €	4.061 €	2.259 €	1.397 €	5.143 €
Sachkosten	5.690 €	5.934 €	8.170 €	7.220 €	6.754 €
Reisekosten	27.352 €	24.520 €	22.612 €	0 €	18.621 €
Kalkulatorische Abschreibung	11.185 €	10.462 €	5.404 €	4.963 €	8.004 €
Summe der Aufwendungen / Ausgaben	1.095.303 €	1.097.141 €	1.026.206 €	761.655 €	995.076 €
Zuschussbedarf	364.829 €	425.134 €	304.655 €	21.163 €	278.945 €

* = in 2008 beinhalten die Erträge aus Prüfungsgebühren auch die Erträge aus Submissionen.
 Quelle: Budgetberichte aus der Kostenrechnung des Landkreises Darmstadt-Dieburg (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 16: Budgetberichte 2005 bis 2008

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg belastete das Rechnungsprüfungsamt mit Reisekosten (Wegstreckenentschädigung und Tagelöcher) sowie Sachkosten für Telefon, Bücher und Zeitschriften.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Im Durchschnitt finanzierten die Erträge / Einnahmen aus den Prüfungsgebühren 72 Prozent der Summe der Aufwendungen / Ausgaben. Auf die Prüfung der Städte, der Gemeinden und der Verbände entfielen in den Jahren 2007 und 2008 rund 70 bis 86 Prozent der Produktivzeit (vergleiche Ansicht 12 und Ansicht 13). Grundsätzlich sollten die Prüfungsgebühren die Inanspruchnahme der Leistungen durch die Städte, die Gemeinden und die Verbände refinanzieren. Zumindest in der Mehrjahresbetrachtung sollten die anteiligen Produktivzeiten gebührenfinanziert sein.

Folgende Ansicht 17 stellt die Budgets der Rechnungsprüfungsämter im Vergleich dar:

Budgets der Rechnungsprüfungsämter im Vergleich				
	Erträge / Einnahmen aus Gebühren*	Aufwendungen / Ausgaben*	Zuschussbedarf*	Gebühren- anteil in %**
Bergstraße	489.774 €	1.256.149 €	766.375 €	39 %
Darmstadt-Dieburg	716.131 €	995.076 €	278.945 €	72 %
Fulda	349.388 €	767.936 €	418.548 €	45 %
Hersfeld-Rotenburg	403.087 €	815.836 €	412.749 €	49 %
Offenbach	436.814 €	782.152 €	345.338 €	56 %
Rheingau-Taunus	185.356 €	491.230 €	305.874 €	38 %
Vogelsberg	203.837 €	530.154 €	326.317 €	38 %
Werra-Meißner	370.104 €	645.462 €	275.358 €	57 %
Wetterau	407.747 €	817.261 €	409.515 €	50 %

* Es handelt sich um den ungewichteten Durchschnitt der Jahre 2005 bis 2008.

** Quotient aus den Erträgen / Einnahmen und den Aufwendungen / Ausgaben aus Gebühren

Quelle: Budgetberichte der Landkreise (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 17: Budgets der Rechnungsprüfungsämter im Vergleich

Der Gebührenanteil ist die Relation der Erträge / Einnahmen aus Gebühren und der Aufwendungen / Ausgaben. Die Bandbreite der Gebührenanteile lag zwischen 38 Prozent und 72 Prozent. Der Landkreis Darmstadt-Dieburg erreichte mit rund 72 Prozent den höchsten Gebührenanteil.

Mit Ausnahme der Landkreise Fulda und Offenbach berücksichtigten alle der am Vergleichsring beteiligten Landkreise Gemeinkosten.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Ansicht 18 zeigt den Deckungsbeitrag im Vergleich:

	Deckungsbeitrag im Vergleich						
	Summe der Aufwendungen / Ausgaben 2008	Produktiv- tage 2008*	Aufwand je Pro- duktivtag	Produk- tivtage 2008**	Rechnerischer Aufwand	Erhobene Gebühren 2008	Deckungs- beitrags
Bergstraße	1.186.595 €	2.259	525 €	1.505	790.538 €	446.488 €	56 %
Darmstadt- Dieburg	761.655 €	2.388	319 €	2.050	653.850 €	740.492 €	113 %
Fulda	817.382 €	-	-	-	-	419.992 €	-
Hersfeld- Rotenburg	834.956 €	1.680	497 €	971	482.585 €	498.113 €	103 %
Offenbach	792.272 €	2.127	372 €	1.362	507.322 €	532.426 €	105 %
Rhelingau- Taunus	533.972 €	1.021	523 €	625	326.868 €	230.300 €	70 %
Vogelsberg	560.946 €	1.130	496 €	611	303.308 €	221.677 €	73 %
Werra- Meißner	615.019 €	1.651	373 €	1.090	406.039 €	369.767 €	91 %
Wetterau	883.493 €	2.232	396 €	1.384	547.829 €	555.135 €	101 %
* Produktivtage für Kreis, Städte, Gemeinden, Verbände und Sonstige Prüfungen							
** Produktivtage für Städte, Gemeinden, Verbände und Sonstige Prüfungen							
* = keine Angaben zu Produktivtagen vorhanden							
Quelle: Budgetberichte der Landkreise (Stand der örtlichen Erhebungen)							

Ansicht 18: Deckungsbeitrag im Vergleich

Wir leiteten den Aufwand in € je Produktivtag her. Jeder Produktivtag enthält anteilig die Kosten der Verteilzeiten. Der rechnerische Aufwand für die Prüfung der Städte, Gemeinden, Verbände und Sonstigen Prüfungen ergibt sich aus den aufgewendeten Produktivtagen multipliziert mit dem Aufwand je Produktivtag. Der Deckungsbeitrag ist der Anteil in Prozent, den die erhobenen Gebühren an den rechnerischen Aufwendungen finanzieren.

Ein Prozentsatz unterhalb 100 Prozent bedeutet, dass die erhobenen Gebühren die Aufwendungen, die Verteilzeiten betreffen, nicht vollständig finanzieren.

Vier der neun am Vergleichsring beteiligten Landkreise erhoben Prüfungsgebühren, die die anteiligen Aufwendungen für die Produktivtage für die Prüfung der Städte, Gemeinden, Verbände und Sonstigen Prüfungen sowie für Verteilzeiten abdeckten. Bei vier der neun Landkreise finanzierte sich die örtliche Prüfung der Städte, Gemeinden, Verbände und Sonstigen Prüfungen zum Teil aus allgemeinen Deckungsmitteln.

Die Prüfungsgebühren sollten die anteiligen Zeiten für die Prüfung der Städte, der Gemeinden, der Verbände und der Sonstigen Prüfungen finanzieren. Soweit hier ein offensichtliches Missverhältnis entsteht, empfehlen wir dem Landkreis, seine Gebührenkalkulation zu aktualisieren.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

5.6 Rechnerische Herleitung für einen auskömmlichen Gebührensatz

In Ansicht 19 ist die Herleitung eines auskömmlichen Gebührensatzes für das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg dargestellt:

Rechnerische Herleitung für einen auskömmlichen Gebührensatz			
Summe der Aufwendungen / Ausgaben	Prüftage Ist 2008*	Rechnerische Gebühr je Prüftag	Gebühr je Prüftag gemäß Gebührensatz**
761.655 €	2.388	319 €	370 €
* Prüftage für den Kreis, Städte, Gemeinden, Verbände und Sonstige Prüfungen			
** vergleiche Ansicht 15			
Quelle: Budgetberichte der Kreise und eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)			

Ansicht 19: Rechnerische Herleitung für einen auskömmlichen Gebührensatz

In den Aufwendungen / Ausgaben waren zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen Gemeinkosten (Sachkosten, Reisekosten, Abschreibungen) enthalten. Anteilige Kosten für die Gebäudenutzung waren nicht zu erfassen, da sie im Eigenbetrieb Da-Di-Werk anfielen.

Unter Berücksichtigung der Prüftage 2008 ergab sich eine rechnerische Gebühr je Prüftag von 319 €.

5.7 Prüfungsrückstände

Der Aussagewert einer Rechnungsprüfung hängt von ihrer Aktualität ab. Der Gemeindevorstand und der Kreisausschuss sollen die Jahresrechnung innerhalb von vier Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufstellen²⁸. Nach Abschluss der Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt legt der Gemeindevorstand die Rechnung der Gemeindevertretung zur Beschlussfassung vor (§ 113 HGO). Über die Entlastung des Gemeindevorstands ist bis spätestens zum 31. Dezember des zweiten auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres zu entscheiden. Gleiches gilt für die Landkreise (§ 52 HKO)²⁹.

²⁸ § 112 HGO – Jahresrechnung

(2) Der Gemeindevorstand soll die Jahresrechnung innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufstellen und die Gemeindevertretung unverzüglich über die wesentlichen Ergebnisse der Jahresrechnung unterrichten.

²⁹ § 52 HKO – Wirtschaftsführung

(1) Für die Wirtschaftsführung des Landkreises gelten die Bestimmungen des Sechsten Teils der Hessischen Gemeindeordnung und der dazu erlassenen Übergangs- und Durchführungsbestimmungen mit Ausnahme des § 93 Abs. 2 Nr. 2 und der §§ 119 und 129 der Hessischen Gemeindeordnung entsprechend. Der Minister des Innern und der Minister der Finanzen können durch Verordnung Erleichterungen von diesen Bestimmungen für die Landkreise zulassen.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Bei den Jahresrechnungen und Jahresabschlüssen des Jahres 2006 soll spätestens am 31. Dezember 2008 Entlastung erteilt sein³⁰. Ein Prüfungsrückstand besteht dann, wenn den gesetzlichen Vorschriften nicht entsprochen wird. Von einem Rückstand wird ausgegangen, wenn Jahresrechnungen 2006 oder früherer Jahre am 31. Oktober 2008 noch nicht abschließend geprüft waren. Maßgeblich für die Zuordnung zu den abgeschlossenen Prüfungen war das Datum des Schlussberichts.

Das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg hatte für 2006 neben dem Jahresabschluss des Landkreises 42 weitere Jahresrechnungen und Jahresabschlüsse von Gemeinden, Städten und Verbänden zu prüfen.

Inwieweit den Anforderungen des § 114 HGO für die Jahresrechnungen und Jahresabschlüsse 2006 entsprochen wurde, ist Ansicht 20 zu entnehmen:

	Arbeitsstand der Prüfungen für das Jahr 2006			
	Prüfungspflicht	begonnene Prüfungen	abgeschlossen bis 31. Oktober 2008	offene Prüfungen
Landkreis	1	0	1	0
Gemeinden	13	13	13	0
Städte	10	10	10	0
Verbände	18	15	10	8
Summe	42	38	34	8
Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)				

Ansicht 20: Arbeitsstand der Prüfungen für das Jahr 2006

Ansicht 20 zeigt, dass zum 31. Oktober 2008 von den begonnenen Prüfungen der Jahresrechnungen bzw. Jahresabschlüsse 34 Jahresabschlüsse abgeschlossen waren.

Rückstände betrafen ausschließlich Verbandsprüfungen. Die Ursache für die Rückstände betrafen fünf Verbände, deren Jahresrechnungen in einem Drei-Jahres-Rhythmus geprüft wurden und einen Verband, dessen Jahresrechnung in einem Vier-Jahres-Rhythmus geprüft wurde. Bei einem weiteren Verband wurde die Jahresrechnung in einem Zwei-Jahres-Rhythmus geprüft.

- Die Jahresrechnungen 2006 bis 2008 des Beregnungsverbands Dieburg, des Dränverbands Richen und des Dränverbands Semd wurden im Jahr 2009 geprüft.
- Die Prüfung der Jahresrechnungen 2005 bis 2007 des Beregnungs- und Bodenverbands wurde am 4. November 2008 fertiggestellt.
- Die Prüfung der Jahresrechnungen 2005 bis 2007 des Dränverbands Groß-Zimmern wurde am 16. September 2008 fertiggestellt.
- Die Prüfung der Jahresrechnungen 2003 bis 2006 des Beregnungs-, Boden- und Landschaftspflegeverbands Weiterstadt wurden am 20. November 2008 fertiggestellt.
- Am 3. Juni 2009 wurden die Prüfung der Jahresrechnungen 2006 und 2007 des Zweckverbands Gesundheitsamt abgeschlossen.

³⁰ § 114 HGO – Entlastung

(1) Die Gemeindevertretung beschließt über die vom Rechnungsprüfungsamt geprüfte Jahresrechnung bis spätestens 31. Dezember des zweiten auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und entscheidet zugleich über die Entlastung des Gemeindevorstands [...]

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

- Die Prüfung der Jahresrechnung des Wasserverbands Modaugebiet wurde am 2. Dezember 2008 fertiggestellt.

Es handelte sich um keine echten, sondern rein arbeitsablaufbedingte Rückstände. Die Zusammenfassung der Prüfungen mehrerer Jahre bei kleineren Verbänden ist zweckmäßig. Daher beurteilten wir das Vorgehen als angemessen.

Das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg prüfte die Jahresrechnungen und Jahresabschlüsse zeitnah.

Für die Darstellung von Prüfungsrückständen im Vergleichsring berücksichtigten wir den Stand der Prüfung von Verbänden sowie des Landkreises nicht. Die Prüfungsrückstände im Vergleichsring zeigt folgende Ansicht 21.

Landkreis	Prüfungsrückstände im Vergleichsring für das Jahr 2006				
	zu prüfende Städte / Gemeinden	begonnene Prüfungen	abgeschlossene Prüfungen bis 31. Oktober 2008	offene Prüfungen	Anteil der offenen Prüfungen
Bergstraße	22	22	22	0	0 %
Darmstadt-Dieburg	23	23	23	0	0 %
Fulda*	22	20	8	14	64 %
Hersfeld-Rotenburg	19	19	19	0	0 %
Offenbach	10	10	10	0	0 %
Rheingau-Taunus**	13	8	3	10	77 %
Vogelsberg***	19	17	5	14	74 %
Werra-Meißner****	16	16	14	2	13 %
Wetterau*****	22	22	4	18	82 %
	166	157	108	58	35 %

* von den 14 offenen Prüfungen wurden 7 Prüfungen zum 31. Dezember 2008 fertiggestellt, bei weiteren 2 Gemeinden ist der Rückstand auf die Umstellung auf das kaufmännische Rechnungswesen zurückzuführen.

** 3 Prüfungen schloss das Rechnungsprüfungsamt bis zum November 2008 ab. Bei 2 weiteren Prüfungen führten festgestellte Mängel in der Rechnungslegung zu einer nicht vom Rechnungsprüfungsamt zu vertretenden Verzögerung. Die restlichen 5 Prüfungen schloss das Rechnungsprüfungsamt 2009 ab.

*** 1 der 14 offenen Prüfungen wurden bis zum 31. Dezember 2008 abgeschlossen, weitere 6 Prüfungen wurden im Jahr 2009 abgeschlossen. Als Ursache für die Prüfungsrückstände gab der Leiter des Rechnungsprüfungsamts zeitliche Verzögerungen in der Prüfbereitschaft der Städte und Gemeinden an.

**** die 2 offenen Prüfungen führte das Rechnungsprüfungsamt zusammen mit der Prüfung der Jahresrechnungen 2007 durch. Die Prüfungen wurden im Dezember 2008 fertiggestellt.

***** von den 18 offenen Prüfungen wurden 2 Prüfungen bis zum 31. Dezember 2008 abgeschlossen, 15 Prüfungen wurden in 2009 abgeschlossen. Als Ursache für die Prüfungsrückstände gab die Leitung an, im Juli 2005 die Amtsleitung übernommen zu haben und seitdem die übernommenen Rückstände abzubauen.

Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 21: Prüfungsrückstände im Vergleichsring für das Jahr 2006

Der Nutzen einer Prüfung ist umso höher, je kurzfristiger sie mit aktuellen Ergebnissen den Entscheidungsträgern zur Verfügung steht. Umgekehrt ist es ungünstig, wenn ältere Prüfungserfahrungen Personen erreichen, die für die damalige Lage noch nicht verantwortlich waren.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Auswirkungen der Rechnungslegungsumstellung bei Städten und Gemeinden auf die Prüfungsrückstände stellen wir in Abschnitt 8.1 dar.

Vier der neun Landkreise wiesen keine Prüfungsrückstände auf. Der Anteil der offenen Prüfungen lag in einer Bandbreite von 13 Prozent bis 82 Prozent. Bis auf den Wetteraukreis schlossen alle Rechnungsprüfungsämter die Prüfung der Abschlüsse 2006 des Landkreises zum 31. Oktober 2008 ab. Der Wetteraukreis führte eine zusammengefasste Prüfung der Jahresrechnungen 2004 bis 2006 des Landkreises durch. Der Prüfungsbericht datiert vom 22. April 2009. Die Amtsleitung übernahm im Juli 2005 ihre Leitungsfunktion und baut seitdem die übernommenen Rückstände ab.

5.8 Prüfung der Betätigung des Landkreises

In Kapitel 5.4 ist dargestellt, dass alle Landkreise, mit Ausnahme der Landkreise Fulda, Hersfeld-Rotenburg und des Vogelsbergkreises, beauftragten nach § 131 Absatz 2 Nr. 6 HGO die Betätigung des Landkreises bei Unternehmen in einer Rechtsform privaten Rechts zu prüfen.

Die kommunalen Körperschaften bedienen sich bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in zunehmendem Maße Unternehmen in privater Rechtsform, an denen sie eine Mehrheits- oder Minderheitsbeteiligung halten. Daher ist es für kommunale Körperschaften von besonderer Bedeutung, die Steuerungs- und Kontrollmöglichkeiten der kommunalen Organe möglichst weitgehend zu erhalten³¹. Hierzu dient § 123 HGO³². Er verpflichtet die Gebietskörperschaften bei Beteiligungsunternehmen privaten Rechts zur Ausübung der Unterrichts- und Prüfungsrechte nach § 53 HGrG, sofern es die Mehrheitsverhältnisse zulassen. Hierdurch soll der Informationsstand der Entscheidungsträger verbessert und die Wirtschaftlichkeit der kommunalen Unternehmen gestärkt werden.

Die Unterrichts- und Prüfungsrechte bestehen aus:

- der Erweiterung der Abschlussprüfung um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung (§ 123 Absatz 1 Nr. 1 HGO i.V.m. § 53 Absatz 1 Nr. 1 HGrG) und wirtschaftlich bedeutsamer Sachverhalte, der Vermögens- und Ertragslage, der Liquidität und Rentabilität sowie der Ursache von Verlusten und Jahresfehlbeträgen (§ 123 Absatz 1 Nr. 1 HGO i.V.m. § 53 Absatz 1 Nr. 2 HGrG)
- der Zusendung des Prüfungsberichts durch das Unternehmen an die Gebietskörperschaft (§ 123 Absatz 1 Nr. 1 HGO i.V.m. § 53 Absatz 1 Nr. 3 HGrG) und
- den Unterrichtsrechten des Rechnungsprüfungsamts und des zuständigen überörtlichen Prüfungsorgans (§ 123 Absatz 1 Nr. 2 HGO i.V.m. § 54 HGrG).

Wir prüften bei den Beteiligungen, bei denen der Landkreis Darmstadt-Dieburg über die Mehrheit der Anteile verfügte oder mehr als den vierten Teil der Anteile hielt und zusammen mit anderen Gebietskörperschaften über die Mehrheit der Anteile verfügte, ob die Rechte nach § 53 HGrG ausgeübt wurden.

³¹ Kommentar zur Hessischen Gemeindeordnung von Gerhard Schneider u.a.; 17. Lieferung, Januar 2006, Erläuterungen zu § 123 HGO, Seite 2

³² § 123 Absatz 1 HGO – Unterrichts- und Prüfungsrechte
Gehören einer Gemeinde Anteile an einem Unternehmen in dem in § 53 Abs. 1 des Haushaltsgrundsätzegesetzes bezeichneten Umfang, so hat sie 1. die Rechte nach § 53 Abs. 1 des Haushaltsgrundsätzegesetzes auszuüben, 2. darauf hinzuwirken, dass ihr und dem für sie zuständigen überörtlichen Prüfungsorgan die in § 54 des Haushaltsgrundsätzegesetzes vorgesehenen Befugnisse eingeräumt werden.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Ansicht 22 stellt die Ergebnisse der Prüfung dar:

Erweiterte Abschlussprüfung bei Mehrheitsbeteiligungen *	
Dienstleistungs GmbH des Landkreises Darmstadt-Dieburg	Ja
Kreiskliniken GmbH des Landkreises Darmstadt-Dieburg	Ja
Krankenpflegeschule GmbH	Ja
Arbeitsinitiative für Zerlegung und umweltgerechtes Recycling AZUR GmbH	Ja
* Landkreis verfügt über die Mehrheit der Anteile eines Unternehmens privaten Rechts oder über mindestens den vierten Teil der Anteile und zusammen mit anderen Gebietskörperschaften über die Mehrheit der Anteile.	
Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)	

Ansicht 22: Erweiterte Abschlussprüfung bei Mehrheitsbeteiligungen

Alle Beteiligungen kamen den Pflichten nach § 123 Absatz 1 Nr. 1 HGO nach und beauftragten die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 Absatz 1 HGrG.

Weiterhin prüften wir, ob die Befugnisse nach § 54 HGrG in die Gesellschaftsverträge der Gesellschaften aufgenommen waren. Ansicht 23 stellt die Ergebnisse dar:

Unterrichtungsrechte der Prüfungsorgane bei Mehrheitsbeteiligungen		
Gesellschaften	Rechnungs- prüfungsamt	Überörtliche Prüfung
Dienstleistungs GmbH des Landkreises Darmstadt-Dieburg	Ja	Nein
Kreiskliniken GmbH des Landkreises Darmstadt-Dieburg	Ja	Nein
Krankenpflegeschule GmbH	Ja	Ja
Arbeitsinitiative für Zerlegung und umweltgerechtes Recycling AZUR GmbH	Nein	Nein
Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)		

Ansicht 23: Unterrichtsrechte der Prüfungsorgane bei Mehrheitsbeteiligungen

Es ist zu beanstanden, dass der Landkreis Darmstadt-Dieburg das geltende Recht nicht vollständig umgesetzt hat. Die Unterrichtsrechte sollten unverzüglich in die Gesellschaftsverträge aufgenommen werden.

Tatsächliche Behandlung der Aufgaben der Rechnungsprüfungsämter

Im Vergleich zu den anderen am Vergleichsring beteiligten Körperschaften stellte sich die Ausübung der Unterrichtsrechte, wie aus Ansicht 24 zu erkennen ist, wie folgt dar:

Unterrichtsrechte der Prüfungsorgane bei Mehrheitsbeteiligungen im Vergleich			
	Zahl der Gesellschaften	Rechnungsprüfungsamt	Überörtliche Prüfung
Bergstraße	8	4	3
Darmstadt-Dieburg	4	3	1
Fulda	13	4	0
Hersfeld-Rotenburg	3	2	0
Offenbach	5	5	2
Rheingau-Taunus	5	3*	0
Vogelsberg	9	4	0
Werra-Meißner	7	7	0
Wetterau	9	9	2
Summe	63	41	8
* Unterrichtsrecht des Rechnungsprüfungsamts beschränkt sich auf Kassenprüfungen.			
Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)			

Ansicht 24: Unterrichtsrechte der Prüfungsorgane bei Mehrheitsbeteiligungen im Vergleich

Keiner der am Vergleichsring beteiligten Landkreise hatte zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen die Unterrichtsrechte bei seinen Mehrheitsbeteiligungen vollständig eingerichtet.

Aufbauorganisation

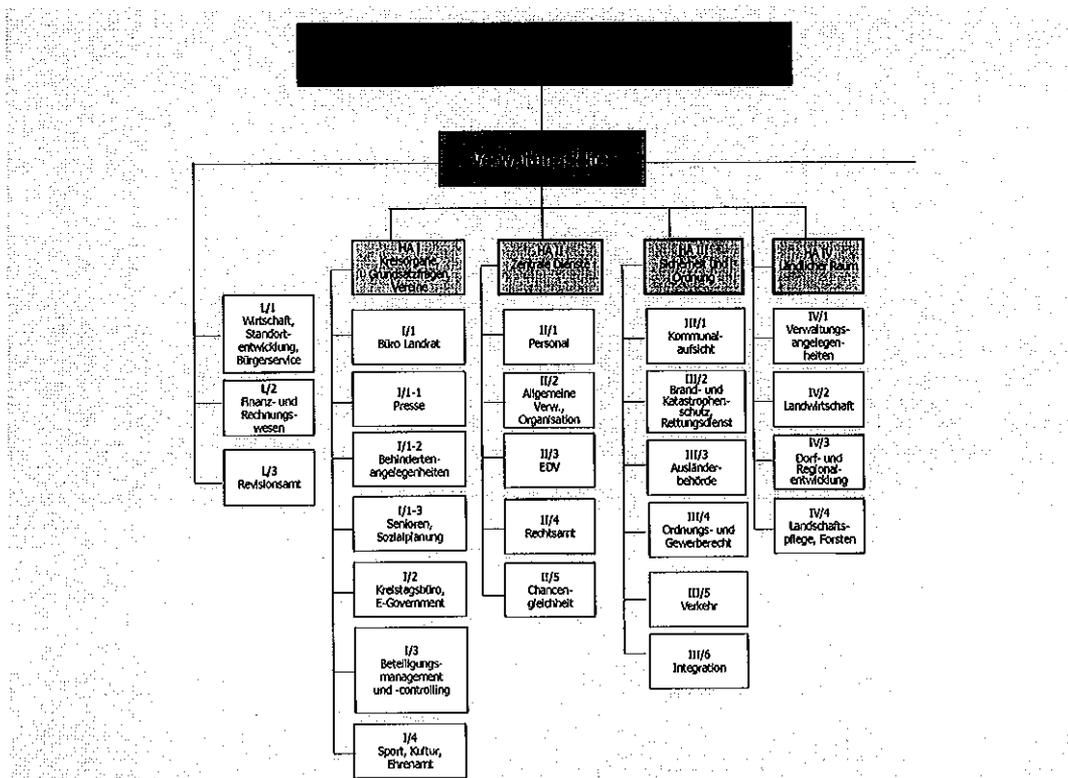
6. Aufbauorganisation

6.1 Landkreis Darmstadt-Dieburg

Die Anforderungen an die Rechtsstellung des Rechnungsprüfungsamts ergeben sich aus § 130 Absatz 1 HGO. Demnach ist das Rechnungsprüfungsamt bei der Durchführung von Prüfungen unabhängig. Betreffend Umfang, Art und Weise der Prüfung kann der Gemeindevorstand, im Fall des Landkreises der Kreisausschuss, keine Weisungen erteilen.

Grundlage für die Ermittlung der Aufbauorganisation waren Organigramme für die Kreisverwaltung und das Rechnungsprüfungsamt. Wir ergänzten aus den Personalakten die Angaben zu Funktion, Dienstgrad / Arbeitsverhältnis und Besoldungsgruppe.

Das Rechnungsprüfungsamt im Landkreis Darmstadt-Dieburg war organisatorisch als Fachabteilung L/3 Revisionsamt dem Verwaltungsleiter und damit auch dem Landrat angegliedert. Seit der Umstellung auf die Doppik trug es die Bezeichnung Revisionsamt. Es war keinem Hauptamt unterstellt, sondern nahm eine organisatorische Sonderstellung ein. Es war nicht an Weisungen im Hinblick auf Art, Umfang, Weise und Ergebnis der Prüfung gebunden. Folgende Ansicht 25 bildet die Aufbauorganisation der Kreisverwaltung und die organisatorische Eingliederung des Revisionsamts ab:



Ansicht 25: Übersicht zur organisatorischen Eingliederung (Ausschnitt)

Die Aufbauorganisation innerhalb des Rechnungsprüfungsamts zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen zeigt Ansicht 26:

Aufbauorganisation

Funktion	Aufbauorganisation	Besoldungsgruppe
Leiter /-in des Rechnungsprüfungsamts	A 15	
Revisor /-In	A 13	
Revisor /-In	A 12	
Revisor /-in	A 11	
Revisor /-in	A 10	
Revisor /-In	EG 11	
Technischer Revisor /Technische RevisorIn	EG 11	
Technischer Revisor /Technische RevisorIn	EG 11	
Mitarbeiter /-In	EG 6	

Quelle: Angaben des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 26: Aufbauorganisation

Die Aufbauorganisation stellt die Ist-Besetzung zum Stichtag 1. Juli 2009 mit 16 Mitarbeitern dar. Zwei weitere Mitarbeiter befanden sich in der Freistellungsphase der Altersteilzeit. Darüber hinaus bestand für die Innenrevision ein zusätzlicher Prüfer, der ausschließlich für Prüfungen betreffend die Aufgaben als Optionskommune zuständig war.

Für seine Prüfungen setzte das Rechnungsprüfungsamt eigene Mitarbeiter ein. Eine Zusammenarbeit mit externen Prüfern fand im Prüfungszeitraum nicht statt.

Die Bediensteten des Landkreises Darmstadt-Dieburg waren in 2009 sämtlich in Vollzeit beschäftigt. Die Gesamtkapazität belief sich im Jahr 2008 auf 3.242 Tage.

Wir erhoben, inwieweit die letzten beiden Einstellungen von Mitarbeitern für die Tätigkeit im Rechnungsprüfungsamt orientiert am erkannten Bedarf vorgenommen wurden.

Im Jahr 2009 stellte das Rechnungsprüfungsamt drei neue Mitarbeiter ein. Es handelt sich um eine Prüferin mit der Ausbildung zur Diplom-Verwaltungswirtin (Einstellung zum 1. Juli 2009), um einen Prüfer mit der Ausbildung zum Diplom-Verwaltungswirt (FH) und der Fortbildung zum „Buchhalter Kommunal“ (Einstellung zum 1. Mai 2009) sowie um eine Prüferin mit der Ausbildung zur Betriebswirtin und der Weiterbildung zum „Buchhalter Kommunal“ (Einstellung zum 1. Juli 2009).

Die Aufbauorganisation ist gut geeignet zur Erfüllung der Aufgaben. Die Einstellung von Mitarbeitern nahm der Landkreis orientiert an den zu erledigenden Prüfungsaufgaben vor. Wir halten das Einstellungsverhalten zur weiteren Entwicklung einer an den Aufgaben orientierten Aufbauorganisation für zielführend und empfehlen, es beizubehalten.

Aufbauorganisation

6.2 Vergleichsring

Ansicht 27 zeigt die berufliche Qualifikation der Mitarbeiter im Vergleich:

	Berufliche Qualifikation im Vergleich								
	Berg- straße	Darm- stadt- Dieburg	Fulda	Hersfeld- Roten- burg	Offen- bach	Rheingau- Taunus	Vogels- berg	Werra- Meißner	Wetter- au
Gehobener und höherer Dienst **									
Diplom- Verwaltungswirt /-in und vergleichbar	11	13 *	6	5	8	6	3	4	4
Diplom- Verwaltungs- betriebswirt /-in	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Diplom-Ingenieur /-in, Diplom- Bauingenieur /-in	2	2	1	1	2	0	0	1	1
Diplom-Betriebs- wirt /-in und vergleichbar	4	0	1	0	0	0	2	2	7
Diplom-Finanzwirt /-in	0	0	0	0	0	0	1	1	0
Bilanzbuchhalter /-in	0	0	0	0	0	1	0	0	0
Beschäftigte /-r	1	0	0	0	0	0	3	0	0
Verwaltungs- fachwirt /-in	0	0	0	2	0	0	0	0	1
Mittlerer Dienst									
Diplom-Betriebs- wirt /-in	0	0	0	1	0	0	0	0	0
Bilanzbuchhalter /-in	0	0	0	0	0	0	0	1	0
Beschäftigte /-r	1	1	6	2	2	0	0	2	2
insgesamt	19	16	14	11	12	7	10	11	15
nachrichtlich:									
Bruttoarbeits- zeit 2008 in Tagen	4.398	3.242	-	2.840	2.937	1.718	2.259	2.504	3.193
Produktivzeit 2008 in Tagen	3.129	2.388	-	2.240	2.338	1.352	1.852	2.135	2.649
* Davon verfügen drei Mitarbeiter über eine betriebswirtschaftliche Ausbildung.									
** Für Zwecke des Vergleichs wurden Beschäftigte ab EG 10 dem gehobenen und höheren Dienst zugeordnet.									
Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)									

Ansicht 27: Berufliche Qualifikation der Mitarbeiter im Vergleich

Ablauforganisation

Von den 16 Mitarbeitern waren 15 Mitarbeiter im gehobenen und höheren Dienst und 1 Mitarbeiter im mittleren Dienst tätig beziehungsweise entsprechend eingruppiert.

Ansicht 27 zeigt, dass 97 Mitarbeiter der am Vergleichsring beteiligten Landkreise im gehobenen und höheren Dienst beschäftigt waren. Die 16 Verwaltungsangestellten des mittleren Dienstes wiesen unterschiedliche Qualifikationen auf. In sieben der neun Landkreise waren Diplom-Ingenieure / -innen und Diplom-Bauingenieure / -innen tätig. Damit war bautechnischer Sachverstand bei diesen sieben Landkreisen angemessen vorhanden.

7. Ablauforganisation

7.1 Übersicht

Die Ablauforganisation ist so zu konzipieren, dass sie die Rechnungsprüfer bei der Erledigung der Aufgaben unterstützt und hinreichend sichere Prüfungsergebnisse erzielt werden. Die Ablauforganisation wurde anhand der beiden Pflichtaufgaben Prüfung des Jahresabschlusses und der Jahresrechnung sowie Verfahrensprüfung bei Einsatz automatischer Datenverarbeitungsanlagen erhoben. Für unsere Beurteilung waren zwei Sachverhalte entscheidend: Erstens handelt es sich um eine Pflichtaufgabe der Rechnungsprüfungsämter. Zweitens können Rechnungsprüfungsämter auch ohne eigenen EDV-Experten die Aufgabe erfüllen, wenn sie sich eine geeignete Ablauforganisation einrichten. Die Ablauforganisation für diese Pflichtaufgabe wird separat in Abschnitt 7.6 dargestellt.

Im Folgenden wird die Prüfung des Jahresabschlusses und der Jahresrechnung kurz als Jahresabschlussprüfung bezeichnet. Die HGO gibt den Mindestumfang der Jahresabschlussprüfung vor und bestimmt die Ergebniszusammenfassung in einem Schlussbericht³³. Angaben zur Vorgehensweise enthält die HGO nicht.

Um die Jahresabschlüsse ziel- und zeitgerecht sowie wirtschaftlich mit sicheren Prüfungsergebnissen zu prüfen, können die Phasen einer Jahresabschlussprüfung wie folgt hergeleitet werden:

³³ § 128 HGO – Prüfung des Jahresabschlusses und der Jahresrechnung

(1) Das Rechnungsprüfungsamt prüft die Jahresrechnung oder den Jahresabschluss, den zusammengefassten Jahresabschluss und den Gesamtabchluss mit allen Unterlagen daraufhin, ob 1. der Haushaltsplan eingehalten ist, 2. die einzelnen Rechnungsbeträge sachlich und rechnerisch vorschriftsmäßig begründet und belegt sind, 3. bei den Einnahmen und Ausgaben, den Erträgen, Einzahlungen, Aufwendungen und Auszahlungen sowie bei der Vermögens- und Schuldenverwaltung nach den geltenden Vorschriften verfahren worden ist, 4. die Anlagen zur Jahresrechnung oder zum Jahresabschluss vollständig und richtig sind, 5. die Jahresabschlüsse nach § 114 s ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde darstellen, 6. ob die Berichte nach §§ 112 Abs. 1 und § 114 s Abs. 3 und 8 eine zutreffende Vorstellung von der Lage der Gemeinde vermitteln. (2) Das Rechnungsprüfungsamt fasst das Ergebnis seiner Prüfung in einem Schlussbericht zusammen.

Ablauforganisation

Phasen der Jahresabschlussprüfung



Ansicht 28: Phasen der Jahresabschlussprüfung

Die Phasen Planung, Durchführung und Berichterstattung folgen aufeinander und werden durch die Qualitätssicherung begleitet.

Unter dem Begriff Qualitätssicherung werden organisierte Maßnahmen und Verfahren subsumiert, die dazu führen sollen, dass eine erforderliche oder gewünschte Produktqualität unterstützt und gewährleistet wird.

Ausgangspunkt für die Beurteilung der Ablauforganisation waren die Unterlagen und Auskünfte zur Prüfungsplanung sowie die Vorgaben zur Prüfungsdurchführung und Berichterstattung. Wir maßen die Ablauforganisation an Art und Umfang qualitätssichernder Maßnahmen. Bei der Beurteilung der Prüfungstechnik erhoben wir Unterlagen und Auskünfte zum letzten geprüften Jahresabschluss des Landkreises, zur Prüfung von Eröffnungsbilanzen und zur Prüfung von Gemeinden.

7.2 Prüfungsplanung

Gesamtplanung

Aus der HGO ergibt sich für die Jahresabschlussprüfung jeweils ein Zeitraum von rund achtzehn Monaten, in dem sowohl die Prüfung der Landkreise als auch die Jahresabschlüsse / -rechnungen der Gemeinden zu prüfen sind. Hieraus leiten wir das Erfordernis einer Gesamtplanung ab, die alle durchzuführenden Prüfungen im Planungszeitraum abbildet.

Die Planung soll sicherstellen, dass die Prüfungen ziel- und zeitgerecht sowie wirtschaftlich ausgeführt werden können. Hierdurch lässt sich ein Ablauf der einzelnen Prüfungen unterstützen.

Bei der Prüfungsplanung können die Grundsätze der Planung von Prüfungen (IDW PS 240³⁴) zur Orientierung dienen.

Der Amtsleiter legte eine Zeit- und eine Personalplanung vor, die er auch zum Zweck der Gebührenkalkulation erstellt hatte. Die Prüftage der Gesamtheit aller einzelnen Aufträge eines Kalenderjahres stellte er den verfügbaren Personalkapazitäten gegenüber und glich sie an. Das Rechnungsprüfungsamt unterschied folgende Aufgaben:

- Prüfung der Jahresrechnung – intern (Produkt P 214-906 / Auftrag 1406001)

³⁴ IDW Prüfungsstandard: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (IDW PS 240) Rz. 7–13

Ablauforganisation

- Prüfung Hoch- und Tiefbau – intern (Produkt P 214-907 / Auftrag 1407003)
- Prüfung der Jahresrechnung – extern (Produkt P 214-907 / Auftrag 1407001)
- Prüfung der Kasse – extern (Produkt P 214-902 / Auftrag 1402002)

Eine Personalplanung lag für die Prüfung der Jahresrechnung – extern vor.

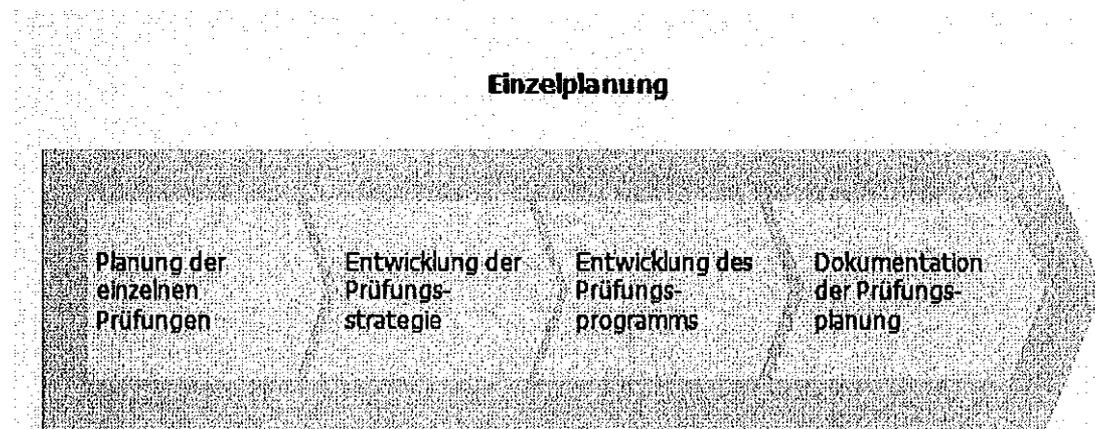
Darüber hinaus lag eine Planung für die Personalkostenprüfung in Städten und Gemeinden vor. Zwei auf diesen Bereich spezialisierte Kollegen prüften einmal jährlich in jeder Stadt und Gemeinde als vorgezogene Prüfung zu den Personalkosten die Einstufungen und Beförderungen sowie anlassbezogen zum Beispiel die Umstellung auf den TVöD.

Bei der Planung für einzelne Prüfungen war zwischen der Jahresabschlussprüfung des Landkreises und der Jahresabschluss- oder Jahresrechnungsprüfung der Gemeinden zu unterscheiden.

Einzelplanung

Aufbauend auf der Gesamtplanung sollten die einzelnen Prüfungen geplant werden. Der Umfang der Prüfungsplanung hängt bei einer Jahresabschlussprüfung nach § 316 ff. HGB unter anderem von dem Schwierigkeitsgrad der Prüfung, dem wirtschaftlichen Umfeld sowie dem internen Kontrollsystem ab. Auf Basis dieser Komponenten lassen sich Prüfungsstrategie und Prüfprogramm entwickeln³⁵.

Folgende Ansicht 29 stellt die Schritte der Einzelplanung dar:



Ansicht 29: Einzelplanung

Bei der Planung für einzelne Prüfungen war zwischen der Jahresrechnungsprüfung des Landkreises und der Jahresrechnungsprüfung der Städte und Gemeinden zu unterscheiden.

Städte und Gemeinden

Als Planungsinstrument für die einzelnen Prüfungen lag ein vom Rechnungsprüfungsamt entwickelter elektronischer Musterbericht vor. Er war zwingend anzuwenden. Durch die Einrichtung eines Kontrolldeckblatts und von Pflichtfeldern, stellte er einen guten Mindeststandard für die Prüfung kameraler Jahresrechnungen dar. Das Kontrolldatenblatt und die Pflichtfelder fungier-

³⁵ Zum Beispiel: IDW Prüfungsstandard: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (IDW PS 240) Rz. 7–13

Ablauforganisation

ten als Checkliste. Damit bestand eine einheitliche Prüfungsstrategie und ein einheitliches Prüfprogramm, das indirekt dokumentiert war.

Für die nicht risikoorientierte Prüfung kameraler Jahresrechnungen stellt dies einen zielführenden Standard für die Einzelplanung dar.

Für Jahresabschlüsse und die wirtschaftliche Prüfung nach einer risikoorientierten Systematik wäre das Planungsinstrument nicht flexibel und detailliert genug.

Landkreis

Eine schriftliche Prüfungsplanung lag in folgender Form vor: Ein Vermerk des Amtsleiters zur Prüfungsplanung des Jahresabschlusses 2007 vom 17. Juni 2009 lag vor. Er enthielt Vorgaben zum zeitlichen Ablauf der Prüfung, die Festlegung der Prüffelder sowie die Zuständigkeiten der einzelnen Mitarbeiter. Mit separatem Vermerk vom 23. Juni 2009 dokumentierte er die als Schwerpunkte der Prüfung ausgewählten Bilanzpositionen und die zuständigen Prüfer. Die Schwerpunkte waren Wertberichtigungen, Sonderposten, wesentliche Zugänge im Sachanlagevermögen, Forderungen sowie Verbindlichkeiten.

Eine detaillierte Checkliste zur Prüfung des Anlagevermögens lag vor. Sie enthielt neben Fragen zu einzelnen Bilanzpositionen Fragen zur Einhaltung allgemeiner Bewertungsgrundsätze, dem Vorliegen korrekter Inventurrichtlinien und Abschreibungstabellen.

Da die Planung für 2007 noch nicht vollständig abgeschlossen war, erhoben wir zusätzliche Daten aus den Vorjahren. Eine abgeschlossene Planung lag für den Jahresabschluss 2006 vor. Zentral plante die Amtsleitung die Zuordnung der Prüffelder auf Prüfer. Er erteilte Prüfungsaufträge in Form von konkreten Prüfungsfragen zum Beispiel zur Bilanzierung ausgewählter Zugänge bei einzelnen Bilanzpositionen und zu korrekten Beginn der Aktivierung. Bilanzposition, Prüfungsgegenstand und zu prüfender Betrag waren auf den Formblättern dokumentiert. Die Beantwortung hielt sie nach.

Das Rechnungsprüfungsamt beurteilte u.a. folgende Abteilungen der Kreisverwaltung als regelmäßig risikobehaftet:

- Sozialamt
- Jugendamt
- Bauunterhaltung
- Bauaufsicht
- Flüchtlingswesen
- Schulwesen
- Personalabteilung.

Daher bezog das Rechnungsprüfungsamt vorgenannte Abteilungen jedes Jahr in seine Jahresprüfung ein.

Die Einzelplanung zeigte wichtige Ansätze eines risikoorientierten Prüfungsansatzes. Das Rechnungsprüfungsamt sollte überprüfen, inwieweit es in Zukunft bei der Planung risikoorientiert Vorgaben zu Art und Umfang der Prüfung machen will.

Sonderfall: Prüfungsplanung bei Eröffnungsbilanzen

Wir erhoben die Planung und Durchführung der Prüfung von Eröffnungsbilanzen am Beispiel der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2007 von Pfungstadt. Zum Zeitpunkt unserer örtlichen Erhebungen war die Prüfung, die im Juli 2008 begonnen hatte, noch nicht abgeschlossen. Ursächlich

Ablauforganisation

waren Unterbrechungen für Nacharbeiten, die aus Prüfungsfeststellungen resultierten. Die Prüfungsfeststellungen betrafen zum einen fehlende Belege und Dokumentationen und zum anderen die Umsetzung von Korrekturen aus festgestellten Fehlern.

Die personelle Planung sah die Aufteilung der zu prüfenden Bilanzpositionen auf drei Prüfer des Rechnungsprüfungsamts vor. Die zeitliche Prüfungsplanung bestand aus der Anpassung an die Zeitpunkte, zu denen Pfungstadt Bilanzposten prüffertig bearbeitet hatte.

Ordner und Belege zur Eröffnungsbilanz befanden sich in Pfungstadt. Die Arbeitspapiere zur Prüfung bestanden ausschließlich aus elektronischen Dokumenten. Wir sahen die Dokumentation in Stichproben ein.

Das Rechnungsprüfungsamt hatte als Arbeitshilfe Checklisten für die Gebäudebewertung sowie für den Bereich der Finanzanlagen und doppische Kassenprüfungen. Sie enthielten sowohl Muster für Anforderungslisten als auch die Darstellung der Rechtslage. Wir sahen in Stichproben zur Prüfung der Finanzanlagen und des Umlaufvermögens Schriftverkehr vom Februar und März 2009 ein. Daraus war Art und Umfang der Nachweise und Erläuterungen in Zusammenhang mit den geplanten Prüfungshandlungen ersichtlich.

Die Gesamtplanung war als Kapazitätsplanung ausgelegt, aber in Bezug auf die zeitliche Prüfer-einsatzplanung noch unvollständig. Eine wochenweise Planung war noch nicht dokumentiert. Das Rechnungsprüfungsamt plante, die Eröffnungsbilanzen aller Städte und Gemeinden einer Vorprüfung mit Kassenbestandsaufnahme zu unterziehen. Diese Vorgehensweise dient der Feststellung, welchen Arbeits- und Dokumentationsstand die Eröffnungsbilanzen erreicht haben und ob sie prüffähig sind.

7.3 Prüfungsdurchführung

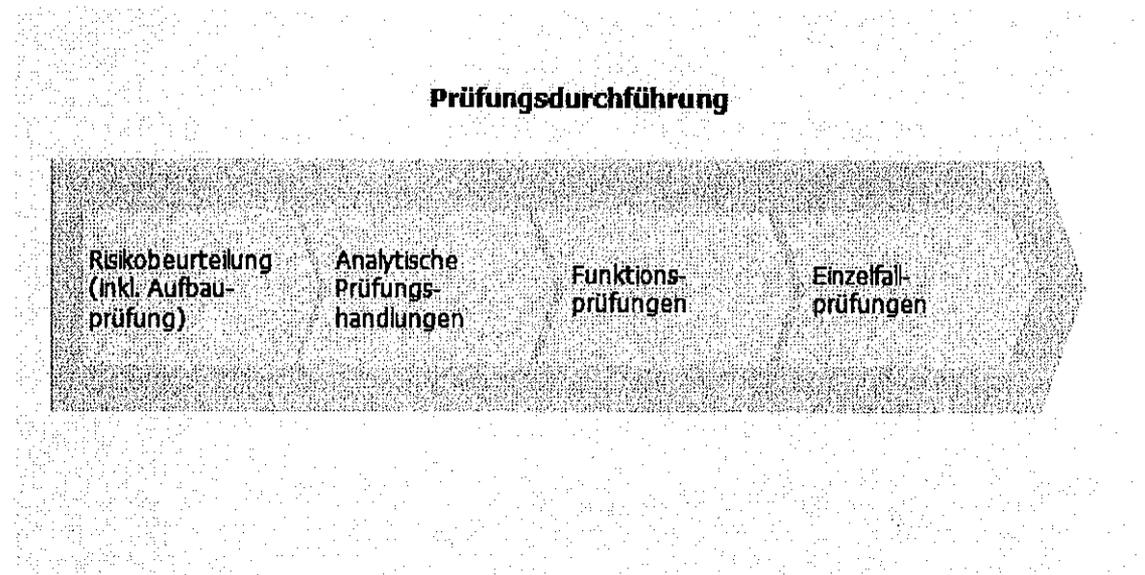
Die Prüfungsdurchführung besteht aus der Einholung von Prüfungsnachweisen, die es ermöglichen, zu begründeten Schlussfolgerungen – den Prüfungsfeststellungen – zu gelangen³⁶. Aus ihnen wird das Prüfungsergebnis hergeleitet. Das Prüfungsergebnis soll unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit hinreichend sicher sein. Die zu prüfenden Bereiche sind nicht willkürlich, sondern sorgfältig und nachvollziehbar auszuwählen.

Die Prüfungshandlungen werden mit dem Ziel durchgeführt, ein Verständnis über das zu prüfende Unternehmen oder die Körperschaft zu erlangen. Auf diesem Weg soll das Risiko wesentlich falscher Angaben in der Rechnungslegung einschätzbar gemacht werden. Die Wirksamkeit von Kontrollmaßnahmen zur Vermeidung, Aufdeckung und Korrektur wesentlicher falscher Angaben kann durch Funktionsprüfungen geprüft werden. Die Aufdeckung falscher Angaben auf der Aussageebene des Jahresabschlusses umfasst Einzelfallprüfungen zu einzelnen Geschäftsvorfällen sowie analytische Prüfungshandlungen.

³⁶ Zum Beispiel: IDW Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 300) Rz. 14

Ablauforganisation

Folgende Ansicht 30 stellt vereinfacht die Prüfungsdurchführung mit den Prüfungshandlungen dar:



Ansicht 30: Prüfungsdurchführung

Das Rechnungsprüfungsamt gab schon im Bericht über die Prüfung der Jahresrechnung 2005 des Landkreises Darmstadt-Dieburg zur Prüfungsstrategie an: Die Prüfung ist ausgerichtet an dem risikoorientierten Ansatz und abhängig von der Ausgestaltung der einzelnen Prüffelder.

Die Prüfungsdurchführung stellen wir anhand des zuletzt geprüften Jahresabschlusses des Landkreises Darmstadt-Dieburg zum 31. Dezember 2006 dar. Ausgangspunkt unserer Prüfung war die Auftragsliste zu den erteilten Prüfungsaufträgen zum Jahresabschluss des Landkreises. Sie beinhaltete eine Aufstellung der Bilanzpositionen, die internen Auftragsnummern für die einzelnen Bilanz- und Ergebnisrechnungspositionen, die jeweils zuständigen Prüfer, das Datum der Auftragserteilung und das der Erledigung.

Wir zogen in bewusster Auswahl drei Stichproben aus den insgesamt neunundzwanzig Aufträgen. Sie betrafen die Bilanzierung von drei Baumaßnahmen. Hierzu legte uns das Rechnungsprüfungsamt jeweils das Formblatt eines Prüfungsauftrags mit den vom Prüfer zu klärenden Sachverhalten vor. Der einzelne Prüfungsauftrag enthielt Angaben zur Bilanzposition, Prüfungsgegenstand und Prüfungsbetrag. Die Prüfungsbeträge waren rund 673.000 €, 972.000 € sowie 2.178.000 €. Die Prüfungsfragen auf den Prüfungsaufträgen lauteten:

- Wurde das Infrastrukturvermögen mit zutreffenden Anschaffungs- und Herstellungskosten bilanziert?
- Sind die Sonderposten (Investitionsförderung durch das Land) nach beiliegender Liste durch Förderungsbescheide belegt?
- Bautechnische Prüfung einzelner ausgesuchter Gewerke (nach Belieben)
- Ist der Beginn der Aktivierung korrekt?
- Waren Haushaltsmittel veranschlagt und wurden die Ansätze eingehalten?

Zu den drei Prüfaufträgen legte das Rechnungsprüfungsamt jeweils Formblätter vor, in denen die Prüfungsergebnisse dokumentiert waren. Diese enthielten zu jeder Prüfungsfrage eine Darstellung der Prüfungsergebnisse.

Ablauforganisation

Das Vorgehen genügte den Anforderungen einer gut organisierten und dokumentierten Prüfung. Eine Risikobeurteilung in schriftlicher Form für die Prüffelder und die dokumentierte Herleitung einer unterschiedlichen Prüfungsintensität waren teilweise vorhanden.

Wir empfehlen, die Risikoeinschätzung und die daraus für den Prüfungsumfang gezogenen Schlussfolgerungen durchgängig zu dokumentieren.

7.4 Prüffeldübergreifende Qualitätssicherung

Die Qualitätssicherung sehen wir als begleitenden Prozess, der die Prüfung von der Planungsphase bis zur Beendigung der Berichterstattung begleitet. Soweit Maßnahmen einzelnen Tätigkeiten innerhalb von Prüfungen direkt zuordenbar waren (so die Dokumentation von Prüfungshandlungen in Arbeitspapieren) führten wir sie dort auf. Folgende Elemente einer Qualitätssicherung sind in allen Phasen der Prüfung relevant:

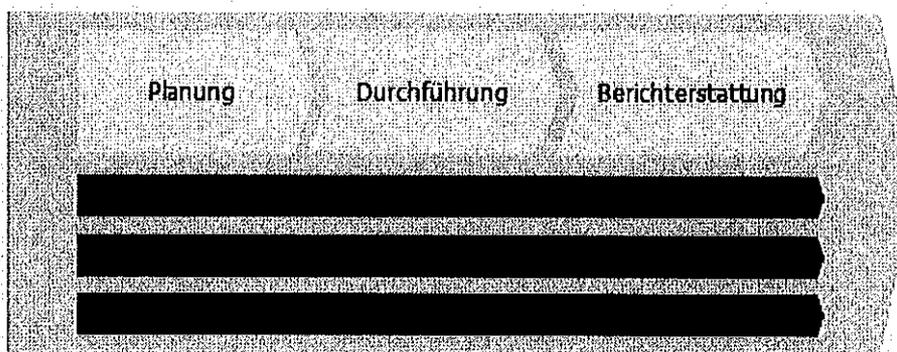
- Vier-Augen-Prinzip
- Fortbildung
- Checklisten / Prüfprogramme.

Ziel der Qualitätssicherung ist, das Risiko von Fehlern und Missbrauch zu reduzieren. Das Vier-Augen-Prinzip besagt, dass wichtige Entscheidungen nicht von einer einzelnen Person getroffen werden. Kritische Tätigkeiten sollen nicht von einer einzelnen Person erbracht werden bzw. dürfen.

Als Fortbildung werden in diesem Bericht alle Maßnahmen beschrieben, die geeignet sind, die Qualifikationen, die bereits in einem Ausbildungsberuf erworben wurden, zu erhalten, zu erweitern und der technischen Entwicklung anzupassen.

Die Landtagsdrucksache 16/2463 vom 6. Juli 2004 zum Gesetzentwurf der Landesregierung für ein Gesetz zur Änderung der Hessischen Gemeindeordnung und anderer Gesetze formuliert zu § 114 t HGO, dass die Prüfung des „doppischen“ Jahresabschlusses Aufgabe des örtlich zuständigen Rechnungsprüfungsamts sein soll. Sie kann von ihm geleistet werden, wenn sich das vorhandene Prüfungspersonal mit dem neuen Prüfungsstoff durch entsprechende Fortbildung vertraut macht. Folgende Ansicht 31 stellt die prüffeldübergreifende Qualitätssicherung dar:

Qualitätssicherung



Ansicht 31: Qualitätssicherung

Ablauforganisation

Vier-Augen-Prinzip

Anhand des Prüfungsberichtsentswurfs nahm der Leiter des Rechnungsprüfungsamts bei sämtlichen Prüfungen eine Nachschau vor. Die Prüfungsberichte für Städte und Gemeinden waren jeweils von mindestens zwei Prüfern unterschrieben. Den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses des Landkreises unterzeichnete der Leiter des Rechnungsprüfungsamts.

Art und Umfang dieser Nachschau waren insoweit dokumentiert, als die einzelnen Prüfungsbeobachtungen erst nach Rücksprache und schriftlicher Klärung in den Prüfungsbericht aufgenommen wurden.

Fortbildung

Allein aus der zunehmenden Berufserfahrung auf die bessere Qualität der Prüfungsdurchführung zu schließen, ist insbesondere aufgrund der Umstellung des Rechnungswesens auf die kaufmännische Rechnungslegung nicht möglich. Notwendig ist nicht nur das einmalige Erlernen, sondern auch die laufende Aktualisierung.

Fortbildung im Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg			
	2007	2008	Durchschnitt 2007–2008
Tage	128	128	128
Sachkosten	8.170 €	6.754 €	7.462 €
Personalkosten	47.360 €	47.360 €	47.360 €

Quelle: Angaben des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg
 (Stand der örtliche Erhebungen)

Ansicht 32: Fortbildung im Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg

Für die Fortbildung lag kein nachgewiesenes Mengengerüst in Tagen vor.

Die aufgeführten Personalkosten ergeben sich durch Multiplikation der Fortbildungstage mit 370 €. Dies ist der Tagessatz gemäß der geltenden Gebührenordnung, mit dem die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsamts den Gemeinden in Rechnung gestellt wurde.

Umfang der Fortbildung im Vergleich			
	Durchschnittliche Tage 2007–2008	Mitarbeiteranzahl	Tage je Mitarbeiter
Bergstraße	291	19	15
Darmstadt-Dieburg	128	16	8
Fulda	168	14	12
Hersfeld-Rotenburg	29	11	3
Offenbach	51	12	4
Rheingau-Taunus	48	7	7
Vogelsberg	239	10	24
Werra-Meißner	125	11	12
Wetterau	54	10	5

Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 33: Umfang der Fortbildung im Vergleich

Ablauforganisation

Die durchschnittliche Anzahl der Fortbildungstage je Mitarbeiter bewegte sich in einer Bandbreite von 3 bis 24 Tagen. Aufgrund der unterschiedlichen Umstellungszeitpunkte der am Vergleichsring beteiligten Landkreise und kreisangehörigen Kommunen lagen die Schwerpunkte der Fortbildung in unterschiedlichen Jahren.

Checklisten / Prüfprogramme

Das Rechnungsprüfungsamt setzte Checklisten für die Planung und zur Prüfung ein. Die Anwendungsbereiche stellen wir in Kapitel 7.2 und 7.3 dar.

7.5 Berichterstattung und Kennzahlen

Als Adressaten der Berichterstattung bestimmt die HGO die Gemeindevertretung und die Aufsichtsbehörde.

Die Berichte des Rechnungsprüfungsamts über die Prüfung der Jahresrechnungen bzw. des Jahresabschlusses sind gemäß § 113 HGO den Gemeindevertretungen vorzulegen. Auf der Grundlage der geprüften Jahresrechnung beschließt die Gemeindevertretung über die geprüfte Jahresrechnung und über die Entlastung des Gemeindevorstands. Der Kreistag beschließt über die Jahresrechnung und entlastet den Kreisausschuss gemäß § 114 u HGO i.V.m. § 52 HKO.

Der Prüfungsbericht ist als Schlussbericht zusammen mit dem Beschluss über die Jahresrechnung beziehungsweise den Jahresabschluss und die Entlastung unverzüglich der Aufsichtsbehörde vorzulegen (§ 114 Absatz 2 Satz 3 und § 114 u Satz 3 HGO).

Der Schlussbericht dokumentiert Art und Inhalt der durchgeführten Prüfung und informiert die Berichtsadressaten.

Aus der HGO ergeben sich keine weiteren Hinweise auf Art und Umfang des Schlussberichts. Aus dem durch Gesetz festgelegten Adressaten-Kreis und der Funktion des Schlussberichts können die Anforderungen an den Schlussbericht hergeleitet werden.

Der Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamts und der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers einer Gebietskörperschaft sollen jeweils die Entlastung des Kreisausschusses oder des Gemeindevorstands ermöglichen. Daher sind nach unserer Ansicht an die Berichterstattung inhaltsentsprechende Anforderungen zu stellen.

Diese werden für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer im Entwurf des IDW Prüfungsstandards „Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts einer Gebietskörperschaft“ (IDW EPS 730) vorgegeben. Zum Prüfungsbericht ist darin aufgeführt:

„Über Art und Umfang der Prüfung des Jahresabschlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein schriftlicher Prüfungsbericht zu erstellen. Der Prüfungsbericht ist nach den berufsüblichen Grundsätzen in entsprechender Anwendung des § 321 HGB abzufassen, sofern die gemeindefreirechtlichen Vorschriften des jeweiligen Bundeslandes nichts Abweichendes vorsehen. Danach hat der Abschlussprüfer über Gegenstand, Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung mit der gebotenen Klarheit zu berichten. Sofern der Prüfungsbericht nicht an den gesetzlichen Vertreter der Gemeinde (z.B. Bürgermeister) ausgehändigt wird, ist diesem vor Abgabe des Prüfungsberichts Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem Prüfungsergebnis zu geben.

Aufgrund der allgemeinen Treuepflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Auftraggeber hat der Abschlussprüfer in entsprechender Anwendung des § 321 Absatz 1 Satz 3 HGB nicht nur über bei der Durchführung der Prüfung festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen Vorschriften zur Rechnungslegung, sondern auch über Tatsachen zu berichten, die die Entwicklung der Gemeinde wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter gegen sonstige gesetzliche Vorschriften oder die Satzung erkennen lassen.

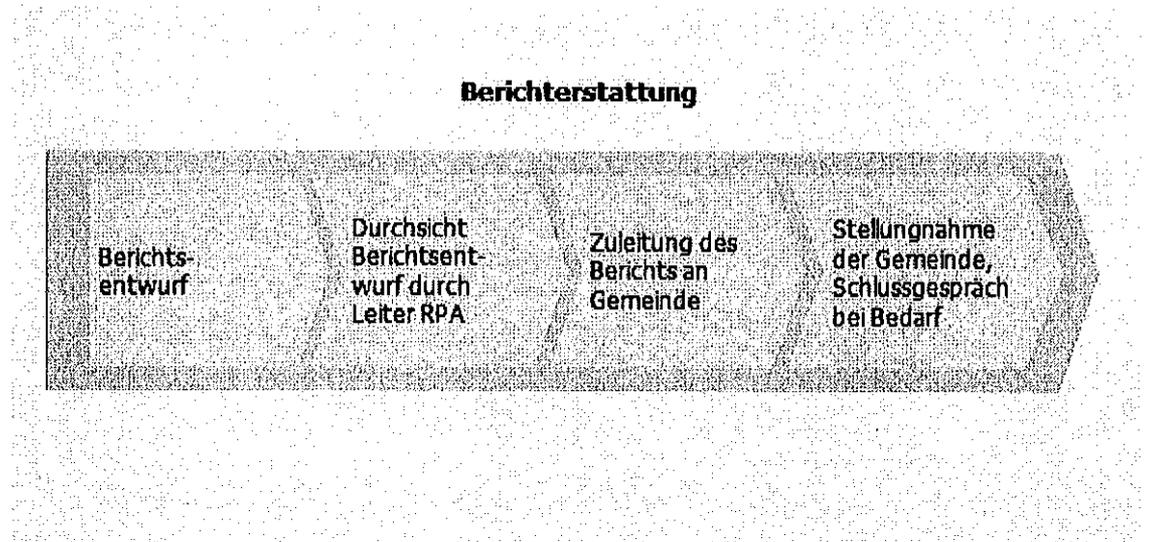
Aufgrund des Umfangs können Teilergebnisrechnungen sowie Teilfinanzrechnungen in einen Anlagenband aufgenommen werden.“

Ablauforganisation

Das Rechnungsprüfungsamt legte uns Prüfungsberichte vor. Es gab in Abhängigkeit von der Systematik der Rechnungslegung zwei Standards.

Städte und Gemeinden

Die Phasen der Berichterstattung bei der Prüfung von Gemeinden stellt Ansicht 34 dar.



Ansicht 34: Berichterstattung

Für die Berichterstattung der Jahresabschlussprüfung an die Gemeinden lag noch kein Muster vor. Der Landkreis wird für die Berichterstattung an die Gemeinden einen Musterbericht bereitstellen haben.

Für die kameral rechnungslegenden Städte und Gemeinden lag ein 32 Seiten umfassender elektronischer Musterbericht vor. Den Bericht über die Prüfung der Jahresrechnung generierte das Rechnungsprüfungsamt aus einer Word Datei. Die Prüfer erfassten Daten der Jahresrechnungen in integrierten Daten- und Parameterblättern. Der Musterbericht unterschied zwischen nicht zu verändernden Textbausteinen und solchen, die aufgrund der Prüfungsergebnisse zu verändern waren. Der Bericht war klar gegliedert, enthielt Grafiken und endete mit der Schlussbetrachtung. Vorgesehen war die Unterzeichnung durch den Leiter des Rechnungsprüfungsamts und einen oder zwei Prüfer. Standardmäßig war ein Formblatt für den Rückgabevermerk enthalten, der einen Überblick über den Verlauf und den Stand der Arbeiten enthielt.

Art, Umfang und Verfahren der Erstellung der Berichte für Städte und Gemeinden genügten hohen Anforderungen.

Für kaufmännisch rechnungslegende Gemeinden lag noch kein geprüfter Jahresabschluss und somit auch kein Schlussbericht vor.

Das Rechnungsprüfungsamt plante im Oktober 2009 eine Prüfungssoftware anzuschaffen. Bei dieser Software ist ein Musterbericht hinterlegt. Dieser Musterbericht soll für die Städte und Gemeinden verwendet werden.

Landkreis

Der Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2006 war in drei Teile auf gegliedert:

- Teil A Jahresabschluss 2006
- Teil B Allgemeiner Teil

Ablauforganisation

• Teil C Bericht Jahresabschlussprüfung.

Die Berichterstattung zur Jahresabschlussprüfung des Landkreises Darmstadt Dieburg umfasste die Darstellung der einzelnen Positionen zur Vermögens- und Ergebnisrechnung. Der Prüfungsbericht zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 datierte vom 21. Juli 2008. Sein Inhalt war klar gegliedert. Im Anschluss an die Erläuterung zu jeder einzelnen Bilanzposition war das Prüfungsergebnis klar formuliert.

Kennzahlen

Das Rechnungsprüfungsamt verwendete in seinem Schlussbericht über die Prüfung des Jahresabschlusses des Landkreises Kennzahlen, von denen wir eine Auswahl in folgender Ansicht 35 aufführen:

Kennzahl	Kennzahlen im Vergleich								
	Berg- straße	Darmstadt- Dieburg	Fulda	Hersfeld- Roten- burg	Offen- bach	Rheingau- Taunus	Vogels- berg	Werra- Meißner au	Wetter-
Anlagendeckung I	n. a.	-	n. a.	✓	n. a.	✓	n. a.	✓	✓
Anlagendeckung II	n. a.	-	n. a.	✓	n. a.	✓	n. a.	-	-
Anlagenintensität	n. a.	✓	n. a.	-	n. a.	✓	n. a.	✓	✓
Durchschnittliche Schuldentilgungsdauer	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	✓	n. a.	-	-
Durchschnittliche Abschreibungsdauer	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	✓	n. a.	-	-
Eigenkapitalanteil	n. a.	✓	n. a.	✓	n. a.	✓	n. a.	-	-
Eigenkapitalquote	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	✓	✓
Wirtschaftliches Eigenkapital	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	✓	-
Fremdkapitalanteil	n. a.	✓	n. a.	✓	n. a.	✓	n. a.	✓	✓
Kurzfristige Fremdkapitalquote	n. a.	-	n. a.	✓	n. a.	✓	n. a.	-	✓
Langfristige Fremdmittel	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	✓	-
Langfristiges Finanzierungskapital	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	✓	-
Liquidität 1. Grades	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	✓	n. a.	-	-
Liquidität 2. Grades	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	✓	n. a.	-	-
Entwicklung der Einwohnerzahlen	n. a.	✓	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	-	✓
Entwicklung der bereinigten Personalkosten	n. a.	✓	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	-	-
Ist-Stellenbesetzung	n. a.	✓	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	-	-
Verbindlichkeitenquote	n. a.	✓	n. a.	-	n. a.	-	n. a.	-	-

✓ = Kennzahl wird vom Landkreis angewendet.
 - = Kennzahl wird vom Landkreis nicht angewendet.
 n. a. = nicht anwendbar
 Quelle: Eigene Zusammenstellung (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 35: Kennzahlen im Vergleich

Ablauforganisation

Bei vier der am Vergleichsring beteiligten Landkreise lagen noch keine geprüften Jahresabschlüsse vor. Aus diesem Grund trafen die Rechnungsprüfungsämter noch keine Aussage über die Kennzahlen. Bei den übrigen am Vergleichsring beteiligten Landkreisen war die Meinungsbildung noch nicht vollständig abgeschlossen. Alle Rechnungsprüfungsämter hatten Interesse an einer adressatengerechten Kennzahlenauswahl. Die vollständige Übernahme des umfangreichen Kennzahlen-Sets aus Nordrhein-Westfalen lehnten alle Rechnungsprüfungsämter ab.

7.6 Ablauf bei der Prüfung automatischer Datenverarbeitung im Finanzwesen

Das Rechnungsprüfungsamt führte im Prüfungszeitraum keine Prüfungen der automatischen Datenverarbeitung im Finanzwesen der Städte und Gemeinden durch. Es erhob die in Städten und Gemeinden verwendete Software und die dazu vorhandenen Prüfungszertifikate.

Im Rahmen der Verfahrensprüfung bei Einsatz automatischer Datenverarbeitungsanlagen im Finanzwesen durch die kommunalen Rechnungsprüfungsämter nach § 131 Absatz 1 Nr. 4 HGO wurden mit Erlass vom 3. Februar 1999 (StAnz. Seite 559) allgemeine Ausnahmen zugelassen³⁷. Auf diese Ausnahmen bezog sich das Rechnungsprüfungsamt. Die Inanspruchnahme von Ausnahmen war ordnungsgemäß betreffend die Städte und Gemeinden.

Für die beim Eigenbetrieb Kreisagentur für Beschäftigung eingesetzte Software Prosoz und die vom Landkreis eingesetzte Datenverarbeitung nahmen die Anwender Prüfungen mittels Testfällen vor. Die Prüfer des Rechnungsprüfungsamts hatten in Abstimmung mit der Finanzabteilung Zugriff auf das Konsosystem von SAP. Es handelt sich um ein System, das zwischen dem Testsystem und dem Echtsystem angesiedelt ist.

Wir empfehlen dem Landkreis, zu überdenken, ob er die im Rheingau-Taunus-Kreis praktizierte Vorgehensweise einführen möchte. Das Rechnungsprüfungsamt des Rheingau-Taunus-Kreises veranlasst regelmäßig vor der Produktivsetzung von Updates Anwendertests. Es entscheidet in Abhängigkeit von Verlauf und Ergebnis der Tests über die Produktivsetzung.

7.7 Innenrevision für die Kreisagentur für Beschäftigung

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg wurde gemäß § 6a Absatz 2 SGB II in Verbindung mit § 1 der Verordnung zur Zulassung von kommunalen Trägern als Träger der Grundsicherung für Arbeitssuchende anstelle der Bundesagentur für die Zeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2010 zugelassen.

Der Landkreis nahm die Aufgaben durch den Eigenbetrieb Kreisagentur für Beschäftigung wahr.

In der Prüfung der Jahresrechnung 2005 des Landkreises Darmstadt-Dieburg prüfte das Rechnungsprüfungsamt zunächst die kommunalen Mittel. Im Verlauf der Prüfung übertrug mit Schreiben vom 17. August 2006 die kaufmännische Betriebsleitung des Eigenbetriebs die Innenrevision an das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg. Prüfungsgegenstand der Innenrevision waren alle Hilfen und Zahlungen der Rechnungsjahre seit 2005.

³⁷ Staatsanzeiger für das Land Hessen – 22. Februar 1999, Seite 559
159 – Verfahrensprüfung durch die kommunalen Rechnungsprüfungsämter nach § 131 Abs. 1 Nr. 4 der Hessischen Gemeindeordnung bei Einsatz automatischer Datenverarbeitungsanlagen im Finanzwesen.
II. Aufgrund des § 131 Abs. 1 Nr. 4 HGO lasse ich folgende Ausnahmen zu:
1. Wenden mehrere Gemeinden (GV) dasselbe Verfahren an, genügt es, wenn

- es vor der Anwendung von einer Prüfungseinrichtung, die in keiner Geschäftsbeziehung zum Programm-/Verfahrensautor bzw. -vertreiber steht, geprüft worden ist,
- vom Anwender unverändert übernommen wird und
- sich das örtlich zuständige Rechnungsprüfungsamt aufgrund des Berichts über die Prüfung des Verfahrens, aus dem Ziel, Inhalt, Durchführung sowie Ergebnis der Prüfung hervorgehen müssen, überzeugt hat, dass eine eigene ergänzende Prüfung nicht erforderlich ist.

Wirkungen der Umstellung

Die Berichte über die Innenrevision legte das Rechnungsprüfungsamt für die Jahre 2005 bis 2008 vor.

Bei der ersten Prüfung legte das Rechnungsprüfungsamt die Prüffelder beginnend mit der Übernahme der Fälle vom Sozialamt bis zu den Abläufen der Gewährung der einzelnen Hilffarten fest und erstattete über die Vorgehensweise und die Ergebnisse ausführlich Bericht.

Die Prüffelder waren im Wirtschaftsjahr 2008 folgende

- Verwendungsnachweise zur Vorlage an die Investitionsbank Hessen
- Verwendungsnachweise zur Vorlage an das Bundesministerium für Arbeit und Soziales
- Abrechnung des Wirtschaftsjahres mit dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales
- Forderungsüberwachung und -verfolgung
- Vergaberecht

Vom 9. Juli 2007 bis 18. September 2007 waren drei von der Kreisagentur für Beschäftigung benannte Mitarbeiter zu Schulungszwecken in der Abteilung Finanz- und Rechnungswesen eingesetzt. Ausgangspunkt dafür war ein gemeinsames Angebot des Rechnungsprüfungsamts und der Abteilung Finanz- und Rechnungswesen zur Optimierung des Rechnungswesens in der Kreisagentur. Über die Grundlagenschulung legte uns das Rechnungsprüfungsamt ein 39 Seiten umfassendes Schulungskonzept vor.

Die Vorgehensweise und die Berichterstattung genügten hohen Anforderungen.

8. Wirkungen der Umstellung

8.1 Veränderte Anforderungen an die Prüfungsplanung

Aus der Umstellung des Rechnungswesens ergaben sich sowohl Auswirkungen auf die Gesamtplanung als auch auf die Einzelplanung.

Bisher orientierte sich das Rechnungsprüfungsamt bei der Planung der Kapazitäten für die einzelnen Jahresabschlussprüfungen an der Dauer der Vorjahresprüfung. Die Anforderungen an die Prüfungsplanung verändern sich aufgrund der Umstellung der Städte und Gemeinden auf die kaufmännische Rechnungslegung und die durch den Systemwechsel notwendige Prüfung der Eröffnungsbilanzen als einmalige Zusatzaufgabe.

Die Prüfungsplanung für das Tätigkeitsfeld Prüfung von Eröffnungsbilanzen ist aus folgenden Gründen schwierig:

- das Rechnungsprüfungsamt hat trotz Anfrage keine verbindlichen Angaben der Gemeinden, wann die Eröffnungsbilanzen prüffertig sind.
- die notwendige Prüfungszeit hängt von der Qualität der Vorbereitung der Eröffnungsbilanzen ab.
- im Juni 2009 bestanden Prüfungserfahrungen mit der Prüfung der Eröffnungsbilanz von Pfungstadt. Nach dem Beginn der Prüfung im Juli 2008 waren Unterbrechungen für notwendige Nacharbeiten von Pfungstadt erforderlich. Daher war die Prüfung im Juni 2009 noch nicht abgeschlossen. Zuverlässige Prognosen bezüglich des Zeitverbrauchs einer Eröffnungsbilanzprüfung konnte das Rechnungsprüfungsamt hieraus nicht herleiten.

Eröffnungsbilanzen weisen große Unterschiede in der Erstellungsqualität auf. Selbst bei zutreffenden Wertansätzen stellt zum Beispiel auch der Umfang der notwendigen Dokumentation zur Herleitung der Wertansätze die Städte und Gemeinden vor große Herausforderungen.

Wirkungen der Umstellung

Die notwendigen Prüfungszeiten lagen nach unseren Erfahrungen in einer Bandbreite zwischen 30 Tagen bei guter Vorbereitung durch die Gemeinde und bei 90 bis 100 Tagen bei mangelhafter Vorbereitung.

Insbesondere für die Jahre 2009 bis 2011 rechnete das Rechnungsprüfungsamt mit der Prüfungsnotwendigkeit der erstellten Eröffnungsbilanzen. Bei einem durchschnittlichen Zeitaufwand von 50 Tagen und weiteren 23 Städten und Gemeinden werden für diese Aufgaben rund 1.150 Manntage zusätzlich innerhalb des Drei-Jahreszeitraums benötigt. Nach rechnerischer Betrachtung werden bei unveränderten Mitarbeiterkapazitäten Prüfungsrückstände entstehen.

Wir empfehlen, eine grobe Mehrjahres-Prüfungsplanung zu erstellen und diese zeitnah zu aktualisieren. Der Entstehung eventueller Prüfungsrückstände sollte diese zeitnah gegensteuern.

8.2 Beratende Tätigkeit des Rechnungsprüfungsamts

In den Landkreisen Bergstraße, Fulda, Offenbach, Vogelsberg, Werra-Meißner und Wetterau, die im Prüfungszeitraum ihre Eröffnungsbilanz für den Landkreis erstellten, ermittelten wir die Einbindung des Rechnungsprüfungsamts in den Umstellungsprozess.

In den Landkreisen Darmstadt-Dieburg, Hersfeld-Rotenburg und Rheingau-Taunus war der Umstellungsprozess, soweit er die Eröffnungsbilanzerstellung des Landkreises betraf, abgeschlossen. Wir erhoben Art und Umfang der Beratungstätigkeit, die die Rechnungsprüfungsämter für die Gemeinden zur Unterstützung der Umstellung erbrachten.

Gemäß den uns vom Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg erteilten Auskünfte gingen anlassbezogen Anfragen von Gemeinden und Städten ein. In diesen Fällen informierte und beriet das Rechnungsprüfungsamt die Gemeinden und Städte. Art und Umfang dieser Beratung sind nicht dokumentiert.

Zu einzelnen Themen, wie der Gebäudebewertung und der Bilanzierung und Bewertung von Finanzanlagen hatte das Rechnungsprüfungsamt Schulungsunterlagen – Präsentationen mit Anlagen – zusammengestellt. Sie waren sowohl für die Schulung der eigenen Prüfer als auch der Mitarbeiter in den Städten und Gemeinden verwendbar.

Für eine wirksame Prüfung ist die Unabhängigkeit der prüfenden Instanz eine unabdingbare Voraussetzung. Das Rechnungsprüfungsamt ist bei der Durchführung von Prüfungen unabhängig (§ 130 Absatz 1 HGO). Gemeindevorstände haben kein Weisungsrecht zu Art, Umfang und Ergebnis der Prüfung. Weitere Ausführungen der HGO betreffen die Stellung des Rechnungsprüfungsamtsleiters und der Prüfer innerhalb der Gemeinde / Landkreisverwaltung. Betreffend die Unvereinbarkeit der Anordnung oder Ausführung von Zahlungen mit der Prüfungsfunktion enthält § 130 Absatz 5 HGO eine eindeutige Regelung.

Ausführungen zur Unvereinbarkeit von Prüfung und Beratung enthält die HGO nicht. Zur Abgrenzung zwischen zulässiger Beratung und schädlicher Mitwirkung stellte der Bundesgerichtshof in seiner Entscheidung vom 21. April 1997 auf das Merkmal der funktionalen Entscheidungszuständigkeit ab. Danach liegt eine unschädliche Beratung so lange vor, wie sich der Prüfer in seiner Rolle als Berater darauf beschränkt, Handlungsmöglichkeiten und ihre Konsequenzen aufzuzeigen, während die Entscheidung der Gemeinde jeweils vorbehalten bleibt³⁸.

In unserer Prüfung ergaben sich keine Hinweise, dass das Rechnungsprüfungsamt eine nach vorgenannter Definition schädliche Beratung vornahm.

³⁸ Zeitschrift Die Wirtschaftsprüfung 1998, Seite 566

Wirkungen der Umstellung

8.3 Prüfungskonzepte

Aus der Umstellung auf die kaufmännische Rechnungslegung in Landkreisen und Kommunen ergibt sich regelmäßig ein Wettbewerb von Prüfungskonzepten.

In Hessen liegt die Zuständigkeit für die Prüfung der Eröffnungsbilanzen und der Jahresabschlüsse bei den Rechnungsprüfungsämtern. Daher wird in den Landkreisen und Kommunen diskutiert, nach welchen Standards diese Prüfungen durchgeführt werden sollten. Wir führen zwei unterschiedliche, mögliche Vorgehensweisen als Eckpunkte einer Bandbreite auf:

- Prüfung mit eigens zugeschnittenen Prüfungskonzepten: Die Entwicklung eines eigenen, auf die Situation von Kommunen zugeschnittenen und standardisierten Prüfungskonzepts.
- Prüfung nach IDW-Standards: Die Übertragung oder Anpassung des risikoorientierten Prüfungsansatzes des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) auf die Prüfungssituation in Landkreisen und Kommunen.

Innerhalb dieser Bandbreite werden Prüfungs- und Qualitätsstandards von Rechnungsprüfungsämtern der Landkreise und Städte sowie von Organisationen³⁹ entwickelt. Während kleine Kapitalgesellschaften nicht prüfungspflichtig sind, gibt es für kleine Kommunen keine größenabhängigen Befreiungen von der Jahresabschlussprüfung. Das Prüfungskonzept muss demnach in unterschiedlich großen Körperschaften umsetzbar sein. Unwirtschaftlich ist, wenn jedes einzelne Rechnungsprüfungsamt mit eigens entwickelten Excel-Sheets versucht, Prüfungskonzepte in eigene Checklisten umzusetzen und eigene Musterprüfungsberichte zu entwickeln. Nach der Erstentwicklung wäre auch die Anpassung an die Rechtsentwicklung regelmäßig zeitnah vorzunehmen.

Prüfung mit eigens zugeschnittenen Prüfungskonzepten

Vorstrukturierte und auf die kommunale Situation zugeschnittene Prüfkonzepte werden entwickelt, mit denen die Rechnungsprüfungsämter in Landkreisen und Kommunen die Jahresabschlussprüfungen nach einem fest definierten Vorgehensmodell abarbeiten können. Nach Art eines kommunalspezifischen Prüfungsleitfadens könnte softwareunterstützt von der Prüfungsplanung bis zur Berichterstattung eine angemessene Struktur für die Prüfungen festgelegt werden.

Jedes Rechnungsprüfungsamt sollte die Entscheidung über das Prüfkonzept in eigener Verantwortung treffen.

Prüfung nach IDW-Standards

Die IDW-Standards wurden von Wirtschaftsprüfern für Wirtschaftsprüfer für Prüfungen in privatwirtschaftlichen Unternehmen entwickelt. Ein Schwerpunkt bei der Vorgehensweise nach diesen Standards liegt bei der Prüfungsplanung und Risikobeurteilung. Hier sind Erfahrung und Wissen des Wirtschaftsprüfers besonders gefordert, auch wenn ein erheblicher Teil dieses Wissens in softwareunterstützten Checklisten- oder Prüfungsplanungssystemen für Wirtschaftsprüfer abgebildet ist. Der Qualifizierungsbedarf, der durch die Umstellung auf das kaufmännische Rechnungswesen ausgelöst ist, würde durch die Einarbeitung der Prüfer in die IDW-Standards erhöht.

Auf der anderen Seite sind den mit Prüfungen privatrechtlicher Unternehmen vertrauten Wirtschaftsprüfern die Besonderheiten des Kommunalverfassungsrechts und des kommunalen Haushalts- und Finanzrechts nur dann vertraut, wenn sie sich auf diesen Bereich spezialisiert haben.

³⁹ Zum Beispiel: Institut der Rechnungsprüfer und Rechnungsprüferinnen in Deutschland e.V. (IdR), Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt)

Dolose Handlungen

8.4 Einsatz von Prüfungssoftware

Das Rechnungsprüfungsamt beabsichtigte, im Oktober 2009 für jeden Prüfer eine Lizenz für eine Prüfungssoftware anzuschaffen. Zum Zeitpunkt der Erhebungen vor Ort lag dem Kreisabschluss diesbezüglich ein Antrag zur Entscheidung vor.

Wir halten die Anschaffung von Prüfungssoftware für zielführend. Das Rechnungsprüfungsamt arbeitete bisher mit einer ähnlichen Word- und Excel-basierenden Struktur bei der Prüfung der Jahresrechnungen. Wir gehen daher von einer zügigen Einarbeitung der Prüfer aus.

9. Dolose Handlungen

9.1 Übersicht und Abgrenzung

Der Begriff „Dolose Handlungen“ wird im Folgenden als Überbegriff für Betrug (§ 263 ff. Strafgesetzbuch⁴⁰), Korruption und Verstöße gegen die Recht- und Ordnungsmäßigkeit (Gesetze, Verordnungen, Anweisungen und Erlasse, etc.) verwendet.

Die Prüfung auf dolose Handlungen als Aufgabe des Rechnungsprüfungsamts ergibt sich für den Teilaspekt Korruption aus dem Erlass zur Korruptionsvermeidung in hessischen Kommunalverwaltungen⁴¹. Die Verpflichtung des Rechnungsprüfungsamts, Verstöße gegen die Recht- und Ordnungsmäßigkeit festzustellen, resultiert aus dem Grundsatz zur sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung (§ 92 Absatz 2 HGO⁴²). Ferner ergibt sich die Aufgabe aus § 131 Absatz 1 Nr. 5 HGO, wonach das Rechnungsprüfungsamt die Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns in seinen Prüfungen zu berücksichtigen hat.

Die Notwendigkeit der Verfolgung doloser Handlungen folgt aus den Ergebnissen der Studie des Bundeskriminalamts zum Thema Korruption⁴³. Auch die öffentliche Hand ist von dolosen Handlungen und Korruption betroffen.

Die Studie des Bundeskriminalamts stellt insbesondere dar, dass die Korruptierten, als „Nehmer“ bezeichnet, vor allem auf der Ebene der Sachbearbeiter zu finden sind.

Aufgrund der dolosen Handlungen auch in der kommunalen Verwaltung unterstützten die Staatsanwaltschaft, die kommunalen Spitzenverbände, der Hessische Rechnungshof sowie Fachverwaltungen die Erarbeitung des Erlasses zur Korruptionsvermeidung – im folgenden Text kurz als Erlass bezeichnet⁴⁴. Die im Erlass formulierten Empfehlungen sind daher praxisnah und für alle kommunalen Verbände umsetzbar. Die Ausführungen des für den Prüfungszeitraum geltenden Erlasses aus dem Jahr 1998 betreffen:

- Planung und Ausführung von Baumaßnahmen und Beschaffungen
- Personalführung und Dienstaufsicht sowie
- Zusammenarbeit mit der Staatsanwaltschaft.

⁴⁰ Strafgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I 1998 Seite 3322), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 31. Oktober 2008 (BGBl. I 2008 Seite 2149) Dieser ist für den Untersuchungszeitraum von 2004 bis 2008 maßgeblich.

⁴¹ Erlass zur Korruptionsvermeidung in hessischen Kommunalverwaltungen vom 27. April 1998 (StAnz 1998 Seite 1432) in der Fassung vom 22. Dezember 1998 (StAnz 1999 Seite 190)

⁴² Hessische Gemeindeordnung vom 35. Februar 1952 (GVBl. I Seite 11) in der Fassung vom 1. April 2005 (GVBl. I Seite 142)

⁴³ Bundeskriminalamt, Korruption – Bundeslagebild 2007, Seite 8

⁴⁴ Staatsanzeiger für das Land Hessen vom 18. Mai 1998, Nr. 20, Seite 1432; Korruptionsvermeidung in hessischen Kommunalverwaltungen, kurz: Erlass.

Dolose Handlungen

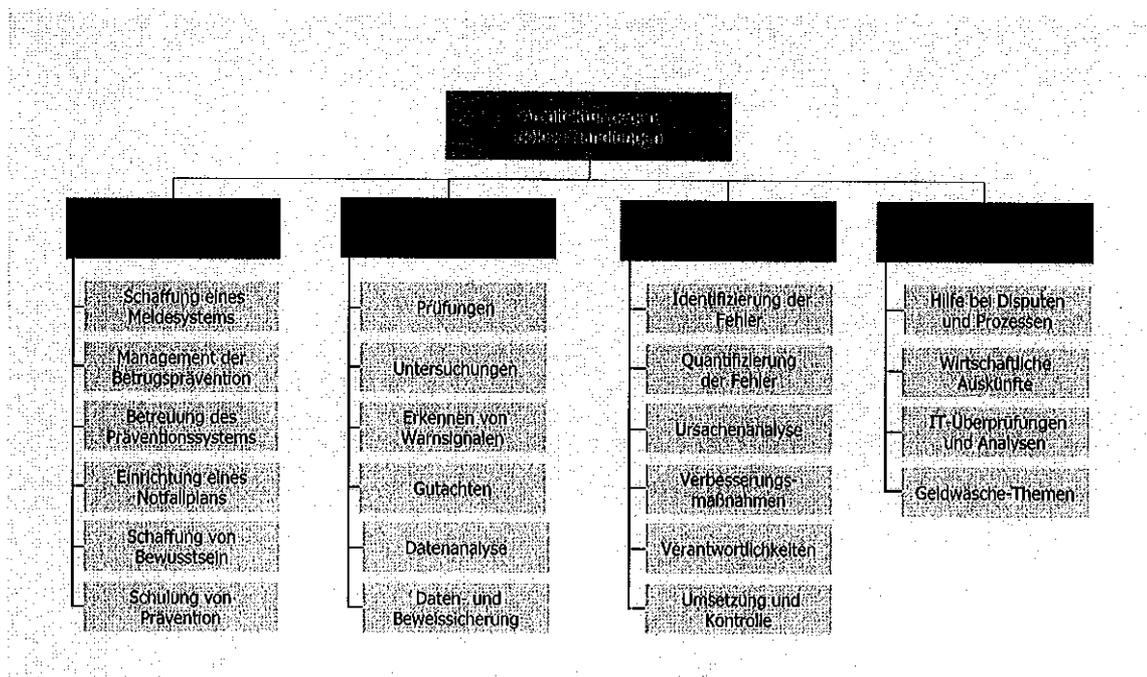
Am 15. Dezember 2008 wurde ein neuer Erlass zur Korruptionsvermeidung in hessischen Kommunalverwaltungen erlassen. Die Regelungen sind ab dem 1. Januar 2009 in Kraft. Für die kommunalen Körperschaften sind diese Regelungen fortan zu beachten.

Die nachfolgenden Prüfungsfeststellungen und Anmerkungen beziehen sich auf den im Prüfungszeitraum 2004 bis 2008 gültigen Erlass aus dem Jahr 1998. Die Empfehlungen des Erlasses sollten von allen Kommunen einheitlich befolgt werden. Wenn das Land Hessen den Körperschaften Zuwendungen gewährte, waren die Regelungen verbindlich. In der 138. Vergleichenden Prüfung „Rechnungsprüfungsämter II“ unterschieden wir zwischen der Umsetzung von Maßnahmen gemäß Antikorruptionserlass und den speziellen Regelungen für die Rechnungsprüfungsämter.

Der Erlass regelte, dass kommunale Aufsichtsbehörden die Korruption im kommunalen Bereich durch Einsatz aller zumutbaren Mittel vermeiden und bekämpfen sollten.

Alle Maßnahmen zur Vermeidung von Korruption und anderen dolosen Handlungen werden im Folgenden unter dem Begriff der Prävention beschrieben. Maßnahmen zur Bekämpfung werden in die Kategorien Untersuchung und Entdeckung sowie Aufarbeitung aufgeteilt. Des Weiteren sind ergänzende Dienstleistungen als unterstützende Maßnahmen erwähnt, wie beispielsweise die IT-Überprüfungen und Analysen.

Ansicht 36 zeigt im Überblick, welche Tätigkeitsfelder die einzelnen Kategorien enthielten:



Ansicht 36: Architektur gegen dolose Handlungen

Die Untersuchung und Entdeckung sowie die Aufarbeitung strafrechtlicher Tatbestände und außerhalb der Rechnungslegung begangener Ordnungswidrigkeiten sind nicht die Aufgabe des Rechnungsprüfungsamts im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses. Die kommunale Jahresabschlussprüfung ist ihrem Wesen nach nicht darauf ausgerichtet.

9.2 Mindeststandard zur Prävention doloser Handlungen

Die in Ansicht 36 dargestellte Architektur gegen dolose Handlungen stellt ein vollumfängliches System zur Prävention sowie Untersuchung und Entdeckung von dolosen Handlungen dar. Diese in der freien Wirtschaft üblichen, umfangreichen Systeme bzw. Maßnahmen können zum heutigen Zeitpunkt noch nicht von den Landkreisen vollständig umgesetzt werden.

Dolose Handlungen

Es sollte jedoch ein Mindestumfang der benannten Maßnahmen umgesetzt sein. Für einen Mindeststandard zu Vermeidung doloser Handlungen ist zwischen den verantwortlichen Personen in Funktionen und den notwendigen Maßnahmen innerhalb des Landkreises zu unterscheiden.

Verantwortliche Personen in Funktionen:

- Mitglieder des Kreistags
- Mitglieder des Kreisausschusses
- Landrat und
- Antikorruptionsbeauftragter.

Die Mitglieder des Kreistags überwachen die gesamte Verwaltung des Landkreises, insbesondere die Verwendung der Kreiseinnahmen⁴⁵. Im Hinblick auf die Umsetzung des Erlasses sind Fragen der regelmäßigen Unterrichtung des Kreistags über den Stand der Umsetzung zu stellen. Der Kreisausschuss hat das Kassen- und Rechnungswesen zu überwachen⁴⁶. Der Landrat ist u.a. für die Führung des Landkreises und für die Organisation der Verwaltung verantwortlich⁴⁷. Im Rahmen seiner Tätigkeit hat er den Korruptionserlass anzuwenden und die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen. Wegen der zunehmenden Dezentralisierung in den Verwaltungen kann es sinnvoll sein, dass der Landrat einen unabhängigen Antikorruptionsbeauftragten bestellt. Der Antikorruptionsbeauftragte ist als Beauftragter des Landrats im Rahmen des Mindeststandards verantwortlich für die Umsetzung der notwendigen Maßnahmen zur erfolgreichen „Prävention“ gegen dolose Handlungen und zur „Untersuchung und Entdeckung“ von dolosen Handlungen. Außerdem dient er als unabhängiger Ansprechpartner bei Verdachtsfällen.

Neben den Personen in Funktionen innerhalb des Landkreises steht der Regierungspräsident als Aufsichtsbehörde⁴⁸. Eine Überprüfung der Tätigkeit des Regierungspräsidenten war nicht Bestandteil unserer Arbeit.

Die notwendigen Maßnahmen, die einen Mindeststandard darstellen, sind:

- Entwicklung und Einführung eines Präventionssystems
- Schaffung von Bewusstsein und Schulung von Präventionsmaßnahmen
- Einrichtung eines Notfallplans.

Die Entwicklung und Einführung eines Präventionssystems umfasst zumindest die Schaffung eines Meldesystems, das Management der Betrugsprävention und die Betreuung des Präventionssystems. Diese Maßnahmen sind schriftlich zu dokumentieren und auf ihre Funktionalität hin zu überprüfen. Bei der Schaffung eines Meldesystems sind Vertraulichkeitsaspekte, der Schutz des Hinweisgebers und die jederzeitige Funktionsfähigkeit zu beachten. Das Management der Betrugsprävention und die Betreuung des Präventionssystems umfassen die Identifizierung der gefährdeten und anfälligen Bereiche, die Einführung von Prüflisten zur routinemäßigen Kontrolle gefährdeter und anfälliger Bereiche und die Prüfung der Funktionalität des Präventionssystems.

⁴⁵ § 29 Absatz 2 Satz 1 HKO

⁴⁶ § 41 Satz 2 Nr. 6 HKO

⁴⁷ § 44 Absätze 1 und 2 HKO

⁴⁸ § 54 Absatz 2 HKO

Dolose Handlungen

Eine weitere Maßnahme ist die Einrichtung eines Notfallplans. Bei Verdachtsfällen oder im Falle entdeckter doloser Handlungen ist dieser Notfallplan durch alle Beteiligten anzuwenden. Die beteiligten Personen können anhand von Prüflisten und Handlungs- und Informationswegeempfehlungen vorgehen, um sachgerecht zu handeln.

Die Schaffung von Bewusstsein über dolose Handlungen und die Schulung von Präventionsmaßnahmen bilden eine weitere notwendige Maßnahme gegen dolose Handlungen im Rahmen des Mindeststandards. Die Mitarbeiter können durch regelmäßige Rundschreiben über das Thema „dolose Handlungen“ sensibilisiert werden.

Die Behördenleitung hat in besonders kritischer Weise ihre Entscheidung über die Annahme von Einladungen und Geschenken zu fällen. Pressemeldungen, in denen selbst der Anschein einer Nutznießung von Vorteilen erweckt wird, sind schädlich. Sie sind Hemmnisse bei dem Versuch, bei Mitarbeitern und Bürgern ein zielführendes Bewusstsein gegen Korruption zu schaffen.

Die Ansicht 37 zeigt die Erfüllung der Bestandteile des zuvor genannten Mindeststandards.

Mindestanforderungen für eine wirksame Bekämpfung doloser Handlungen

	Antikorruptions- beauftragter	Präventionssystem installiert	Schaffung von Bewusstsein/ Schulungen	Notfallplan erstellt
Bergstraße	nein	nein	nein	nein
Darmstadt-Dieburg	ja	nein	teilweise	nein
Fulda	nein	nein	teilweise	nein
Hersfeld-Rotenburg	nein	nein	teilweise	teilweise
Offenbach	ja	ja	ja	ja
Rheingau-Taunus	ja	nein	teilweise	nein
Vogelsberg	ja	nein	teilweise	nein
Werra-Meißner	ja	nein	teilweise	nein
Wetterau	ja	nein	teilweise	ja

Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 37: Mindestanforderungen für eine wirksame Bekämpfung doloser Handlungen

Den kommunalen Rechnungsprüfungsämtern wird im Rahmen des Erlasses zur Vermeidung der Korruption in hessischen Kommunalverwaltungen empfohlen, in ihre Prüfungshandlungen bestimmte Tätigkeiten einzubeziehen und die Prüfung zu verstärken.

Wir untersuchten, inwieweit die Rechnungsprüfungsämter den Aspekt doloser Handlungen in ihre Prüfungen einbezogen. In diesem Zusammenhang betrachteten wir folgende Mindestbereiche:

- fachliche Aus- und Weiterbildung auf dem Gebiet der dolosen Handlungen
- Berücksichtigung des Aspekts doloser Handlungen bei den Prüfungen im Zeitraum 2004 bis 2008 (Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung, Berichterstattung und Dokumentation)
- Einsatz spezieller Prüfungssoftware im Hinblick auf dolose Handlungen (Hinzuziehung von IT / EDV-Spezialisten)
- eigener Maßnahmen- und Reaktionsplan bei anlassbezogener Prüfungen (z.B. Hinzuziehung von Experten).

Dolose Handlungen

Die Ansicht 38 zeigt, inwieweit die kommunalen Rechnungsprüfungsämter diese Mindestbereiche erfüllten:

	Mindestbereiche, die RPÄ in ihre Prüfungen einbeziehen sollten						
	Fachliche Aus- und Weiterbildung auf dem Gebiet der dolosen Handlungen	Planung	Durchführung	Bericht-erstattung	Doku-mentation	Einsatz spezieller Prüfungs-software	Eigener Maßnahmen- und Reaktions-plan
Bergstraße	nein	nein	nein	nein	nein	teilweise	nein
Darmstadt-Dieburg	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	nein	nein
Fulda	nein	nein	nein	nein	nein	nein	nein
Hersfeld-Rotenburg	nein	nein	nein	nein	nein	teilweise	teilweise
Offenbach	ja	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	nein	teilweise
Rheingau-Taunus	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	nein
Vogelsberg	nein	nein	nein	nein	nein	nein	nein
Werra-Meißner	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	nein
Wetterau	teilweise	ja	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise	teilweise

Quelle: Eigene Erhebungen (Stand der örtlichen Erhebungen)

Ansicht 38: Mindestbereiche, die RPÄ in ihre Prüfungen einbeziehen sollten

Die Ergebnisse unserer Untersuchungen haben wir entsprechend den Bausteinen der Architektur gegen dolose Handlungen (Prävention, Untersuchung und Entdeckung, Aufarbeitung, ergänzende Dienstleistungen) dargestellt.

9.3 Prävention

Antikorruptionsbeauftragte

Mit Vermerk vom 23. Januar 2006 schlug der Leiter des Rechnungsprüfungsamts vor, eine technische Prüferin zur Antikorruptionsbeauftragten zu bestellen. Eine Dienstanweisung für Antikorruptionsbeauftragte im Bereich der Kreisverwaltung lag vor. Mit Wirkung zum 1. Mai 2006 bestellte der Landkreis Darmstadt-Dieburg die technische Prüferin zur Antikorruptionsbeauftragten.

Aus der Einsicht in die Personalakte ging hervor, dass die Diplom-Ingenieurin (Bauingenieurwesen) an Schulungen, insbesondere auch zur Korruptionsprävention, teilnahm.

Die Vorgehensweise des Landkreises genügte hohen Anforderungen.

Das Management der Betrugsprävention

Um eine erfolgreiche Prävention doloser Handlungen zu gewährleisten, bedarf es einer Vielzahl von Einzelmaßnahmen. Die Maßnahmen, bei denen wir im Rahmen unserer Prüfung Feststellungen getroffen haben, werden im Folgenden dargestellt.

Dolose Handlungen

Personalrotation

Eine Maßnahme zur Bekämpfung von dolosen Handlungen ist die Rotation des Personals⁴⁹. Durch fehlende Rotation entstehen oftmals enge Beziehungen zwischen Vertretern der Behörde und Externen (z.B. Lieferanten), die zu dolosen Handlungen führen können.

Das Rechnungsprüfungsamt sah die Prüferrotation vor. Für die Prüfung der Städte und Gemeinden waren Prüferteams zuständig, die grundsätzlich aus zwei Prüfern bestanden. Die Teams rotierten in unregelmäßigen Abständen innerhalb der Städte und Gemeinden. Wir prüften in Stichproben anhand der Aufstellungen zu erledigten Prüfungen der Jahresrechnungen 2006 und 2007, ob das Rechnungsprüfungsamt eine Rotation tatsächlich verwirklichte. Prüferrotationen waren erkennbar.

Das Vorgehen genügte den Anforderungen.

Aufgaben- und Funktionstrennung

Eine weitere Maßnahme zur Vermeidung doloser Handlungen ist die Aufgaben- und Funktionstrennung. Hiermit wird verhindert, dass eine Person Zugriff auf verschiedene Instanzen eines Prozesses hat und somit allein und ungehindert entscheiden kann.

Das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg überprüfte die Aufgaben- und Funktionstrennung im Rahmen der Anordnungswesens sowie der Beleg- und Sachprüfung. Der zu verwendende Musterbericht für die Städte und Gemeinden gab hierzu Kapitel mit Kommentierung vor. Die Prüfungshandlungen und -ergebnisse in der Kreisverwaltung dokumentierte das Rechnungsprüfungsamt im Bericht des Revisionsamts über die Interne Revision für die einzelnen Haushaltsjahre. Die Vorgehensweise genügte den Anforderungen.

Vergabe von IT-Berechtigungen

Im Rahmen der Aufgaben- und Funktionstrennung ist auch die Vergabe von IT-Berechtigungen ein Bereich der Prävention doloser Handlungen.

Die Vergaben von IT-Berechtigungen erfolgen auf Antrag der Fachabteilung über die Hauptabteilung HA II Zentrale Dienste an die Fachabteilung II/3 EDV. Die Beantragung ist als interner Vermerk oder als Mail vorzunehmen.

Alle Mitarbeiter des Revisionsamts hatten Einsichtsrechte bei den laufenden Anwendungen mit Ausnahmen des Personalbereichs. Hier bestanden für die beiden auf den Personalbereich spezialisierten Prüfer Einsichtsrechte.

Die Vorgehensweise genügte den Anforderungen.

Prüfung von Nebentätigkeiten – Unabhängigkeit

Ein wichtiges Mittel zur Vermeidung doloser Handlungen ist das Vermeiden von Interessenkonflikten. In diesem Zusammenhang sind Prüfungen von Nebentätigkeiten vorzunehmen, da hierdurch gegebenenfalls Abhängigkeiten entstehen, die die Unabhängigkeit der Mitarbeiter der Verwaltung gefährden und beeinträchtigen könnten.

Neu eingestellte Mitarbeiter haben den Empfang der tariflichen Bestimmungen über Nebentätigkeiten schriftlich zu bestätigen. Die Einsichtnahme in Personalakten in Stichproben zeigte, dass Mitarbeiter des Rechnungsprüfungsamts Nebentätigkeiten gemeldet hatten.

Das Rechnungsprüfungsamt gab an, auf Antrag der Personalabteilung und darüber hinaus unregelmäßig in Städten und Gemeinden die Nebentätigkeiten zu überprüfen.

Die Unabhängigkeit der Mitarbeiter der Verwaltung ist eine wichtige Voraussetzung für objektive Entscheidungen im Sinne des Landkreises. Diese Unabhängigkeit wird durch nahestehende

⁴⁹ Association of Certified Fraud Examiners, Fraud Examiners Manual (2008 International), 4.613

Dolose Handlungen

Personen und / oder Nebentätigkeiten gefährdet, da es hier zur Vermischung von Interessen und Interessenkonflikten kommen könnte. Daraus entsteht ein erhöhtes Risiko für mögliche dolose Handlungen.

Wir empfehlen zu entscheiden, ob die Überprüfung der Näheverhältnisse und Nebentätigkeiten standardmäßig in das Personalprüfprogramm der beiden Personalprüfer aufgenommen werden soll.

Vergabeprozess

Der Erlass regelt, dass für die Vergabeverfahren einschließlich Ausschreibung und Angebotsverfahren Dienstanweisungen erlassen werden sollen.

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg erließ mit Datum vom 18. Dezember 2007 eine Dienstanweisung zur Ausschreibung und Vergabe von Lieferungen, Leistungen und Bauleistungen. Sie ersetzt die Dienstanweisung vom 14. Dezember 2004 und ist seit dem 1. Januar 2008 in Kraft. Sie überträgt auch die Beschaffungsvorgänge der Eigenbetriebe zur Prüfung an das Rechnungsprüfungsamt.

Der Erlass empfiehlt den Rechnungsprüfungsämtern, ihre Tätigkeiten und Prüfungshandlungen bei Ausschreibungen, Angebotsverfahren und Auftragserteilungen zu verstärken. Folgende Maßnahmen werden explizit aufgeführt⁵⁰:

- Stichprobenartige Prüfung der Leistungsbeschreibungen und Vertragsbedingungen, möglichst auch im Hinblick auf „Scheinpositionen“
- Teilnahme an Eröffnungsterminen, erste Prüfung der Angebote
- jede Art von Änderungen des Auftragsumfangs (zum Beispiel Massenänderungen, zusätzliche Arbeiten, Nachträge) zu prüfen
- stichprobenartige Prüfung von Vergabevorlagen und
- Kontrolle der vertragsgemäßen Leistungen vor Ort. Die Fachämter sollen verpflichtet werden, dem Rechnungsprüfungsamt Abnahmen und Teilabnahmen vorher anzuzeigen. Schwerpunktmäßig sollten hierbei solche Lieferungen oder Leistungen geprüft werden, bei denen eine Kontrolle nach Abschluss der Maßnahme nicht mehr zuverlässig möglich ist.

Die Dienstanweisung des Landkreises Darmstadt-Dieburg regelt, dass die Submissionsstelle die erste Prüfung der Angebote auf formale und rechnerische Richtigkeit vornimmt. Die Submissionsstelle ist mit Wirkung vom 1. Januar 2005 beim Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg eingerichtet. Im Kalenderjahr 2007 bearbeitete das Rechnungsprüfungsamt ausweislich der vorgelegten Statistiken 144 Submissionen. Im Kalenderjahr 2008 fanden 171 Submissionen statt.

Wir zogen eine Stichprobe in bewusster Auswahl aus den Submissionen 2008. Wir prüften, inwieweit die Teilnahme an Eröffnungsterminen und die Prüfung der Angebote dokumentiert war.

Das Rechnungsprüfungsamt erteilte jeweils interne Aufträge mit einem Formblatt. Aus diesen gingen das Datum, Uhrzeit sowie Art und Umfang der Aufgabe hervor. Die Niederschrift zur Verdingungsverhandlung sowie die Dokumentationen zur ersten Prüfung der einzelnen Angebote legte das Rechnungsprüfungsamt vor. Darüber hinaus lagen die mit elektronischer Unterstützung erstellten detaillierten Preisspiegel vor, ebenso ein Rücklaufbogen zu den Angeboten, der die Weiterleitung an die ausschreibende Fachabteilung dokumentiert. Über den Vergabeabschluss des Kreisausschusses erhielt das Rechnungsprüfungsamt Rückmeldung.

⁵⁰ Alter und neuer Erlass zur Korruptionsvermeidung in hessischen Kommunalverwaltungen führen dieses explizit auf, vergleiche Erlass von 1998 Nr. 4.1. und Nr. 4.2. sowie Erlass von 2008 Nr. 3.1. und Nr. 3.2.

Dolose Handlungen

Das durch die vorgelegten Unterlagen für den Bereich der Teilnahme an Eröffnungsterminen und Angebotsprüfungen dokumentierte Vorgehen genügte hohen Anforderungen. Die diesbezüglichen Vorgaben zur Korruptionsvermeidung in der hessischen Kommunalverwaltung waren erfüllt und die diesbezüglichen Vorgaben der Dienstanweisung des Landkreises Darmstadt-Dieburg eingehalten.

Bewerberdatei / Korruptionsregister

Bei der Vergabe von Leistungen unterhielt der Landkreis Darmstadt-Dieburg eine händisch geführte Bewerberdatei im Bereich der Abteilung Bauunterhaltung. Dieses übernahm das Da-Di-Werk Gebäudemanagement. Ein Korruptionsregister bestand nicht. Eine Bewerberdatei umfasst alle möglichen Anbieter für oft benötigte Leistungen. Wird diese mit den tatsächlichen Bietern verglichen, fällt auf, wenn einige Firmen zu keiner Zeit anbieten und unerwartete oder neugegründete Firmen als Bieter erscheinen, die vor Vergabe genauer geprüft werden sollten. Ein Korruptionsregister hingegen listet jene Firmen auf, die aufgrund ihres Verhaltens in vorherigen Ausschreibungen negativ aufgefallen sind und nur nach eingehender Prüfung bei der Vergabe berücksichtigt werden sollten.

Der Landkreis plante, die Bewerberdatei in eine elektronische Form zu übernehmen. Wir empfehlen, die Umstellung vorzunehmen.

Ein Korruptionsregister ist nicht zwingend selbst vom Landkreis zu führen. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main (OFD) führt eine Melde- und Informationsstelle. Diese sollte in entsprechenden Fällen genutzt werden.

Nicht-Annahme von Geschenken

Die Amtsleistung verwies zum einen auf die Dienstordnung der Kreisverwaltung vom 3. Januar 1977 und auf ein Merkblatt zur Korruptionsbekämpfung vom 27. August 2009.

Die Dienstordnung enthielt in Nummer fünf folgende unverändert geltende Regelung zur Annahmen von Geschenken: Bedienstete dürfen – auch nach ihrem Ausscheiden aus dem Dienst – Belohnungen oder Geschenke in Bezug auf ihre Dienstaufgaben nur mit Genehmigung des Behördenleiters annehmen. Hierzu rechnen nicht allgemein übliche Bewirtungen durch öffentliche Dienststellen, Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie bei Angelegenheiten der Repräsentation (Veranstaltungen, Jubiläen). Ortsübliche Trinkgelder (zum Beispiel für Kraftfahrer und Boten) gelten nicht als Geschenk in diesem Sinn.

Wir empfehlen, den Wortlaut der Dienstordnung an die in der Kreisverwaltung praktizierte Organisation anzupassen und die aktualisierte Fassung über das Intranet bekannt zu geben.

Das Merkblatt zur Korruptionsbekämpfung gehört zum Umfang der Unterlagen, deren Empfang neue Mitarbeiter durch Unterschrift auf einem Formblatt zu bestätigen haben. Für die Mitarbeiter des Rechnungsprüfungsamts lag eine Unterschriftenliste vor, auf der die Bestandsmitarbeiter, die das Merkblatt vom 2. Dezember 1996 erhalten hatten, erfasst waren. Auskunftsgemäß erstellten die anderen Abteilungen ebensolche Nachweise zur Information der Mitarbeiter.

Die Vorgehensweise genügte den Anforderungen.

Risikomanagement im engeren Sinne

Das von uns geprüfte Risikomanagement beschränkte sich auf den Bereich dolose Handlungen. Ob darüber hinaus ein Risikomanagement bestand (z.B. im Bereich des Beteiligungsmanagements) wurde an dieser Stelle nicht betrachtet.

Zum Prüfungszeitpunkt bestand im Landkreis Darmstadt-Dieburg kein Risikomanagement. Ein grundlegendes Element des Risikomanagements ist eine Darstellung der identifizierten und bewerteten Risiken innerhalb der Aufbauorganisation einer kommunalen Körperschaft. Eine derartige Darstellung – zum Beispiel in Form einer Risikolandkarte – bestand für den Landkreis Darmstadt-Dieburg nicht.

Dolose Handlungen

Wir empfehlen, zu prüfen, ob ein Risikomanagement sowie eine grafische Darstellung der Risiken für die gesamte Verwaltung des Landkreises Darmstadt-Dieburg eingeführt werden soll.

Bargeldverkehr

Anstelle einer Barkasse befand sich in der Eingangshalle der Kreisverwaltung in Darmstadt ein Geldautomat mit Zahlkarten. Im Landkreis Darmstadt-Dieburg bestand eine Barkasse in der Nebenstelle in Dieburg sowie in den ausgelagerten Kfz-Zulassungsstellen. Das Management der Barkassen betreffend die Kfz-Zulassungsstellen verantworten die Städte und Gemeinden.

Die Entscheidung, den Bargeldverkehr tendenziell zu reduzieren, ist richtig. Die Vorgehensweise genügt den Anforderungen.

Computersysteme

Im Landkreis Darmstadt-Dieburg werden gemäß den uns vom Rechnungsprüfungsamtsleiter erteilten Auskünften nur geschlossene Computersysteme verwendet. Das heißt, dass CD- / DVD-Brenner, Schnittstellen und Ähnliches nicht oder nicht ohne Weiteres von den einzelnen Arbeitsplätzen aus genutzt werden können. Damit verhindert der Landkreis, dass über die USB-Schnittstellen der Rechner vertrauliche Daten abgezogen werden können und an unberechtigte Dritte weitergegeben werden können.

Die Vorgehensweise genügt den Anforderungen.

Schulung der Mitarbeiter des Rechnungsprüfungsamts

Zwei der Mitarbeiter des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg besuchten ein Spezialseminar zur Korruptionsprävention und -bekämpfung als Aufgabe der Rechnungsprüfung im Oktober 2008.

Wir empfehlen, mehr Mitarbeiter in der Korruptionsprävention und -bekämpfung zu schulen.

Notfallplan

Bei Fällen doloser Handlungen ist es entscheidend, dass schnell und richtig reagiert wird, um den Schaden gering zu halten und den oder die Täter ermitteln zu können. Für derartige Fälle ist eine Notfallplanung notwendig.

Ein aktueller Handlungs- und Reaktionsplan für den Fall doloser Handlungen bestand nicht. Wir empfehlen, ein Notfallplan zu erstellen.

Schaffung eines Meldesystems

Ein wichtiger Teilaspekt der Prävention ist die Schaffung eines Meldesystems, auch Hinweisgebersystem genannt, mit dem Verdachtsfälle doloser Handlungen einfach, idealerweise anonym, gemeldet werden können.

Ein dokumentiertes Meldesystem für Fälle doloser Handlungen bestand im Landkreis Darmstadt-Dieburg nicht. Der Leiter des Rechnungsprüfungsamts verwies betreffend die Meldung von intern auffällig gewordenen Sachverhalten auf den üblichen Kommunikationspfad: Vom Sachbearbeiter über Abteilungsleiter, Hauptabteilungsleiter, Verwaltungsleiter, Landrat an das Rechnungsprüfungsamt. Darüber hinaus sei auf der Ebene der Abteilungsleiter durch die Abteilungsleiterbesprechungen eine Meldemöglichkeit gegeben.

Aktuelle Erhebungen⁵¹ verdeutlichen, dass ein Großteil der Fälle von dolosen Handlungen aufgrund von Hinweisen entdeckt wird. Steht für einen potenziellen Hinweisgeber kein einfacher Weg offen, seinen Verdacht mitzuteilen, wird eine Meldung oft unterlassen.

⁵¹ Bundeskriminalamt, Korruption – Bundeslagebild 2007, Seite 15; Association of Certified Fraud Examiners, 2008 Report to the nation, Seite 22

Dolose Handlungen

Die als internes Meldesystem beschriebenen Kommunikationspfade sind nicht dokumentierte Elemente eines Meldesystems. Einen einfachen Weg für interne potenzielle Hinweisgeber stellen sie nicht dar. Für Dritte wie zum Beispiel Bürger, die einen Verdachtsfall melden wollen, ist kein Meldesystem nach Art eines einfachen Wegs vorhanden.

Wir empfehlen zu prüfen, inwieweit ein Hinweisgebersystem zur Meldung von Verdachtsfällen doloser Handlungen installiert werden soll.

9.4 Untersuchung und Entdeckung

Gemäß den oben genannten gesetzlichen und übrigen Regelungen hat das Rechnungsprüfungsamt in seinen Prüfungen die Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns zu überprüfen. Daher sind in die Prüfungen auch Untersuchungen auf Fälle doloser Handlungen einzubeziehen.

Bei unserer Prüfung, inwieweit der Bereich der dolosen Handlungen durch das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg berücksichtigt wurde, trafen wir folgende Feststellungen:

Prüfungsplanung

Für die Prüfungsplanung hatte das Thema „dolose Handlungen“ keine explizite Bedeutung. Ein planmäßiges, gezieltes Prüfen nach etwaigen dolosen Handlungen war nicht ersichtlich. Allerdings ergab sich aus der Anwendung des Musterprüfungsberichts für die Prüfung der Städte und Gemeinden regelmäßig auf der Unterschriftsseite die Notwendigkeit zur Abgabe folgender Stellungnahme: Bei der vorliegenden Prüfung haben sich keine bzw. haben sich Anhaltspunkte für Veruntreuungen oder ähnliche dienstliche Verfehlungen ergeben. Sofern sich Anhaltspunkte ergaben, waren diese einzeln aufzuführen. Anschließend enthielt der Bericht den Hinweis, dass es der Gemeinde überlassen, die Frage einer eventuellen Regressmaßnahme nach pflichtgemäßem Ermessen zu prüfen.

Im Betrachtungszeitraum wurden im Zuständigkeitsbereich des Rechnungsprüfungsamts des Landkreises Darmstadt-Dieburg keine Fälle doloser Handlungen mit strafrechtlicher Relevanz aufgedeckt. Es gab hingegen Fälle, bei denen gegen die Ordnungsmäßigkeit verstoßen wurde. Diese Fälle wurden durch das Rechnungsprüfungsamt im Rahmen der Jahresrechnung oder bei Sonderaufträgen geprüft.

Wir empfehlen, zu prüfen, inwieweit eine Einbeziehung des Themas „dolose Handlungen“ in Zukunft in die Prüfungsplanung für die einzelnen Jahresabschlüsse erfolgen kann.

Prüfungsdurchführung

Es gab im Prüfungszeitraum mehrere anlassbezogene Sonderprüfungen (Ansicht 11). Das Rechnungsprüfungsamt untersuchte auftragsgemäß, inwieweit die verschiedenen Verwaltungen ordnungsgemäß gearbeitet hatten.

Einbeziehung von IT-Spezialisten

Das Rechnungsprüfungsamt griff bei Untersuchungen bisher nicht auf interne IT-Spezialisten zurück. Die Rechnungsprüfungsamtsleitung schätzte die Prüfer für derart kundig im Umgang mit der IT ein, dass IT-Spezialisten verzichtbar seien.

Wir empfehlen zu prüfen, ob zum Beispiel betreffend die Gewinnung von Daten für Analysen oder zur Beurteilung der Zuverlässigkeit komplexer Datenverarbeitungssysteme bei einer risikoorientierten Jahresabschlussprüfung die Einbeziehung von IT-Spezialisten vorteilhaft ist.

Dokumentation, Berichterstattung

Die im Rahmen der oben benannten Prüfungen ermittelten Sachverhalte und die Ergebnisse dokumentierte das Rechnungsprüfungsamt. Wir sahen die Berichterstattung in Stichproben ein.

Dolose Handlungen

Informationsaustausch

Der Landkreis Darmstadt-Dieburg nahm an den Arbeitskreisen der Rechnungsprüfungsämter in Hessen teil. Neben den halbjährlich stattfindenden Tagungen der hessischen Rechnungsprüfungsämter-Leiter wurden auch die Arbeitskreise der hessischen Rechnungsprüfungsämter besucht. Darüber hinaus arbeitete das Rechnungsprüfungsamt in zwei Arbeitsgruppen des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport mit. Gegenstand war die Entwicklung der kaufmännischen Rechnungslegung in hessischen Verwaltungen und deren Umsetzung in der Praxis. Das Thema Prävention und Untersuchung doloser Handlungen war bisher kein Schwerpunktthema.

Die Aktivitäten in Arbeitskreisen und Arbeitsgruppen der Rechnungsprüfungsämter bewerten wir positiv. Wir empfehlen zu prüfen, inwieweit dem Thema dolose Handlung in Zukunft mehr Aufmerksamkeit gewidmet werden kann.

9.5 Aufarbeitung

Im Weiteren war das Rechnungsprüfungsamt nur für das Feststellen wiederholter Fehler zuständig, weitere Schritte obliegen der Kommunalaufsicht⁵². Eine Statistik über die aufgedeckten Fehler oder Missstände wurde im Betrachtungszeitraum nicht geführt. Durch die fehlende Statistik ist ein Überblick über die Menge und Art der aufgedeckten dolosen Handlungen nicht möglich. Auch können die Gemeinden folglich nicht verglichen werden.

Wir empfehlen zu prüfen, ob eine Statistik, die die Art und Anzahl der aufgedeckten dolosen Handlungen aufzeigt, geführt werden kann.

9.6 Ergänzende Dienstleistungen

IT-Forensik

Die Fachabteilung II/3 EDV wurde nicht in die Prüfungen des Rechnungsprüfungsamts einbezogen, sondern stand dem Rechnungsprüfungsamt, wie jeder anderen Fachabteilung auch, als Anwenderbetreuung zur Verfügung.

Die Fachabteilung II/3 kann bei der Gewinnung von Daten aus Computern behilflich sein.

Wir empfehlen, zu prüfen, inwieweit ein fachlicher Austausch im Bereich von IT-Überprüfungen und Analysen und betreffend die Untersuchung und Entdeckung doloser Handlungen erfolgen kann.

⁵² § 54 Absatz 1 HKO in Verbindung mit § 135 ff. HGO

Schlussbemerkung

10. Schlussbemerkung

Wir untersuchten die Tätigkeit der Rechnungsprüfungsämter in den Jahren 2004 bis 2009. Dabei zeigte sich:

- Das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg gehörte zu den vier Landkreisen im Vergleichsring, die kostendeckende Gebühren erhoben.
- Das Rechnungsprüfungsamt hatte keine Rückstände im Bereich der geprüften Städte und Gemeinden.
- Bei der Prüfung des Landkreisabschlusses waren Ansätze der Anwendung eines fehlerisikoorientierten Prüfungsansatzes erkennbar. Die Berichterstattung war klar und angemessen.
- Für die Prüfung der Jahresrechnungen von Städten und Gemeinden und die Berichterstattung setzte das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Darmstadt-Dieburg durch den Einsatz eigenentwickelter Vorlagen hohe Standards.
- Zur Prüfung der Jahresabschlüsse von Städten und Gemeinden ist eine Softwareunterstützung zweckmäßig. Die Entscheidung des Landkreises Darmstadt-Dieburg, in Zukunft Prüfungssoftware einzusetzen, war richtig.
- Zur Bekämpfung doloser Handlungen sollten Mindestbereiche von den Rechnungsprüfungsämtern in ihre Prüfungen einbezogen werden. Diese waren teilweise abgedeckt.

München, den 26. März 2010



(Wollert)

Wirtschaftsprüfer



(Schilz)

Wirtschaftsprüferin