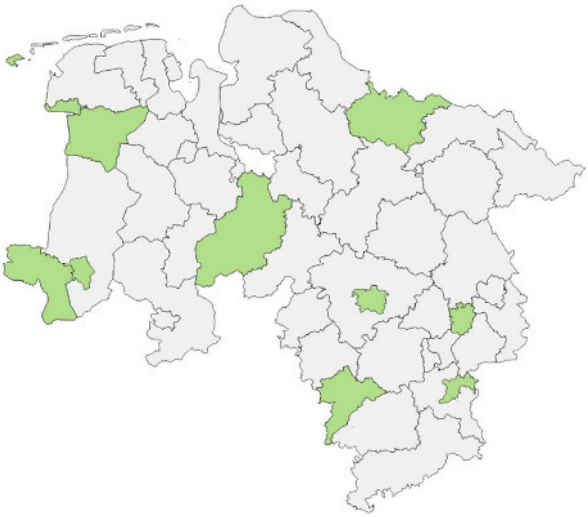
Die Präsidentin des
Niedersächsischen Landesrechnungshofs

- Überörtliche Kommunalprüfung -

Prüfungsmitteilung

Jahresabschlussprüfungen bei Eigenbetrieben und bei privatrechtlichen Unternehmen



Übersandt an

- Landeshauptstadt Hannover
- Städte Braunschweig, Emden, Goslar und Lingen (Ems)
- Landkreise Diepholz, Grafschaft Bentheim, Harburg, Holzminden und Leer

- Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport

Hildesheim, 06.07.2017

Az.: 10710/6.2-3/2016/2

Niedersachsen

Inhaltsverzeichnis

1 Prüfungsanlass und -durchführung 4
2 Kurzfassung der Prüfungsergebnisse....6
3 Jahressabschlussprüfung....8
3.1 Rechtliche Grundlagen....8
3.2 Prüfungspflicht 10
3.2.1 Prüfungspflicht und Wirtschaftsführung bei Eigenbetrieben....10
3.2.2 Prüfungspflicht bei kleinen Kapitalgesellschaften 11
3.3 Durchführung und Umfang der Jahresabschlussprüfung....13
3.4 Wechsel des Abschlussprüfers 15
3.5 Übersendung des Prüfungsberichts bei Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers 16
3.6 Schlussbesprechung....18
3.7 Fristen und Beschlussfassung....19
3.8 Bekanntmachung nach § 34 EigBetrVO 21
4 Wirtschaftlichkeitsuntersuchung und Prüfungskosten....24
5 Einhaltung vergaberechtlicher Regelungen bei der Jahresabschlussprüfung durch Dritte....25
5.1 Grundsatz der Transparenz – Dokumentation der Vergabeverfahren....25
5.2 Auswahl der Verfahrensart....26
5.3 Mehrjährige Prüferbestellung – regelmäßiger Prüferwechsel 28
6 Stellungnahmen der Kommunen 28

Anlagenverzeichnis

Anlage 1: Schema Durchführung Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben durch Beauftragten 30
Anlage 2: Schema Durchführung Jahresabschlussprüfung bei kleinen Kapitalgesellschaften (hier: GmbH) durch Beauftragen....31
Anlage 3: Erfassungsbögen....32

Abkürzungsverzeichnis

EigBetrVO	Eigenbetriebsverordnung
GemHKVO	Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung
GenG	Genossenschaftsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
NGO	Niedersächsische Gemeindeordnung
NKomVG	Niedersächsisches Kommunalverfassungsgesetz
VOL/A	Vergabe- und Vertragsordnung für Leistungen - Teil A
VOF	Vergabeordnung für freiberufliche Leistungen

Quellenhinweis

Die Karte des Deckblattes basiert auf den Geobasisdaten der Niedersächsischen Vermessungs- und Katasterverwaltung aus dem Jahr 2017 © LGLN.

1 Prüfungsanlass und -durchführung

In den Jahren 2011, 2012 und 2013 stellte ich im Rahmen meiner Prüfungen des Beteiligungsmanagements bei elf Kommunen fest, dass die Kommunen die Vorschriften des § 158 NKomVG über die Durchführung der Jahresabschlussprüfung bei privatrechtlichen Unternehmen nicht durchgehend umsetzten.

Ich nahm dies zum Anlass, die Durchführung der Jahresabschlussprüfung bei privatrechtlichen Unternehmen nach § 158 NKomVG vertiefend zu untersuchen. Hinsichtlich der Durchführung der Jahresabschlussprüfung verweist § 158 Abs. 1 NKomVG auf die Vorschriften über die Abschlussprüfung bei Eigenbetrieben, mithin auf § 157 NKomVG. Um Vergleichsmöglichkeiten zu nutzen, bezog ich in meine Prüfung die Durchführung der Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben mit ein.

Zu diesem Zweck prüfte ich in den Monaten August bis November 2016 bei fünf Städten (Landeshauptstadt Hannover sowie die Städte Braunschweig, Emden, Goslar und Lingen (Ems)) und fünf Landkreisen (Landkreise Diepholz, Grafschaft Bentheim, Harburg, Holzminden und Leer), ob diese im Rahmen der Jahresabschlussprüfung bei 15 Eigenbetrieben und bei 20 privatrechtlichen Unternehmen – es handelte sich ausschließlich um kleine Kapitalgesellschaften[1] in der Rechtsform der GmbH – die kommunalrechtlichen Vorschriften der §§ 157 und 158 NKomVG beachteten.

Im Einzelnen untersuchte ich vor Ort mittels Aktenanalyse und Experteninterviews, ob die Durchführung der Jahresabschlussprüfungen bei Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften ordnungsgemäß erfolgte. Ich untersuchte ferner – sofern Dritte mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung beauftragt waren –, ob die vergaberechtlichen Vorschriften eingehalten wurden.

1 Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei Merkmale 6,0 Mio. € Bilanzsumme, 12,0 Mio. € Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag und im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer nicht überschreiten, § 267 Abs. 1 HGB.

Nachstehend habe ich die im Rahmen meiner Recherchen, Analysen und Untersuchungen gewonnenen Prüfungsergebnisse und -erkenntnisse überörtlich vergleichend zusammengefasst. Die im Zuge meiner örtlichen Erhebungen in den einzelnen Kommunen getroffenen Feststellungen habe ich dieser Prüfungsmitteilung individuell für jede Kommune einzeln als Anlage beigefügt.

2 Kurzfassung der Prüfungsergebnisse

- Ich prüfte 2016 bei zehn Kommunen[2], ob diese im Rahmen der Jahresabschlussprüfung bei 15 Eigenbetrieben und bei 20 privatrechtlichen Unternehmen – es handelte sich ausschließlich um kleine Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der GmbH – die kommunalrechtlichen Vorschriften der §§ 157 und 158 NKomVG beachteten. Ich prüfte ferner in den Fällen, in denen die Kommunen die Durchführung der Jahresabschlussprüfung an Dritte vergaben, ob die Kommunen die vergaberechtlichen Vorschriften einhielten.

- Die Kommunen führten für das Haushaltsjahr 2014 für alle in die Prüfung einbezogenen Eigenbetriebe und kleinen Kapitalgesellschaften eine Jahresabschlussprüfung gemäß § 157 bzw. § 158 NKomVG durch.

- Die Kommunen hatten in den 20 geprüften Gesellschaftsverträgen kleiner Kapitalgesellschaften mit einer Ausnahme eine Abschlussprüfung nach den für Eigenbetriebe geltenden Vorschriften vorgesehen.

- Für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung beauftragten die Kommunen überwiegend Wirtschaftsprüfer. Lediglich bei drei Unternehmen, einem Eigenbetrieb und zwei kleinen Kapitalgesellschaften, führten Rechnungsprüfungsämter die Jahresabschlussprüfung durch. In dem hier untersuchten Segment existieren keine gesetzlichen Vorschriften, den Abschlussprüfer regelmäßig in bestimmten Zeitabständen zu wechseln. Ungeachtet dessen erfolgte bei allen Unternehmen, die von einem externen Abschlussprüfer geprüft wurden, ein Wechsel innerhalb der letzten fünf Jahre.

- Bei 27 der in die Prüfung einbezogenen 35 Jahresabschlussprüfungen wurde mit dem Abschlussprüfer eine Schlussbesprechung durchgeführt. Bei 14 dieser 27 Schlussbesprechungen nahm neben dem Abschlussprüfer nur die Betriebsleitung bzw. die Geschäftsführung teil. Eine Teilnahme von Vertretern der Verwaltung der Kommune und des Rechnungsprüfungsamtes an der Schlussbesprechung erscheint der überörtlichen Kommunalprüfung als ein wichtiges Element zur Verbesserung der Informationssituation. Auch

[2] Geprüft wurden die Landeshauptstadt Hannover, die Städte Braunschweig, Emden, Goslar und Lingen (Ems) sowie die Landkreise Diepholz, Grafschaft Bentheim, Harburg, Holzminden und Leer.

wenn vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich gefordert, können so die Überwachungs- und Kontrollaufgaben bei der Erledigung ausgegliederter kommunaler Aufgaben noch besser wahrgenommen werden. Im Rahmen der Schlussbesprechung besteht unter anderem die Möglichkeit, sich unmittelbar vom Abschlussprüfer einzelne Prüfungsfeststellungen detailliert erläutern zu lassen und mit diesem strittige Sachverhalte oder rechtliche Beurteilungen zu erörtern.

- Bei knapp einem Drittel der Fälle wurden die Fristen zur Aufstellung des Jahresabschlusses, zum Abschluss der Jahresabschlussprüfung und zum Beschluss der Vertretung nach § 33 EigBetrVO nicht eingehalten. Die Jahresabschlussprüfungen stellen für die Kommunen ein wertvolles Informations- und Überwachungsinstrument dar. Den Wert dieses Instrumentes können die Kommunen dadurch steigern, dass sie auf die Einhaltung der rechtlich verbindlichen Vorlage- und Prüffristen achten. Nur dann erhalten sie zeitnahe, belastbare Informationen über die wirtschaftliche Entwicklung ihrer Eigenbetriebe und ihrer privatrechtlichen Unternehmen.

- Ihrer Verpflichtung nach § 34 EigBetrVO, unter anderem die Bestätigungsvermerke ortsüblich bekannt zu machen und die Jahresabschlüsse öffentlich auszulegen, kamen nicht alle Kommunen bei ihren Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften nach. Solange nicht durch Gesetz oder Verordnung abweichende Regelungen vorgesehen werden, sind die Vorgaben des § 34 EigBetrVO einzuhalten, um bei der wirtschaftlichen Betätigung der Kommunen den besonderen Informationsansprüchen der Öffentlichkeit gerecht zu werden.

- Von den 32 geprüften Verfahren über die Vergabe von Jahresabschlussprüfungen genügten 15 Verfahren den Dokumentationspflichten. Weniger als die Hälfte der untersuchten Vergaben entsprachen folglich dem Grundsatz der Transparenz. Diese Vergaberechtsverstöße sind durch eine vollständige Dokumentation aller Verfahrensschritte vermeidbar.

3 Jahressabschlussprüfung

3.1 Rechtliche Grundlagen

Der Jahresabschluss eines Eigenbetriebs einer Kommune ist jährlich zu prüfen, § 157 NKomVG in Verbindung mit §§ 29 ff. EigBetrVO. Für die Prüfung zuständig ist das für die Kommune zuständige Rechnungsprüfungsamt. Das Rechnungsprüfungsamt kann

- die Prüfung selbst durchführen,
- einen Dritten mit der Prüfung beauftragen oder
- zulassen, dass mit seinem Einvernehmen der Eigenbetrieb einen Dritten (im Folgenden: Wirtschaftsprüfer) mit der Prüfung beauftragt.

Die Eigenbetriebsverordnung sieht vor, die Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben regelmäßig wie folgt durchzuführen (vgl. hierzu ergänzend Anlage 1: Schema Durchführung Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben durch Beauftragten):

Die Betriebsleitung eines Eigenbetriebs hat den Jahresabschluss, die Erfolgsübersicht und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten, ausnahmsweise spätestens sechs Monate nach Schluss des Wirtschaftsjahres, aufzustellen, zu unterschreiben und dem Hauptverwaltungsbeamten vorzulegen (§ 26 EigBetrVO).

Der Eigenbetrieb ist verpflichtet, seine Prüfungsbereitschaft gegenüber dem Rechnungsprüfungsamt oder dem mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung Beauftragten unverzüglich anzuzeigen und die Prüfungstätigkeit zu unterstützen (§ 31 Abs. 1 EigBetrVO).

Die während der Abschlussprüfung getroffenen Prüfungsfeststellungen sind in einer Schlussbesprechung mit der Betriebsleitung zu erörtern (§ 31 Abs. 3 EigBetrVO).

Anschließend fertigt der Abschlussprüfer über das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung einen schriftlichen Prüfungsbericht und leitet diesen Bericht dem Hauptverwaltungsbeamten zu. Ist die Jahresabschlussprüfung nicht durch das Rechnungsprüfungsamt, sondern durch einen Beauftragten durchgeführt worden,

leitet der Beauftragte den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsamt zu. Das Rechnungsprüfungsamt versieht diesen im Anschluss mit den von ihm für erforderlich gehaltenen ergänzenden Bemerkungen und leitet beides dem Hauptverwaltungsbeamten zu (§ 32 Abs. 1 und 3 EigBetrVO).

Innerhalb eines Jahres nach Ende des Wirtschaftsjahres hat die Vertretung über den Jahresabschluss, den Lagebericht, die Entlastung der Betriebsleitung und die Verwendung des Jahresgewinns oder die Behandlung des Jahresverlustes zu beschließen (§ 33 EigBetrVO). Die Beschlüsse bzw. Vermerke hierüber sind ortüblich bekanntzumachen, der Jahresabschluss, der Lagebericht und die Erfolgsübersicht öffentlich auszulegen (§ 34 EigBetrVO).

Bei kommunalen, privatrechtlichen Unternehmen ist ferner regelmäßig folgendes zu beachten (vgl. hierzu ergänzend Anlage 2: Schema Durchführung Jahresabschlussprüfung bei kleinen Kapitalgesellschaften - hier: GmbH - durch Beauftragten):

Eine Kommune verfügt regelmäßig über keine einklagbare Anspruchsgrundlage, den Jahresabschluss eines kommunalen, privatrechtlichen Unternehmens, wie einer kleinen Kapitalgesellschaft, zu prüfen. Sie hat deshalb dafür zu sorgen, dass in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag dieses Unternehmens die Durchführung einer Jahresabschlussprüfung nach den Vorschriften über die Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetreiben vorgeschrieben und ein zuständiges Rechnungsprüfungsamt bestimmt wird. Dies gilt für Unternehmen, bei denen der Kommune allein oder zusammen mit anderen Gebietskörperschaften[3] mehr als 50 % der Anteile gehören, oder ihr mindestens 25 % der Anteile gehören und zusammen mit anderen Gebietskörperschaften mehr als 50 % der Anteile zustehen (§ 158 Abs. 1 NKomVG).

Ist ein privatrechtliches Unternehmen aufgrund einer anderen Rechtsvorschrift prüfungspflichtig, wie zum Beispiel eine mittelgroße oder eine große Kapitalgesellschaft nach § 316 Abs. 1 HGB oder eine Genossenschaft nach § 55 GenG, entfällt eine Prüfung nach § 158 Abs. 1 Satz 2 NKomVG.

Ist in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag eines privatrechtlichen Unternehmens eine Jahresabschlussprüfung nach § 157 NKomVG vorgesehen, hat die

[3] Bund, Länder und Kommunen.

Kommune die Abschlussprüfung nach den für Eigenbetriebe geltenden Vorschriften, mithin nach § 157 NKomVG und §§ 29 ff. EigBetrVO durchzuführen.[4]

Die Durchführung der Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften unterscheidet sich im Wesentlichen in den Fristen. So hat beispielsweise die Geschäftsführung einer kleinen GmbH, im Wege eines ordnungsgemäßen Geschäftsgangs, den Jahresabschluss regelmäßig innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres aufzustellen. Die Gesellschafter haben über die Feststellung dieses Jahresabschluss und über die Ergebnisverwendung spätestens bis zum Ablauf der ersten elf Monate des Geschäftsjahres zu beschließen (§ 42a Abs. 2 GmbHG).

3.2 Prüfungspflicht

3.2.1 Prüfungspflicht und Wirtschaftsführung bei Eigenbetrieben

Die Kommunalaufsichtsbehörde hatte für das Haushaltsjahr 2014 keinen der in meine Stichprobe einbezogenen 15 Eigenbetriebe von der Prüfungspflicht freigestellt oder befreit (§ 35 EigBetrVO). Alle Eigenbetriebe unterlagen der Prüfungspflicht nach § 157 NKomVG (vormals § 123 NGO).

Für Eigenbetriebe besteht ein Wahlrecht, die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen auf der Grundlage der Vorschriften des NKomVG (vormals NGO) oder der des HGB zu führen (§ 5 EigBetrVO). Kleine Kapitalgesellschaften, wie hier Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sind stets verpflichtet, ihre Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen (§ 6 Abs. 1 HGB in Verbindung mit § 13 Abs. 3 GmbHG).

---

[4] Vgl. hierzu auch Freese in Praxis der Kommunalverwaltung Niedersachsen, Kommentar zum NKomVG, 2016, § 158 Rn. 10.

Die 15 geprüften Eigenbetriebe führten ihre Bücher überwiegend nach den Vorschriften des HGB, wie folgende Abbildung zeigt:

Abbildung 1: Eigenbetriebe – Wirtschaftsführung nach NKomVG oder HGB

Die Kommunen sind verpflichtet, ihren Jahresabschluss auch mit den Jahresabschlüssen ihrer Eigenbetriebe zu einem konsolidierten Gesamtabschluss zusammenzufassen (§ 128 Abs. 4 Nr. 2 NKomVG). Eine Zusammenfassung (Konsolidierung) von Jahresabschlüssen gleicher Rechnungslegungssysteme verursacht regelmäßig einen geringeren Aufwand als eine Zusammenfassung von Jahresabschlüssen ungleicher Rechnungslegungssysteme. Im Zuge der Umstellung des Haushaltsrechts von der Kameralistik auf die Doppik wurde vermutet, dass die Eigenbetriebe ihre Haushaltswirtschaft sukzessive auf das kommunale Haushaltsrecht umstellen würden.

Diese Vermutung ließ sich im Rahmen dieser Prüfung nicht bestätigen. Die Eigenbetriebe, die nach HGB bilanzierten, wollen angabegemäß auch zukünftig weiter nach HGB bilanzieren. Als Gründe hierfür gaben die geprüften Kommunen beispielsweise an, dass die handelsrechtlichen Abschreibungssätze aus ihrer Sicht vorteilhafter seien und dass sie den finanziellen und personellen Aufwand für die Umstellung der Wirtschaftsführung und des Rechnungswesens vermeiden wollen.

3.2.2 Prüfungspflicht bei kleinen Kapitalgesellschaften

Alle 20 in die Stichprobe einbezogenen kleinen Kapitalgesellschaften – alle in der Rechtsform der GmbH – hatten für das Haushaltsjahr 2014 ihre Jahresabschlussprüfung nach den Regelungen des § 158 Abs. 1 Satz 1 NKomVG durchzuführen.

Die Kommunen haben dafür zu sorgen, dass in den Gesellschaftsverträgen ihrer privatrechtlichen Unternehmen die Durchführung einer Jahresabschlussprüfung

nach den Vorschriften über die Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben vorgeschrieben und ein zuständiges Rechnungsprüfungsamt bestimmt wird (§ 158 Abs. 1 NKomVG). Die Kommunen begehen eine Rechtspflichtverletzung, wenn sie nicht für eine Anpassung der Gesellschafterverträge sorgen[5]. Wird keine entsprechende Verpflichtung im Gesellschaftsvertrag begründet, besteht für die Kommune kein Prüfungsrecht.

In 19 der 20 geprüften Gesellschaftsverträge war die Durchführung einer Jahresabschlussprüfung nach den Vorschriften über die Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben verankert. Bei denen Gesellschaftsvertrag einer Gesellschaft des Landkreises Grafschaft Bentheim fehlte eine entsprechende Regelung. Der Landkreis hat dafür Sorge zu tragen, dies nachzuholen.

In neun der 20 geprüften Gesellschaftsverträge war ein zuständiges Rechnungsprüfungsamt bestimmt. Bei den übrigen elf Verträgen fehlte eine solche Bestimmung.

Während der örtlichen Erhebungen argumentierte die Stadt Goslar, dass bei einer Gesellschaft, an der sie sämtliche Anteile halte (Eigengesellschaft), die gesellschaftsvertragliche Bestimmung eines zuständigen Rechnungsprüfungsamtes nicht erforderlich sei. Die Stadt sei alleinige Gesellschafterin. Infolge dessen könne nur ihr eigenes Rechnungsprüfungsamt zuständig sein. Dagegen berichtete der Landkreis Holzminden, dass es zwischen dem Landkreis und der Geschäftsführung einer Gesellschaft, bei der im Gesellschaftsvertrag kein zuständiges Rechnungsprüfungsamt benannt war, unterschiedliche Auffassungen bezüglich der Prüfungsrechte gegeben habe.

Um Auslegungs- und Zuständigkeitsfragen zu vermeiden, empfehle ich, in die Gesellschaftsverträge – auch bei Eigengesellschaften – beispielsweise folgende Formulierung aufzunehmen:

„Die Prüfung des Jahresabschlusses der Gesellschaft ist nach den Vorschriften des Niedersächsischen Kommunalverfassungsgesetzes (NKomVG) über die Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben durchzuführen, soweit der Jahresabschluss nicht aufgrund anderer Rechtsvorschriften zu prüfen ist.

---

[5] Vgl. Freese in Praxis der Kommunalverwaltung Nds., Kommentar zum NKomVG, 2016, § 158 Rn. 6.

Zum für die Jahresabschlussprüfung zuständigen Rechnungsprüfungsamt wird das für die Kommune zuständige Rechnungsprüfungsamt bestimmt."

3.3 Durchführung und Umfang der Jahresabschlussprüfung

Die Kommunen beauftragten sowohl bei ihren Eigenbetrieben als auch bei ihren kleinen Kapitalgesellschaften bevorzugt Wirtschaftsprüfer mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung, wie nachstehende Abbildung verdeutlicht:

Abbildung 2: Abschlussprüfung durch Rechnungsprüfungsamt oder Wirtschaftsprüfer

Lediglich in drei Fällen führte das Rechnungsprüfungsamt die Jahresabschlussprüfung selbst durch, davon eine bei einem Eigenbetrieb und zwei bei kleinen Kapitalgesellschaften.

Als Gründe für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung durch Wirtschaftsprüfer führten die Kommunen an, dass die personellen Kapazitäten der Rechnungsprüfungsämter hierfür nicht ausreichen oder dass die Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiet der handelsrechtlichen Rechnungslegung über größere Erfahrungen verfügen würden.

Von den 32 Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften, deren Jahresabschluss durch einen Wirtschaftsprüfer geprüft wurde, erfolgte die Auftragsvergabe in 31 Fällen durch die Betriebsleitung bzw. Geschäftsführung. Nur in einem Fall vergab das zuständige Rechnungsprüfungsamt den Auftrag.

Abgesehen von einer Auftragsvergabe einer Gesellschaft des Landkreises Grafschaft Bentheim, erfolgten alle Auftragsvergaben im Einvernehmen mit dem Rechnungsprüfungsamt. Bei dieser einen Gesellschaft des Landkreises Grafschaft Bentheim hatte der Landkreis nicht dafür Sorge getragen, im Gesell-

schaftsvertrag die Durchführung einer Jahresabschlussprüfung nach den Vorschriften über die Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben zu verankern (vgl. Abschnitt 3.2.2).

§ 29 EigBetrVO legt für Eigenbetriebe und in Verbindung mit § 158 Abs. 1 Satz 1 NKomVG für kleine Kapitalgesellschaften den Umfang der Prüfungspflicht fest. Danach hat die Jahresabschlussprüfung neben der Prüfung des Jahresabschlusses, des Lageberichts und der Buchführung auch die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung zu beinhalten. Bei der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung sind zu berücksichtigen,

- die Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, der Liquidität und der Rentabilität,
- die Verlust bringenden Geschäfte und die Ursachen von Verlusten, wenn diese sich nicht nur unerheblich auf die Vermögens- und Ertragslage ausgewirkt haben, und
- die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrages.

Bei den drei von den Rechnungsprüfungsämtern durchgeführten Prüfungen prüfte das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Diepholz bei einer Gesellschaft des Landkreises nicht, ob die Geschäftsführung dieser Gesellschaft ordnungsgemäß erfolgte und ob sie wirtschaftlich geführt wurde. Das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Diepholz hat bei dieser Gesellschaft in seine Abschlussprüfung auch die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung einzubeziehen.

Bei den 32 von Wirtschaftsprüfern durchgeführten Prüfungen erfolgte eine Erweiterung des Prüfungsauftrages auf den Umfang der Abschlussprüfung nach § 29 EigBetrVO. Regelmäßig führten die Wirtschaftsprüfer die Prüfung nach dem IDW-Prüfungsstandard Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720) durch.

Mit Ausnahme von drei Prüfberichten erfüllten alle Prüfberichte diese Vorgaben. Bei einer Gesellschaft des Landkreises Diepholz beschränkte sich der Wirtschaftsprüfer auf die Aussage, dass der Jahresabschluss den Rechtsvorschriften

entspreche. Bei einer Gesellschaft des Landkreises Grafschaft Bentheim traf der Wirtschaftsprüfer lediglich die Feststellung, dass seine Prüfung zu keinen Einwendungen geführt habe. Bei einer Gesellschaft des Landkreises Leer machte der Wirtschaftsprüfer keine Aussage dazu, ob die Gesellschaft wirtschaftlich geführt wurde.

Ich empfehle diesen Landkreisen, auf eine ausführlichere Berichterstattung hinzuwirken. Die Berichterstattung sollte zumindest den beantworteten Fragenkatalog des IDW PS 720 umfassen.

3.4 Wechsel des Abschlussprüfers

Bei den hier betrachteten Jahresabschlussprüfungen von Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften existieren keine gesetzlichen Regeln, den Abschlussprüfer regelmäßig in bestimmten Zeitabständen zu wechseln.

Der Public Corporate Governance Kodex des Bundes sieht vor, zur Wahrung der Unabhängigkeit den Abschlussprüfer zu wechseln, wenn dieser in sieben oder mehr Fällen für die Abschlussprüfung verantwortlich war.[6] Die Beteiligungshinweise des Landes Niedersachsen fordern, den Abschlussprüfer regelmäßig nach fünf Jahren zu wechseln.[7]

Die geprüften Kommunen sahen einen Wechsel des Abschlussprüfers alle fünf bis acht Jahre vor. So forderte das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Leer alle fünf bis acht Jahre einen Prüferwechsel. Das Rechnungsprüfungsamt der Stadt Lingen wirkte darauf hin, dass spätestens alle sechs Jahre der Abschlussprüfer gewechselt wird.

Bei den 32 hier von Wirtschaftsprüfern geprüften Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften erfolgte ein Prüferwechsel innerhalb der letzten fünf Jahre.

Nach Aussage der Rechnungsprüfungsämter, die Jahresabschlussprüfungen selbst durchführten, verfügten nur einzelne Prüfer über die fachlichen Kenntnisse

---

6 Bundesministerium der Finanzen, Grundsätze guter Unternehmens- und Beteiligungsführung im Bereich des Bundes, 2009, S. 29.

7 Niedersächsisches Finanzministerium, Beteiligungshinweise des Landes Niedersachsen, 2016, S. 13.

und über die notwendigen Erfahrungen, um Abschlussprüfungen bei Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften durchzuführen. Aus diesem Grunde war ihnen ein regelmäßiger Wechsel des Prüfers (interne Rotation) nicht möglich.

Die Rechnungsprüfungsämter sollten überlegen, wie sie zum Beispiel durch ergänzende Schulungen ihrer Prüfer oder gelegentliche Einbindung externer Abschlussprüfer ihr fachliches Wissen stärken und ihre Erfahrungen erweitern können.

3.5 Übersendung des Prüfungsberichts bei Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers

Führt nicht das Rechnungsprüfungsamt, sondern ein beauftragter Wirtschaftsprüfer die Abschlussprüfung durch, so hat der Wirtschaftsprüfer seinen Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsamt zuzuleiten. Das Rechnungsprüfungsamt versieht den Bericht im Anschluss mit etwaigen von ihm für erforderlich gehaltenen ergänzenden Bemerkungen und leitet ihn dem Hauptverwaltungsbeamten und bei Vorliegen der in der EigBetrVO genannten Tatbestände zusätzlich der Kommunalaufsichtsbehörde zu (§ 32 Abs. 3 EigBetrVO).

Die Wirtschaftsprüfer legten in 21 von 32 geprüften Fällen ihre Prüfungsberichte unmittelbar den Rechnungsprüfungsämtern vor. Beim Landkreis Leer leiteten sie ihre Berichte zusätzlich parallel an den Eigenbetrieb und an die kleinen Kapitalgesellschaften weiter. In neun Fällen sandten die Wirtschaftsprüfer ihre Berichte nur den Eigenbetrieben oder den kleinen Kapitalgesellschaften zu, die diese dann an die Rechnungsprüfungsämter weiterleiteten. In einzelnen Fällen dauerte dies mehrere Wochen. In einem weiteren Fall vergaß offenkundig eine kleine Kapitalgesellschaft der Stadt Lingen (Ems) die Übersendung des Prüfungsberichts. Ich empfehle, dies nachzuholen.

Das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Grafschaft Bentheim erhielt in einem Fall infolge des nicht im Gesellschaftsvertrag verankerten Prüfungsrechts keinen Prüfungsbericht (vgl. Abschnitt 3.2.2).

Ein Versand der Prüfungsberichte direkt an die Eigenbetriebe und die kleinen Kapitalgesellschaften und nicht an die Rechnungsprüfungsämter entsprach nicht

dem in § 32 Abs. 3 EigBetrVO skizzierten Ablauf, ergab sich aber regelmäßig aus der mit dem Wirtschaftsprüfer erzielten vertraglichen Auftragsvereinbarung.

Aus meiner Sicht erscheint dies unproblematisch, solange die Berichte unverzüglich an die jeweils zuständigen Rechnungsprüfungsämter weitergeleitet werden. Ich empfehle den Kommunen, bei denen die Prüfberichte direkt an die Eigenbetriebe und kleinen Kapitalgesellschaften gehen, darauf hinzuwirken, dass die Betriebe und Gesellschaften diese unverzüglich nach deren Eingang an die Rechnungsprüfungsämter weiterleiten. Nach der Novelle des NKomVG vom 1. November 2016 ist mit dem neu eingefügten Satz 2 in § 158 Abs. 1 NKomVG nunmehr klargestellt, dass die Kommunen von ihren Unternehmen zu verlangen haben, den Prüfungsbericht über den Jahresabschluss unverzüglich nach dessen Eingang vorzulegen.

Kein von mir durchgesehener Prüfungsbericht war mit etwaigen ergänzenden Bemerkungen des Rechnungsprüfungsamtes versehen (§ 32 Abs. 3 Satz 3 EigBetrVO). Einzelne Rechnungsprüfungsämter erhielten vorab einen Berichtsentwurf mit der Möglichkeit, im Vorwege zum Entwurf Stellung zu nehmen. In den von mir untersuchten Fällen erübrigten sich anschließend ergänzende Bemerkungen der Rechnungsprüfungsämter.

Die Rechnungsprüfungsämter leiteten anschließend die Prüfungsberichte weiter, zumeist an den Hauptverwaltungsbeamten, vereinzelt auch an das Beteiligungsmanagement oder an eine andere Organisationseinheit. Eine Ausnahme bildete hier nur der Landkreis Diepholz. Dort gab das Rechnungsprüfungsamt die durchgesehenen Prüfungsberichte an die Eigenbetriebe und die kleinen Kapitalgesellschaften zurück, die anschließend die Berichte an den Hauptverwaltungsbeamten sendeten.

Ein Versand der Prüfungsberichte mit etwaigen ergänzenden Bemerkungen an den Hauptverwaltungsbeamten ist Aufgabe des Rechnungsprüfungsamtes. Nur so ist sichergestellt, dass wesentliche Informationen, insbesondere bei etwaigen vom Rechnungsprüfungsamt für erforderlich gehaltenen ergänzenden Bemerkungen, den Hauptverwaltungsbeamten zeitnah erreichen. Einen Versand der Prüfungsberichte an andere kommunale Organisationseinheiten halte ich für unbedenklich, solange diese die wesentlichen Informationen an den Hauptverwal-

tungsbeamten unverzüglich weiterleiten. Dem Rechnungsprüfungsamt des Landkreises Diepholz empfehle ich, um zukünftig die Postlaufzeiten zu reduzieren, die Prüfungsberichte einschließlich etwaiger ergänzender Bemerkungen direkt an den Hauptverwaltungsbeamten oder an eine vom Hauptverwaltungsbeamten bestimmte Organisationseinheit zu senden.

3.6 Schlussbesprechung

Die Prüfungsfeststellungen sollen in einer Schlussbesprechung mit der Betriebsleitung erörtert werden (§ 31 Abs. 3 EigBetrVO).

In 27 Fällen wurde zwischen dem Abschlussprüfer und der Betriebsleitung oder der Geschäftsführung eine Schlussbesprechung geführt. In sieben Fällen erfolgte keine Schlussbesprechung. Eine Jahresabschlussprüfung war zum Zeitpunkt meiner örtlichen Erhebung noch nicht abgeschlossen.

Die Eigenbetriebsverordnung sagt nicht, ob neben dem Abschlussprüfer und der Betriebsleitung oder der Geschäftsführung weitere Akteure an der Schlussbesprechung teilnehmen sollen. Folgende Konstellationen fand ich vor:

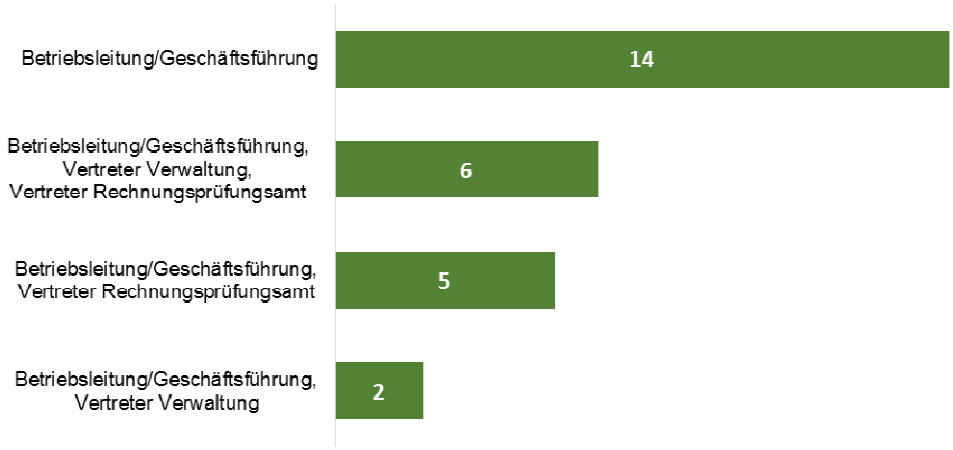


Abbildung 3: Akteure, die neben dem Abschlussprüfer an Schlussbesprechungen teilnahmen

Die Kommunen haben vielfältige Möglichkeiten, ihre Beziehungen zu ihren Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften zu gestalten, etwaige Steuerungsbedarfe zu identifizieren und Einfluss auf die jeweils handelnden Akteure zu nehmen. Eine Teilnahme an der Schlussbesprechung – vor allem, wenn die Jahresabschlussprüfung durch einen beauftragten Wirtschaftsprüfer durchgeführt wird – ist ein wichtiges Informations- und Überwachungsinstrument. Hier haben

die Vertreter der Verwaltung und des Rechnungsprüfungsamtes die Möglichkeit, unmittelbar dem Abschlussprüfer Fragen zu stellen, sich einzelne Prüfungsfeststellungen erläutern zu lassen sowie strittige Sachverhalte und rechtliche Beurteilungen zu erörtern.

Die Abbildung 3 zeigt, dass die Schlussbesprechung in sechs Fällen gemeinsam mit allen als wesentlich anzusehenden Akteuren durchgeführt wurde. Dies sind der Abschlussprüfer, die Betriebsleitung oder Geschäftsführung, Vertreter der Verwaltung und, sofern das Rechnungsprüfungsamt nicht selbst Abschlussprüfer war, Vertreter des Rechnungsprüfungsamtes.

Die Kommunen mit ihren Rechnungsprüfungsämtern, die das Instrument der Schlussbesprechung noch nicht oder nur vereinzelt genutzt haben, sollten diese Möglichkeit zur Information und Steuerung kontinuierlich nutzen. Die Entwürfe der Jahresabschlüsse und Prüfungsberichte sollten den Vertretern der Verwaltung und des Rechnungsprüfungsamtes zur Vorbereitung rechtzeitig vor dem Schlussgespräch zur Verfügung gestellt werden.

Eine entsprechende Verfahrensweise sollte die Kommune verbindlich einfordern, beispielsweise in einer Beteiligungsrichtlinie, die wiederum Basis für die Ausgestaltung des Auftragsverhältnisses mit einem zu beauftragenden Abschlussprüfer sein kann.

3.7 Fristen und Beschlussfassung

Ich prüfte, ob die in der Eigenbetriebsverordnung oder im HGB vorgesehenen Fristen zur Aufstellung des Jahresabschlusses, zum Abschluss der Jahresabschlussprüfung und zum Beschluss der Vertretung nach § 33 EigBetrVO eingehalten wurden.

Bei den 15 Eigenbetrieben zeigte sich folgendes Bild:

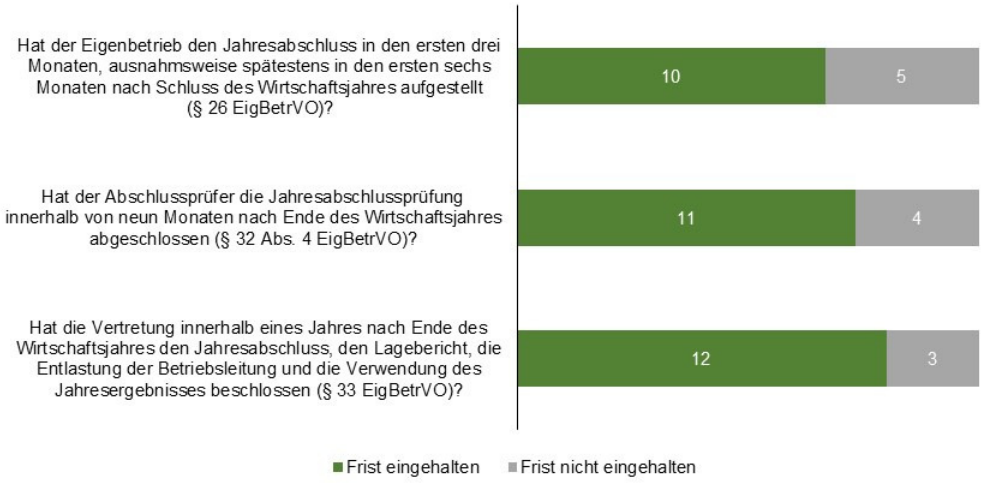


Abbildung 4: Einhaltung der Fristen bei Eigenbetrieben

Bei den 20 kleinen Kapitalgesellschaften zeigte sich ein ähnliches Bild:

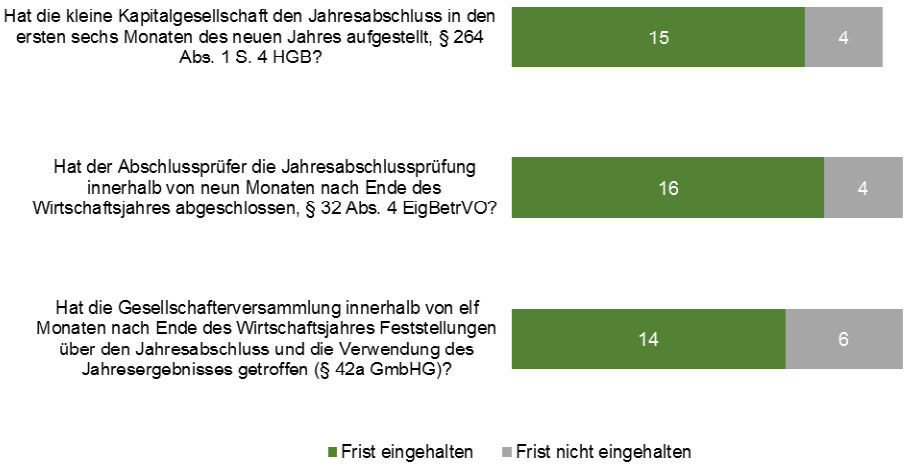


Abbildung 5: Einhaltung der Fristen bei kleinen Kapitalgesellschaften

Bei durchschnittlich knapp einem Drittel der Fälle wurden die Fristen zur Aufstellung des Jahresabschlusses, zum Abschluss der Jahresabschlussprüfung und zum Beschluss nach § 33 EigBetrVO bzw. § 42a HGB nicht eingehalten.

Mit der Übertragung von Aufgaben auf ihre Eigenbetriebe oder kleinen Kapitalgesellschaften weisen die Kommunen den Betriebsleitungen oder Geschäftsführun-

gen weitergehende, unternehmerische Entscheidungszuständigkeiten und Handlungsspielräume zu, als es bei unmittelbarer Aufgabenerfüllung durch die Kernverwaltung möglich wäre.[8]

Gleichzeitig müssen die kommunalen Steuerungs- und Kontrollkompetenzen sichergestellt sein. Steuerung und Kontrolle erfolgen unter anderem durch die von der Vertretung bzw. den Gesellschaftern zu treffenden Beschlüsse.

Vor diesem Hintergrund sollten die Kommunen noch strenger auf die Einhaltung der rechtlich verbindlichen Vorlage- und Prüffristen achten, um ihre Überwachungsaufgaben noch besser wahrnehmen zu können.

3.8 Bekanntmachung nach § 34 EigBetrVO

Die Kommunen haben für ihre Eigenbetriebe unter anderem die Bestätigungsvermerke ortsüblich bekannt zu machen und die Jahresabschlüsse öffentlich auszulegen (§ 157 NKomVG in Verbindung mit § 34 EigBetrVO). Dies gilt auch für ihre kleinen Kapitalgesellschaften (§ 158 Abs. 1 NKomVG in Verbindung mit § 157 NKomVG und § 34 EigBetrVO).

Ihrer Verpflichtung zur Bekanntmachung nach § 34 EigBetrVO kamen nicht alle Kommunen bei ihren Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften nach, wie folgende Abbildung zeigt:

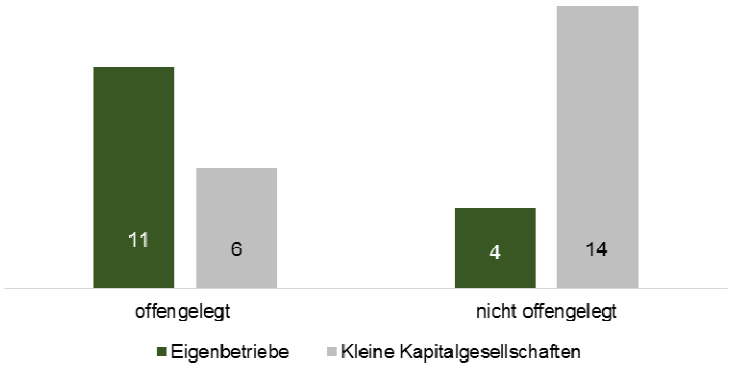


Abbildung 6: Bekanntmachung Jahresabschlüsse bei Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften

[8] Vgl. Anders in Praxis der Kommunalverwaltung Niedersachsen, Darstellung zum Eigenbetriebsrecht in Niedersachsen, 2011, S. 19 f.

Obwohl 19 Gesellschaftsverträge der kleinen Kapitalgesellschaften eine Regelung enthielten, eine Jahresabschlussprüfung nach den Vorschriften über die Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben durchzuführen, erfolgte nur bei sechs kleinen Kapitalgesellschaften eine Bekanntmachung nach § 34 EigBetrVO.

Die Kommunen, die auf eine Bekanntmachung der Abschlüsse ihrer kleinen Kapitalgesellschaften nach § 34 EigBetrVO verzichteten, argumentierten, bereits mit der Veröffentlichung der Jahresabschlüsse im elektronischen Bundesanzeiger werde eine ausreichende Transparenz erreicht. Die Jahresabschlüsse würden ferner regelmäßig im Beteiligungsbericht nach § 151 NKomVG veröffentlicht. Vereinzelt würden Beschlüsse zu den Jahresabschlüssen auch über Ratsinformationssysteme für die Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Eine ortsübliche Bekanntmachung nach § 34 EigBetrVO führe nur zu zusätzlichen Kosten, ohne dass sich dadurch die Transparenz verbessere.

Zutreffend ist sicherlich, dass eine Bekanntmachung nach § 34 EigBetrVO neben einer Offenlegung nach den §§ 325 ff. HGB und einer Darstellung im Beteiligungsbericht nach § 151 NKomVG für die Kommunen mit Kosten verbunden ist.

Dem gegenüber steht aber ein besonderer Informationsanspruch der Öffentlichkeit bei kommunalen privatrechtlichen Unternehmen, da bei diesen Unternehmen die Allgemeinheit das Unternehmensrisiko trägt und letztendlich die Unternehmensexistenz sichert. Der Informationswert einer Bekanntmachung nach § 34 EigBetrVO ist regelmäßig höher als der der Offenlegung nach §§ 325 ff. HGB oder der der Darstellung im Beteiligungsbericht nach § 151 NKomVG.

So haben kleine Kapitalgesellschaften abweichend von § 34 EigBetrVO nach § 326 Abs. 1 HGB lediglich die Bilanz und den Anhang offenzulegen. Der Anhang muss dabei die die Gewinn- und Verlustrechnung betreffenden Angaben nicht enthalten. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über dessen Versagung müssen nach § 326 Abs. 1 HGB ebenfalls nicht bekannt gemacht werden. Dies gilt auch für die vom Rechnungsprüfungsamt für erforderlich gehaltenen ergänzenden Bemerkungen zum Prüfungsbericht nach § 32 Abs. 3 Satz 3 EigBetrVO.

Im Beteiligungsbericht nach § 151 NKomVG können grundsätzlich die Informationen nach § 34 EigBetrVO gegeben werden. Sie müssen aber nicht gegeben werden. Regelmäßig ist es ausreichend, wenn sich die Angaben im Beteiligungsbericht auf die Grundzüge des Geschäftsverlaufs und die Lage der Unternehmen beschränken (§ 151 Satz 2 NKomVG).

So stellte ich im Rahmen meiner Prüfung über die Umsetzung kommunaler Strategien durch Beteiligungen[9] fest, dass die Beteiligungsberichte der geprüften Kommunen nicht durchgehend ausreichende Informationen enthielten, um die wirtschaftliche Lage der Unternehmen so beurteilen zu können, wie es bei einer Bekanntmachung der Informationen nach § 34 EigBetrVO möglich gewesen wäre. Ferner stellte ich fest, dass zwischen dem Ende der Geschäftsjahre der Unternehmen und der Veröffentlichung der Angaben in den Beteiligungsberichten teilweise mehr als zwei Jahre vergangen waren, so dass es in diesen Fällen den Informationen an Aktualität fehlte.

In der Vergangenheit wurde aufgrund des Spannungsverhältnisses zur Offenlegung nach §§ 325 ff. HGB wiederholt diskutiert, ob und in welcher Form für privatrechtliche Unternehmen, wie hier für kleine Kapitalgesellschaften, eine Bekanntmachung der Jahresabschlüsse nach § 34 EigBetrVO zu erfolgen habe.[10]

Im Vorfeld zur Novelle des NKomVG vom 1. November 2016 diskutierte der Gesetzgeber unter anderem für kleine Kapitalgesellschaften den Gedanken, zukünftig auf eine ortsübliche Bekanntmachung der Abschlüsse nach § 34 EigBetrVO zugunsten einer einheitlichen Offenlegung im elektronischen Bundesanzeiger zu verzichten. Dieser Gedanke wurde jedoch im Gesetzgebungsverfahren nicht umgesetzt.

Solange nicht durch Gesetz oder Verordnung weitergehende Regelungen zur Offenlegung der Jahresabschlüsse kleiner Kapitalgesellschaften getroffen werden, sind die Vorgaben des § 34 EigBetrVO einzuhalten, um den besonderen Informationsansprüchen der Öffentlichkeit gerecht zu werden.

---

9 Vgl. Die Präsidentin des Niedersächsischen Landesrechnungshofs, Kommunalbericht 2016, Beteiligungsbericht – Finanzielle und strategische Verflechtungen zwischen den Kommunen und ihren Beteiligungen nur unzureichend dargestellt, S. 45 ff.

10 Freese in Praxis der Kommunalverwaltung Nds., Kommentar zum NKomVG, Juni 2016, § 158, Rn. 17.

4 Wirtschaftlichkeitsuntersuchung und Prüfungskosten

§ 110 Abs. 2 NKomVG verpflichtet die Kommunen, ihre Haushaltswirtschaft sparsam und wirtschaftlich zu führen.

Ich fragte, ob die Kommunen vor ihrer Entscheidung, mit der Abschlussprüfung ihr eigenes Rechnungsprüfungsamt oder einen Wirtschaftsprüfer zu betrauen, eine Wirtschaftlichkeitsuntersuchung durchgeführt hatten.

Nach eigenen Angaben hatten sich lediglich die Landkreise Diepholz und Harburg bei zwei Vergaben mit dieser Frage auseinandergesetzt. Die Mehrzahl der Kommunen gab an, im Vorhinein auf Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen verzichtet zu haben, weil das eigene zur Verfügung stehende Personal und das vorhandene Wissen nicht ausgereicht hätten, um die Abschlussprüfungen form- und fristgerecht durchzuführen. Einige Kommunen ergänzten, bewusst Wirtschaftsprüfer zu beauftragen, um deren Prüfungskompetenz und deren Branchenerfahrungen für die Jahresabschlussprüfung der überwiegend handelsrechtlich geführten Eigenbetriebe und kleinen Kapitalgesellschaften zu nutzen.

Die für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung in Rechnung gestellten Kosten wurden in allen Fällen von den Eigenbetrieben und kleinen Kapitalgesellschaften getragen. Die Kosten schwankten abhängig von Prüfungsgegenstand und -umfang erheblich. Sie lagen zwischen 440 € und 60.000 €.

Die meisten Eigenbetriebe bzw. kleinen Kapitalgesellschaften und Rechnungsprüfungsämter ermittelten nicht, welche Aufwendungen neben den Kosten für die eigentliche Abschlussprüfung für die Unterstützung und Begleitung des Prüfungsprozesses anfielen.

Angesichts der uneinheitlichen Daten- und Informationslage war es im Rahmen dieser Prüfung nicht möglich, die Prüfungskosten zu vergleichen. Ich empfehle den Kommunen, zukünftig die Aufwendungen der Jahresabschlussprüfungen detaillierter zu erfassen, um belastbare Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen zu ermöglichen.

5 Einhaltung vergaberechtlicher Regelungen bei der Jahresabschlussprüfung durch Dritte

Für öffentliche Aufträge gelten die Vorschriften über Vergabeverfahren. Die in § 97 Abs. 1 GWB genannten Grundsätze des Wettbewerbs, der Transparenz, der Wirtschaftlichkeit, der Gleichbehandlung und der Verhältnismäßigkeit sind stets zu beachten. Jahresabschlussprüfungen durch Dritte unterliegen als öffentlicher Auftrag diesen Vergaberegelungen.

5.1 Grundsatz der Transparenz – Dokumentation der Vergabeverfahren

Um ein Vergabeverfahren transparent zu gestalten, ist es von Beginn an fortlaufend zu dokumentieren. Alle Stufen des Verfahrens, die jeweiligen Maßnahmen und Begründungen der Entscheidungen müssen in einem Vergabevermerk festgehalten werden. Nur so ist nachvollziehbar und nachweisbar, dass die Auftragsvergabe ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Diese Dokumentationspflichten gelten unabhängig vom Auftragsgegenstand, vom Auftragswert und der Verfahrensart.[11]

Von den 32 geprüften Verfahren über die Vergabe von Jahresabschlussprüfungen entsprachen 15 Verfahren den Dokumentationspflichten, wie nachfolgende Abbildung zeigt:

Abbildung 7: Dokumentation des Vergabeverfahrens

[11] Pünder/Schellenberg, Vergaberecht, 1. Aufl., § 97 GWB, Rn. 45 ff. u. 64 ff.

Folglich widersprachen mehr als die Hälfte der untersuchten Vergaben dem Grundsatz der Transparenz. Diese Vergaberechtsverstöße sind durch eine vollständige Dokumentation aller Verfahrensschritte leicht vermeidbar.

Ich empfehle den Kommunen, bei allen Vergaben verstärkt auf eine vollständige Dokumentation des Verfahrens zu achten. Ein Vergabevermerk ist unabhängig von der gewählten Verfahrensart zu verfassen.

5.2 Auswahl der Verfahrensart

Für Vergabeverfahren existieren abhängig vom Auftragswert unterschiedliche gesetzliche Regelungen.[12]

In der Regel sind für Leistungen von Freiberuflern, wie Wirtschaftsprüfer, die gesetzlichen Vorgaben der Vergabeordnung für freiberufliche Leistungen (VOF) anzuwenden. Die VOF ist gemäß § 1 Abs. 1 VOF nicht einschlägig, sofern die freiberufliche Leistung vorab eindeutig und erschöpfend beschrieben werden kann. Eine standardisierte Jahresabschlussprüfung ist eine Aufgabe, deren Lösung eindeutig, erschöpfend und umfassend beschrieben werden kann. Die Ausschreibung richtet sich daher grundsätzlich nach den Vorschriften der Vergabe- und Vertragsordnung für Leistungen – Teil A (VOL/A)[13]. Wird die Jahresabschlussprüfung beispielsweise um Beratungsleistungen oder außergewöhnliche Schwerpunktsetzungen erweitert, könnte die Leistung möglicherweise vorab nicht eindeutig und erschöpfend zu beschreiben sein. In diesem Fall wäre folglich eine Vergabe nach VOF denkbar.

Sofern bestimmte Wertgrenzen durch den Auftrag nicht überschritten werden, gelten „nur“ die bereits oben dargestellten Vergabegrundsätze und das Haushaltsrecht. Die Aufträge können dann im Wege der Freihändigen Vergabe vergeben werden. Allein aus den Vergabegrundsätzen der Wirtschaftlichkeit und des Wettbewerbs ergibt sich die Mindestanforderung, wenigstens drei Vergleichsangebote einzuholen.[14]

---

[12] Europaweite Ausschreibungen blieben aufgrund entsprechend niedrigerer Auftragswerte bei dieser Prüfung außer Betracht.

[13] Vgl. § 1 Abs. 1 VOF; vgl. auch Jahresbericht des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen 2015, Prüfung Bestellung von Abschlussprüfern, S. 91 ff.

[14] Die letztgenannten Anforderungen gelten auch für das Verfahren der Freihändigen Vergabe.

Bei den geprüften Vergaben wurden drei unterschiedliche Arten von Vergabeverfahren angewendet:

- 14 Vergabeverfahren wurden nach den Regelungen Vergabe- und Vertragsordnung für Leistungen – Teil A (VOL/A) ausgeschrieben und durchgeführt.
- Vier Vergabeverfahren erfolgten auf Basis der Vergabeordnung für freiberufliche Leistungen (VOF).
- Zehn Vergabeverfahren unterlagen den vergaberechtlichen Anforderungen des Haushaltsrechts.
- Drei Vergaben waren nicht ausreichend dokumentiert und somit auch bezüglich der Verfahrensart nicht nachvollziehbar.
- In einem Fall wurde die Prüfungsleistung ganz ohne Ausschreibung vergeben.

Eine Einzelfallprüfung der 32 Vergaben im Hinblick auf die Verfahrensart war nicht möglich. Es fehlten diverse aussagekräftige Unterlagen. Jedoch stellte ich fest, dass bei 23 Vergaben mindestens drei Angebote eingeholt wurden. Bei sieben Vergaben wurden weniger Angebote abgefragt. Für zwei Vergaben konnte der Teilnehmerumfang wegen Dokumentationsmängeln nicht mehr nachvollzogen werden.

Prinzipiell kommen sowohl Vergaben nach den Regelungen der VOL/A als auch nach VOF und nach Haushaltsrecht in Betracht. Sofern weniger als drei Vergleichsangebote eingeholt wurden, handelt es sich bei Verfahren der freihändigen Vergaben um Verfahrens- und somit um Vergabefehler.

Ich empfehle, die Vergabevorschriften auch bezüglich der Verfahrensart stets einzuhalten. In diesem Zusammenhang weise ich auf die Änderungen des Vergaberechts zum 16. April 2016 sowie die zu erwartenden Änderungen im Unterschwellenbereich hin.

5.3 Mehrjährige Prüferbestellung – regelmäßiger Prüferwechsel

Die in § 110 Abs. 2 NKomVG genannten Gebote der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Haushaltsführung sind auch beim Einkauf von Prüfungsleistungen zu beachten. Im ersten Prüfungsjahr ist regelmäßig mit einem höheren Einarbeitungsaufwand des Wirtschaftsprüfers zur rechnen. In den Folgejahren kann derselbe Wirtschaftsprüfer seine Leistung prinzipiell günstiger anbieten. Es bietet sich somit an, die Jahresabschlussprüfung für mehrere Jahre zu vergeben. Dabei ist auch aufgrund des vergaberechtlichen Wettbewerbs- und Gleichbehandlungsgrundsatzes zu beachten, dass regelmäßig ein Prüferwechsel stattfinden sollte. Wie bereits oben dargestellt, wechselten alle Eigenbetriebe und kleinen Kapitalgesellschaften den Prüfer innerhalb der letzten fünf Jahre (vgl. Abschnitt 3.4).

Die meisten Kommunen schrieben die Prüfungsleistungen für ein Jahr aus. Da in diesen Fällen die Auftragssummen für das erste Prüfungsjahr unter den gültigen Wertgrenzen lagen, erfolgten sie als Freihändige Vergaben. Für die vier Folgejahre wurde der Prüfer – bei Bewährung – ohne Ausschreibungsverfahren weiter beauftragt.

Eine Ausschreibung zu Beginn eines vorgesehenen mehrjährigen Prüfungszeitraums ist grundsätzlich zulässig. Bei der vergaberechtlich erforderlichen Schätzung des Auftragswertes ist dann jedoch der volle Mehrjahreszeitraum zu berücksichtigen. Der Prüfauftrag ist dann auch für mehrere Jahre auszuschreiben und zu beauftragen. Sollte eine Ausschreibung nur für eine einjährige Prüfung beauftragt worden sein, ist für die Folgejahre erneut auszuschreiben.

Ich empfehle aus Wirtschaftlichkeitsgründen eine mehrjährige Prüferbestellung.

6 Stellungnahmen der Kommunen

Ein Entwurf dieser Prüfungsmitteilung wurde am 21. März 2017 per E-Mail an die zehn Kommunen gesendet mit der Bitte, zum Entwurf Stellung zu nehmen (§ 4 Abs. 1 Satz 3 NKPG).

Bis zum 31. Mai 2017 haben sechs der zehn Kommunen diese Möglichkeit genutzt.

Die sechs Kommunen führten in ihren Stellungnahmen im Wesentlichen aus, welche Maßnahmen sie aufgrund meiner festgestellten Handlungsfelder bereits erarbeitet und umgesetzt hatten und welche Maßnahmen noch geplant werden. Zwei Kommunen machten ergänzende Angaben zu einzelnen Sachverhalten. Die Angaben habe ich in meinen Erfassungsbögen ergänzt.

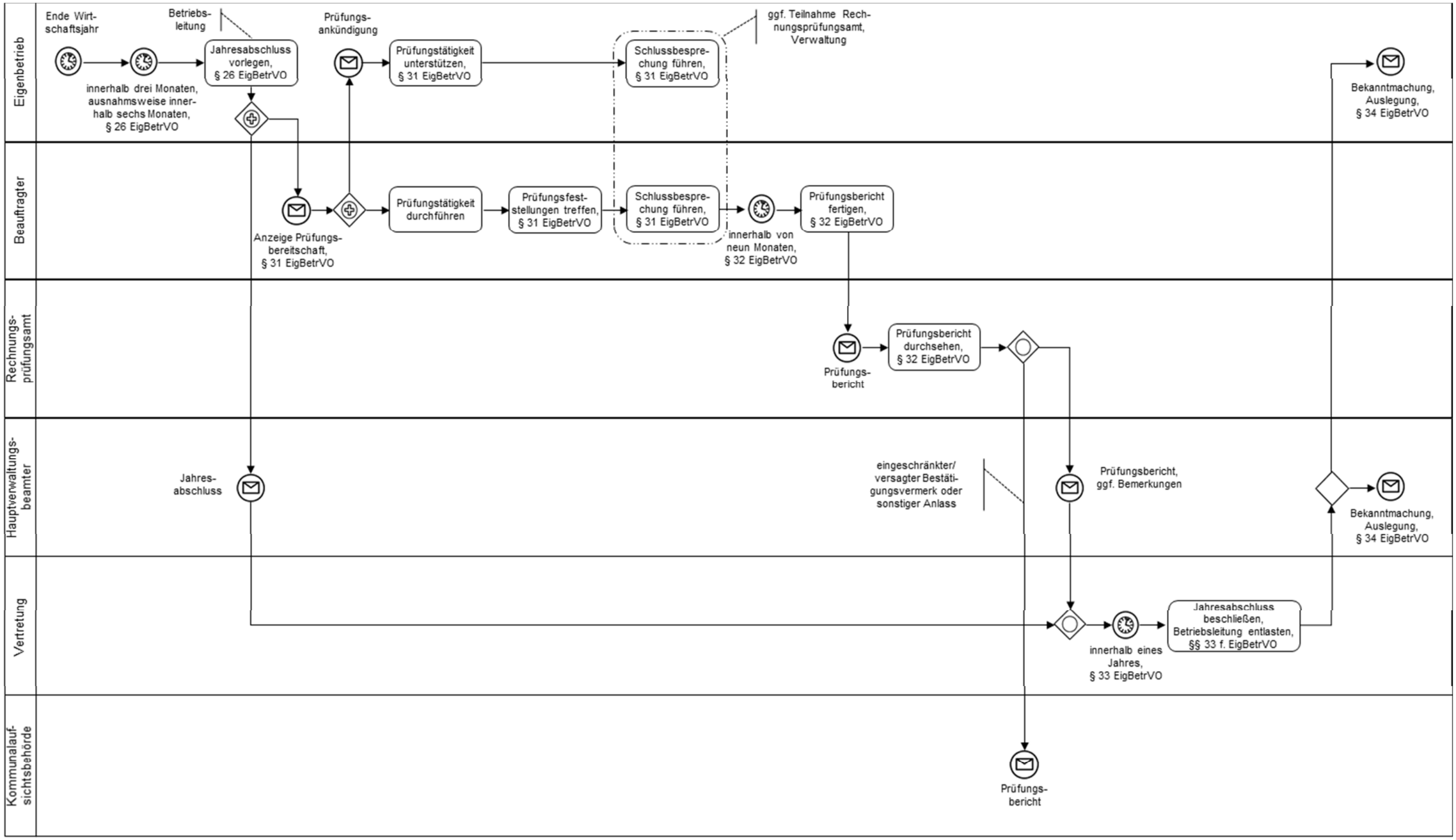
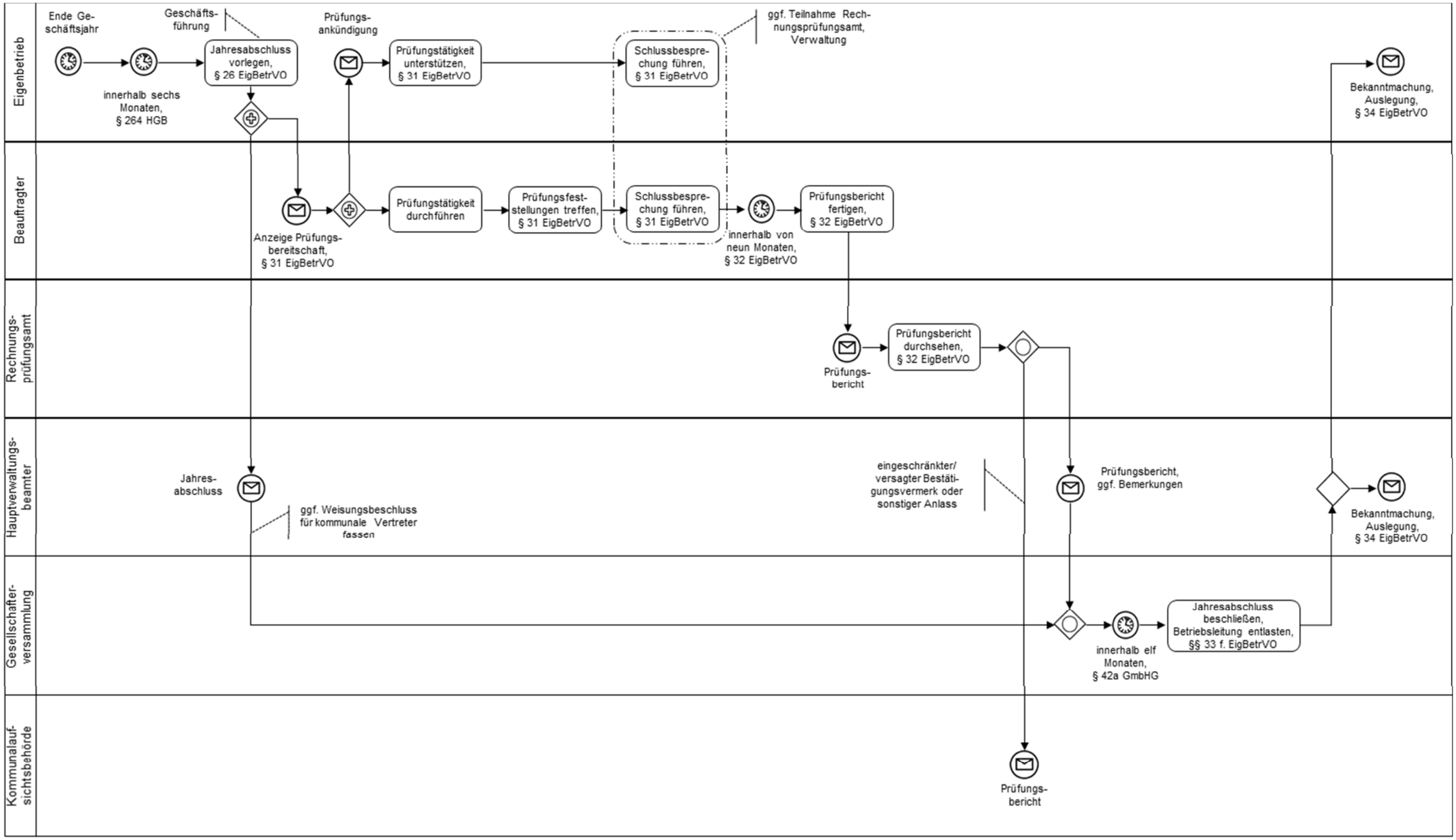
Die Landeshauptstadt Hannover führte in ihrer Stellungnahme ergänzend aus, dass ihrer Auffassung nach § 158 NKomVG nicht eindeutig regelt, ob und in welcher Form eine Veröffentlichung entsprechend der ortsüblichen Bekanntmachung nach der Eigenbetriebsverordnung auch für kleine privatrechtliche Unternehmen vorzunehmen sei. Es fehle eine Klarstellung, in welchem Verhältnis die ortsübliche Bekanntmachung zur Offenlegung nach dem Handelsgesetzbuch stehe. Aus ihrer Sicht genüge eine Offenlegung im elektronischen Bundesanzeiger und eine Veröffentlichung im Beteiligungsbericht der Landeshauptstadt, der im September eines jeden Jahres veröffentlicht werde. Dieser Argumentation kann ich wegen des besonderen Informationsanspruchs der Öffentlichkeit bei kommunalen privatrechtlichen Unternehmen nicht folgen, wie in Kapitel 3.8 meiner Prüfungsmitteilung dargestellt.

Der Landkreis Grafschaft Bentheim teilte darüber hinaus in seiner Stellungnahme mit, dass die angesprochene Gesellschaft durch den Gesellschaftsvertrag bis dato verpflichtet war, den Jahresabschluss nach den handelsrechtlichen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften aufzustellen. Danach muss jeder Jahresabschluss dieser Gesellschaft spätestens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag durch die Gesellschafterversammlung festgestellt werden und die Prüfung auch die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung umfassen. Zudem führte der Landkreis aus, dass die Erweiterung des Prüfungsauftrages um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung bei einer weiteren angesprochenen Gesellschaft zwar erfolgt sei, aber der beantwortete Fragenkatalog dem Prüfbericht nicht beigefügt war (vgl. Kapitel 3.2.2 und 3.3).

Im Auftrag

Hackmann

Anlage 1: Schema Durchführung Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben durch Beauftragten



Anlage 2: Schema Durchführung Jahresabschlussprüfung bei kleinen Kapitalgesellschaften (hier: GmbH) durch Beauftragen