

Die Prüfungen von öffentlichen Unternehmen

- dargestellt am Beispiel des Landes Nordrhein-Westfalen -

DISSERTATION

Zur Erlangung des Grades eines Doktors der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität Hamburg

vorgelegt von
Rüdiger Loitz
aus Ratingen

Hamburg
März 1996

Das wissenschaftliche Gespräch im Rahmen des Promotionsverfahrens fand am 7. Oktober 1996 in Hamburg statt. Dem Prüfungsausschuß gehörten an:

Prof.Dr. Manfred Layer (Vorsitzender)
Prof.Dr. Lothar Streitferdt (Erstgutachter)
Prof.Dr. Carl-Christian Freidank (Zweitgutachter)

Rüdiger Loitz

Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen

Mit einem Geleitwort
von Prof. Dr. Lothar Streitferdt

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Loitz, Rüdiger:

Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen

/ Rüdiger Loitz. Mit einem Geleitw. von Lothar Streifherdt.

(Gabler Edition Wissenschaft)

Zugl.: Hamburg, Univ., Diss., 1996

ISBN 978-3-8244-6490-6 ISBN 978-3-663-08406-8 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-663-08406-8

© Springer Fachmedien Wiesbaden 1997

Ursprünglich erschienen bei Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH,
Wiesbaden 1997

Lektorat: Claudia Splittgerber / Michael Gießner



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Höchste inhaltliche und technische Qualität unserer Produkte ist unser Ziel. Bei der Produktion und Auslieferung unserer Bücher wollen wir die Umwelt schonen: Dieses Buch ist auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier gedruckt.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

ISBN 978-3-8244-6490-6

Geleitwort

Im Gegensatz zu privaten Unternehmen werden öffentliche Unternehmen nicht nur auf die Ordnungsmäßigkeit ihrer Rechnungslegung hin geprüft. Sie werden vielmehr einer erweiterten Prüfung durch mehrere Prüfer, wie die Ministerien und Rechnungshöfe bei den öffentlichen Unternehmen des Bundes und der Länder und die Kammereien, die Rechnungsprüfungsämter und die Gemeindeprüfungsämter bei den Gemeinden unterzogen. Im Rahmen der erweiterten Abschlußprüfung kann die Gebietskörperschaft nach § 53 Abs. 1 HGrG verlangen, daß auch die „Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung“ geprüft wird und daß über bestimmte wirtschaftlich wichtige Sachverhalte berichtet wird. Diese erweiterte Abschlußprüfung ist dadurch begründet, daß es bei einem öffentlichen Unternehmen nicht nur wichtig ist, seine wirtschaftliche Lage zu beurteilen, sondern daß auch die Frage zu prüfen ist, inwieweit das öffentliche Unternehmen effektiv ist, d.h. inwieweit es seine spezifische „öffentliche Aufgabe“ erfüllt.

In der vorliegenden Arbeit zeigt Rüdiger Loitz, daß sich die Frage nach der Erfüllung der öffentlichen Aufgabe wie ein roter Faden durch alle Prüfungen zieht und daß verstärkte Anstrengungen unternommen werden müssen, die öffentlichen Aufgaben der öffentlichen Unternehmen operational, d.h. nachprüfbar zu formulieren. Darüber hinaus wird deutlich, daß die gegenwärtigen rechtlichen Regelungen zur Prüfung und zur Publizität von öffentlichen Unternehmen nicht das Ergebnis einer klaren Konzeption sind, sondern sich vielmehr als Nebenergebnis unterschiedlicher Regelungen ergeben haben. Dies führt zu der Gefahr von unzweckmäßigen Mehrfachprüfungen der selben Sachverhalte durch verschiedene Prüfer und zu der Gefahr von Prüfungslücken, d.h., daß bestimmte Sachverhalte gar nicht geprüft werden. Loitz zeigt diese Gefahren auf und kommt zu dem Ergebnis, daß eine Novellierung des Prüfungsrechts nach einem klaren Konzept dringend geboten erscheint. Neben der Vermeidung von Mehrfachprüfungen und Prüfungslücken sollte es das Ziel einer solchen Novellierung sein, auch die Publizität wesentlich zu verbessern und die Prüfungen stärker als bisher zukunftsorientiert zu gestalten. Beide Forderungen sind von großer Bedeutung. Die Publizität der öffentlichen Unternehmen ist zur Zeit faktisch in vielen Fällen geringer als die Publizität privater Unternehmen. Die „Öffentlichkeit“ der öffentlichen Unternehmen läßt zu wünschen übrig. Und die publizierten Sachverhalte dienen nicht selten vorwiegend der rechtlichen Absicherung der betroffenen Entscheidungsträger und viel zu selten der Darstellung der Unternehmenspolitik und alternativer Möglichkeiten.

In modernen Volkswirtschaften wie der Bundesrepublik Deutschland ist der öffentliche Wirtschaftssektor, der die öffentlichen Unternehmen und die öffentlichen Verwaltungen umfaßt, und in dem in Deutschland zur Zeit jeder vierte Erwerbstätige beschäftigt ist, von

großer Bedeutung. Es ist deshalb wichtig, unablässig daran zu arbeiten, den öffentlichen Sektor leistungsfähig und wirtschaftlich zu erhalten und weiter zu entwickeln. Die Arbeit von Rüdiger Loitz zeigt hierfür konkrete Ansatzpunkte. Ich wünsche dem Buch deshalb nicht nur viele interessierte Leser, sondern auch, daß es den einen oder anderen Träger der politischen Willensbildung dazu anregen möge, den Bereich der Prüfungen öffentlicher Unternehmen neu zu diskutieren und neu zu gestalten.

Lothar Streitferdt

Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist im Sommersemester 1996 von der wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Hamburg als Dissertation angenommen worden.

Meinen großen Dank gilt Herrn Prof.Dr. Lothar Streitferdt, der nicht nur mein Interesse an den Problemstellungen in der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Unternehmen weckte, sondern auch fachlich und persönlich dazu beigetragen hat, daß ich diese Arbeit zu einem Erfolg führen konnte. Weiterhin möchte ich auch den Mitarbeitern an seinem Lehrstuhl danken, die mich sehr freundlich aufgenommen haben und als Ansprechpartner jederzeit zur Verfügung standen.

Außerdem möchte ich mich bei Herrn Prof.Dr. Carl-Christian Freidank für die Übernahme des Zweitgutachtens und Herrn Prof.Dr. Manfred Layer für den Vorsitz des Prüfungsausschusses bedanken.

Auch den Professoren Potthoff und Laux danke ich für die aufschlußreichen Gespräche. Von der Verwaltungsseite habe ich praktische Einsichten in die Themenstellung durch die Kämmerei der Stadt Düsseldorf unter Herrn Sauer, den Rechnungsprüfungsämtern der Stadt Düsseldorf und Duisburg, dem Gemeindeprüfungsamt Düsseldorf sowie dem Landesrechnungshof NRW insbesondere Herrn Heikaus, dem Präsidenten des Rechnungshofes der Freien und Hansestadt Hamburg Dr. Dieckmann und Herrn Tscheuschner vom Finanzministerium des Landes NRW erhalten.

Meinen großen Dank gilt auch meinen Eltern und meinem Bruder, die mir hilfreich zur Seite standen und durch die Schaffung der persönlichen Voraussetzungen grundlegend zum Gelingen der Promotion beigetragen haben.

Ich würde mich freuen, wenn meine Überlegungen dazu anregen, in dem Bereich der Prüfungen im öffentlichen Bereich weiter zu forschen. Auch international sollte nach grundlegenden Systematiken gesucht werden, die dazu beitragen, öffentliche Unternehmen und auch Verwaltungseinheiten in einer geeigneten Weise zu untersuchen und damit auch steuern zu können. Die in vielen Ländern aufgeworfenen Problemstellungen bei der Privatisierung von Verwaltungsteilen oder öffentlichen Unternehmen können hiermit gelöst werden.

Rüdiger Loitz

Inhaltsverzeichnis

Verzeichnis der Abbildungen	XVII
Verzeichnis der Abkürzungen	XXI
1. Einleitung	1
1.1. Einführung in die Themenstellung	1
1.2. Problemstellung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes	3
1.3. Vorgehensweise für die Untersuchung	6
2. Die öffentlichen Unternehmen und ihre Prüfer	7
2.1. Die Charakterisierung von öffentlichen Unternehmen durch ihre Rechtsformen	7
2.1.1. Die Eigenschaftsfelder von Rose zur Charakterisierung der Rechtsformen	9
2.1.2. Die Unternehmen öffentlichen Rechts ohne eigene Rechtspersönlichkeit	11
2.1.3. Die Juristischen Personen des öffentlichen Rechts	17
2.1.4. Die Juristischen Personen des privaten Rechts	19
2.2. Das Rechnungswesen als zentraler Untersuchungsgegenstand der Prüfungen	23
2.2.1. Die grundlegenden Bestandteile des Rechnungswesens	23
2.2.2. Die Unterscheidung von Doppik und Kameralistik	24
2.2.3. Die Zulässigkeit von Buchführungssystemen und Rechnungsabschlüssen	26
2.2.4. Besonderheiten der Bilanzierung- und Bewertung	29
2.2.5. Der Wirtschaftsplan als besonderer Bestandteil des Rechnungswesens	31

2.3.	Die Prüfer und die Beurteilung ihrer Unabhängigkeit	38
2.3.1.	Der Wirtschaftsprüfer	40
2.3.2.	Die Prüfer der Verwaltung	43
2.3.2.1.	Die Prüfer von Unternehmen der Gemeinde	43
2.3.2.1.1.	Die kommunale Finanzverwaltung (Kämmerei)	43
2.3.2.1.2.	Die Prüfungsämter der Gemeinde	46
2.3.2.2.	Die Prüfer der Unternehmen des Landes	50
2.3.2.2.1.	Die Ministerien	50
2.3.2.2.2.	Der Landesrechnungshof	53
3.	Die Prüfung öffentlicher Unternehmen durch den Wirtschaftsprüfer	59
3.1.	Grundlegende Aspekte der Erweiterung der Pflichtprüfung	59
3.1.1.	Die historische Entwicklung zur erweiterten Abschlußprüfung	59
3.1.2.	Gesetzliche Prüfungspflicht- und umfang nach heutigem Recht	60
3.2.	Die erweiterte Prüfungsplanung	64
3.3.	Die Prüfungsdurchführung der Abschlußprüfung unter Berücksichtigung der erweiterten Abschlußprüfung nach § 53 HGrG	66
3.3.1.	Die Ordnungsmäßigkeitsprüfung als grundlegender Bestandteil jeder Abschlußprüfung	66

3.3.1.1.	Die Prüfungsziele und der Prüfungsgegenstand	66
3.3.1.2.	Der Ablauf der Prüfung	69
3.3.1.3.	Die Verwendung von Prüfungsergebnissen Dritter	78
3.3.2.	Die Wirtschaftlichkeitsprüfung als Bestandteil der erweiterten Abschlußprüfung	81
3.3.2.1.	Grundlegende Überlegungen zu der Wirtschaftlichkeitsprüfung	81
3.3.2.1.1.	Die Definition von Wirtschaftlichkeit	81
3.3.2.1.2.	Das Ziel der Prüfung	82
3.3.2.1.3.	Die Prüfungsgegenstände der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage	82
3.3.2.2.	Die betriebswirtschaftlichen Instrumente zur Untersuchung der Prüfungsgegenstände	85
3.3.2.3.	Die Maßstäbe für die Urteilsfindung	88
3.3.3.	Die Geschäftsführungsprüfung als Bestandteil der erweiterten Abschlußprüfung	90
3.3.3.1.	Die Vorgehensweise bei der Untersuchung der Geschäftsführungsprüfung	90
3.3.3.2.	Die Zielsetzungen der Geschäftsführungsprüfung	91
3.3.3.3.	Die Abgrenzung des Prüfungsgegenstandes	93
3.3.3.3.1.	Der Begriff der Ordnungsmäßigkeit als Abgrenzung	93

3.3.3.3.2.	Die Abgrenzung von der Genossenschaftsprüfung	99
3.3.3.3.3.	Die Abgrenzung von der aktienrechtlichen Geschäftsführungsprüfung	101
3.3.3.4.	Die Prüfungsgegenstände im einzelnen	103
3.3.3.4.1.	Die Organisation der Geschäftsführung	103
3.3.3.4.2.	Die Instrumente der Geschäftsführung	107
3.3.3.4.3.	Die Geschäfts- führungstätigkeit	110
3.3.3.5.	Die ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter als Prüfungsmaßstab	112
3.3.3.6.	Die Beurteilung der Geschäftsführungs- prüfung anhand ihrer Zielsetzung	116
3.3.4.	Die Berichterstattung und der Bestätigungsvermerk an die Prüfer der Verwaltung	122
4.	Die Prüfungen öffentlicher Unternehmen durch die Verwaltung	127
4.1.	Die Prüfung von Unternehmen der Gemeinde durch die Kämmerei und Prüfungsämter	127
4.1.1.	Die Prüfung durch die Kämmerei	127
4.1.1.1.	Die Kämmerei in der Eigentums- verantwortung	127
4.1.1.2.	Die Ziele und Grenzen der Prüfung	128
4.1.1.3.	Der Inhalt der Prüfung	131
4.1.1.3.1.	Der Wirtschaftsplan	131

4.1.1.3.2.	Die Tätigkeit der Aufsichtsräte	135
4.1.1.3.3.	Die Prüfungen im Zusammenhang mit dem Jahresabschluß	143
4.1.1.4.	Die Berichterstattung an die Ratsmitglieder und den Direktor der Verwaltung	144
4.1.2.	Die Prüfung durch die Rechnungs- und Gemeindeprüfungsämter	144
4.1.2.1.	Die Pflicht- und Kann-Bestimmungen der örtlichen Prüfung	145
4.1.2.2.	Die Durchführung der örtlichen Prüfung	148
4.1.2.2.1.	Die Prüfung der Wirtschaftsführung und des Rechnungswesens der Sondervermögen und Eigenbetriebe	149
4.1.2.2.2.	Die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter	155
4.1.2.2.3.	Die Berichterstattung über die örtliche Prüfung	160
4.1.2.3.	Die Abgrenzung von örtlicher und überörtlicher Prüfung	160
4.1.2.4.	Die Prüfungspflicht und Ziele der überörtlichen Prüfung	161
4.1.2.5.	Die Durchführung der überörtlichen Prüfung	166
4.1.2.5.1.	Die Recht- und Ordnungsmäßigkeits- prüfung	167
4.1.2.5.2.	Die zweckgebundenen Staatszuweisungen	169
4.1.2.5.3.	Die Berichterstattung über die überörtliche Prüfung	169

4.2.	Die Prüfung von Unternehmen des Landes durch das Ministerium und den Rechnungshof	173
4.2.1.	Die Prüfung durch das Ministerium	174
4.2.1.1.	Die Reichshaushaltsordnung als Grundstein für die Prüfung der Ministerien	174
4.2.1.2.	Die Prüfung der Ministerien als Vorprüfung für die Rechnungshofprüfung	175
4.2.1.3.	Der Inhalt der Prüfung	179
4.2.1.4.	Die Berichterstattung an den Rechnungshof	183
4.2.2.	Die Prüfung durch den Landesrechnungshof	184
4.2.2.1.	Die Prüfungspflicht	184
4.2.2.2.	Die Prüfungsziele und -grenzen	185
4.2.2.3.	Die Inhalte der Prüfungen und Prüfungsmaßstäbe	188
4.2.2.2.1.	Die Prüfung der gesamten Betätigung des Landes	188
4.2.2.2.2.	Der Prüfungsmaßstab: Beachtung kaufmännischer Grundsätze	192
4.2.2.2.3.	Die Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung	194
4.2.2.2.4.	Der Prüfungsmaßstab: Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit	196
4.2.2.4.	Die Berichterstattung an die politischen Gremien und die Öffentlichkeit	201

5. Die Publizität	205
5.1. Die Ziele der Publizität von Prüfungsergebnissen bei öffentlichen Unternehmen	205
5.2. Die grundlegende Charakterisierung von Publizität und die Zugehörigkeit zum Prüfungssystem	207
5.3. Der Inhalt und die Zeit der Publizität	213
5.3.1. Inhaltliche Aspekte der Publizität	214
5.3.1.1. Die Rechnungslegung der Einzelunternehmen	214
5.3.1.2. Die nachhaltige Erfüllung der öffentlichen Aufgabe	218
5.3.1.3. Der Konzernabschluß für die öffentliche Hand	221
5.3.2. Zeitliche Aspekte der Publizität	222
5.3.2.1. Die Rechnungslegung der Einzelunternehmen	222
5.3.2.2. Die nachhaltige Erfüllung der öffentlichen Aufgabe	227
5.3.2.3. Der Konzernabschluß für die öffentliche Hand	227
6. Beurteilungen und abschließende Überlegungen	231
6.1. Die Steuerungsfunktion von Ministerien / Kämmerei	231
6.2. Die Verbesserung der Unabhängigkeit der Prüfer	233

6.3.	Der städtische Rechnungshof als Ansatz für die Auflösung von Doppelprüfungen auf der Gemeindeebene	235
6.4.	Die Notwendigkeit zur Überarbeitung der Betätigungsprüfung	237
6.5.	Die Erweiterung der Abschlußprüfung als Planungsprüfung	240
6.6.	Die Verbesserung der Publizität von Prüfungsergebnissen bei öffentlichen Unternehmen	242
6.7.	Die Zusammenfassung der Überlegungen zu einem abgestimmten Prüfungssystem	244
6.8.	Die Eingliederung der Prüfungen von öffentlichen Unternehmen in das "Neue Steuerungsmodell"	250
6.9.	Abschließende Überlegungen	254
	Literaturverzeichnis	257
	Verzeichnis der verwendeten Rechtsvorschriften	283
	Verzeichnis der Kommentare	287

Verzeichnis der Abbildungen

Abb. 1	Unternehmensüberwachung	5
Abb. 2	Rechtsformen öffentlicher Unternehmen	8
Abb. 3	Abgrenzung Doppik / Kameralistik	26
Abb. 4	Grundprinzip des Wirtschaftsplanes	32
Abb. 5	Struktur von Wirtschaftsplänen	34
Abb. 6	Kriterien der Unabhängigkeit	39
Abb. 7	Die Prüfungsämter der Städte	47
Abb. 8	Die Verbindung zwischen Gemeinde und Land	49
Abb. 9	Die Prüfungspflicht und der Prüfungsumfang bei den Prüfungen des Wirtschaftsprüfers	61
Abb. 10	§ 53 HGrG	62
Abb. 11	Die Prüfungsgegenstände der Wirtschaftlichkeits- prüfung des Wirtschaftsprüfers	81
Abb. 12	Die Inhalte der Geschäftsführungsprüfung	103
Abb. 13	Gesetze mit dem Inhalt des gewissenhaften Geschäftsführers	112
Abb. 14	Prüfungskriterien für den Wirtschaftsplan	131

Abb.15	Übersicht über die örtliche und überörtliche Prüfung	145
Abb.16	Übersicht über die Gemeindeprüfungen	148
Abb.17	Einordnung der Prüfung des Rechnungsprüfungsamtes I	149
Abb.18	Einordnung der Prüfung des Rechnungsprüfungsamtes II	154
Abb.19	Einordnung der Prüfung des Gemeindeprüfungsamtes	166
Abb.20	Übersicht über die Landesprüfungen	173
Abb.21	Einordnung der Prüfung des Ministeriums	179
Abb.22	Einordnung der Prüfung des Rechnungshofes I	188
Abb.23	Einordnung der Prüfung des Rechnungshofes II	194
Abb.24	Prüfung der Wirtschaftlichkeit durch den Rechnungshof	199
Abb.25	Die Inhalte der Publizität bei öffentlichen Unternehmen	214
Abb.26	Die Inhalte der Publizität nach der Eigenbetriebsverordnung NRW	216
Abb.27	Voraussetzungen für die Publizität	224
Abb.28	Zusammenfassung der Prüfungsziele	245

Abb.29	Das veränderte Prüfungssystem für öffentliche Unternehmen	245
Abb.30	Die Steuerung der öffentlichen Unternehmen nach ihrer Rechtsform	253

Verzeichnis der Abkürzungen

Abs.	Absatz
ADS	Adler/Düring/Schmaltz Kommentar zur Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BBG	Bundesbeamtengesetz
BGBI	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BT	Bundestag
bzw.	beziehungsweise
DGO	Deutsche Gemeindeordnung
DV	Datenverarbeitung
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
EigVO	Eigenbetriebsverordnung
GemO BW	Gemeindeordnung Baden Württemberg
GemO Bay	Gemeindeordnung Bayern
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GemKVO	Gemeindekassenverordnung
GO	Gemeindeordnung NRW
GPA	Gemeindeprüfungsamt

HFA	Hauptfachausschuß des IDW
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
h.M.	herrschende Meinung
hrsg.	herausgegeben
Hs.	Halbsatz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
JA	Jahresabschluß
Jg.	Jahrgang
KFA	Kommunaler Fachausschuß des IDW
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KrO	Kreisordnung für das Land NRW
LBG	Landesbeamtengesetz
LHO	Landeshaushaltsordnung
LRH	Landesrechnungshof
LRHG	Gesetz über den Landesrechnungshof NRW
LV	Landesverfassung NRW
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
NRW	Nordrhein-Westfalen
Nr.	Nummer
NW	Nordrhein-Westfalen
o. V.	ohne Verfasser
PublG	Publizitätsgesetz

RGBl	Reichsgesetzblatt
RH	Rechnungshof
RHO	Reichshaushaltsordnung
RN	Randnotiz
RPA	Rechnungsprüfungsamt
SpKG	Sparkassengesetz
vgl.	vergleiche
VV	Verwaltungsvorschriften
WP	Wirtschaftsprüfer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
z.B.	zum Beispiel