



Le contrôle des entreprises publiques par les institutions régionales de contrôle - *Séminaire de Lyon*



Le contrôle des entreprises
publiques par les institutions
régionales de contrôle
Séminaire de Lyon

DE
ES
FR



Séminaire EURORAI
Le contrôle des entreprises publiques
par les institutions régionales de contrôle

EURORAI-Seminar
Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen durch die
regionalen Rechnungskontrollinstitutionen

Jornadas técnicas EURORAI
El control de las empresas públicas por los órganos
regionales de control externo

Sommaire – Übersicht – Índice

Préface	7
Vorwort	8
Prólogo	9
<hr/> <hr/>	
Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen im Kanton Zürich	15
<i>Le contrôle des entreprises publiques au canton de Zurich</i>	43
<i>El control de las empresas públicas en el cantón de Zurich</i>	71
<hr/>	
Die Prüfung im Freistaat Sachsen von Gesellschaften, die den Kommunen gehören	103
<i>Le contrôle des entreprises publiques locales en Saxe</i>	141
<i>El control de las empresas públicas locales en Sajonia</i>	149
<hr/>	
El control de las empresas públicas locales en el País Vasco	159
<i>Die Prüfung von kommunalen Unternehmen im Baskenland</i>	175
<i>Le contrôle des entreprises publiques locales au Pays Basque</i>	193
<hr/>	
Le contrôle des entreprises publiques locales en France	211
<i>Die Prüfung von lokalen öffentlichen Unternehmen in Frankreich</i>	245
<i>El control de las empresas públicas locales en Francia</i>	283
<hr/> <hr/>	
Allocution de clôture	321
Schlusswort	322
Discurso de clausura	323

Préface

La chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes a organisé à Lyon les 9 et 10 novembre 2000 un séminaire à l'intention des membres d'EURORAI.

Entre les congrès, qui ont lieu tous les trois ans, les séminaires d'EURORAI réunissent des membres et vérificateurs des institutions régionales de contrôle à des fins de formation. Le sujet choisi était à même d'intéresser la plupart des membres : le contrôle des entreprises publiques locales par les institutions régionales de contrôle.

Une méthode comparative a été retenue : les membres de quatre institutions membres d'EURORAI, de quatre pays différents, ont présenté successivement les entreprises publiques locales et les IRC avant de traiter d'études de cas. Les quatre institutions de contrôle étaient la Cour des comptes de Saxe, le Tribunal des comptes du Pays basque, l'inspection du canton de Zurich et la chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes.

Plus de 70 personnes ont participé pendant deux jours à ce séminaire qui s'est tenu au palais des congrès de Lyon, bâtiment très moderne construit au bord du Rhône le long du célèbre parc de la Tête d'Or. Elles venaient de neuf pays.

Comme dans toutes les réunions d'EURORAI, les différences dans l'organisation territoriale des Etats, les spécificités juridiques nationales et la variété des compétences des institutions de contrôle rendent l'approche comparative complexe. Pourtant, les exposés et les échanges de vues qui ont eu lieu révèlent que le contrôle est un seul et même métier. Tous les participants ont eu le sentiment que leurs préoccupations dans l'exercice du contrôle externe étaient proches et que les méthodes utilisées, sans être identiques, n'étaient pas profondément différentes, bien au contraire.

C'est bien sûr la raison d'être d'EURORAI que d'assurer l'échange des expériences. Car tel est bien l'enjeu des réunions internationales telles que le séminaire de Lyon : trouver dans les questions des uns, dans les réponses des autres, des raisons d'approfondir le contrôle, de perfectionner les méthodes dans une perspective qui est l'amélioration de la gestion publique.

Les intervenants d'Allemagne, d'Espagne, de Suisse et de France ont été à la hauteur de leur tâche comme le succès du séminaire l'a montré. Les réactions des participants d'Allemagne, d'Angleterre, de Belgique, du Brésil, d'Espagne, de France, de Slovaquie, de Slovénie et de Suisse ont été révélatrices de l'intérêt pour le contrôle des entreprises publiques, thème important pour la plupart de nous.

La chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes a très volontiers organisé ce séminaire et se réjouit de sa réussite. D'autres réunions de travail viendront démontrer qu'EURORAI est un moyen de se perfectionner dans un métier enrichissant et exigeant.

Christian DESCHEEMAEKER

Président de la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France
(en 2000 : Président de la chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes)

P.S. La bonne organisation du séminaire doit beaucoup à Christian MATHAIS, Marie Joe ROUSSEL (Lyon), Edgar THINNES et Marina FERRER LLOPEZ (Valence).

Vorwort

Die regionale Rechnungskammer Rhône-Alpes organisierte am 9. und 10. November 2000 in Lyon ein Seminar für die Mitglieder von EURORAI.

Die EURORAI-Seminare führen zwischen den Kongressen, die alle drei Jahre stattfinden, Mitglieder und Prüfer der regionalen Rechnungskontrollbehörden zur Fortbildung zusammen. Das diesmal ausgewählte Thema war für die meisten Mitglieder von Interesse: die Prüfung der lokalen öffentlichen Unternehmen durch die regionalen Einrichtungen der Finanzkontrolle.

Für die Seminararbeit wurde eine vergleichende Methode gewählt: Die Mitglieder von vier EURORAI-Mitgliedsinstitutionen aus vier verschiedenen Ländern stellten nacheinander die lokalen öffentlichen Unternehmen und die Rechnungskontrollbehörden vor und gingen anschließend auf Fallstudien ein. Die vier Kontrollbehörden waren der Rechnungshof Sachsen, der Baskische Rechnungshof, die Finanzkontrolle des Kantons Zürich und die regionale Rechnungskammer Rhône-Alpes.

Über 70 Personen nahmen an den beiden Tagen am Seminar teil, das im Lyoner Kongresspalast abgehalten wurde, einem hochmodernen Gebäude am Rhoneufer entlang des berühmten Tête d'Or-Parks. Die Teilnehmer kamen aus neun Ländern. Wie bei allen EURORAI-Veranstaltungen machten die Unterschiede in der territorialen Ordnung der Staaten, die nationalen rechtlichen Besonderheiten und die Vielfalt der Zuständigkeiten der Einrichtungen der Finanzkontrolle das vergleichende Vorgehen zu einer komplexen Angelegenheit. Ungeachtet dessen

zeigen die Referate und der Meinungsaustausch, der stattgefunden hat, dass es doch immer um dasselbe Fach geht, nämlich die Finanzkontrolle. Alle Teilnehmer hatten den Eindruck, dass ihre Sorgen bei der Ausübung der externen Finanzkontrolle nicht weit voneinander entfernt und die angewandten Methoden zwar nicht identisch, aber auch nicht zutiefst verschieden sind, ganz im Gegenteil.

Es ist sicher Sinn und Zweck von EURORAI, gerade den Erfahrungsaustausch zu ermöglichen. Vor dieser Herausforderung stehen internationale Begegnungen wie das Seminar in Lyon: in den Fragen der einen, in den Antworten der anderen Gründe für eine Vertiefung der Kontrolle, für eine Perfektionierung der Methoden mit Blick auf die Perspektive der Verbesserung der öffentlichen Wirtschafts- und Verwaltungsführung zu finden.

Die Referenten aus Deutschland, Frankreich, der Schweiz und Spanien waren, wie der Erfolg des Seminars gezeigt hat, ihrer Aufgabe voll und ganz gewachsen. Die Reaktionen der Teilnehmer aus Belgien, Brasilien, Deutschland, Frankreich, der Schweiz, der Slowakei, Slowenien, Spanien und dem Vereinigten Königreich machen das Interesse an der Prüfung öffentlicher Unternehmen, einem für uns wichtigen Thema, deutlich.

Die regionale Rechnungskammer Rhône-Alpes hat dieses Seminar sehr gerne organisiert und freut sich über seinen Erfolg. Weitere Arbeitsveranstaltungen werden zeigen, dass EURORAI ein Mittel zur fachlichen Vervollkommnung in einem Beruf ist, der ebenso bereichert wie fordert.

Christian Descheemaeker

Präsident der regionalen Rechnungskammer Ile-de-France

(2000: Präsident de regionalen Rechnungskammer Rhône-Alpes)

P.S. Die gute Organisation des Seminars ist in hohem Maße Christian Mathais, Marie Joe Roussel (Lyon), Edgar Thinnes und Marina Ferrer Llópez (Valencia) zu verdanken.

Prólogo

La Cámara Regional de cuentas de Rhône-Alpes organizó en Lyon los días 9 y 10 de noviembre de 2000 un seminario dirigido a los miembros de EURORAI.

Durante el periodo existente entre dos congresos, que tienen lugar cada tres años, EURORAI organiza seminarios de formación que reúnen a miembros y auditores de órganos regionales de control externo. Para este seminario de Lyon el tema elegido reunía las condiciones para interesar a la mayoría de los miembros de la Asociación: el control de las empresas públicas locales por los órganos regionales de control externo.

Se optó por un método comparativo: representantes de cuatro instituciones miembros de EURORAI, procedentes de cuatro países distintos, presentaron sucesivamente las empresas públicas locales y los órganos regionales de control externo antes de pasar al estudio de casos concretos. Las cuatro instituciones fiscalizadoras que se encargaron de presentar las ponencias fueron el Tribunal de Cuentas del Estado Federado de Sajonia, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, el Control de Finanzas del Cantón de Zurich y la Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes.

Más de 70 personas procedentes de nueve países distintos participaron en este seminario, celebrado en el Palacio de Congresos de Lyon, edificio muy moderno construido a orillas del Ródano cerca del conocido parque de la Tête d'Or.

Como en todos los eventos de EURORAI, las diferencias que existen en la organización territorial de los Estados, las particularidades jurídicas nacionales y la variedad de competencias de los órganos de control confieren a estas reuniones un enfoque comparativo complejo. No obstante, las ponencias y los intercambios de opiniones que tuvieron lugar durante el seminario revelan que el ejercicio de la actividad fiscalizadora es un único y mismo oficio. Todos los participantes tuvieron la impresión de que sus preocupaciones a la hora de ejercer la actividad de control externo eran próximas entre sí y que los métodos utilizados, sin ser idénticos, no eran muy diferentes, todo lo contrario.

La razón de ser de EURORAI es garantizar el intercambio de experiencias. Puesto que el objetivo de estas reuniones de carácter internacional tales como el seminario de Lyon es encontrar en las preguntas y en las respuestas de unos y otros, razones para profundizar el control, perfeccionar los métodos utilizados con la finalidad de mejorar la gestión pública.

Los ponentes alemán, español, francés y suizo estuvieron a la altura de su tarea, como bien demostró el seminario. Las reacciones de los participantes procedentes de Alemania, Bélgica, Brasil, Eslovaquia, Eslovenia, España, Francia, Inglaterra, y Suiza fueron prueba del interés que existe por el control de las empresas públicas, tema de gran relevancia para la mayoría de nosotros.

Ha sido un placer para la Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes encargarse de la organización de este seminario y se complace del éxito que éste ha tenido.

Futuras reuniones de trabajo seguirán demostrando que EURORAI es un medio de poder perfeccionarse en una profesión instructiva y exigente.

Christian Descheemaeker
Presidente de la Cámara Regional de Cuentas de Ile-de-France
(en 2000: Presidente de la Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes)

P.D. Contribuyeron a la excelente organización del seminario Christian Mathais, Marie Joe Roussel (Lyon), Edgar Thinnes y Marina Ferrer Llópez (Valencia).

**Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen
im Kanton Zürich**

*Le contrôle des entreprises publiques
au canton de Zurich*

*El control de las empresas públicas
en el cantón de Zurich*

Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen im Kanton Zürich

**Ernst Kleiner, Chef der Finanzkontrolle des Kantons Zürich
Daniel Strebel, Revisor mbH, Finanzkontrolle des Kantons Zürich**

Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen im Kanton Zürich

1. Strukturen von Unternehmen im Kanton Zürich

- 1.1 Die „Unternehmung“ Verwaltung
 - 1.1.1 Von der Input- zur Outputsteuerung
 - 1.1.2 Kontrollsysteme
 - 1.1.3 Beispiel Fachhochschule
- 1.2 Unselbständige öffentlich-rechtliche Anstalten
- 1.3 Selbständige öffentlich-rechtliche Anstalten
- 1.4 Beteiligungsgesellschaften

2. Finanzaufsicht im Kanton Zürich

- 2.1 Rechtsgrundlagen
- 2.2 Organisation
- 2.3 Aufgaben
- 2.4 Zuständigkeiten
- 2.5 Öffentliche Unternehmen unter Kontrolle der Finanzkontrolle
 - 2.5.1 Finanzaufsicht
 - 2.5.2 Revisions-/Kontrollstellenmandate
 - 2.5.3 Subventionsprüfungen
 - 2.5.4 Konsolidierte Betrachtungsweise
 - 2.5.5 Bedeutung der Prüfung öffentlicher Unternehmen im Gesamtauftrag
 - 2.5.6 Prüfungsobjekt / Prüfungssubjekt
 - 2.5.7 Wirkung der Prüfung
 - 2.5.8 Beurteilung des Prüfverfahrens
 - 2.5.9 Dokumentation
- 2.6 Schlussbemerkungen

3. Fallstudie: Zürcher Verkehrsbund

- 3.1 Der Zürcher Verkehrsbund
 - 3.1.1 Tätigkeit und Leitbild
 - 3.1.2 Der Verkehrsbund in Zahlen
- 3.2 Revisionskonzept „Das 2-Stufenmodell“
 - 3.2.1 Revision der Verkehrsunternehmen
 - 3.2.2 Revision des ZVV
- 3.3 Finanzaufsicht; Prüfung durch die Finanzkontrolle
 - 3.3.1 Revisionsvorbereitung
 - 3.3.2 Arbeitspapiere
 - 3.3.3 Berichterstattung
- 3.4 Schlussbetrachtung

Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen im Kanton Zürich

1. Strukturen von Unternehmen im Kanton Zürich

1.1 Das „Unternehmen“ Verwaltung

In der Schweiz wie auch im übrigen Europa wird das Thema des New Public Management in einer breiten Öffentlichkeit diskutiert. Dabei stehen vorab das traditionelle Demokratieverständnis und rechtsstaatliche Forderungen im vermeintlichen Widerspruch zu den Forderungen nach Leistungsfähigkeit, Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit des staatlichen Handelns. Obwohl diese Frage der staatsführenden Mechanismen nicht unser Thema im engeren Sinne darstellt, kommt man insbesondere beim Thema der Prüfung der staatlichen Unternehmen nicht umhin, sich zumindest dieser Fragen bewusst zu sein.

Hierzu muss der Rechtsrahmen des öffentlichen Managements konsultiert werden. Zentral ist hierbei wie weit der Staat überhaupt eine Aufgabe zu erfüllen hat. In dieser Frage ist man im Kanton Zürich eher restriktiv. So findet im Moment eine intensive Diskussion darüber statt, ob und in welchem Umfang Aufgaben staatlich zu erfüllen sind. Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat beispielsweise beschlossen, dass die Energieversorgung nicht mehr zu den staatlichen Aufgaben gehört. Dies nicht zuletzt, weil der Staat als Aufgabenträger in seinem Handeln aus der Rechtssetzung heraus stärker eingeschränkt ist als ein Privater.

Die Einschränkung, die sich aus dem Rechtsrahmen ergibt, kann beispielhaft an der Demokratie aufgezeigt werden. Die Demokratie im schweizerischen Verständnis bindet staatliches Handeln traditionell an die Mitwirkung der politischen Bürgerschaft. Diese Mitwirkung erfolgt vornehmlich durch Input-Legitimation und damit mittels konditionaler Steuerung der Verwaltung. Dieses auf rechtsstaatlichem Handeln basierende System steht in einem gewissen Widerspruch zu den Forderungen des NPM. Der notwendige Freiraum zur Führung der Verwaltung im Sinne eines Unternehmens wird beschnitten.

Trotzdem die Diskussion um diese staatskonzeptionellen Vorbehalte erst in den Anfängen steckt, haben sich Volk, Parlament und Regierung des Kantons Zürich entschlossen, die Rahmenbedingungen hinsichtlich einer finalen Steuerung (Outputsteuerung) zu schaffen. Mit einer Globalbudgetverordnung gestützt auf ein Verwaltungsreformgesetz wurden Instrumentarien im Bereich der Planung, Budgetierung und der Rechnungslegung festgesetzt.

Mit dem **Globalbudget und dem koordinierten Finanz- und Entwicklungsplan** als mehrjähriges Planungsinstrument werden den Amtsstellen die Mittel für die Aufgabenerfüllung in Form eines Brutto- oder Nettobudgets jährlich zugewiesen. Für die Gesamtheit der Leistungen einer Amtsstelle oder für einzelne Leistungsgruppen werden Ziele festgelegt. Qualität und Quantität der Leistungen werden mit Indikatoren so umschrieben, dass die Erfüllung der Ziele beurteilt werden kann. Mittels **Kontrakten** werden die Globalbudgets auf einzelne oder mehrere Leistungserbringer aufgeteilt. Dabei werden die zu erbringenden Leistungen und die dafür zur Verfügung gestellten Finanzmittel bestimmt. Als besonderes Problem dieser Art der Steuerung kann nach den ersten Erfahrungen die Fähigkeit der quantitativen und qualitativen Zielsetzung bezeichnet werden. Einerseits gelingt es der Verwaltung kaum, genügend aussagekräftige und führungsrelevante Indikatoren zu erarbeiten. Andererseits ist auch die Politik nicht in der Lage, Ziele zu definieren, zumal man davon ausgehen kann, dass die politischen Ziele, insbesondere in einer Konkordanzdemokratie, wie sie die Schweiz kennt, nicht eindeutig vorgegeben sind.

1.1.1 Von der Input- zur Outputsteuerung

Durch die neuen Rahmenbedingungen entsteht für die Revision die Anforderung, die bestehenden Prüfungsansätze, welche sich vorab auf die Prüfung der Ordnungsmässigkeit, der Rechtmässigkeit und der Richtigkeit des Finanzhaushalts und der Rechnungslegung beziehen, zu überprüfen und neue zu finden.

Durch die weitgehend abgebaute Inputsteuerung sowie die Delegation und damit die Freiheit in der Gestaltung der Prozesse in den „Verwaltungsunternehmen“ fallen harte Sollvorgaben weitgehend weg und werden zu weichen Faktoren. Damit wird ein Soll/Ist-Vergleich wenig quantifizierbar und zu einer Begutachtung. Obwohl sich die Finanzkontrolle mit dem Ansatz der finalen Steuerung mittels Globalbudget und der damit zusammenhängenden umfangreichen Kompetenzdelegation nicht mehr auf genehmigte und damit rechtmässig zugesprochene Einzelkredite abstützen kann, darf beispielsweise eine Prüfung des Finanzgebarens nicht wegfallen.

Die unternehmerische Entscheidung ist immer eine Entscheidung unter Unsicherheit. Das gilt in zunehmendem Masse bei ausgeprägter Delegation von Verantwortung, wie sie in dezentralisierten und nicht umfassend geregelten Prozessen praktiziert wird. Hierdurch werden Freiräume eröffnet, die zwangsläufig mit der traditionellen Revisionszuständigkeit der Finanzkontrolle kollidieren. Vor diesem Hintergrund muss die Finanzkontrolle die Grenzen der Fehlertoleranz neu bestimmen. Es gilt hierbei insbesondere der Beurteilung der Wesentlichkeit einer Prüfungsfeststellung die entsprechende Bedeutung beimessen. Sie muss über die

Fähigkeit verfügen, mit der Vertrauensorganisation, d.h. mit dem bewusst eingeräumten Ermessens- und Entscheidungsspielraum und damit mit Zwiespalt und Widerspruch unter den gesetzlichen Rahmenbedingungen umzugehen.

Dieser Umgang soll durch eine entsprechende Prüfungsplanung und -vorbereitung sowie durch eine stufengerechte Berichterstattung erfolgen, auf die ich im Besonderen am Fallbeispiel des Zürcher Verkehrsverbundes eingehen möchte. Die innere Effizienz und Effektivität muss laufend bezüglich Risiko, Schwerpunktbildung und Stichproben überprüft werden. Insofern ist auch die Finanzkontrolle in hohem Masse eine lernende Organisation. Dabei ist eine Revision nur dann richtig organisiert, wenn ihre Prozesse laufend an das sich wandelnde Umfeld angepasst werden können

1.1.2 Kontrollsysteme

Die sich aus dem NPM zwingend ergebende geringere Regelungsdichte, Dezentralisierung und konsequente Übernahme von Verantwortung auf allen Stufen führt zu einer vermehrten Selbstbestimmung der Prozesse. Sie beinhaltet implizit die Möglichkeit der Delegation im Sinne der Übertragung von Aufgabe, Kompetenz und Verantwortung. Dadurch wird die Bedeutung von Controlling als Führungsaufgabe sowie der Einsatz von Controllerdiensten klar gestärkt. Zur Abgrenzung und damit zur Wahrung der Unabhängigkeit der Revision müssen die einzelnen Organe bezüglich ihrer Funktion klar getrennt werden. Dabei nimmt die Regierung mit ihren Prüfungen vorab ihre Controllingaufgabe wahr, während das Parlament sowohl Controlling- als auch Prüf-/Revisionsfunktion wahrnimmt. Nachfolgende Übersicht zeigt ein Versuch, Aufgaben den einzelnen Akteuren zuzuordnen.

Organe Aufgaben	Parlament	Regierung	Finanzkontrolle	
	Kommissionen	Verwaltung	externe	interne
Ergebnisprüfung			✓	✓
Verfahrens-Systemprüfung			♦	✓
Führungsprüfung	♦	♦		✓
Projektprüfung		♦	♦	✓
Rechtsprüfung		✓	✓	✓
Programmprüfung/-evaluation	✓	✓		♦
Verwaltungskontrolle	✓	✓		
Wirkungskontrolle	✓	✓		♦
Prüfung der Wirkungskont.	✓			✓
Controlling	✓	✓		

✓ *Kernaufgabe* ♦ *mögliche Prüfung*

Abb. 1: Übersicht über die Prüf- und Kontrollaufgaben

1.1.3 Beispiel Fachhochschule

Die Zürcher Fachhochschule besteht zur Zeit aus neun **Teilschulen** mit unterschiedlichen Trägerschaften (Stiftungen, Genossenschaften, öffentlich-rechtliche Einrichtungen usw.). Bezüglich der Konzeption der Finanzaufsicht dieser Teilschulen kommt dieser Unterscheidung nach Schulträgern jedoch nur marginale Bedeutung zu. Bei Trägerschaften nach Privatrecht sind bezüglich Revision lediglich zusätzlich zu den öffentlich-rechtlichen Anforderungen die Bestimmungen nach schweizerischem Handelsrecht, Personen- und Sachenrecht zu berücksichtigen, welchen jedoch bezüglich Rechnungslegung nur marginale Bedeutung zukommt. So enthält das für diese Organisationen massgebende Recht nur minimale Forderungen nach „true and fair view“ und Gläubigerschutz.

1.1.3.1 Aufsicht

Die Oberaufsicht der Teilschulen der FHZ ist im Gesetz über die Fachhochschulen und die Höheren Fachschulen einheitlich geregelt. Im Sinne dieses Gesetzes obliegt die Finanzaufsicht dem **Kantonsrat**. Er beschliesst die Globalbudgets sowie die weiteren staatlichen Leistungen. Die Dienstaufsicht obliegt dem **Regierungsrat**. Er ist abschliessend zuständig für den Erlass der notwendigen Verordnungen und der Gebührenordnung. Er verabschiedet auch die Globalbudgets und die weiteren staatlichen Leistungen z.Hd. des Kantonsrates. Die Bildungsdirektion (Departement) nimmt dabei mit dem **Hochschulamt** die Ausführungs- und Koordinationsverantwortung wahr. Die Geschäftsleitung der Zürcher Fachhochschule ist entsprechend im Hochschulamt angesiedelt und rekrutiert sich im Wesentlichen auch daraus. Sie übernimmt die Aufgaben der Schnittstelle zum Bund, welcher leistungsabhängig wesentliche Beiträge einbringt. Die eigentliche Dienstaufsicht der Teilschulen obliegt dagegen dem Fachhochschulrat.

Diese hierarchische Gliederung erscheint komplex, kommt aber der Forderung nach weitgehend autonomer Gestaltung der Prozesse entgegen, ohne dabei die Verantwortung der Politik und damit die bestehende rechtsstaatliche Ordnung zu verletzen.

1.1.3.2 Rechnungslegung

Die Rechnungslegung erfolgt in Form einer Globalrechnung, wie sie bereits kurz angesprochen wurde. Es handelt sich hierbei um eine Darstellung der wesentlichen Produktgruppen mittels Indikatoren und Kennzahlen. Die Rechnungslegung erfolgt

weitgehend auf Basis von systematischen Erhebungen und aus der Kosten-/Leistungsrechnung. Daneben führt jede Teilschule eine Finanzbuchhaltung. Der Kontenrahmen des Staatswesens ist für die Konsolidierung massgebend. Daneben führt jede Teilschule eine Rechnung nach dem anerkannten Kontenrahmen für Klein- und Mittelbetriebe.

Die entsprechende Berichterstattung in der Globalrechnung, welche als öffentliche Rechnungsablage dient präsentiert sich wie folgt:

Finanzierung

Unter dem Titel Finanzierung wird dem Globalbudget der Bruttoaufwand und -ertrag gegenübergestellt. Als einzige Detailposition werden die Investitionen separat dargestellt. Diese finden in den Folgejahren als kalkulatorische Kosten in der Rechnung Eingang.

Auftrag/Rahmenordnung

Der Auftrag wird schriftlich formuliert und in der Rechnungsablage abgebildet. Gegebenenfalls werden Aussagen zur abweichenden Aufgabenerfüllung angefügt.

Wirkung/Effektivität

Es wird versucht aussagekräftige Indikatoren zu finden, was sich jedoch als äusserst schwierig herausstellt. Die Kenngrössen lassen verschiedentlich keine abschliessende Aussage über die Wirkung zu. Die Fachhochschule macht beispielsweise Angaben über die Beschäftigung nach Diplomabschluss. Diese Frage nach Beschäftigung scheint wohl richtig, der exogene Faktor des mittelfristigen Arbeitsmarktes findet darin aber nur bedingt Berücksichtigung.

Leistung/Effizienz

Bei der Leistung finden wir Angaben zur Anzahl der Studierenden sowie eine Aussage zum Umsatz aus dem Nebengeschäft des Know how Transfers.

Wirtschaftlichkeit

In dieser Darstellung vergleicht sich die Fachhochschule mit einem Benchmark. Soweit solche geeigneten Benchmarks erhoben und publiziert sind, erscheint ein solcher Ausweis ideal. Vielfach sind aber keine solchen gesicherten Zahlen zugänglich.

1.2 Unselbstständige öffentlich-rechtliche Anstalten

Als Beispiel einer unselbstständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt steht der Zürcher Verkehrsverbund. Im Wesentlichen unterscheidet sich die unselbstständige öffentlich-rechtliche Anstalt von einer „normalen“ Verwaltungseinheit dadurch, dass ihr besondere Kompetenzen zukommen. Der Zürcher Verkehrsverbund besitzt beispielsweise eine selbstständige Partei- und Prozessfähigkeit. Gegenüber einer selbstständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt kann vorab eine weniger weitgehende Kompetenzdelegation festgestellt werden. So beschliesst beispielsweise der Regierungsrat über die Beteiligung des Staates an Betriebsfehlbeträgen. Die Beteiligung des Staates an Investitionen des Bundes unterliegt den Bestimmungen der Staatsverfassung über das Finanzreferendum. Der Rechnungsausweis erfolgt im Rahmen der Staatsrechnung (Rechnung des Kantons Zürich) und unterliegt der Kreditgewährung durch die Legislative.

1.3 Unselbstständige öffentlich-rechtliche Anstalten

Als selbstständigere Organisationsform kennt der Kanton Zürich die selbstständige öffentlich-rechtliche Anstalt. Dazu gehören beispielsweise die Gebäudeversicherung, die Universität, die Teilschulen der Zürcher Fachhochschule, die Pädagogische Hochschule Zürich, die Zürcher Kantonalbank, die Sozialversicherungsanstalt und die Elektrizitätswerke. Bei diesen Anstalten stellt sich immer wieder die Frage, wieweit hier noch eine staatliche Aufgabe wahrgenommen wird.

Beispielhaft wird die Unternehmensform an der Gebäudeversicherung aufgezeigt. Sie untersteht der Oberaufsicht des Kantonsrates, welcher die Geschäftsberichte und die Jahresrechnung genehmigt sowie das massgebende Gesetz vorbereitet und dem Volk unterbreitet. Der Regierungsrat nimmt die allgemeine Aufsicht wahr, indem er beispielsweise die Revisionsstelle besetzt oder Einsitz im Verwaltungsrat hat. Dem Verwaltungsrat kommt im Wesentlichen die Aufgabe der Aufsicht über die Geschäftsführung zu. Dabei hat er erhebliche Kompetenzen, insbesondere im Bereich der Planung und Budgetierung sowie in der Besetzung und Überwachung der Direktion. Die Rechnungslegung erfolgt ausserhalb der Staatsrechnung separat. Die selbstständige öffentlich-rechtliche Anstalt wird nach kaufmännischen Grundsätzen selbstständig geführt. Der Betrieb soll wirtschaftlich geführt werden.

1.4 Beteiligungsgesellschaften

Bei Beteiligungsgesellschaften, wie sie der Kanton Zürich zum Beispiel bezüglich der Informatiktechnologie mit der abraxas Informatik AG oder des Flughafens Zürich

„unique“ AG kennt, besteht zwischen Unternehmen und Staatswesen keine öffentlich-rechtliche Bindung. Die Einflussnahme des Staates beschränkt sich auf allfällige Einschränkungen mittels gesetzlicher Regelungen und auf einen allfälligen Aktionärsbindungsvertrag. Die Gesellschaften sind in ihrer Geschäftsführung frei und unterstehen ausschliesslich dem Privatrecht (Handelsrecht und dem Personen- und Sachenrecht).

Im Zusammenhang mit den staatsführenden Mechanismen stellt sich auch bei dieser Unternehmensform immer wieder die Frage, wieweit in diesen Gesellschaften öffentliche Aufgaben erfüllt werden und daher öffentliches Recht angewendet wird. Grundsätzlich sollte man davon ausgehen, dass ihre Aufgabe nicht mehr als staatliche anerkannt wird und damit in höherem Masse privates Recht zur Anwendung gelangt. Trotzdem kann gerade am Beispiel der noch jungen Flughafen „Zürich unique“ AG bezüglich Fluglärm festgestellt werden, dass auch in erheblichem Umfang öffentliches Recht die Gesellschaft in ihrer Entwicklung einschränken kann. Die Rechnungslegung der Gesellschaften erfolgt nach Handelsrecht, wobei die Flughafen Zürich „unique“ AG und der Kanton Zürich als Hauptaktionär ein going public in Aussicht stellen, womit die Anwendung eines höheren Rechnungslegungsstandards wie z.B. FER (schweizerische Fachempfehlung für Rechnungslegung, IAS (international accounting standards) oder ähnliche vermutet werden kann.

2. Finanzaufsicht im Kanton Zürich

2.1 Rechtsgrundlagen

Das Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Zürich (Finanzhaushaltsgesetz) vom 2. September 1979 regelt in den §§ 39 bis 44 Aufgaben und Stellung, Kontrollgrundsätze, Zuständigkeiten, Informationspflicht und Berichterstattung der Finanzkontrolle. Diese Regelung wird ab 2001 durch das Finanzkontrollgesetz vom 30. Oktober 2000 abgelöst. Die Finanzkontrolle ist gemäss diesem Gesetz als oberstes Finanzaufsichtsorgan sowohl mit den Aufgaben der externen als auch der internen Revision betraut. Sie unterstützt den Kantonsrat bei der Oberaufsicht und den Regierungsrat bei der Dienstaufsicht über die Verwaltung. Sie ist fachlich unabhängig und selbstständig und in ihrer Prüfungstätigkeit nur Verfassung und Gesetz sowie den allgemein anerkannten Grundsätzen der Revision verpflichtet. Administrativ ist sie der Geschäftsleitung des Kantonsrates zugeordnet. Die nachfolgenden Ausführungen stützen sich auf das neue Finanzkontrollgesetz und befassen sich nicht mehr mit der Regelung gemäss Finanzhaushaltsgesetz §§ 39 bis 44.

2.2 Organisation

Die Leiterin oder der Leiter der Finanzkontrolle wird vom Regierungsrat gewählt, die Wahl ist vom Kantonsrat zu genehmigen. Für die Einstellung und Beförderung des Personals ist die Finanzkontrolle im Rahmen des bewilligten Voranschlags zuständig. Die Voranschlagseingabe der Finanzkontrolle ist vom Regierungsrat unverändert dem Kantonsrat zu unterbreiten. In ihren Kompetenzen ist die Finanzkontrolle einer Direktion (Departement) gleichgestellt. Die Leistungen der Finanzkontrolle (Leiterin oder Leiter) werden alle zwei Jahre von einem 6-köpfigen Ausschuss aus Politikern, Richtern und Fachexperten beurteilt.

Der Personaletat umfasst nach der neuen Regelung 25 (bisher 22) Etatstellen. Das Personal setzt sich zusammen aus Wirtschaftsprüfern, Treuhändern, Buchhaltern, Controllern, Bankfachleuten, Betriebswirtschaftlern, Informatikern, Bauingenieuren, Architekten und Bauführern. Neu sollen auch Juristen und Volkswirtschaftler dazukommen. Die Finanzkontrolle kann für bestimmte Aufträge Sachverständige (Dritte) beiziehen.

2.3 Aufgaben

Aufgabe der Finanzkontrolle ist die Prüfung des Finanzhaushalts des Kantons Zürich auf allen Stufen des Vollzugs nach den Kriterien der Ordnungsmässigkeit, Rechtmässigkeit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmässigkeit, Sparsamkeit und Wirksamkeit. Es ist Sache der Finanzkontrolle, den im Einzelfall in Betracht kommenden Schwerpunkt besonders hervorzuheben, wobei die Prüfung der Staatsrechnung Mittelpunkt der Revisionstätigkeit sein muss. Besondere Aufträge und Beratung führt die Finanzkontrolle zur Unterstützung der Oberaufsicht sowie der Dienstaufsicht für Parlament und Regierung in deren Auftrag durch. Dazu kommen Aufgaben im Auftrage des Bundes (Nationalstrassenbau und -unterhalt, Bildungs- und Forschungsbereich, Asyl- und Stipendienwesen usw.).

2.4 Zuständigkeiten

Der Aufsichtsbereich der Finanzkontrolle ist vorbehaltlich sondergesetzlicher Regelungen umfassend (gesamter Staatshaushalt; öffentlichrechtliche Anstalten des Kantons; Organisationen und Personen ausserhalb der kantonalen Verwaltung, denen der Kanton öffentliche Aufgaben überträgt sowie Organisationen und Personen, die kantonale Leistungen (Subventionen) empfangen). Die gesetzlich

festgelegten Zuständigkeiten sollen verhindern, dass prüfungsfreie Räume entstehen. Der Vorbehalt betreffend abweichende Regelungen in Spezialgesetzen bedeutet, dass die entsprechende Regelung ausdrücklich festhalten muss, wenn ein bestimmter Bereich nicht der Finanzaufsicht der Finanzkontrolle unterliegt (Zürcher Kantonalbank, Elektrizitätswerke, Sozialversicherungsanstalt, Gebäudeversicherung). Die Finanzaufsicht über die Gemeinden (kommunale Ebene) richtet sich nach dem Gemeindegesetz, die Finanzkontrolle ist von dieser Prüfung entlastet.

2.5 Öffentliche Unternehmen unter Kontrolle der Finanzkontrolle

2.5.1 Finanzaufsicht

Gemäss Finanzkontrollgesetz erstreckt sich die Finanzaufsicht auf öffentliche Unternehmen, sofern keine sondergesetzliche Regelung vorliegt. Die Finanzkontrolle übt die Finanzaufsicht auch dort aus, wo nach Gesetz oder Statuten eigene Revisions- oder Kontrollstellen eingerichtet sind.

2.5.2 Revisions-/Kontrollstellenmandate

Nur wenn es im Interesse des Kantons ist, nimmt die Finanzkontrolle bei öffentlichen Unternehmen Prüfungen als Revisions- oder Kontrollstelle vor. Neben den Prüfungsaufgaben als Organ dieser Unternehmen (Abschlussrevision), nimmt die Finanzkontrolle bei denjenigen Unternehmen, die öffentliche Mittel (Beiträge) erhalten, gleichzeitig und gleichwertig die Subventionsprüfung vor. Die Finanzkontrolle wird sich in nächster Zeit aus weiteren Revisions- oder Kontrollstellenmandaten (Abschlussrevision, welche auch von Dritten durchgeführt werden kann) zurückziehen und sich bei diesen Unternehmen nur noch auf die übergeordnete Finanzaufsicht (Interessenvertretung des Kantons) konzentrieren.

2.5.3 Subventionsprüfungen

Die Kontrolle der formellen und materiellen Richtigkeit der Subventionen (Beiträge des Staates) obliegt gemäss den gesetzlichen Bestimmungen der für die Beitragszusprechung/-auszahlung zuständigen Verwaltungsstelle. Die Finanzkontrolle prüft, ob diese Stelle ihren Kontrollauftrag quantitativ und qualitativ richtig ausführt. Eigene Prüfungen nimmt die Finanzkontrolle vor Ort nur in Absprache mit den für die Überwachung der Beitragsleistung zuständigen Verwaltungsstelle bzw. vorgesetzten Direktion (Departement) oder in deren Auftrag vor.

2.5.4 Konsolidierte Betrachtungsweise

Die Finanzkontrolle hat Regierung und Parlament darauf aufmerksam gemacht, dass das Riskmanagement umfassend anzugehen ist, Frühwarnsysteme aufzubauen und diese periodisch zu überprüfen sind. In eine konsolidierte Betrachtungsweise sind alle Geschäftstätigkeiten der Verwaltung einzubeziehen sowohl von Organisationen, an denen das Gemeinwesen massgeblich beteiligt ist oder bei denen rechtliche Verpflichtungen bestehen, als auch von Institutionen, bei denen für den Staat politisch bedingte Verpflichtungen nicht auszuschliessen sind. Die Finanzkontrolle weist darauf hin, dass nicht die Existenz der Risiken ein Problem darstellt, sondern die Unkenntnis der Risiken bzw. deren mangelnde Kontrolle und Steuerung. Die konsolidierte Betrachtungsweise erhält durch die Privatisierung von Ämtern und Betrieben (Umwandlung in Aktiengesellschaften oder öffentlich-rechtliche Körperschaften usw.) eine immer grössere Bedeutung.

2.5.5 Bedeutung der Prüfung öffentlicher Unternehmen im Gesamtauftrag

Aus den Erfahrungswerten der letzten Jahre geht hervor, dass für die Prüfung öffentlicher Unternehmen (Revisions- und/oder Kontrollstellenmandate sowie Subventionsprüfungen) rund zwei bis drei Personenjahre bzw. ca. 10-15 % der Personalkapazität eingesetzt werden mussten. Die Bedeutung der Prüfung ist abhängig vom staatlichen Mittelfluss aus der Staatskasse in diese Unternehmen oder aus diesen Unternehmen in die Staatskasse. Im Rahmen der gegenwärtigen Umstrukturierung (Konzentration der personellen Kapazitäten der Finanzkontrolle auf das Kerngeschäft: **Finanzaufsicht**) überprüft die Finanzkontrolle den Ressourceneinsatz in diesem Sachbereich in Berücksichtigung von Risiko und Wesentlichkeit und setzt Prüfungsschwerpunkte.

2.5.6 Prüfungsobjekt / Prüfungssubjekt

Prüfungsobjekt ist das zu prüfende öffentliche Unternehmen und die für die Zusprechung und Auszahlung der Subventionen zuständige Verwaltungsstelle. Prüfungssubjekt können je nach Prüfungsauftrag und Prüfungsziel die Rechnungslegung oder bestimmte Sachgebiete sein. Während in früheren Jahren die Ordnungsmässigkeit und Rechtmässigkeit im Vordergrund stand, erhalten im Rahmen der Leistungskontrakte Wirtschaftlichkeit, Zweckmässigkeit, Sparsamkeit und Wirksamkeit eine immer grössere Bedeutung.

2.5.7 Wirkung der Prüfung

Die Ergebnisse der Prüfung werden in einem Bericht festgehalten. Der Bericht enthält Feststellungen und Empfehlungen. Er ist Grundlage dafür, dass die Rechnung des Unternehmens bei positivem Prüfungsbefund von staatlicher Seite genehmigt und die Subvention ausbezahlt oder bei negativem Befund zurückgewiesen und die Subvention ausgesetzt wird.

2.5.8 Beurteilung des Prüfungsverfahrens

Die Finanzkontrolle analysiert zur Zeit, ob das in diesem Sachbereich praktizierte Prüfungsverfahren sowohl gesamthaft als auch im Einzelfall zweckmässig, effizient und wirkungsvoll ist. Die einzelnen Prüfungsprozesse werden hinterfragt und sollen optimiert werden.

2.5.9 Dokumentation

Die Prüfungen sind nach einem festgelegten Vorgehen zu dokumentieren. Sie müssen nachvollziehbar sein. Jede Prüfung wird einer internen Qualitätskontrolle durch den direkten Vorgesetzten und einer Begutachtung durch die Leitung der Finanzkontrolle unterzogen. Die Berichte werden von den Prüfenden und der Leitung unterzeichnet. Die Arbeitspapiere tragen die Unterschrift des Prüfenden und das Visum (Qualitätskontrolle) des direkten Vorgesetzten. Die Finanzkontrolle orientiert semesterweise Kantonsrat und Regierungsrat schriftlich über ihre Prüftätigkeit.

2.6 Schlussbemerkungen

Die Prüfungsziele der Ordnungsmässigkeit, Rechtmässigkeit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmässigkeit, Sparsamkeit und Wirksamkeit der Haushaltsführung sind grundsätzlich gleichrangig. Es wird erwartet, dass die Finanzkontrolle durch ihre Prüfungstätigkeit ein effizientes und wirkungsvolles staatliches Handeln fördert. Die Durchsetzbarkeit von Massnahmen wurde mit dem Finanzkontrollgesetz dadurch gestärkt, dass die Finanzkontrolle im Falle von nicht behobenen Ordnungs- und Rechtmässigkeitsverletzungen Weisungen erlassen kann. Jede Prüfung wird mit

einem Follow up abgeschlossen, d.h. der Überprüfung der Umsetzung der von der geprüften Stelle aufgrund des Revisionsberichtes zu treffenden Massnahmen.

3. Fallstudie: Zürcher Verkehrsverbund

3.1 Der Zürcher Verkehrsverbund

3.1.1 Tätigkeit und Leitbild

Im Zürcher Verkehrsverbund (ZVV) sind alle öffentlichen Verkehrsunternehmen des Kantons Zürich zusammengeschlossen. Er erschliesst in diesem Verbund den gesamten Kanton Zürich und die angrenzenden Gemeinden mit öffentlichem Verkehr mit einem **einheitlichen, einfachen Zonentarif im ganzen Verbundgebiet**, ob Bahn, Tram, Bus, Postauto, Schiff oder Seilbahn. Die Zielsetzung lautet, kurze Reisezeiten und zuverlässige Verbindungen durch gute Anschlüsse und kurze Umsteigezeiten auch zum Fernverkehr sicherzustellen.

Der ZVV ist der **Mobilitäts-Manager** der Region Zürich. Im Jahre 2000 wurde der ZVV von der Weltausstellung EXPO 2000 Hannover als **weltweit vorbildliches Mobilitätsmanagement** ausgezeichnet.

Nach 10-jähriger operativer Tätigkeit hat sich der ZVV einer Standortbestimmung unterzogen und aus diesen Einsichten heraus sein neues Leitbild definiert. Anhand der drei Kernwerte „**verantwortlich - vernetzt - verbindlich**“ wird er auch künftig die Leistungen seiner Partnerunternehmen (Verkehrsbetriebe im Kanton Zürich) zu einem dichten Verkehrsangebot verbinden. Im Zentrum steht ein ausgeprägtes Verantwortungsbewusstsein gegenüber den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern sowie den Mobilitätsbedürfnissen und -ansprüchen der Kundinnen und Kunden.

Aufgabe, rechtliche Grundlage

Nach der Volksabstimmung wurde das Gesetz über den öffentlichen Personenverkehr auf den 27. Mai 1990 in Kraft gesetzt. Das Gesetz bezweckt, das Kantonsgebiet durch einen **leistungsfähigen öffentlichen Verkehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen** zu erschliessen. Der Staat kann sich an Transportunternehmen des öffentlichen Verkehrs beteiligen, ihnen Investitions- und Betriebsbeiträge ausrichten und Darlehen gewähren, soweit nicht der Bund zu

Leistungen verpflichtet ist. Er kann auch zeitlich befristete zinslose Darlehen zur Vorfinanzierung von Aufgaben Dritter gewähren. Der **Verkehrsrat schliesst mit den Transportunternehmen Zusammenarbeitsverträge** ab. Die für die einzelnen Fahrplanperioden notwendigen Vereinbarungen werden in Transportverträgen getroffen. Der **Transportvertrag** regelt insbesondere Liniennetze, Verknüpfungen, Haltepunkte, Besetzung der Stationen, Betriebszeiten, Intervalle, Verkehrsmittel, Platzangebot und Begleitung der Züge sowie die vom Verkehrsverbund zu leistende Entschädigung. Die Bedürfnisse Behinderter sind zu berücksichtigen.

Struktur

Zur Erfüllung dieser Aufgabe richtet der Staat unter den Betrieben des öffentlichen Verkehrs im Kanton einen Verkehrsverbund ein. Der ZVV wird als eine unselbstständige Anstalt des kantonalen öffentlichen Rechts eingerichtet und mit Partei- und Prozessfähigkeit ausgestattet. Er wird nach den Grundsätzen des New Public Management geführt.



Abb. 2: Aufbauorganisation ZVV

Zum ZVV gehören 40 selbstständige Verkehrsunternehmen. Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung sind in Strategie und Operation aufgeteilt: Die Verbundorganisation ZVV legt die strategische Ausrichtung fest, die einzelnen Verkehrsunternehmen sind für die Umsetzung verantwortlich. Dabei übernehmen acht Unternehmen die Marktverantwortung für ihr Gebiet, diese umfasst die Angebotsplanung, das taktische Marketing und die eigene Produktion.



Abb. 3: marktverantwortliche Verkehrsunternehmen

Finanzierung

Die Einnahmen des Verkehrsverbundes sind insbesondere:

- Erträge aus dem Verbundtarif
- Leistungen des Bundes;
- Entschädigungen von Dritten für Angebotserweiterungen;
- Leistungen des Kantons und der Gemeinden zum Ausgleich der Kostenunterdeckung;
- Leistungen Dritter aus besonderen Vereinbarungen.

Der Verkehrsverbund **ersetzt den Betriebsaufwand**, der den Transportunternehmen aus den Leistungen für den Verkehrsverbund entsteht, **soweit er sie im Rahmen einer wirtschaftlichen Betriebsführung anerkennt**.

Der Verkehrsverbund erfüllt seine Aufgaben innerhalb des **Rahmenkredites**, der vom **Kantonsrat für eine Fahrplanperiode** von mindestens zwei Jahren festgelegt wird. Eine **Kostenunterdeckung** des Verkehrsverbundes wird **je zur Hälfte vom Staat und von den Gemeinden** getragen. Mit dem Rahmenkredit beschliesst der Kantonsrat Grundsätze über die Tarifordnung sowie die mittel- und langfristige Entwicklung des Angebots.

Die **Transportunternehmen tragen grundsätzlich Nutzen und Gefahr** von Abweichungen des tatsächlichen Betriebsergebnisses von den in den Transportverträgen festgelegten Beträgen.

3.1.2 Der Verkehrsverbund in Zahlen

Das Versorgungsgebiet umfasst:

Bevölkerung		1,24 Mio.
Arbeitsstätten		67'000
Beschäftigte		710'000
politische Gemeinden		171
Gemeinden im ausserkantonalen Gebiet		14
Gesamtfläche		1'834 km ²
Verkehrsfläche		110 km ²
- Strassen		96 km ²
- Bahn/Flugplatz		14 km ²

Kundenbedürfnisse:

Pendelverkehr (Arbeit Ausbildung)	41%	Marktanteil 59%
Einkaufen, Freizeit	56%	Marktanteil 22%
Geschäftsverkehr	3%	

Verkehrsleistung:

Haltestellen-Abfahrten:	99'600'000
Fahrzeugkilometer	63'000'000

Finanzkennzahlen:

Verkehrsertrag ZVV			Fr. 248,0 Mio.
aus Einzelfahrten	45%	Fr. 111,6 Mio.	
aus Jahresabonnement	28%	Fr. 69,4 Mio.	
aus Monatsabonnement	27%	<u>Fr. 67,0 Mio.</u>	
Nebenerträge			<u>Fr. 59.0 Mio.</u>
Erträge Total			Fr. 307.0 Mio.
Beiträge von Nachbarkantonen			Fr. 1,6 Mio.
Beiträge des Bundes			Fr. 37,6 Mio.
Beiträge des Kantons Zürich			<u>Fr. 263,4 Mio.</u>
Total Ertrag			Fr. 609,6 Mio.
<hr/>			
Leistungen an Verkehrsunternehmen			Fr. 545,9 Mio.
Personalaufwand	58%	Fr. 283,9 Mio.	
Sachaufwand	26%	Fr. 125,6 Mio.	
Kapitalkosten	16%	<u>Fr. 76,4 Mio.</u>	
Beiträge an Schweizerische Bundesbahn			Fr. 48,7 Mio.
VAT aus nicht rückforderbarer Vorsteuer			Fr. 8,5 Mio.
Aufwand Verbundorganisation			<u>Fr. 6,5 Mio.</u>
Total Aufwand			Fr. 609,6 Mio.

3.2 Revisionskonzept „Das 2-Stufenmodell“

Die Komplexität des ZVV, mit verschiedenen öffentlichen und privaten Verkehrsunternehmen einerseits und verschiedenen Beitragsgebern (Kanton und Gemeinden) andererseits, verlangt bezüglich der Revision eine angemessene Konzeption. Die Revision soll insgesamt die Managementziele unterstützen und damit einen Beitrag zur Wertschöpfung leisten.

Um eine optimale Revision sicher zu stellen, erscheint es zweckmässig, die Konzeption der Revision stufengerecht abzustimmen. Aufgrund der Struktur des ZVV erkennen wir auf zwei verschiedenen Führungsebenen Revisionsbedarf bzw. im Sinne optimaler Wertschöpfung „Assurance services“ zu Gunsten der Entscheidungsträger.

3.2.1 Revision der Verkehrsunternehmen

Der Entscheidungsträger ZVV/Verkehrsrat hat ein erhebliches Interesse an der Feststellung der Richtigkeit der von den Verkehrsunternehmen **rapportierten Daten**. Diese sind massgebend zur Feststellung der Einhaltung des Transportvertrages und haben damit direkten Einfluss auf die Ausrichtung und Abrechnung des Leistungsentgelts. Im Weiteren sind die Verkehrsunternehmen verpflichtet, die **Einnahmen aus dem Verbundstarif vollständig an den ZVV abzuliefern**. Zu Gunsten des ZVV bzw. des Verkehrsrates muss die Revision entsprechend der Managementziele folgende Prüfobjekte umfassen:

financial Audits

- Vollständigkeit der Einnahmenabrechnung
- Zuverlässigkeit des Internen Kontrollsystems bei den Verkehrsunternehmen
- Qualität finanzieller Informationen zur Beurteilung der wirtschaftlichen Betriebsführung

compliance Audits

- Einhaltung der vertraglichen Vereinbarung
- Richtigkeit der Leistungsentgelt relevanten Angaben (z.B. Kundenbefragung bez. Qualität...)
- u.ä.

Bezüglich **operational Audits** besteht grundsätzlich kein Bedarf. Der ZVV versucht, aus zwischenbetrieblichen Vergleichen Benchmarks der Verkehrsunternehmen zu

ermitteln und diese in den Transportverträgen zu berücksichtigen. Gleichzeitig wird daran gearbeitet, dass die Transportunternehmen ihre Leistungen dem ZVV verbindlich offerieren. Mit diesem Wettbewerbsansatz sollten die Anforderungen an **Economy, Effectiveness und Efficiency der Produktion** optimal erfüllt werden können. Tatsache ist jedoch, dass die Verkehrsunternehmen in einer **Qualitäts-/Kostenmatrix** noch eine breite Streuung aufweisen. So sind insbesondere die grossen Verkehrsunternehmen deutlich teurer als kleine Anbieter. Nicht zuletzt aufgrund der politischen Interessen können diese kostenintensiven Verkehrsunternehmen nur sukzessive dazu angehalten werden, ihre Kosten zu senken. Die Vergabe des Transportauftrags an einen anderen, günstigeren Anbieter mittels einer öffentlichen Ausschreibung der Transportdienstleistung wurde durch ein Gericht nach geltendem Recht als widerrechtlich beurteilt. So arbeitet der ZVV weiterhin mit diesen Unternehmen mittels eines vereinbarten Kostendachs kontinuierlich an Kostenreduktionen. Entgegen den gesetzlichen Vorgaben bleibt dabei Nutzen und Gefahr beim ZVV. Aus dieser engen Zusammenarbeit ergibt sich auch hier kein Bedarf an operational Audits.

Der Revision der Jahresrechnung (**handelsrechtliche Abschlussrevision**) der einzelnen Verkehrsunternehmen, welche vielfach nicht nur Produktionsleistung zu Gunsten des ZVV erbringen (Die Post und Bundesbahnen sind überregional tätig; ein Transportunternehmer betreibt nebenbei eine Gärtnerei usw.), kommt für den ZVV keine unmittelbare Bedeutung zu. Allenfalls könnte aus den Prüfberichten zu den Jahresrechnungen lediglich ein erhöhtes inhärentes Risiko erkannt werden. Trotzdem und vorab aus der rechtlichen Selbstständigkeit der Transportunternehmen verzichtet der ZVV, den Transportunternehmern Auflagen zu machen und Revisionsberichte einzuverlangen.

Mit der Revision der **Vollständigkeit der Einnahmen** hat der ZVV eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beauftragt (vgl. Abb. 4). Diese prüft jährlich eine Anzahl Verkehrsunternehmen in Stichproben. Der Auftrag erstreckt sich auf eine Zeitspanne von vier Jahren. Die beiden überregionalen Betriebe (Die Post und Schweizerische Bundesbahnen) werden nicht durch den ZVV überprüft. Beide Betriebe verfügen über eine eigene interne Revision. Sie werden zusätzlich durch die Eidg. Finanzkontrolle, dem Organ der Finanzaufsicht des Bundes, geprüft.

Im Auftrag des ZVV prüft die ...Gesellschaft die Vollständigkeit der ordentlichen Verkehrseinnahmen bei den Partnerunternehmen und deren Abrechnung gegenüber dem ZVV. Zudem werden die in diesem Bereich vorhandenen Kontrollmechanismen beurteilt. Die Auswahl der geprüften Unternehmen geschieht auf der Basis einer mehrjährigen Planung und berücksichtigt die Ergebnisse der letzten Prüfungen.

Abb. 4: Prüfauftrag Einnahmen

Die **Prüfung der compliance** erfolgt nach Bedarf. Der ZVV erteilt jährlich in der Regel einen Auftrag aufgrund der Feststellungen der Controller. Auch für diese Prüfung wird eine anerkannte private Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eingesetzt.

Aufgrund der Zielsetzung des ZVV ergibt sich folgender Auftrag:

- Studium der rechtlichen Grundlagen
- Analyse der dem ZVV eingereichten Dokumente (Ist-Rechnung 1999, Abrechnungsunterlagen 1999 usw.)
- Abstimmung des in den obgenannten Dokumenten enthaltenen Zahlenmaterials mit den bereits revidierten Daten der Buchhaltung laut Revisionsbericht (sofern vorhanden)
- Überprüfung der Abrechnung und Information, damit die unter Kapitel 3 „Untersuchungsergebnisse“ aufgeführten Fragen adäquat beantwortet werden können.

Abb 5: Prüfauftrag compliance

3.2.2 Revision des ZVV

Die **Finanzkontrolle** führt beim ZVV **Prüfungen** in ihrer Funktion als oberstes Finanzaufsichtsorgan des Kantons durch. Im Rahmen der Aufgabenstellung der Finanzkontrolle, welche in Teil 2 ausführlich erläutert wurde, ist der diesbezügliche Auftrag umfassend, was ein strukturiertes Vorgehen bedingt, auf das ich in der Folge detailliert zu sprechen komme.

Zudem können die verantwortlichen Organe des Kantons, Regierungs- und Kantonsrat, der Finanzkontrolle „**Assurance services**“ und **Spezialprüfungen** in Auftrag geben. Weil diese Bestimmung jedoch neu ist, kann diesbezüglich nicht auf eine breite Erfahrung zurückgegriffen werden. Bisher hat die Finanzkontrolle erst in einem Fall beim ZVV einen Spezialauftrag des Direktions-/Departementvorstehers (Regierungsrat) ausgeführt.

3.3 Finanzaufsicht; Prüfung durch die Finanzkontrolle

3.3.1 Revisionsvorbereitung

Ein strukturiertes Vorgehen und eine konsequente mehrjährige Planung unter Berücksichtigung der Revisionsergebnisse und einer Risikoanalyse erscheinen zur optimalen Aufgabenerfüllung unumgänglich. Die Revision ist sorgfältig vorzu-

bereiten. Dazu gehört die Risikobeurteilung, das Festlegen der Prüffelder aufgrund eines Prüffelderplans sowie das Vorbereiten der Checkliste. Mittels einer Startbesprechung soll dem aktuellen Risiko der geprüften Stelle Rechnung getragen werden. Die Prüfungsvorbereitung wird von den verantwortlichen Prüfenden vorgenommen. Damit wird sichergestellt, dass das Mandanten Know-how optimal genutzt werden kann und die Prüfungsdurchführung mit der Prüfungsplanung kongruent ist.

Risikoanalyse

Neben der Beurteilung der Risiken im Prüffelderplan (Abb. 6) wird für jede von der Finanzkontrolle zu prüfende Unternehmung, eine Beurteilung des inhärenten Risikos vorgenommen. Diese Risikobeurteilung bildet zusammen mit der Beurteilung der Wesentlichkeit die Basis für die Festlegung der Prüfperiodizität.

Prüffelderplan

Der Prüffelderplan zeigt die Vertiefungen der letzten Revisionen. Er umfasst ausschliesslich Prüffelder, in denen Vertiefungsprüfungen hinsichtlich des Internen Kontrollsystems, compliance oder operational Audits angezeigt sind. Die Prüffelder der Bilanzpositionen bilden im Rahmen der Wesentlichkeit der Prüfung der Staatsrechnung Pflichtprüfungen und sind jährlich vorzunehmen, so dass diese nicht separat aufgeführt werden müssen. Das Risiko wird mit gering, mittel oder hoch bezeichnet, gestützt auf die Ergebnisse der vorgenommenen Prüfungen.

Als besondere Risiken werden dabei beurteilt:

- mangelhaftes Internes Kontrollsystem
- umfassende Kompetenzdelegation (funktionales Risiko)
- Fragmentierung innerhalb eines Prozesses (Kästchendenken)
- Komplexität oder Volatilität der Aktivität
- Einflüsse Dritter

Im Zusammenhang mit dem Risiko des Prüffeldes erfolgt keine Beurteilung der ethischen Aspekte, der Kompetenz, Eignung und Integrität der Mitarbeitenden. Diese Beurteilung erscheint uns ausserordentlich schwierig und führt häufig zu vermeintlicher Sicherheit. Um diesem Aspekt in der Revisionsvorbereitung dennoch genügend Beachtung zu schenken, bildet er Gegenstand der Startbesprechung.

Prüffelderplan		ZVV	Risiko mittel	ab 1997
Prüffelder	Risiko	Period.	Jahr	Bemerkung
Schwerpunkte				
Personalwesen				
Besoldungen				
Nebenleistungen				
Organisation				
Hilfspersonal				
Objektkredite				
Steuern				
Betriebsbeiträge an Verkehrsunternehmen				
Leistungsentgelte				
Revisionsauftr.				
Dienstleistungen Dritter				
Beiträge der Gemeinden				
Beiträge des Bundes				
Beiträge übrige				
Kontokorrente Verkehrsunternehmen				
Verkehrseinnahmen				
Revisionsauftr.				

Abb. 6: Prüffelderplan ZVV

Startbesprechung

Zu Beginn der Prüfung wird in der Regel eine Startbesprechung mit den Führungsverantwortlichen durchgeführt. Dabei gilt es festzustellen, ob sich wesentliche Veränderungen in der Beurteilung des Kontrollsystems ergeben. Dabei stehen **Änderungen in der Prozessgestaltung, Fluktuation und Auffälligkeiten bei den Mitarbeitenden** sowie die **angemessene Sicherheit** und die **Zielerreichung** der Geschäftsführung zur Diskussion.

Das Kontrollrisiko (Risiko, dass eingerichtete Kontrollen nicht zum gewünschten Erfolg führen) hängt insbesondere von folgenden Einflussfaktoren ab:

- Einstellung der verantwortlichen Organe und des Kaders zu Kontrollen
- Art und Weise der Entscheidungsfindung (Funktionentrennung)
- Risikobereitschaft der Entscheidungsträger

Die **Sensibilisierung und Einbindung aller Stufen** in das gewählte Kontrollumfeld ist zwingend. Wir legen Wert darauf, dass sich die Führungsverantwortlichen mit der Güte des **Workflows** und dem **Internen Kontrollsystem** auseinandersetzen. Das Interne Kontrollsystem und die **Qualitätssicherung** sollen so eingerichtet sein, dass

sie der **Unternehmenskultur** entsprechen und eine **einfache, zweckmässige und zügige** Bearbeitung nicht behindern.

Die Startbesprechung dient zudem dazu, dass **Wünsche und Anregungen** der Verantwortlichen der Finanzkontrolle mitgeteilt und von dieser gegebenenfalls in die Prüfungshandlungen integriert werden können. Gleichzeitig geben die Prüfenden einen kurzen Überblick über die vorgesehenen Prüfungshandlungen.

Checkliste

Aufgrund der Erkenntnisse aus den vorgenannten Abklärungen und Beurteilungen ergänzen die Prüfenden eine bestehende Checkliste. Diese umfasst die für die Beurteilung der Staatsrechnung relevanten Fragestellungen und ist nach Prüffeldern, die im Wesentlichen den Bilanzpositionen folgen, aufgebaut. Die notwendigen Ergänzungen ergeben sich vorab aus dem Prüffelderplan (Abb. 6) und aus der Startbesprechung.

Die Prüfenden besprechen die geplanten Prüfungshandlungen mit dem verantwortlichen Vorgesetzten und starten anschliessend mit den Prüfungen vor Ort.

3.3.2 Arbeitspapiere

Prüfen und berichten sind die Grundfunktionen der Revision. Die Grundlage der Berichterstattung bilden die Arbeitspapiere. Der Dokumentationscharakter zeigt sich vor allem darin, dass sie als Beweismittel für die Durchführung der Prüfung herangezogen werden können, ein Aspekt, der die besondere Sorgfalt erklärt, mit der die Prüfenden ihre Papiere führen sollten. Ohne die Arbeitspapiere herabmindern zu wollen, muss betont werden, dass sie nie Selbstzweck, sondern als „Arbeits“-Papiere im eigentlichen Sinne zu betrachten sind.

Die Arbeitspapiere sind nicht öffentlich und werden in der Regel nur den Aufsichtsorganen und den Organen der internen Qualitätskontrolle zugänglich gemacht.

3.3.3 Berichterstattung

In der schriftlichen Berichterstattung legt die Finanzkontrolle grossen Wert auf eine empfänger- bzw. kundenorientierte Ausrichtung. Für den ZVV ergeben sich daraus folgende schriftlichen Berichte:

- Attest; Bestätigung der Richtigkeit der Rechnung (Abb. 7)

- Ergänzungs- und Erläuterungsbericht mit zusammengefasstem Prüfungsergebnis oder Revisionsbemerkungen in Form eines Management Letter.
- Bericht über Sonderaufträge

Attest

In Anlehnung an den handelsrechtlichen Bestätigungsbericht zeigt das Attest auf, dass die Prüfung nach den gesetzlich vorgeschriebenen Bestimmungen erfolgt ist und die, der Prüfung zugrunde liegenden Soll/Ist-Vergleiche keine wesentlichen Abweichungen enthalten. Mit der zunehmenden Bedeutung von Begutachtungen betreffend Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit und damit vertiefter Prüfungen in einzelnen Prüffelder verlor diese Berichtsart weitestgehend an Bedeutung. Für selbstständige öffentlich-rechtliche Anstalten wie den ZVV hat dieser Bericht jedoch nach wie vor eine gewisse Bedeutung. Er zeigt dem politisch zusammengesetzten Verkehrsrat in standardisierter Form die Bestätigung der Richtigkeit der Rechnung beziehungsweise macht punktuell auf **wesentliche Mängel und Verstösse** aufmerksam.

Bericht der Finanzkontrolle an die verantwortlichen Organe des Zürcher Verkehrsverbundes, Zürich

Als Revisionsstelle haben wir die Buchführung und die Jahresrechnung des Zürcher Verkehrsverbundes, Zürich für das am 31. Dezember 1999 abgeschlossene kantonale Geschäftsjahr geprüft. Die Laufende Rechnung schliesst mit einem Ertragsüberschuss von Fr. 37'697'151.63 ab. Es wird ein Kapital von Fr. 83'331'280.40 und ein Ertragsüberschuss des Rechnungsjahres von 37'697'151.63 ausgewiesen.

Für die Jahresrechnung ist die Direktion des Zürcher Verkehrsverbundes verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese nach Finanzhaushaltsgesetz FHG §§ 39 ff. und den massgeblichen Verordnungen und Erlassen zu prüfen und zu beurteilen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen des Berufsstandes, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben der Jahresrechnung mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung der Jahresrechnung als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung entsprechen die Buchführung und die Jahresrechnung den gesetzlichen Vorschriften.

Zürich, 14. September 2000

Finanzkontrolle des Kantons Zürich
Chef der Finanzkontrolle Revisor mbA

Abb. 7: Attest

Erläuterungsbericht, Management Letter

Grössere Bedeutung als dem Attest kommt dem Erläuterungsbericht oder dem Management Letter zu. Dieser Bericht wird üblicherweise in eine Zusammenfassung und einen Erläuterungsteil gegliedert. Er gibt detailliert Auskunft über die Prüfungsfeststellungen und enthält Empfehlungen zur Verbesserung. Er ist primär als Arbeitsgrundlage für die Führungsverantwortlichen der geprüften Stelle konzipiert. Gleichzeitig dient er den Interessierten der vorgesetzten Organe und der Exekutive zur Wahrung ihrer Führungsverantwortung.

Bei Interesse haben bezeichnete Mitglieder der Legislative die Möglichkeit, den detaillierten Bericht bei der Finanzkontrolle einzusehen und ergänzende Auskünfte einzuholen.

In der schriftlichen Berichterstattung ist es Voraussetzung, sich exakt und unmissverständlich auszudrücken. Gerade in der Forderung nach dem **exakten und unmissverständlichen Ausdruck** ist ein wesentlicher Einfluss des NPM auf die Berichterstattung erkennbar. Dazu gehört ein einheitlicher, übersichtlicher Aufbau. Die Finanzkontrolle hält sich dabei im Wesentlichen an folgendes Schema.

Inhaltsverzeichnis

1. Zusammengefasstes Prüfungsergebnis
2. Auftrag
3. Prüfungsergebnis im Detail
 - ⇒ Vollständigkeit, Richtigkeit, Bewertung und Darstellung der Bestandesrechnung
 - ⇒ Vollständigkeit, Richtigkeit, Rechtmässigkeit der laufenden Rechnung
 - ⇒ Vollständigkeit, Richtigkeit, Rechtmässigkeit der Investitionsrechnung
 - ⇒ Ordnungsmässigkeit, Organisation und Einhaltung des IKS
 - ⇒ Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit
 - ⇒ *Darstellung des Sachverhalts*
 - ⇒ *Beurteilung*
 - ⇒ *Empfehlung*
4. Schlussbemerkung
 - ⇒ weiteres Vorgehen
 - ⇒ Schlussbesprechung

Abb. 8: Gliederung Erläuterungsbericht

Die Forderung an die Prüfenden, vermehrt Begutachtungen vorzunehmen, verlangt auch in der Berichterstattung eine angemessene Form. Bei der traditionellen Prüfung stehen die Attribute „knapp, direkt, objektiv, nachprüfbar und

überzeugend“ im Vordergrund. Gerade aber die knappe und objektive Formulierung einer Begutachtung stellt hohe Ansprüche an die Berichterstattenden und beinhaltet im Einzelfall sogar einen Widerspruch. Ein wesentliches Element der objektiven Darlegung eines begutachteten Sachverhaltes ist das Eingehen auf Art und Umfang des Vorgehens. Zusätzlich ist darzulegen, welche sachgerechten Urteilkriterien von wo abgeleitet oder ausgewählt wurden. In der Zielsetzung einer **kundengerechten Dienstleistung** genügt es nicht, erkannte Mängel oder Schwachstellen lediglich aufzuführen. Nur wenn der Berichtsverfassender den Leser überzeugen kann, dass die Mängel behoben werden können, ist der Bericht erfolgreich.

Mündliche Berichterstattung, Schlussbesprechung

Die mündliche Berichterstattung erfolgt in Form von Gesprächen mit den Partnern während der Revision oder im Anschluss an die Revision in Form einer Schlussbesprechung. Die vorgesetzte Direktion (Exekutive) wird im Rahmen des jährlich stattfindenden Informationsgesprächs über die wesentlichsten Feststellungen und den daraus erkennbaren Handlungsbedarf orientiert.

Die Gespräche während der Revision basieren zumeist auf Zwischenresultaten und dienen vorab dem Zweck, die Tragfähigkeit der Beurteilung zu überprüfen oder direkte Massnahmen zu veranlassen. Bei der Erläuterung einzelner Zwischenresultate ist jedoch äusserste Vorsicht geboten. Im Sinne einer konsequenten Ausrichtung auf Kundenorientierung, fachliche Kompetenz, Teamfähigkeit, Arbeitsstil und Fachwissen darf die Gewichtung der erläuterten Ergebnisse nicht vorweggenommen werden. Die Bedeutung, die einem Sachverhalt zukommt, lässt sich oftmals erst in der Gesamtbeurteilung feststellen.

Die Schlussbesprechung findet in der Regel mit der Direktion des ZVV statt. Der Prüfende soll dabei neben der Erläuterung der Resultate bei Bedarf auch eine Initiatorfunktion wahrnehmen und Hinweise zur konkreten Umsetzung der im schriftlichen Bericht beschriebenen Empfehlungen geben.

Follow up

Mit einem konsequenten Follow up muss sichergestellt werden, dass die Feststellungen und Empfehlungen umgesetzt werden. Das Follow up beginnt mit der schriftlichen Stellungnahme zum Prüfbericht durch die Geprüften innert drei Monaten. Ist diese Stellungnahme nach Einschätzung der Finanzkontrolle ungenügend, kann sie im Bereich der Ordnungsmässigkeit und Rechtmässigkeit eine Weisung erlassen. Anderenfalls kann sie die Fragestellung der Exekutive unterbreiten, welche abschliessend beschliesst.

Anlässlich der nächsten ordentlichen Prüfung oder in Einzelfällen mit ausserordentlichen Reviews stellt die Finanzkontrolle die Umsetzung fest und nimmt eine Beurteilung vor.

3.4 Schlussbetrachtung

Mündige kantonale Angestellte entscheiden im Rahmen ihrer Kompetenz, Verantwortung und Aufgabe selbstständig, orientiert an Recht und Auftrag. Sie richten sich nach den Bedürfnissen der Bürger und sind bestrebt, in jeder Situation ihr Bestes zu geben. (Schedler, Anreizsysteme; S.214).

Diese zentrale Aussage zur Kultur im NPM zeigt den Ansatz zur Zielkonformität zwischen den traditionellen Ordnungsprinzipien, Rechts-, Wirtschafts- und Sozialstaatlichkeit mit seinen direktdemokratischen Instrumenten und der uneingeschränkten Maxime der Effizienz und Effektivität. Trotzdem besteht im Einzelfall ein Spannungsfeld und gegebenenfalls ein Zielkonflikt in einem System, das einerseits durch die Beschränkung von Volk und Parlament auf grundsätzliche und wesentliche Entscheidungen und andererseits auf Selbstreferentialität und Selbstorganisation der Ausführenden aufbaut.

In diesem Kontext gilt es für die Finanzkontrolle, ein ausgewogenes Mittel zwischen interventionistischer Aufsicht und Dienstleistungsrolle im Sinne von Wertschöpfung zu finden. Die Anforderungen sind hoch und verlangen von der Finanzkontrolle zwingend Qualitäten einer lernenden Organisation. In diesem Sinne wird die hier vorgestellte Aufgabenstellung nicht statisch erledigt. Im Gegenteil, nicht zuletzt aufgrund des neuen Finanzkontrollgesetzes und der immer konsequenteren Ausrichtung auf die Grundsätze des NPM unterliegt die Methodologie der Finanzaufsicht einer hohen Dynamik.

Le contrôle des entreprises publiques au canton de Zurich

Ernst Kleiner, Chef de service, Contrôle des finances du canton de Zurich

Daniel Strebel, Réviseur, Contrôle des finances du canton de Zurich

Le contrôle des entreprises publiques au canton de Zurich

1. Structures des entreprises du canton de Zurich

- 1.1 «L'entreprise» Administration publique
 - 1.1.1 Du pilotage par l'input au pilotage par l'output
 - 1.1.2 Systèmes de contrôle
 - 1.1.3 Exemple des HES
- 1.2 Organismes non autonomes de droit public
- 1.3 Organismes autonomes de droit public
- 1.4 Sociétés de participation

2. Surveillance financière dans le canton de Zurich

- 2.1 Fondements juridiques
- 2.2 Organisation
- 2.3 Attributions
- 2.4 Compétences
- 2.5 Entreprises publiques et Contrôle des finances
 - 2.5.1 Surveillance financière
 - 2.5.2 Mandats de révision ou de contrôle
 - 2.5.3 Contrôle des subventions
 - 2.5.4 Approche globale
 - 2.5.5 Importance du contrôle des entreprises publiques sous la forme d'une mission globale
 - 2.5.6 Objet et sujet de contrôle
 - 2.5.7 Incidence du contrôle
 - 2.5.8 Appréciation de la procédure de contrôle
 - 2.5.9 Documentation
- 2.6 Conclusions

3. Etude de cas sur la Communauté de transport zurichoise (*Zürcher Verkehrsbund - ZVV*)

- 3.1 La Communauté de transport zurichoise
 - 3.1.1 Activité et Charte d'entreprise
 - 3.1.2 La Communauté de transport en chiffres
- 3.2 Concept de contrôle : le modèle bipartite
 - 3.2.1 Contrôle des entreprises de transport
 - 3.2.2 Contrôle de la ZVV
- 3.3 Surveillance financière ; contrôles effectués par le Contrôle des finances
 - 3.3.1 Travaux préparatoires
 - 3.3.2 Documents de travail
 - 3.3.3 Etablissement du rapport
- 3.4 Remarques finales

Le contrôle des entreprises publiques au canton de Zurich

1. Structures des entreprises du canton de Zurich

1.1 «L'entreprise» Administration publique

En Suisse comme ailleurs en Europe, le thème de la *Nouvelle gestion publique* (NGP) est sur toutes les lèvres. Ici, les représentations traditionnelles de la démocratie et des exigences constitutionnelles viennent apparemment se heurter aux impératifs de performance, d'efficacité et d'efficience de l'action publique. Quoique cette question des mécanismes de gestion de l'Etat (du Canton) ne soit pas à proprement parler au cœur de notre discussion, il est difficile d'en faire abstraction, notamment lorsque l'on aborde le sujet du contrôle des entreprises publiques.

Il convient de consulter le cadre réglementaire de la gestion publique, afin d'élucider une question cruciale : jusqu'à où l'Etat (le Canton) doit-il intervenir ? Dans le canton de Zurich, la réponse apportée est plutôt restrictive. Actuellement, un débat s'est instauré sur le point de savoir si, et dans quelle mesure, certaines tâches doivent relever de l'Etat (du Canton). Le gouvernement (*Regierungsrat*) du canton de Zurich a par exemple décidé que le domaine de l'approvisionnement énergétique n'entrerait plus dans le cadre des attributions de l'Etat (du Canton) ; en la matière, le fait que celui-ci dispose en droit d'une marge de manœuvre plus limitée qu'un acteur privé n'a pas peu influé sur cette décision.

Cette limitation qu'implique le cadre juridique est parfaitement illustrée par la conception même de la démocratie. Dans son acception suisse, la démocratie allie traditionnellement l'action publique à une participation de la citoyenneté politique. Cette dernière s'effectue essentiellement par une légitimation directe et donc, par un pilotage conditionnel de l'administration. Ce système basé sur les pratiques constitutionnelles est plus ou moins en contradiction avec les impératifs de la NGP, puisque la marge de manœuvre nécessaire à une gestion de l'administration au sens d'une entreprise normale se réduit.

Même si cette réflexion autour des réserves inhérentes à la conception de l'Etat (du Canton) n'en est qu'à ses débuts, la population, le Parlement cantonal (*Kantonsrat*) et le Gouvernement cantonal (*Regierungsrat*) du canton de Zurich se sont engagés à développer les conditions de base en vue d'un pilotage final (par l'output). Avec l'aide d'une ordonnance relative au budget global qui s'appuie sur une loi de réforme de l'administration les instruments de planification, de budgétisation et de reddition des comptes ont été déterminés.

C'est par le biais d'une **enveloppe budgétaire globale** ainsi que d'un **plan de financement et de développement coordonné** comme instrument de planification pluriannuel que tous les ans les offices publics se voient attribuer, sous la forme d'un budget net ou brut, les fonds qui leur sont nécessaires pour remplir leur mission. Des objectifs sont fixés pour l'intégralité des prestations fournies par un office public ou pour certains groupes de prestations. La qualité et la quantité de ces prestations sont représentées par des indicateurs permettant de bien apprécier le niveau de réalisation des objectifs. Les enveloppes budgétaires globales sont réparties entre un ou plusieurs prestataires de services par le biais de **contrats**, puis les prestations à fournir et les fonds à allouer sont déterminés. En l'état actuel des choses, il semble que le principal problème de ce type de pilotage réside dans la capacité à fixer des objectifs tant qualitatifs que quantitatifs. D'une part, l'administration n'arrive guère à concevoir d'indicateurs suffisamment parlants et pertinents. D'autre part, la politique n'est pas encore en mesure de définir des objectifs, surtout lorsque l'on est en droit de penser que les objectifs politiques, notamment dans une démocratie aux mécanismes consensuels telle que celle de la Suisse, ne sont pas formulés avec suffisamment de clarté.

1.1.1 Du pilotage par l'input au pilotage par l'output

Ces nouvelles conditions générales obligent à revoir les approches d'audit qui jusqu'à présent concernaient essentiellement la régularité, la légalité et l'exactitude du budget et de la comptabilité, et à arrêter de nouveaux critères.

Grâce à la disparition du pilotage par l'input ainsi qu'à la délégation et, donc, à la liberté de conception des processus dans les «entreprises de l'administration», toutes les sévères prescriptions fixant les valeurs cibles sont discréditées et reléguées au rang de facteurs mineurs. Ainsi la comparaison entre les valeurs réelles et les valeurs cibles devient difficilement quantifiable et il en résulte une expertise. Bien que le concept du pilotage final et du budget global (lié à une délégation de compétences importante) empêche le Contrôle des finances de s'appuyer sur des crédits particuliers consentis et accordés légalement, il n'est point question de renoncer par exemple à un examen de la gestion financière.

Une décision entrepreneuriale est toujours empreinte d'incertitude. Ce constat trouve toute sa vérité lorsque de nombreuses responsabilités sont déléguées, comme c'est le cas dans le cadre de procédés décentralisés qui ne sont pas régis de manière globale. Ainsi, apparaissent des libertés de manœuvre qui viennent obligatoirement se heurter à la traditionnelle compétence de révision du Contrôle des finances. Dans ce contexte, le Contrôle des finances doit redéfinir les limites de la marge d'erreur. Il est surtout nécessaire qu'il attache une grande importance à l'évaluation de la matérialité des constatations faites dans le cadre du contrôle. Il doit savoir manier,

dans le cadre des dispositions légales, la marge d'appréciation et de manœuvre sciemment octroyée et les contradictions et conflits qui peuvent surgir en conséquence.

Dans cette optique, il convient non seulement de planifier et de préparer le contrôle mais aussi de rédiger un rapport en fonction des niveaux. Je reviendrais d'ailleurs sur ce dernier point lorsque j'aborderais le cas de la Communauté de transport zurichoise (*Zürcher Verkehrsverbund*). Il est nécessaire de surveiller en permanence les risques, les priorités fixées et les sondages liés aux critères d'efficacité et d'efficience dans l'entreprise. A cet égard, le Contrôle des finances est une organisation en apprentissage. Il faut savoir que l'organisation d'un contrôle est correcte lorsqu'elle permet d'adapter couramment les procédures du contrôle aux mutations touchant son rayon d'action.

1.1.2 Systèmes de contrôle

La NGP et les effets en découlant (plus faible maillage juridique, décentralisation et répartition conséquente des responsabilités à tous les niveaux) entraînent une plus grande liberté de détermination dans les processus. Elle permet implicitement de déléguer des tâches, des compétences et des responsabilités. Ce nouveau concept renforce, à n'en pas douter, l'importance du controlling en tant qu'outil de gestion ainsi que le recours aux services des experts en cette matière. Afin de délimiter et de garantir l'indépendance du contrôle, il convient de bien distinguer les fonctions au sein de chacun des organes engagés. Ce faisant, le gouvernement prend en charge la tâche du controlling avec les contrôles qu'il effectue, tandis que le parlement assure aussi bien les missions de controlling que de contrôle. Le tableau suivant tente de clarifier les tâches des différents acteurs.

Tâches	Organes	Parlement Commissions	Gouvernement Administration	Contrôle des finances	
				Externe	Interne
Vérifications des résultats				✓	✓
Contrôle par analyse des procédures / systèmes				♦	✓
Examen de la gestion		♦	♦		✓
Evaluation de projets			♦	♦	✓
Contrôle juridique			✓	✓	✓
Evaluation de programmes		✓	✓		♦
Contrôle administratif		✓	✓		
Contrôle de l'incidence		✓	✓		♦
Examen du contrôle d'incidence		✓			✓
Controlling		✓	✓		
		✓ <i>Tâche clé</i>	♦ <i>Contrôle possible</i>		

Illustration 1: Aperçu des tâches de vérification et de contrôle

1.1.3 Exemple des HES

La Haute Ecole Spécialisée de Zurich (HES-Z) regroupe actuellement 9 établissements partenaires et compte plusieurs autorités responsables (fondations, coopératives, organismes de droit public etc.). Toutefois, cette diversité dans les organes responsables n'a guère d'influence sur la surveillance financière de ces écoles. Dans le cas des organismes responsables relevant du droit privé, il faut tenir compte, lors du contrôle, du droit public, du droit fédéral des sociétés ainsi que du droit des personnes et des droits réels, lesquels ne revêtent cependant qu'une importance marginale en matière de reddition des comptes. Ainsi le droit déterminant pour ces organisations ne prévoit que des exigences minimales liées au concept d'«image fidèle» et à la protection des créanciers.

1.1.3.1 Surveillance

La surveillance suprême des établissements partenaires de la HES-Z est fixée de façon unifiée dans la Loi cantonale sur les Hautes études spécialisées et les Ecoles Supérieures Spécialisées (LCHES). Selon la loi, la surveillance des finances incombe au **Parlement cantonal**. Ce dernier alloue les enveloppes budgétaires globales et les autres prestations publiques. Le **Gouvernement cantonal**, quant à lui, est responsable de la surveillance administrative. Il se charge en outre d'édicter les ordonnances nécessaires ainsi qu'une réglementation en matière de tarifs. Il vote également les enveloppes budgétaires globales et les autres prestations publiques à l'attention du Parlement cantonal. Le Département cantonal de l'instruction publique endosse ici la responsabilité de coordination et d'exécution avec l'**office chargé des HES**. Par conséquent, cet office abrite la direction de la HES-Z qui recrute en grande partie ses membres en son sein. Elle se charge d'assurer l'interface avec la Confédération, qui octroie des contributions en fonction de la prestation. La surveillance administrative des établissements partenaires incombe en revanche au Conseil de la HES-Z.

Cette structure hiérarchique apparaît complexe, mais doit se soumettre à l'exigence de plus grande autonomie dans la formation des processus, sans porter atteinte à la responsabilité de la politique et donc aux règlements existants de l'Etat de droit.

1.1.3.2 Comptabilité

Les comptes sont établis sous forme d'un compte global, comme nous l'avons déjà mentionné. Autrement dit, les principaux groupes de produits sont présentés à

l'aides d'indicateurs et de chiffres-indices. La présentation des comptes se base essentiellement sur des relevés systématiques et sur une comptabilisation des coûts et prestations. A côté de cela, chaque établissement partenaire de la HES-Z tient sa propre comptabilité. Le plan comptable des pouvoirs publics est déterminant pour la présentation des comptes consolidés. En outre, chaque école gère une comptabilité selon le plan comptable général pour petites et moyennes entreprises.

L'information présentée dans un compte global à titre de reddition publique des comptes se décompose comme suit :

Financement

La rubrique Financement met en parallèle le budget global d'une part, et les charges/recettes brutes d'autre part. Seuls les investissements sont représentés dans un poste séparé. Ceux-ci figurent dans les comptes des exercices suivants au titre de coûts calculatoires.

Mandat / cadre

Le mandat est formulé par écrit et reproduit dans la reddition des comptes. Le cas échéant, des constatations peuvent être jointes en cas de réalisation de mission divergente.

Effet / efficience

L'objectif est de parvenir à des indicateurs appropriés, ce qui se révèle toutefois extrêmement difficile. Les chiffres indices ne permettent pas, à divers égards, de tirer des conclusions quant à l'efficience. La Haute École Spécialisée produit par exemple des données relatives aux conditions d'emploi après la fin des études. Cette question d'emploi semble pleinement justifiée ; toutefois le facteur exogène de la situation du marché de l'emploi à moyen terme n'y est guère pris en compte.

Performance / efficacité

S'agissant de la performance, nous trouvons des données sur le nombre d'étudiants ainsi qu'une constatation relative au chiffre d'affaires provenant de l'activité secondaire du transfert de savoir-faire.

Rentabilité

Dans cette configuration, la Haute École Spécialisée se compare à une référence. Dès lors qu'une référence appropriée a été établie et publiée, cette présentation paraît

idéale. Mais bien souvent, de tels chiffres sécurisés ne sont pour bien des raisons pas disponibles.

1.2 Organismes non autonomes de droit public

A titre d'exemple d'organisme non autonome de droit public, nous prendrons la Communauté de transport zurichoise (*Zürcher Verkehrsverbund*). La grande différence entre un organisme non autonome de droit public et une unité administrative «normale» est que le premier est doté de compétences spéciales. La Communauté de transport zurichoise est dotée par exemple de la capacité d'être partie et d'ester en justice. Il peut moins facilement déléguer des compétences que l'organisme autonome de droit public. Par exemple, le Gouvernement cantonal fixe la contribution du canton aux déficits d'exploitation. La participation du canton aux investissements de la Confédération est soumise aux dispositions constitutionnelles concernant le référendum financier. La présentation des documents comptables est effectuée dans le cadre du compte d'Etat (compte du canton de Zurich) et dépend du législatif pour l'octroi des crédits.

1.3 Organismes autonomes de droit public

En tant que forme d'organisation plus indépendante, le canton de Zurich connaît une spécificité : l'organisme autonome de droit public. Tel est par exemple le cas de l'Assurance immobilière (*Gebäudeversicherung*), de l'Université, des établissements partenaires de la HES-Z, de l'Ecole des Hautes Etudes Pédagogiques de Zurich (*PHZ*), de la Banque Cantonale de Zurich, de l'Institut des Assurances Sociales et des Centrales Electriques. Pour ces organismes se pose toujours la question de savoir s'il s'agit encore d'une mission relevant de l'Etat (du Canton) qui est prise en charge. Par exemple, la forme d'entreprise est illustrée dans le cas de l'Assurance immobilière. Cet organisme est placé sous la surveillance suprême du Parlement cantonal, qui approuve les rapports d'exercice et les comptes annuels et qui prépare la loi déterminante avant de la soumettre à l'avis du peuple. Le Gouvernement cantonal assure la surveillance générale en occupant par exemple le poste de réviseur ou un siège au conseil d'administration, dont la principale tâche est la surveillance de la direction. Il dispose ainsi de larges compétences, en particulier en matière de planification et de budgétisation, mais aussi dans la composition et le contrôle de la direction. Les comptes sont établis séparément au compte d'Etat. L'organisme autonome de droit public est géré de manière indépendante selon des principes commerciaux. L'exploitation se doit d'être rentable.

1.4 Sociétés de participation

Dans le cas des sociétés de participation, comme l'entreprise de technologie informatique «abraxas Informatik AG» ou de l'aéroport «Zürich unique AG» dans le canton de Zurich, il n'existe aucun lien de droit public entre les sociétés et les pouvoirs publics. L'influence du canton se limite à d'éventuelles restrictions formulées par voie réglementaire ou à un possible contrat d'engagement mutuel. Les sociétés sont libres du point de vue de leur direction et relèvent exclusivement du droit privé (droit des sociétés, droit des personnes et droits réels).

Dans le contexte des mécanismes de gestion étatique/cantonale, la question récurrente pour cette forme d'entreprise est de savoir dans quelle mesure ces sociétés assument des tâches publiques et seraient par conséquent, soumises au droit public. Fondamentalement, il convient de partir du principe que la tâche n'est plus reconnue comme relevant de l'Etat (du Canton) ce qui équivaut à dire qu'elle est soumise en grande partie au droit privé. Toutefois, l'exemple de la question des nuisances sonores occasionnées par le tout nouvel aéroport «Zurich unique» SA illustre qu'une société peut largement être limitée dans son développement par le droit public. La comptabilité des entreprises relève du droit des sociétés. Mais l'aéroport «Zürich unique» SA et le canton Zurich, le dernier en qualité d'actionnaire principal, envisagent d'entrer en bourse, ce qui laisse supposer le recours à d'autres normes comptables, comme les normes telles que les recommandations relatives à la présentation des comptes en Suisse, les IAS (international accounting standards – normes comptables généralement admises à échelle internationale) ou similaires.

2. Surveillance financière dans le canton de Zurich

2.1 Fondements juridiques

Les articles 39 – 44 de la Loi sur les finances du canton Zurich du 2 septembre 1979 régissent les attributions et le statut, les principes de contrôle ainsi que les compétences du Contrôle des finances, son devoir d'information et les rapports à présenter. Cette réglementation sera remplacée par la Loi sur le Contrôle des finances du 30 octobre 2000 qui entrera en vigueur en 2001. Aux termes de ce texte législatif, le Contrôle des finances est l'organe suprême chargé de la surveillance financière. Ses tâches recouvrent la révision aussi bien externe qu'interne. Le Contrôle des finances seconde le Parlement cantonal dans l'exercice de la haute

surveillance sur le Gouvernement, l'administration et les tribunaux et assiste également le Gouvernement cantonal dans l'exercice de la surveillance disciplinaire de l'administration. Il constitue un office indépendant et autonome et accomplit ses activités de contrôle dans les limites des obligations constitutionnelles et légales ainsi que des principes de contrôle reconnus. Il est rattaché à la Présidence du Parlement cantonal sur le plan administratif. Les explications suivantes se fondent sur la nouvelle Loi sur le Contrôle des finances et non plus sur les dispositions des articles 39 – 44 de la Loi cantonale sur les finances.

2.2 Organisation

La directrice ou le directeur du Contrôle des finances est élu(e) par le Gouvernement cantonal sous réserve de l'approbation du Parlement cantonal. Le Contrôle des finances a la compétence de nommer et de promouvoir son personnel dans les limites du budget qui lui est accordé. Le projet de budget du Contrôle des finances est remis au Gouvernement cantonal qui le transmet, sans le modifier, au Parlement cantonal. Dans le cadre de ses compétences, le Contrôle des finances est assimilé à une direction (département). Ses prestations sont évaluées tous les deux ans par une commission composée de six personnes, d'ordinaire des politiciens et experts.

Le Contrôle des finances compte 25 postes (contre 22 précédemment) selon la nouvelle réglementation. Le personnel recruté regroupe des experts-comptables, des fiduciaires, des comptables, des experts en controlling, des experts de finances, des diplômés en gestion d'entreprises, des informaticiens, des ingénieurs civils, des architectes et des chefs de chantier. A ceux-ci devraient dorénavant s'ajouter des juristes et des économistes. Le Contrôle des finances peut faire appel aux services d'experts pour certains mandats.

2.3 Attributions

Le Contrôle des finances a pour mission d'examiner tous les échelons de l'exécution du budget du canton Zurich conformément à des critères de régularité, légalité, efficacité, opportunité, économie, efficacité. Il lui incombe de mettre en exergue l'axe central de chaque cas sans perdre de vue que la révision du compte d'État (compte du canton de Zurich) doit rester au coeur de ses préoccupations. Le Contrôle des finances peut aussi se voir confier des mandats spéciaux par le Parlement et le Gouvernement du canton dans le but de les aider à exercer leurs fonctions de surveillance (haute surveillance et surveillance disciplinaire de l'administration). Il doit enfin s'acquitter de missions émanant de la Confédération (en matière de construction et entretien des routes nationales, de formation et de recherches, d'asile et de subsides de formation, etc.).

2.4 Compétences

Le champ de compétences du Contrôle des finances en matière de surveillance financière est très vaste, sous réserves de dispositions légales spéciales : budget global de l'Etat (du Canton) ; organismes cantonaux de droit public ; organisations et personnes extérieures à l'administration cantonale qui se voient confier des missions d'ordre public par le canton ; organisations et personnes bénéficiant de prestations (subventions) cantonales. L'attribution de compétences prévues par la loi a pour but d'éviter que certains domaines échappent au contrôle. La formule «sous réserves de dispositions légales spéciales» implique que la réglementation en question doit expressément mentionner le domaine ne relevant pas de la surveillance financière du Contrôle des finances (Banque Cantonale de Zurich, Centres Electriques, Institut des Assurances Sociales, Assurance immobilière). La surveillance financière des communes est visée par la loi communale et n'entre donc pas dans le champ de compétences du Contrôle des finances.

2.5 Entreprises publiques et Contrôle des finances

2.5.1 Surveillance financière

Aux termes de la Loi sur le Contrôle des finances, la surveillance financière porte sur les entreprises publiques, sauf stipulation contraire dans une législation spéciale. Le Contrôle des finances exerce aussi ses activités de surveillance dans les organismes abritant, conformément à la loi ou à leurs statuts, leur propre service de révision ou de contrôle.

2.5.2 Mandats de révision ou de contrôle

Pour autant que l'intérêt du Canton le justifie, le Contrôle des finances exerce également la fonction de service de révision ou de contrôle dans les entreprises publiques. Outre ses missions de contrôle en matière de révision des comptes, il doit examiner les subventions dans les entreprises percevant des fonds publics (contributions). Le Contrôle des finances cèdera prochainement plusieurs de ces mandats (révision des comptes annuels pouvant également être réalisée par des tiers) pour ne plus assurer que la surveillance financière de l'entreprise (défense des intérêts du canton).

2.5.3 Contrôle des subventions

Aux termes des dispositions légales, le contrôle de l'allocation de subventions en bonne et due forme (contributions du Canton) incombe au service administratif chargé de l'octroi et du versement des contributions. Le Contrôle des finances vérifie si ce service remplit correctement son cahier des charges en termes de quantité et de qualité. Il procède à des contrôles sur place uniquement après consultation ou sur l'ordre du service chargé du contrôle des prestations liées à l'allocation de subventions ou de la direction (département) supérieure.

2.5.4 Approche globale

Le Contrôle des finances a attiré l'attention du Gouvernement et du Parlement du canton sur la nécessité d'une approche globale des risques («risk management»), incluant des dispositifs de détection avancée et de révision périodique. Cette approche globale se doit de considérer comme un tout, c'est-à-dire, l'ensemble des activités des administrations, sans oublier d'y adjoindre tant les activités des organisations auxquelles participe grandement la collectivité – ou dans lesquelles elle détient des engagements juridiques – que celles des institutions pouvant avoir des engagements liant le Canton au plan politique. Le Contrôle des finances fait remarquer que ce n'est pas l'existence de risques qui constitue un problème mais leur méconnaissance ou leur contrôle et leur gestion insuffisante. La privatisation d'offices et d'entreprises (transformation en sociétés anonymes ou en corporations de droit public, etc.) confère de plus en plus d'importance à cette approche globale.

2.5.5 Importance du contrôle des entreprises publiques sous la forme d'une mission globale

En se fondant sur les valeurs expérimentées au cours des dernières années, il s'avère qu'environ 2 à 3 années / homme ou 10 à 15 % du personnel sont nécessaires pour assurer le contrôle des entreprises publiques (mandats de révision et/ou de contrôle et contrôle des subventions). L'ampleur de ce contrôle dépend du volume de capitaux injectés dans l'entreprise par le Canton ou des fonds que l'entreprise doit verser au Canton. Dans le cadre de la restructuration actuelle (concentration de ses effectifs sur sa vocation première, **la surveillance financière**), le Contrôle des finances vérifie l'emploi des ressources dans ce domaine en tenant compte du risque et du principe de matérialité et définit de nouvelles priorités pour le contrôle.

2.5.6 Objet et sujet du contrôle

L'objet est l'entreprise publique soumise au contrôle ainsi que le service administratif chargé de l'octroi et du versement des subventions. Les sujets du contrôle peuvent être la comptabilité ou tout autre domaine précis, conformément à la mission et à l'objectif de contrôle. Alors que les missions privilégiaient autrefois la régularité et la légalité, les principes d'efficacité, d'opportunité, d'économie et d'efficacité ont actuellement tendance à primer dans le cadre de contrats de prestations.

2.5.7 Incidence du contrôle

Les résultats du contrôle sont consignés dans un rapport. Ce rapport regroupe un ensemble de constatations et de recommandations. Ce rapport sert également de base à l'approbation ou non par le Canton des comptes de l'entreprise et à l'octroi ou à la suspension de la subvention.

2.5.8 Appréciation de la procédure de contrôle

Le Contrôle des finances tente actuellement d'analyser si la procédure globale de contrôle dans ce domaine et chacune de ses étapes sous-jacentes répondent aux critères d'opportunité, d'efficacité et d'efficacité. Tous les processus sont examinés et doivent être optimisés.

2.5.9 Documentation

Tout contrôle doit être documenté selon un procédé bien défini. Il est soumis à un examen de qualité interne par le supérieur hiérarchique direct ainsi qu'à une expertise par la direction du Contrôle des finances. Les rapports doivent être signés par les réviseurs et la direction du Contrôle des finances. Les documents de travail doivent être signés par le réviseur et visés par le supérieur hiérarchique direct (contrôle de qualité). Une fois par semestre, le Contrôle des finances informe par écrit le Parlement et le Gouvernement du canton de ses activités de surveillance.

2.6 Conclusions

Les objectifs de contrôle tels que la régularité, la légalité, l'efficacité, l'opportunité, l'économie et l'efficacité de la gestion budgétaire sont en principe mis au même rang.

Par le biais de son activité de contrôle, le Contrôle des finances doit promouvoir une gestion cantonale efficiente et efficace. La mise en application de mesures a été renforcée avec l'appui de la Loi sur le Contrôle des finances en autorisant le Contrôle des finances à prononcer des directives en cas de non-observation des critères de régularité et de légalité. Le suivi du dossier, qui succède à la phase de révision, recouvre le contrôle de la mise en application des mesures à prendre par les organismes soumis au contrôle à la suite des recommandations exprimées dans le rapport de contrôle.

3. Etude de cas sur la Communauté de transport zurichoise (*Zürcher Verkehrsverbund - ZVV*)

3.1 La Communauté de transport zurichoise

3.1.1 Activité et Charte d'entreprise

La ZVV fédère toutes les entreprises de transports publics du canton de Zurich. Elle dessert le canton de Zurich ainsi que les communes avoisinantes et propose **dans l'ensemble de la région communautaire un tarif de zone simple et unifié** pour le train, le tram, le bus, le car postal, le bateau ou les transports à câble. La ZVV a pour ambition de garantir des trajets de courte durée et de bonnes correspondances sur les grandes lignes comme sur le trafic interurbain.

La ZVV **gère la mobilité** dans la région de Zurich. En 2000, un jury de l'Exposition universelle d'Hannovre a reconnu ce principe de gestion de la mobilité comme étant **un projet exemplaire sur le plan mondial**.

Afin de dresser un bilan de 10 ans d'activité, la ZVV s'est prêtée à une analyse de la situation qui a débouché sur la définition d'une nouvelle charte d'entreprise. En s'appuyant sur les trois valeurs clés «**responsabilité – interconnexion des réseaux – engagement**», elle regroupera aussi à l'avenir les prestations de ses partenaires, à savoir les sociétés de transport du canton de Zurich, de manière à proposer un très large éventail de services de transport. Sa grande priorité est de se montrer pleinement consciente de ses responsabilités vis-à-vis de ses collaborateurs et de ses clients en satisfaisant les besoins de mobilité de ces derniers.

Missions, fondements juridiques

Après avoir été approuvée par référendum, la Loi cantonale sur les transports publics est entrée en vigueur le 27 mai 1990. Elle a pour objet de desservir le canton en

proposant un service de transports publics performant et répondant à des principes économiques. L'Etat (le Canton) peut prendre une participation dans les entreprises de transports publics, leur verser des contributions à des fins d'investissement et d'exploitation et leur garantir des prêts pour autant que la Confédération ne soit pas tenue de fournir des prestations. Il peut également octroyer un prêt d'une durée limitée et ne portant pas intérêt pour préfinancer les missions devant être effectuées par des tiers. La **Commission des transports conclut des contrats de collaboration avec les entreprises de transport**. Les conventions nécessaires pour les différentes périodes horaires sont prévues dans des contrats de transport. Le **contrat de transport** régleme en particulier les réseaux de lignes, les liaisons, les arrêts, les postes à pourvoir aux stations, les heures de fonctionnement, les intervalles, les moyens de transport, les places disponibles et les accessoires des trains ainsi que l'indemnisation due par la Communauté de transport. Les besoins des handicapés doivent également être pris en compte.

Structure

Pour remplir cette mission, le Canton regroupe les entreprises de transports publics du canton au sein d'une Communauté de transport. La ZVV est un organisme non autonome relevant du droit public cantonal et doté de la capacité d'être partie et d'ester en justice. Elle est gérée selon les principes de la Nouvelle Gestion Publique (NGP).



Illustration graphique 2 : Organisation de la ZVV

La ZVV regroupe 40 entreprises de transport indépendantes. Les attributions, les compétences et les responsabilités sont réparties en deux catégories, l'une stratégique et l'autre opérationnelle. Autrement dit, l'organisation communautaire ZVV définit l'orientation stratégique, et chaque entreprise de transport est responsable de la transposition de cette politique. Ce faisant, 8 entreprises endossent la responsabilité sur le marché au sein de leur secteur, ce qui regroupe la planification de l'offre, le marketing tactique et la propre production.



Illustration graphique 3 : Entreprises de transport responsables sur le marché

Financement

Principales recettes de la Communauté de transport :

- recettes issues du tarif communautaire ;
- prestations de la Confédération ;
- indemnités de tiers pour l'élargissement de l'offre ;
- prestations du canton et des communes pour compenser l'insuffisante couverture des frais ;
- prestations de tiers issues de conventions spéciales.

La ZVV rembourse les frais d'exploitation occasionnés par les prestations que les entreprises de transport lui fournissent, dans la mesure où elle les considère comme partie intégrante d'une saine gestion d'entreprise.

Les entreprises de transport supportent en principe les profits et risques lorsqu'elles enregistrent un résultat d'exploitation qui diverge des montants définis dans les contrats de transport.

La Communauté de transport s'acquitte de ses missions dans les limites du **crédit-cadre accordé par le Parlement cantonal pour une période horaire** de 2 ans au minimum. Une **couverture insuffisante des coûts** de la Communauté de transport est supportée à parts égales (50 %) par le Canton et les communes. Par le biais de ce crédit-cadre, le Parlement cantonal définit les principes relatifs au régime tarifaire ainsi que l'évolution de l'offre à moyen et long terme.

Les **entreprises de transport supportent les conséquences** des différences entre le résultat d'exploitation véritable et les montants fixés dans les contrats de transport.

3.1.2 La Communauté de transport en chiffres

La zone desservie comprend :

Population	1,24 mio.
Bureaux	67 000
Employés	710 000
Communes politiques	171
Communes en dehors du canton	14
Surface totale	1 834 km ²
Surface réservée au trafic	110 km ²
- Routes	96 km ²
- Chemins de fer/aérodromes	14 km ²

Besoins de la clientèle :

Trafic «pendulaire» (travail, formation)	41 %	part de marché 59 %
Achats, loisirs	56 %	part de marché 22 %
Voyages d'affaires	3 %	

Prestation de trafic :

Départs des arrêts :	99 600 000
Kilomètres-convois	63 000 000

Données financières :

Produits du transport ZVV		Fr. 248,0 mio.
dont billets unitaires	45 %	Fr. 111,6 mio.
dont abonnements annuels	28 %	Fr. 69,4 mio.
dont abonnements mensuels	27 %	<u>Fr. 67,0 mio.</u>
Autres produits		<u>Fr. 59,0 mio.</u>
Total des produits		Fr. 307,0 mio.
Contributions des cantons limitrophes		Fr. 1,6 mio.
Contributions de la Confédération		Fr. 37,6 mio.
Contributions du canton de Zurich		<u>Fr. 263,4 mio.</u>
Total des produits		Fr. 609,6 mio.

Prestations aux entreprises de transport			Fr. 545,9 mio.
Charges de personnel	58 %	Fr.283,9 mio.	
Charges d'exploitation	26 %	Fr.125,6 mio.	
Coûts du capital	16 %	<u>Fr. 76,4 mio.</u>	
Contributions aux Chemins de Fer de la Confédération Suisse			Fr. 48,7 mio.
TVA sur le pré-impôt ne donnant pas droit à restitution			Fr. 8,5 mio.
Charges de la Communauté de transport			<u>Fr. 6,5 mio.</u>
Total des charges			Fr. 609,6 mio.

3.2 Concept de contrôle : le modèle bipartite

La complexité de la Communauté de transport zurichoise, avec des entreprises de transport aussi bien privées que publiques et des subventions de diverses autorités (canton et communes), impose la définition d'un concept de contrôle approprié. D'une manière générale, la révision doit appuyer les objectifs de la direction et favoriser la création de valeur ajoutée.

Pour garantir une révision optimale, il semble judicieux de préciser le concept de contrôle en fonction de niveaux. En regardant de plus près la structure de la ZVV, nous décelons un besoin de révision à deux niveaux de direction, autrement dit une nécessité d'optimiser la création de valeur ajoutée du domaine «Assurance services» en faveur des décideurs.

3.2.1 Contrôle des entreprises de transport

Il est dans l'intérêt du décideur, la ZVV / Commission des transports, de constater que les **données fournies** par les entreprises partenaires sont exactes. Ces données, qui sont primordiales pour savoir si le contrat de transport a bien été respecté, ont une réelle incidence sur le versement des rémunérations pour prestations fournies. Par ailleurs, les entreprises de transport sont tenues de **reverser à la ZVV l'intégralité des recettes perçues sur le tarif communautaire**. Dans l'intérêt de la ZVV – ou de la Commission des transports – et conformément aux objectifs de la direction, le concept de contrôle doit porter sur les objets suivants :

Audits financiers

- exhaustivité du décompte des recettes
- fiabilité du système de contrôle interne des entreprises de transport
- qualité des informations financières servant à l'évaluation de l'efficacité de la gestion d'entreprise

Tests de conformité

- respect de la convention contractuelle
- **exactitude des données pertinentes pour la rémunération pour prestations fournies** : (ex. : sondage sur la qualité auprès de la clientèle)
- etc.

Il n'y a pas de besoin fondamental de **contrôles opérationnels**. La ZVV essaie de définir des valeurs de référence en comparant les différentes entreprises de transport et d'en tenir compte dans les contrats de transport. Ce faisant, le but recherché est de voir ces entreprises faire des offres fermes à la ZVV. Ceci devrait permettre de remplir parfaitement les exigences **posées à la production** en matière **d'économie, d'efficacité et d'efficience**. Néanmoins, en réalité, il existe des différences flagrantes d'une société à l'autre **sur le plan de la qualité et des coûts**. Les grandes entreprises de transport notamment sont nettement plus chères que les petites. Enfin, pour cause d'intérêts politiques, il n'est pas possible d'obliger ces entreprises coûteuses à réduire brusquement leurs frais. Cela ne peut se faire que progressivement. L'adjudication de la mission de transport à un autre prestataire meilleur marché a été jugée illégale suivant les dispositions en vigueur par les tribunaux compétents. En réaction, la ZVV tente en permanence de contraindre ces entreprises à réduire leurs dépenses en fixant un plafond de coûts. Contrairement aux prescriptions légales, les profits et risques restent ici à la charge de la ZVV. Cette étroite collaboration ne donne donc pas lieu à des contrôles opérationnels.

Les différentes entreprises de transport pouvant également fournir des prestations à d'autres agents économiques que la ZVV (la poste et les chemins de fer fédéraux ont une activité suprarégionale; un transporteur gère parallèlement une exploitation horticole, etc.), la révision des comptes annuels (**révision des comptes conformément au droit des sociétés**) des entreprises respectives n'a pas d'influence directe sur la ZVV. Les rapports de contrôle concernant la révision de ces comptes annuels pourraient tout au plus mettre en évidence un risque inhérent élevé. Cependant, les entreprises de transport étant juridiquement autonomes, la ZVV renonce à leur imposer des exigences et à les obliger à rendre des rapports de révision. La ZVV a chargé un cabinet d'experts-comptables de contrôler **le caractère complet des recettes** (cf. illustration 4). Ce dernier vérifie chaque année des entreprises de transport par prélèvement d'échantillons. Cette mission s'étend sur une durée de 4 ans. Les entreprises ayant une activité suprarégionale (la poste et les chemins de fer fédéraux) ne sont pas contrôlées par la ZVV. Toutes deux ont un système de contrôle interne et leurs comptes sont en outre révisés par le Contrôle fédéral des finances (CDF), l'organe de surveillance financière de la Confédération.

Au nom de la ZVV, le cabinet ... vérifie le caractère complet des recettes ordinaires des entreprises partenaires ainsi que de leur décompte vis-à-vis de la ZVV. En outre, elle évalue les mécanismes de contrôle financiers. La sélection des entreprises faisant l'objet d'un contrôle s'effectue sur la base d'une planification pluriannuelle et prend en compte les résultats des contrôles précédents.

Illustration graphique 4 : Mandat de contrôle des recettes

Les **tests de conformité** sont réalisés en fonction des besoins. En général, la ZVV attribue tous les ans un mandat suivant les constatations faites par les experts en controlling. Dans ce cas, il est également fait appel à un cabinet d'experts-comptables.

En application des objectifs définis par la ZVV, le mandat comprend :

- étude des bases légales
- analyse des documents remis à la ZVV (comptes réels 1999, décomptes 1999, etc.)
- collation des données chiffrées contenues dans les documents cités précédemment avec les données comptables déjà révisées selon rapport de l'organe de contrôle (si disponible)
- vérification du décompte et information pour pouvoir répondre pertinemment aux questions mentionnées au chapitre 3 sous «Résultats de l'étude».

Illustration graphique 5 : Mandat d'audit de conformité

3.2.2 Contrôle de la ZVV

Le **Contrôle des finances** procède à un **contrôle des comptes** de la ZVV en qualité d'**organe** suprême du canton **dans le domaine de la surveillance financière**. Conformément au cahier des charges du Contrôle des finances, que nous avons présenté en détail dans la deuxième partie, cette mission est très vaste, ce qui suppose une approche bien structurée dont je vais vous parler en détail ci-après.

En plus, les organes cantonaux responsables, à savoir le Parlement et le Gouvernement du canton, peuvent octroyer des mandats «**d'assurance services**» et des **mandats spéciaux** au Contrôle des finances. Cependant, cette disposition étant très récente, il est impossible de se prévaloir d'une grande expérience dans le domaine. Jusqu'à présent, le Contrôle des finances ne s'est vu confier qu'un seul

mandat spécial pour la ZVV par le président de la direction/département (Gouvernement cantonal).

3.3 Surveillance financière ; contrôles effectués par le Contrôle des finances

3.3.1 Travaux préparatoires

Pour mener à bien cette tâche de manière optimale, il est indispensable de définir une approche structurée et une planification pluriannuelle conséquente en se fondant sur les résultats des contrôles précédents et sur une analyse des risques. La procédure de contrôle en elle-même doit être minutieusement préparée, ce qui suppose une appréciation des risques, une définition des secteurs de contrôle à partir d'un plan et l'élaboration d'un programme de travail. Une discussion préliminaire doit permettre de prendre en compte les risques actuels de l'entité faisant l'objet du contrôle. Les travaux préparatoires sont assurés par les responsables du contrôle, ce qui garantit une parfaite exploitation des connaissances du mandant et l'exécution des contrôles en accord avec leur planification.

Analyse des risques

Concomitamment à l'évaluation des risques dans le plan relatif aux secteurs de contrôle (illustration 6), chacune des entreprises contrôlées est soumise à une analyse du risque inhérent. Cette analyse permet, de pair avec l'appréciation de la matérialité, de poser les bases de la périodicité des révisions.

Plan des secteurs de contrôle

Ce plan présente de manière synthétique les points ayant été approfondis lors des derniers contrôles. Il regroupe exclusivement les secteurs de contrôle qui ont fait l'objet de contrôles approfondis en matière de système de contrôle interne, de tests de conformité ou de contrôles opérationnels. Conformément au critère de matérialité du contrôle du compte du Canton, les secteurs qui se rapportent à des postes du bilan doivent impérativement faire l'objet d'un contrôle annuel. Par conséquent, il n'est pas nécessaire de les présenter séparément. Le risque est jugé «bas», «moyen» ou «élevé» en fonction du résultat des contrôles réalisés.

Sont notamment analysés les risques suivants :

- lacunes du système de contrôle interne (SCI)

- délégation totale des compétences (risque fonctionnel)
- fragmentation d'un processus
- complexité ou volatilité de l'activité
- influences de tiers

La compétence, la qualification et l'intégrité du/des collaborateur(s) ainsi que l'éthique ne rentrent pas en ligne de compte dans cette analyse du risque d'un secteur de contrôle. Cette évaluation nous paraît extrêmement complexe et donne souvent une image tronquée de la sécurité. Cependant, pour accorder suffisamment d'importance à cet aspect au stade des travaux préparatoires, ces paramètres servent de base à la discussion préliminaire.

Plans des secteurs de contrôle ZVV		Risque moyen	à partir de 1997		
Secteurs de contrôle	Risque	Périod.	Année	Remarque	Rapport/ML
Points clés					
Personnel					
Traitements					
Prestations annexes					
Organisation					
Personnel auxiliaire					
Crédits immobiliers					
Impôts					
Subventions d'exploitation aux entreprises de transport					
Rémunérations pour prestations					
Mandats de révision					
Prestations de tiers					
Contributions communales					
Contributions fédérales					
Autres contributions					
Comptes courants entreprises de transport					
Recettes de transport					
Mandats de révision					

Illustration graphique 6 : Plan des secteurs de contrôle de la ZVV

Entrevue préliminaire

En principe, une discussion préliminaire est organisée avec les responsables de la direction en prélude à la révision. Le but est de constater les grands changements qui ont pu survenir dans l'appréciation du système de contrôle. Les **modifications dans le processus, la fluctuation du personnel et les singularités des collaborateurs, la sécurité appropriée et la réalisation des objectifs** par la direction sont notamment ici à l'ordre du jour.

Le risque lié au contrôle (risque de ne pas obtenir le succès escompté avec les contrôles instaurés) dépend notamment des facteurs suivants :

- attitude des organes responsables et des dirigeants vis-à-vis des contrôles
- mode de prise de décisions (séparation des fonctions)
- propension au risque du décideur

Il est impératif de **sensibiliser et d'impliquer la totalité des collaborateurs** dans l'environnement de contrôle choisi, **quel que soit leur échelon**. A nos yeux, il est important que les responsables de la direction veillent à la qualité du **déroulement des opérations** et s'occupent du **système de contrôle interne**. Ce système de contrôle ainsi que l'**assurance qualité** doivent être organisés dans le respect de la **culture d'entreprise** et n'ont pas à contrarier un traitement qui doit, avant tout, rester **simple, pratique et rapide**.

La discussion préliminaire doit en outre permettre d'exprimer des **souhaits ou désirs** aux responsables du Contrôle des finances, lesquels seront susceptibles d'être pris en compte dans la procédure de contrôle. Parallèlement, les contrôleurs évoquent brièvement les activités de contrôle prévues.

Programme de travail

Les contrôleurs complètent un programme de travail en s'appuyant sur les constatations et les appréciations émises précédemment. Ce programme répertorie toutes les questions pertinentes dans le cadre de l'évaluation du compte du Canton. Elle reprend un à un les secteurs de contrôle qui sont en grande partie classés suivant les positions du bilan. Ensuite, les compléments nécessaires sont établis à partir du plan des secteurs de contrôle (illustration 6) et de l'entrevue préliminaire.

Les contrôleurs discutent les activités de contrôle prévues avec le supérieur responsable avant de commencer sur place avec les contrôles.

3.3.2 Documents de travail

La révision consiste pour l'essentiel en un contrôle donnant lieu à l'établissement d'un rapport. Ce dernier est rédigé à partir des documents de travail, qui peuvent servir de justificatifs pour démontrer l'exécution du contrôle. C'est précisément pour cette raison que les contrôleurs doivent les traiter avec le plus grand soin. Sans vouloir discréditer ces documents, il convient de rappeler qu'il s'agit en réalité de papiers permettant de «dépouiller» le travail, ils ne constituent pas de fin en soi.

Les documents de travail ne sont pas rendus publics et ne peuvent en principe être consultés que par les autorités de surveillance et les instances chargées du contrôle de qualité interne.

3.3.3 Etablissement du rapport

Le Contrôle des finances tient à ce que le rapport soit adapté aux besoins du destinataire ou du client. Dans le cas de la ZVV, les rapports écrits contiennent les éléments suivants :

- Attestation / opinion sur les comptes; déclaration de conformité des comptes (illustration 7)
- rapport complémentaire et explicatif avec résumé des résultats du contrôle ou observations de contrôle sous la forme d'une lettre à la direction («*management letter*»)
- rapport relatif au mandats spéciaux.

Attestation / opinion sur les comptes

Suivant l'exemple de l'opinion d'audit selon le droit des sociétés, l'attestation prouve que le contrôle a été effectué conformément aux dispositions légales et que les chiffres effectifs ne diffèrent guère des valeurs cibles. Avec l'affirmation des expertises relatives aux principes d'efficacité et d'économie et l'approfondissement des révisions dans certains secteurs de contrôle, l'importance de ce type de rapport a été largement révisée à la baisse. Néanmoins, pour les organismes autonomes de droit public tels que la ZVV, il revêt toujours une importance relative. Ce rapport de forme standardisée mentionne expressément à la Commission des transports composée d'hommes politiques que la comptabilité est tenue avec exactitude ou attire éventuellement leur attention sur les **principales déficiences et infractions**.

Rapport du Contrôle des finances aux organes responsables de la Communauté de transport de Zurich (*Zürcher Verkehrsverbund, Zurich*)

En notre qualité d'organe de contrôle, nous avons révisé la comptabilité et les comptes annuels de la Communauté de transport de Zurich pour l'exercice cantonal arrêté au 31 décembre 1999. Le compte actuel présente un solde créditeur de Fr. 37 697 151,63. Les fonds propres s'inscrivent à Fr. 83 331 280,40 et le bénéfice de l'exercice à 37 697 151,63.

La responsabilité de l'établissement des comptes annuels incombe à la direction de la Communauté de transport de Zurich alors que notre mission consiste à contrôler et à évaluer ces comptes conformément aux art. 39 ss. de la Loi sur les finances (LF) et aux ordonnances et décrets pertinents. Notre révision a été effectuée selon les normes de la profession. Ces normes requièrent de planifier et de réaliser le contrôle de manière telle que des anomalies significatives dans les comptes annuels puissent être constatées avec une assurance raisonnable. Nous avons révisé les postes des comptes annuels et les indications fournies dans ceux-ci en procédant à des analyses et à des examens par sondages. En outre, nous avons apprécié la manière dont ont été appliquées les principes comptables généralement admis, les décisions significatives en matière d'évaluation, ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. Nous estimons que notre contrôle constitue une base suffisante pour former notre opinion.

Selon notre appréciation, la comptabilité et les comptes annuels sont conformes à la loi.

Zurich, le 14 septembre 2000

Contrôle des finances du canton de Zurich
Chef du Contrôle des finances Réviseur mbA

Illustration graphique 7 : Attestation

Rapport explicatif, lettre à la direction

Le rapport explicatif ou la lettre à la direction priment sur l'attestation. En principe, ce rapport comprend un résumé et une partie développée. Il renseigne de manière détaillée sur les constatations faites lors du contrôle et mentionne des recommandations visant à améliorer la situation. Il est en premier lieu destiné à servir de base de travail pour les responsables de la direction de l'entité faisant l'objet du contrôle. Parallèlement, il est utile aux organes supérieurs intéressés et au pouvoir exécutif pour assurer leur responsabilité de direction.

Certains représentants du pouvoir législatif peuvent, s'ils le souhaitent, consulter le rapport détaillé auprès du Contrôle des finances et s'enquérir de renseignements complémentaires.

Le choix d'expressions exactes qui ne laissent pas le moindre doute est très important lors de la rédaction du rapport. Ces deux qualités indispensables mettent en évidence la grande influence de la NGP sur les rapports de contrôle. Il doit également être structuré de manière standardisée et claire. Le plus souvent, le Contrôle des finances se conforme au plan suivant.

Sommaire

1. Résultat du contrôle sous forme de résumé
2. Mandat
3. Résultat du contrôle sous forme détaillée
 - ⇒ Exhaustivité, exactitude, évaluation et présentation du compte patrimonial
 - ⇒ Exhaustivité, exactitude, légalité du compte de fonctionnement
 - ⇒ Exhaustivité, exactitude, légalité du compte d'investissement
 - ⇒ Régularité, organisation et respect du SCI
 - ⇒ Economie et efficacité
 - ⇒ *Exposé des faits*
 - ⇒ *Evaluation*
 - ⇒ *Recommandation*
4. Conclusion
 - ⇒ Suite de la procédure
 - ⇒ Discussion finale

Illustration graphique 8 : Composition du rapport explicatif

De plus en plus appelés à procéder à des expertises, les contrôleurs sont obligés d'adapter en conséquence leur rapport. La révision traditionnelle se doit d'être :

«conciſe, directe, objective, vérifiable et convaincante». Mais, le plus difficile pour les contrôleurs eſt juſtement d'être concis et objectif, ceci étant d'autant plus le cas pour les expertiſes, qui peuvent parfois contenir des contradictions. L'explication du type et de l'étendu de la démarche adoptée revêtent alors un caractère eſſentiel pour garantir une objectivité dans la représentation du ſujet abordé. Par ailleurs, il convient de préſenter tous les critères de jugement concrets, en explicitant tant leur origine que la raiſon de leur choix. Pour offrir une **preſtation répondant aux besoins du client**, une ſimple énumération des manquements ou des iſſuffiſances conſtatés ne ſaurait ſuffire. Le rapport ne produit l'effet eſcompté que ſi les rédacteurs arrivent à convaincre le lecteur de la poſſibilité de remédier aux déficiences détectées.

Rapport oral, diſcuſſion finale

Le rapport oral ſe déroule ſous forme de diſcuſſions avec les partenaires au ſein de l'entité concernée pendant ou à l'issue du contrôle. La direction ſupérieure (pouvoir exécutif) eſt informée des principales conſtatations et des meſures à prendre lors de l'entretien annuel.

Les diſcuſſions pendant l'exécution des contrôles ſe rapportent le plus ſouvent à des réſultats intermédiaires et ſervent d'abord à vérifier la fiabilité de l'appréciation ou à prendre des meſures immédiates. Cependant, la plus grande prudence eſt de miſe lors de l'explication des différents réſultats intermédiaires. Il faut également ſe garder de brûler les étapes lors de l'évocation des réſultats intermédiaires et toujours être guidé par le ſervice au client, la compétence technique, l'eſprit d'équipe, la méthode de travail et les connaissances ſpécifiques. Il faut bien ſouvent attendre la fin d'une évaluation pour apprécier l'importance relative d'un fait iſolé.

La diſcuſſion finale ſe déroule en principe en préſence de la direction de la ZVV. Le contrôleur doit non ſeulement expliquer les réſultats, mais aſſi jouer le rôle d'initiateur ſi beſoin eſt et donner des conſeils pour la miſe en oeuvre concrète des recommandations formulées dans le rapport écrit.

Suivi

Un ſuivi conſéquent doit garantir la miſe en pratique des conſtatations et recommandations. La période de ſuivi commence dès que l'entité ayant fait l'objet du contrôle a remis un avis écrit relatif au rapport de contrôle (dans un délai de trois mois). Si le Contrôle des finances le juge iſſuffiſant, il a la poſſibilité d'émettre une directive en matière de régularité et de légalité. Sinon, il peut demander à l'organe exécutif de trancher.

A l'occasion du contrôle ordinaire suivant ou lors de contrôles extraordinaires particuliers, le Contrôle des finances constate la transposition des mesures et procède à une évaluation.

3.4 Remarques finales

Dans le cadre de leurs compétences, de leurs responsabilités et de leurs tâches, les employés cantonaux capables prennent des décisions de manière autonome sans perdre de vue la législation et la mission. Ils tiennent compte des besoins des citoyens et ont pour ambition de donner le meilleur d'eux-mêmes. (cf. Schedler, Anreizsysteme).

Cette remarque, qui constitue un aspect essentiel du concept NGP, prouve que l'approche veille à une conformité des objectifs entre les principes constitutionnels traditionnels (Etat de droit, Etat d'économie, Etat social) avec ses instruments de démocratie directe et les critères sans bornes de l'efficacité et de l'efficacités. Malgré tout, il peut y avoir des frictions et des conflits d'intérêts dans un système qui se fonde d'une part sur des décisions fondamentales et essentielles et d'autre part, sur une «autoréférentialité» et une «autoorganisation» des exécutants.

Dans ce contexte, le Contrôle des finances doit trouver un juste milieu entre une surveillance interventionniste et un rôle de pourvoyeur de création de valeur ajoutée. Ces exigences sont des plus ambitieuses et condamnent le Contrôle des finances à acquérir les qualités dignes d'une organisation en apprentissage. En ce sens, la mission présentée ici ne peut pas être exécutée de manière statique. Bien au contraire, la nouvelle Loi sur le Contrôle des finances et le recentrage de plus en plus prononcé sur les principes de la NGP obligent à adopter une méthodologie empreinte de dynamisme dans le secteur de la surveillance financière.

El control de las empresas públicas en el cantón de Zurich

Ernst Kleiner, Presidente, Control de Finanzas del Cantón de Zurich
Daniel Strebel, Auditor, Control de Finanzas del Cantón de Zurich

El control de las empresas públicas en el cantón de Zurich

- 1. Estructura de las empresas públicas en el cantón de Zurich**
 - 1.1 La “empresa” Administración pública
 - 1.1.1 De la dirección por el “input” a la dirección por el “output”
 - 1.1.2 Sistemas de control
 - 1.1.3 Ejemplo de la Escuela Técnica Superior
 - 1.2 Entidades de derecho público dependientes
 - 1.3 Entidades de derecho público independientes
 - 1.4 Sociedades de participación financiera
- 2. Supervisión financiera en el cantón de Zurich**
 - 2.1 Fundamentos jurídicos
 - 2.2 Organización
 - 2.3 Funciones
 - 2.4 Competencias
 - 2.5 Empresas públicas sometidas al control del Control de Finanzas
 - 2.5.1 Supervisión financiera
 - 2.5.2 Misiones de control o de revisión
 - 2.5.3 Control de subvenciones
 - 2.5.4 Enfoque global
 - 2.5.5 Importancia de la fiscalización de empresas públicas dentro del cometido global
 - 2.5.6 Objeto y sujeto de fiscalización
 - 2.5.7 Repercusión de la fiscalización
 - 2.5.8 Evaluación del procedimiento de fiscalización
 - 2.5.9 Documentación
 - 2.6 Observaciones finales
- 3. Caso práctico: Agrupación de Transportes Públicos de Zurich
(Zürcher Verkehrsbund-ZVV)**
 - 3.1 La Agrupación de Transportes Públicos de Zurich
 - 3.1.1 Actividad e ideal
 - 3.1.2 La Agrupación de Transportes Públicos en cifras
 - 3.2 Concepto de fiscalización: “el modelo de 2 niveles”
 - 3.2.1 Fiscalización de las empresas de transportes
 - 3.2.2 Fiscalización de la ZVV
 - 3.3 Supervisión financiera: fiscalización por parte del Control de Finanzas
 - 3.3.1 Preparación de la fiscalización
 - 3.3.2 Documentos de trabajo
 - 3.3.3 Elaboración de informes
 - 3.4 Observación final

El control de las empresas públicas en el cantón de Zurich

1. Estructura de las empresas públicas en el cantón de Zurich

1.1 La “empresa” Administración pública

En Suiza, al igual que en el resto de Europa, se discute públicamente la cuestión de la *Nueva Administración Pública* (NAM). A este respecto, se encuentran en supuesta contraposición, ante todo, la concepción tradicional de democracia y las exigencias del Estado de derecho por un lado y las exigencias de eficacia, eficiencia y economía de las actuaciones estatales/cantoniales por otro. Si bien esta cuestión de los mecanismos de dirección del Estado (del Cantón) no constituye el tema de nuestra discusión en sentido estricto, en especial al abordar el asunto de la fiscalización de las empresas públicas, no se puede por menos que tener presentes estos interrogantes.

Es conveniente consultar el marco jurídico de la gestión pública al objeto de esclarecer una cuestión crucial: hasta dónde el Estado (el Cantón) debe intervenir. En el cantón de Zurich la respuesta a esta pregunta es más bien restrictiva. Actualmente tiene lugar un debate para saber si determinadas tareas deben ser responsabilidad del Estado (del Cantón), y de ser así, hasta qué punto. El Gobierno (*Regierungsrat*) del cantón de Zurich ha decidido, por ejemplo, que el ámbito del abastecimiento de energía deje de ser una competencia del Estado (del Cantón). El hecho de que éste disponga por ley de un margen de maniobra más limitado que un actor del sector privado ha influido considerablemente en esta decisión.

La limitación que resulta del marco jurídico puede ser mostrada claramente a través del concepto mismo de la democracia. Dentro de la concepción suiza, la democracia, tradicionalmente, vincula las actuaciones estatales/cantoniales a la participación de la comunidad política, es decir, los ciudadanos. Esta participación se lleva a cabo en particular mediante la legitimación directa y, con ello, a través de la gestión condicional de la Administración. Este sistema basado en unas actuaciones conforme al Estado de derecho se encuentra así en una cierta contraposición con las exigencias de la NAP. Se reduce sin lugar a dudas la libertad necesaria para la dirección de la Administración como una empresa.

A pesar de que la discusión sobre estas reservas relativas a la concepción del Estado (del Cantón) se encuentra aún en sus comienzos, el pueblo, el Parlamento y el Gobierno del cantón de Zurich han decidido desarrollar las condiciones básicas para realizar una dirección final orientada en los resultados. A través de un Reglamento

sobre Presupuestos Globales apoyado en una Ley de Reforma Administrativa se determinaron los instrumentos necesarios dentro del ámbito de la planificación, la confección de presupuestos y la rendición de cuentas.

Con el **presupuesto global** y el **plan financiero y de desarrollo coordinado** como instrumento de planificación plurianual se asignan todos los años a las oficinas públicas los fondos necesarios para el cumplimiento de sus cometidos en forma de un presupuesto bruto o neto. Se establecen objetivos para la totalidad de las prestaciones de una oficina pública o para grupos concretos de prestaciones. La calidad y la cantidad de las prestaciones se representan por medio de indicadores que permiten juzgar el grado de cumplimiento de los objetivos. Los presupuestos globales se dividen entre los distintos productores de prestaciones por medio de **contratos**. Para ello se determinan las prestaciones que se han de generar y los recursos financieros de que se ha de disponer para llevarlas a cabo. Según las primeras experiencias, como principal problema de este tipo de dirección se puede señalar la capacidad para fijar los objetivos de forma tanto cuantitativa como cualitativa. Por un lado, la Administración apenas si logra hallar indicadores con el suficiente valor informativo y la suficiente relevancia en lo que respecta a la gestión. Por otro lado, tampoco la escena política se encuentra en situación de definir objetivos, sobre todo si partimos de la base de que los objetivos políticos, en particular en una democracia de concordancia como la que existe en Suiza, no se dan de forma unívoca.

1.1.1 De la dirección por el “input” a la dirección por el “output”

Debido al nuevo marco condicionante, se plantea para la fiscalización la necesidad de replantearse los principios de verificación existentes, que ante todo hacen referencia al control de la regularidad, la legalidad y la exactitud del presupuesto financiero y de la contabilidad, y de hallar otros nuevos.

Mediante la considerable supresión de la dirección por el “input”, así como la delegación y, por consiguiente, la libertad en la conformación de los procesos en las “empresas de la Administración“, desaparecen en gran medida los estrictos valores fijados y se convierten en factores flexibles. De este modo, la comparación entre valores fijados y reales se hace escasamente cuantificable y se convierte en un dictamen. Si bien con el planteamiento de la dirección final por medio de un presupuesto global y la correspondiente amplia delegación de competencias, el Control de Finanzas ya no se puede apoyar en créditos individuales debidamente autorizados y, por tanto, legalmente adjudicados, no se puede suprimir por ejemplo el control de la gestión financiera.

La decisión del empresario es siempre una decisión sujeta a inseguridades, lo cual es de aplicación en mayor medida en el caso de una marcada delegación de responsabilidad, como la que se practica en procesos descentralizados y no ampliamente regulados. De este modo se abren márgenes de maniobra que inevitablemente entran en conflicto con la competencia fiscalizadora tradicional del Control de Finanzas. Ante este panorama, el Control de Finanzas debe redefinir los límites de la tolerancia de errores. Se trata aquí ante todo de conceder una gran importancia a la evaluación de la importancia relativa (la materialidad) de las averiguaciones de la fiscalización. Debe tener la capacidad de tratar con la confianza otorgada, es decir, con el margen de discrecionalidad y de decisión concedido conscientemente y, por tanto, con la discrepancia y la contradicción dentro del marco legal condicionante.

Este trato debería materializarse en una adecuada planificación y preparación de la fiscalización, así como en la presentación de informes por etapas, informes de los que hablaré en detalle en el caso práctico de la Agrupación de Transportes Públicos de Zurich (*Zürcher Verkehrsbund*). La eficacia y la eficiencia internas deben ser comprobadas de forma constante en lo que respecta al riesgo, la fijación de elementos esenciales y las muestras. En este sentido, el Control de Finanzas es también en gran medida una organización en continuo aprendizaje. Por este motivo, una fiscalización sólo estará organizada correctamente si sus procesos pueden ser adaptados continuamente al entorno en constante cambio en el que ha de actuar.

1.1.2 Sistemas de control

La menor densidad normativa, la descentralización y la consiguiente asunción de responsabilidad en todos los niveles, todas ellas consecuencias necesarias de la NAM, conducen a un incremento de la autonomía de los procesos. La NAM conlleva de manera implícita la posibilidad de la delegación en el sentido de una transmisión de funciones, competencias y responsabilidades. De este modo, se ve claramente reforzada la importancia del “controlling” como función directiva, así como el empleo de servicios de expertos en la materia. Con el objeto de delimitar y, de este modo, de salvaguardar la independencia del control, las funciones de los distintos órganos implicados deben encontrarse claramente diferenciadas. Para ello, el Gobierno, con sus inspecciones, asume ante todo su función de encargado del “controlling”, mientras que el Parlamento desempeña cometidos tanto de “controlling” como también de fiscalización. El siguiente cuadro resumen muestra un intento de asignar tareas a las distintas partes.

Tareas	Órganos	Parlamento Comisiones	Gobierno Administración	Control de las Finanzas externo	Finanzas interno
Verificación de los resultados				✓	✓
Control basado en el análisis de los procedimientos/sistemas				♦	✓
Examen de la gestión		♦	♦		✓
Evaluación de proyectos			♦	♦	✓
Control jurídico			✓	✓	✓
Evaluación de programas		✓	✓		♦
Control administrativo		✓	✓		
Control de las repercusiones		✓	✓		♦
Verificación del control de las repercusiones		✓			✓
Controlling		✓	✓		
		✓ <i>Tarea principal</i>	♦ <i>Posible control</i>		

Ilustración 1: Cuadro resumen de las tareas de verificación y control

1.1.3 Ejemplo de la Escuela Técnica Superior

En la actualidad, la Escuela Técnica Superior de Zurich consta de nueve **escuelas individuales** con distintas autoridades responsables (fundaciones, cooperativas, instituciones de derecho público, etc.). Sin embargo, en lo que respecta a la concepción de la supervisión financiera de estas escuelas individuales, a esta diferenciación por los organismos responsables le corresponde únicamente una importancia marginal. Respecto de la fiscalización, en el caso de los organismos responsables sometidos al derecho privado solamente han de tomarse en consideración, además de los requisitos de derecho público, las disposiciones del derecho mercantil, del derecho de personas y del derecho real suizos, a las cuales, no obstante, les corresponde únicamente una importancia marginal en lo que respecta a la rendición de cuentas. Así pues, la legislación que resulta determinante para estas organizaciones comprende tan sólo unas exigencias mínimas de “imagen fiel” y de protección de los acreedores.

1.1.3.1 Supervisión

La supervisión suprema de las escuelas individuales de la Escuela Técnica Superior de Zurich se encuentra regulada de forma unitaria en la Ley sobre las Escuelas Técnicas Superiores y las Escuelas de Enseñanza Técnica de Grado Medio. A tenor de lo dispuesto en esta Ley, la supervisión financiera corresponde al **Parlamento Cantonal**, que es el que decide los presupuestos globales, así como las restantes prestaciones públicas. La inspección de los servicios corresponde al **Gobierno**

Cantonal, absolutamente responsable de la promulgación de los reglamentos necesarios y, en concreto, del reglamento de tarifas. También aprueba los presupuestos globales y las restantes prestaciones públicas antes de ser sometidos al Parlamento Cantonal. La Dirección (Departamento) de Educación asume a este respecto junto con la **Oficina encargada de las Escuelas Superiores** la responsabilidad de la ejecución y de la coordinación. La dirección de la Escuela Técnica Superior de Zurich se halla convenientemente establecida en la Oficina encargada de las Escuelas Superiores y, en esencia, su personal procede de éste. Esta dirección desempeña la función de elemento de comunicación con el Estado federal (la Confederación), que realiza contribuciones importantes en función de la prestación. En cambio, la verdadera inspección de los servicios de las escuelas individuales corresponde al Consejo de la Escuela Técnica Superior.

Esta división jerárquica parece complicada, pero se ajusta a la exigencia de una configuración considerablemente más autónoma de los procesos, sin vulnerar por ello la responsabilidad de la comunidad política y, por consiguiente, el ordenamiento jurídico-estatal existente.

1.1.3.2 Rendición de cuentas

La rendición de cuentas se realiza en forma de una cuenta global, tal como ya se mencionó anteriormente. En este sentido se trata de una representación de los principales grupos de productos por medio de indicadores e índices. La contabilidad se establece en gran medida sobre la base de recogidas sistemáticas de datos y de la cuenta de costes/prestaciones. Además, cada una de las escuelas individuales lleva una contabilidad financiera. El cuadro de cuentas del Cantón resulta determinante para la consolidación. Asimismo, cada una de las escuelas individuales lleva una contabilidad según el cuadro de cuentas aceptado para pequeñas y medianas empresas.

La información presentada en una cuenta global a título de rendición pública de las cuentas se muestra de la siguiente manera:

Financiación

En el epígrafe “Financiación” el producto y el gasto bruto son comparados con el presupuesto global. Sólo las inversiones se presentan separadamente. Estas inversiones aparecen en las cuentas de los ejercicios siguientes como costes calculatorios.

Encargo/reglamento básico

El encargo se formula por escrito y aparece reflejado en la presentación de las

cuentas. Si hubiera lugar a ello, se adjunta información que hace referencia a la realización de tareas distintas a las que han sido encargadas.

Eficiencia

Se intenta encontrar indicadores de gran valor informativo, lo que resulta, sin embargo, extremadamente difícil. Los ratios no permiten por varios motivos sacar conclusiones sobre la eficacia. La Escuela Técnica Superior elabora, por ejemplo, informes sobre las posibilidades de ser contratado una vez finalizados los estudios. Esta cuestión sobre el empleo parece plenamente justificada; no obstante, el factor exógeno de la situación del mercado laboral a medio plazo apenas es tenido en cuenta.

Eficacia

A la hora de analizar la eficiencia encontramos datos sobre el número de estudiantes así como información sobre el volumen de negocios procedente de la actividad secundaria de la transmisión de saber hacer.

Rentabilidad

En esta presentación se compara la Escuela Técnica Superior con una referencia. En cuanto se establece una referencia apropiada y ésta es publicada, esta presentación parece ideal. Pero frecuentemente no son accesibles semejantes cifras garantizadas.

1.2 Entidades de derecho público dependientes

Como ejemplo de entidad de derecho público dependiente se presenta la Agrupación de Transportes Públicos de Zurich. En esencia, la entidad de derecho público dependiente se diferencia de una unidad administrativa “normal” en que le corresponden unas competencias especiales. A la Agrupación de Transportes Públicos de Zurich le corresponde por ejemplo una legitimación activa o pasiva, es decir, podrá ser parte y promover acción en justicia. Con respecto a una entidad de derecho público independiente, se puede constatar ante todo una menor amplitud de la delegación de competencias. Así, por ejemplo, el Gobierno Cantonal decide sobre la participación del Cantón en los déficit de explotación. La participación del Cantón en las inversiones de la Confederación está sujeta a las disposiciones constitucionales sobre el referéndum financiero. La presentación de documentos contables se hace dentro del marco de la Cuenta General del Estado (Cuenta General del cantón de Zurich) y está sujeto a la concesión de créditos por el poder legislativo.

1.3 Entidades de derecho público independientes

Como forma de organización más independiente, en el cantón de Zurich existe la entidad de derecho público independiente. Entre este tipo de instituciones se encuentran, por ejemplo, la Aseguradora Inmobiliaria, la Universidad, las escuelas individuales de la Escuela Técnica Superior de Zurich, la Escuela Superior de Pedagogía de Zurich, el Banco Cantonal de Zurich, el Instituto de la Seguridad Social y la Compañía Abastecedora de Electricidad. Para las tareas llevadas a cabo por estas entidades siempre se plantea la cuestión de saber si se trata todavía de una función del Estado (del Cantón).

Como ejemplo se presenta la forma de organización empresarial de la Aseguradora Inmobiliaria. Está sometida a la supervisión suprema del Parlamento Cantonal, el cual ratifica los informes de gestión y las cuentas anuales, además de preparar la ley pertinente y someterla al pueblo. El Gobierno Cantonal asume la responsabilidad de la supervisión general ocupando, por ejemplo, los puestos encargados del control de cuentas o teniendo voz y voto en el consejo de administración. Al consejo de administración le corresponde fundamentalmente la tarea de llevar a cabo la supervisión de las labores de dirección. En este sentido posee importantes competencias en particular en el ámbito de la planificación y la confección del presupuesto, así como en la composición y el control de la dirección. La rendición de cuentas se realiza por separado, fuera de la Cuenta General del Cantón. La dirección de la entidad de derecho público independiente se realiza de forma independiente según principios comerciales. La empresa debería ser dirigida de forma rentable.

1.4 Sociedades de participación financiera

En el caso de las sociedades de participación financiera, como las existentes en el cantón de Zurich, por ejemplo, en el ámbito de la tecnología informática con la empresa “abraxas Informatik AG” o del aeropuerto de “Zurich unique AG”, entre la empresa y el Cantón no existe ningún vínculo de derecho público. La influencia del Cantón se limita a eventuales restricciones por medio de normativas legales y a un eventual contrato de vinculación como accionista. Las sociedades son libres en lo que respecta a su dirección y están sujetas exclusivamente al derecho privado (el derecho mercantil, el derecho de personas y el derecho real).

En relación con los mecanismos de dirección del Estado (del Cantón), en el caso de esta forma de organización empresarial se plantea una y otra vez la cuestión de en qué medida en estas sociedades se desempeñan funciones públicas y, por tanto, se

debería aplicar el derecho público. Por principio conviene dar por sentado que la función de estas sociedades deja de ser reconocida como un cometido estatal (del Cantón), lo que equivale a decir que es sometida en gran medida al derecho privado. Sin embargo, precisamente con el ejemplo del nuevo aeropuerto “Zurich unique AG”, respecto al ruido que producen los aviones, se puede constatar que el desarrollo de la sociedad puede estar limitado también por el derecho público. La rendición de cuentas de las sociedades se realiza conforme al derecho mercantil, dejando entrever el aeropuerto de “Zürich unique AG” y el cantón de Zurich en su calidad de accionista principal la posibilidad de una salida a bolsa, con lo que se podría esperar la aplicación de unas normas contables más exigentes, como por ejemplo la recomendación profesional suiza para la rendición de cuentas, las IAS (international accounting standards - normas de contabilidad internacionales) u otras similares.

2. Supervisión financiera en el cantón de Zurich

2.1 Fundamentos jurídicos

La Ley de Presupuestos del Cantón de Zurich de 2 de septiembre de 1979 regula en los artículos 39 a 44 las funciones y la posición, los principios de control, las competencias, el deber de información y la confección de informes del Control de Finanzas. Esta reglamentación será sustituida por la Ley Orgánica del Control de Finanzas del 30 de octubre de 2000 que entrará en vigor a partir del año 2001. A tenor de lo dispuesto en esta Ley, al Control de Finanzas, en su calidad de órgano superior de la supervisión financiera, se le encomiendan las tareas del control de las cuentas, tanto el control externo como el control interno. Además, respaldará al Parlamento Cantonal en sus labores de supervisión suprema, así como al Gobierno Cantonal en el ejercicio de las labores de inspección de los servicios de la Administración. Técnicamente es un órgano independiente y autónomo y en el ejercicio de sus actividades fiscalizadoras únicamente estará obligado a respetar la Constitución y la ley, así como los principios generalmente aceptados del control de las cuentas. Desde el punto de vista administrativo, se encuentra subordinado a la dirección del Parlamento Cantonal. Las siguientes explicaciones se apoyan en la nueva Ley sobre el Control de Finanzas y no se ocupan de la reglamentación conforme a la Ley de Presupuestos.

2.2 Organización

La Directora o el Director del Control de Finanzas es elegido por el Gobierno Cantonal, debiendo ser ratificada la elección por el Parlamento Cantonal. De la

contratación y la promoción del personal es responsable el Control de Finanzas, dentro del marco del presupuesto aprobado. El proyecto de presupuesto del Control de Finanzas debe ser sometido por el Gobierno Cantonal al Parlamento Cantonal sin variación alguna. En lo que respecta a sus competencias, el Control de Finanzas equivale a una Dirección General (Departamento). Las prestaciones del Control de Finanzas son evaluadas cada dos años por una comisión de seis personas compuesta por políticos y expertos en la materia.

La plantilla del Control de Finanzas está compuesta por 25 (anteriormente 22) personas. Entre ellos se encuentran censores jurados de cuentas, agentes fiduciarios, contables, expertos en “controlling”, expertos en finanzas, licenciados en ciencias empresariales, informáticos, ingenieros civiles, arquitectos y jefes de obras. A éstos habrá que añadir también como nuevas categorías abogados y economistas. Además, el Control de Finanzas puede recurrir también a expertos y técnicos profesionales para llevar a cabo determinados cometidos.

2.3 Funciones

La función principal del Control de Finanzas es la fiscalización del presupuesto del Cantón de Zurich en todas las etapas de su ejecución según los criterios de regularidad, legalidad, eficiencia, conveniencia, economía y eficacia. Es tarea del Control de Finanzas destacar de forma especial el punto esencial que ha de tomarse en consideración en cada caso particular, debiendo constituir el centro de atención de la actividad fiscalizadora el control de la Cuenta General del Cantón. El Control de Finanzas también lleva a cabo por encargo del Parlamento y del Gobierno cantonal cometidos especiales y tareas de asesoramiento con el objeto de respaldar sus labores de supervisión suprema y de inspección de los servicios. A estas tareas hay que añadir otros cometidos por orden de la Confederación (construcción y mantenimiento de autopistas nacionales, formación e investigación, asilos y becas, etc.).

2.4 Competencias

Sin perjuicio de las normativas legales especiales, el ámbito de supervisión del Control de Finanzas es amplio: la totalidad de los presupuestos generales del Cantón; los organismos de derecho público del cantón; organizaciones y personas fuera de la Administración cantonal a las que el cantón confía cometidos de carácter público, así como organizaciones y personas que reciben prestaciones (subvenciones) cantonales. La atribución de competencias previstas por la ley debería impedir que

existan áreas exentas de control. La reserva relativa a las normativas discrepantes contenidas en leyes especiales implica que la normativa en cuestión debe establecer expresamente que un determinado ámbito no se encuentra sometido a la supervisión financiera del Control de Finanzas (Banco Cantonal de Zurich, Compañía Abastecedora de Electricidad, Instituto de la Seguridad Social, Aseguradora Inmobiliaria). La supervisión financiera de los municipios (ámbito local) se rige por la ley municipal, el Control de Finanzas se encuentra eximido de este control.

2.5 Empresas públicas sometidas al control del Control de Finanzas

2.5.1 Supervisión financiera

En virtud de la Ley sobre el Control de Finanzas, la supervisión financiera se extiende a las empresas públicas siempre que no exista normativa legal especial alguna. El Control de Finanzas también ejerce la supervisión financiera en los organismos que cuentan con servicios de control o de revisión propios según la ley o los estatutos aplicables.

2.5.2 Misiones de control o de revisión

A condición de que sea en interés del Cantón, el Control de Finanzas también realizará fiscalizaciones en empresas públicas en calidad de servicio de control o de revisión de cuentas. Además de las labores de fiscalización de las cuentas anuales en estas empresas, el Control de Finanzas también llevará a cabo de forma simultánea y equivalente en aquellas empresas que reciben fondos (contribuciones) públicos el control de las subvenciones recibidas. Próximamente, el Control de Finanzas dejará de realizar algunas misiones como departamento de control o revisión de cuentas (auditorías de cuentas anuales que también pueden ser llevadas a cabo por terceros) y únicamente desempeñará en estas empresas la supervisión financiera (representación de los intereses del Cantón).

2.5.3 Control de subvenciones

En virtud de las disposiciones legales, el control de la exactitud formal y material de las subvenciones (contribuciones del Cantón) corresponde al servicio administrativo responsable de la concesión y del pago de dichas contribuciones. El Control de Finanzas comprueba si dicho servicio lleva a cabo correctamente desde los puntos de vista cuantitativo y cualitativo su labor de control. El Control de Finanzas

únicamente llevará a cabo sus propios controles in situ de común acuerdo con el servicio administrativo responsable de la supervisión de las prestaciones exigidas como contrapartida a las subvenciones otorgadas o con la Dirección General (Departamento) superior. Dichos controles también podrían realizarse por orden del servicio o de la Dirección General (Departamento) superior.

2.5.4 Enfoque global

El Control de Finanzas ha hecho observar al Gobierno y al Parlamento cantonal que es necesario abordar la gestión del riesgo de una forma global, crear sistemas de predicción y verificarlos de forma periódica. En un enfoque global deben incluirse todas las actuaciones de la Administración, tanto las de organizaciones en las que el Cantón tiene participaciones importantes o en las que existan obligaciones jurídicas, como las de instituciones en las que no se puedan excluir compromisos de carácter político para el Cantón. El Control de Finanzas señala que no es la existencia de los riesgos lo que supone un problema, sino el desconocimiento de los riesgos o su deficiente control y manejo. El enfoque global adquiere cada vez una mayor importancia debido a la privatización de servicios estatales y empresas (transformación en sociedades anónimas o entidades de derecho público, etc.).

2.5.5 Importancia de la fiscalización de empresas públicas dentro del cometido global

Partiendo de los valores empíricos de los últimos años se infiere que para la fiscalización de empresas públicas (cometidos como servicio de control y/o de revisión de cuentas, así como controles de subvenciones) fue necesario emplear alrededor de 2 - 3 años/persona o aproximadamente el 10-15% de la plantilla. La importancia de la fiscalización depende del flujo de fondos cantonales hacia las empresas en cuestión o desde dichas empresas hacia el erario público. Dentro del marco de la actual reestructuración (concentración de sus recursos humanos en la actividad principal: **supervisión financiera**) el Control de Finanzas comprueba el empleo de los recursos en este ámbito teniendo en cuenta el riesgo y la importancia relativa y establece nuevas prioridades fiscalizadoras.

2.5.6 Objeto y sujeto de la fiscalización

El objeto de la fiscalización es la empresa pública sometida al control que se ha de inspeccionar y el servicio administrativo responsable de la concesión y del pago de las subvenciones. El sujeto de la fiscalización pueden constituirlo la contabilidad o

determinadas áreas, dependiendo de la misión de control y del objetivo del mismo. Mientras que años atrás el centro de atención lo ocupaban la regularidad y la legalidad, en la actualidad, dentro del marco de los contratos de prestación, se concede cada vez una mayor importancia a la eficiencia, la conveniencia, la economía y la eficacia.

2.5.7 Repercusión de la fiscalización

Los resultados de la fiscalización se reflejan en un informe. Dicho informe contiene averiguaciones y recomendaciones y constituye la base que se utilizará para decidir, en caso de que el dictamen tras la fiscalización sea positivo, que las cuentas de la empresa sean aprobadas por parte del Cantón y la subvención abonada o, en caso de que el dictamen sea negativo, que las cuentas sean rechazadas y la subvención, suspendida.

2.5.8 Evaluación del procedimiento de fiscalización

El Control de Finanzas analiza en la actualidad si el procedimiento de verificación utilizado en esta determinada área es no sólo completo sino también adecuado, eficiente y eficaz en cada caso concreto. Se estudian los distintos procesos de fiscalización y se procura optimizarlos.

2.5.9 Documentación

Todas las fiscalizaciones deben documentarse según un procedimiento establecido. Cada una de ellas es sometida a un control interno de calidad por parte del superior directo, así como a un examen por parte de la dirección de Control de Finanzas. Los informes deberán estar firmados tanto por los auditores encargados de la fiscalización como por la dirección del Control de Finanzas. Los documentos de trabajo deberán llevar la firma del responsable de la fiscalización y el visto bueno (control de calidad) del superior directo. El Control de Finanzas informará semestralmente por escrito al Parlamento Cantonal y al Gobierno Cantonal sobre sus actividades fiscalizadoras.

2.6 Observaciones finales

Los objetivos de la fiscalización tales como la regularidad, la legalidad, la eficiencia, eficacia, economía y la conveniencia de la gestión presupuestaria son considerados como de igual importancia. A través de su actividad fiscalizadora, el Control de

Finanzas debería promover una gestión cantonal eficaz y efectiva. La capacidad de imponer medidas se ha visto reforzada por la Ley sobre el Control de Finanzas dado que permite al Control de Finanzas dar instrucciones en caso de que existan vulneraciones de la regularidad y de la legalidad que no sean subsanadas. Una vez concluida la fiscalización, se hace un seguimiento de la efectiva puesta en práctica de las medidas a adoptar por los entes fiscalizados a raíz de las recomendaciones expresadas en el informe de auditoría.

3. Caso práctico: Agrupación de Transportes Públicos de Zurich (Zürcher Verkehrsbund-ZVV)

3.1 La Agrupación de Transportes Públicos de Zurich

3.1.1 Actividad e ideal

En la Agrupación de Transportes Públicos de Zurich (*Zürcher Verkehrsbund, ZVV*) se encuentran comprendidas todas las empresas de transportes públicos del cantón de Zurich. Esta agrupación comunica la totalidad del cantón de Zurich y de los municipios vecinos por medio de los transportes públicos con una **sencilla tarifa por zonas unitaria para toda el territorio cubierto**, ya sea ferrocarril, tranvía, autobús, autobús del servicio de correos, barco o teleférico. El objetivo consiste en garantizar unos tiempos de desplazamiento breves y unas conexiones fiables por medio de buenos enlaces y unos tiempos de transbordo breves incluso para los trayectos de larga distancia.

La ZVV es el **gestor de la movilidad** de la región de Zurich. En el año 2000 la ZVV fue distinguida por la Exposición Universal EXPO 2000 Hannover como **modelo de gestión de la movilidad a escala mundial**.

Tras 10 años de actividad operativa, la ZVV ha realizado un estudio para determinar su situación actual y, a partir de los conocimientos derivados de éste, ha definido su nuevo ideal: con ayuda de los tres valores fundamentales **“responsable – reticular – servicial”** reunirá en el futuro las prestaciones de las empresas asociadas, las empresas de transportes del cantón de Zurich, con el fin de ofrecer un buen servicio de transporte en su territorio de actuación. A este respecto, el centro de atención lo ocupa una marcada conciencia de su responsabilidad respecto a sus trabajadores, así como a las necesidades y exigencias de movilidad de sus clientes.

Función, fundamento jurídico

Tras el correspondiente referéndum consultivo, el 27 de mayo de 1990 entró en vigor la Ley sobre el Transporte Público de Pasajeros. Dicha Ley aspira a comunicar los territorios del Cantón por medio de **un transporte público eficiente gestionado según principios económicos**. El Cantón puede participar en empresas de transporte público, pagarles subvenciones de inversión y de explotación y concederles préstamos a menos que la Confederación esté obligada a proporcionar prestaciones. También puede conceder préstamos a plazo fijo sin intereses para la financiación anticipada de tareas de terceros. El **Consejo de Transportes suscribe contratos de colaboración con las empresas de transportes**. Los acuerdos necesarios para los distintos periodos de horarios se alcanzan por medio de contratos de transporte. El **contrato de transporte** regula, en particular, las redes de líneas, los enlaces, las paradas, la ocupación de las estaciones, los periodos de servicio, los intervalos, los medios de transporte, la oferta de plazas y el acompañamiento de los trenes, así como la compensación que deberá abonar la Agrupación de Transportes Públicos. Deberán tomarse en consideración las necesidades de los discapacitados.

Estructura

Con el objeto de desempeñar esta función, el Cantón crea una Agrupación de Transportes Públicos entre las empresas de transporte público del Cantón. La ZVV se constituye como una entidad dependiente de derecho público cantonal y le corresponde una legitimación activa o pasiva, es decir, podrá ser parte y promover acción en justicia. La dirección de esta entidad se lleva a cabo conforme a los principios de la Nueva Administración Pública (NAP).

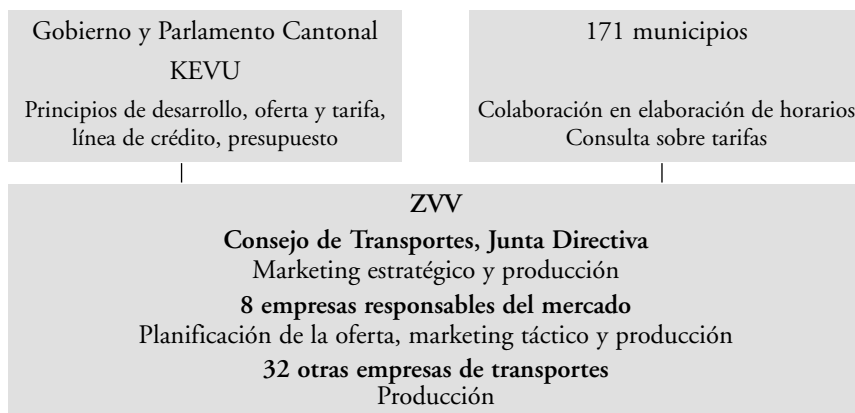


Ilustración 2: Organización estructural de la ZVV

La ZVV consta de 40 empresas de transportes independientes. Las funciones, competencias y responsabilidades se encuentran divididas en estrategia y operación: la ZVV establece la orientación estratégica y las distintas empresas de transportes son responsables de su ejecución. Para ello, 8 empresas asumen la responsabilidad del mercado en su territorio, lo cual engloba la planificación de la oferta, el marketing táctico y la producción propia.



Ilustración 3: Empresas de transportes responsables del mercado

Financiación

Los ingresos de la Agrupación de Transportes Públicos son, en concreto:

- Ingresos procedentes de la tarifa de la Agrupación;
- Prestaciones de la Confederación;
- Compensaciones de terceros por ampliaciones de la oferta;
- Prestaciones del cantón y de los municipios para compensar la insuficiente cobertura de los costes;
- Prestaciones de terceros procedentes de acuerdos especiales.

La Agrupación de Transportes Públicos **restituirá los gastos de explotación** que se deriven para las empresas de transportes como consecuencia de las prestaciones a la Agrupación de Transportes Públicos, **siempre que los acepte dentro del marco de una buena gerencia.**

En principio, **las empresas de transportes corren con los riesgos y los beneficios** de las desviaciones de los resultados de explotación reales respecto de las cifras establecidas en los contratos de transporte.

La Agrupación de Transportes Públicos desempeña sus funciones dentro de la **línea de crédito** establecida por el Parlamento Cantonal para un periodo de horarios de al menos dos años. Una posible **insuficiencia de cobertura de los costes** de la Agrupación de Transportes Públicos será costeadada a partes iguales por el cantón y los **municipios**. Con la línea de crédito el Parlamento Cantonal determina los principios del reglamento de tarifas, así como el desarrollo de la oferta a medio y a largo plazo.

En principio son las **empresas de transportes las que soportarán las consecuencias** (beneficios o pérdidas) de las diferencias que puedan resultar entre el resultado de explotación efectivo y los importes fijados en los contratos de transporte.

3.1.2 La Agrupación de Transportes Públicos en cifras

La zona de abastecimiento comprende:

Población	1,24 mill.
Centros de trabajo	67.000
Empleados	710.000
Municipios políticos	171
Municipios en la región extracantonal	14
Superficie total	1.834 km ²
Superficie vial	110 km ²
- Carreteras	96 km ²
- Ferrocarril/Aeródromo	14 km ²

Necesidades de los clientes:

Tráfico de ida y vuelta (trabajo, formación)	41%	cuota de mercado 59%
Compras, ocio	56%	cuota de mercado 22%
Tráfico mercantil	3%	

Servicio de transporte:

Paradas - salidas	99.600.000
Kilometraje - vehículos	63.000.000

Cifras financieras:

Ingresos del transporte ZVV		Fr. 248,0 mill.
de desplazamientos indiv.	45%	Fr. 111,6 mill.
de abonos anuales	28%	Fr. 69,4 mill.
de abonos mensuales	27%	Fr. <u>67,0 mill.</u>
Otros ingresos		Fr. <u>59,0 mill.</u>
Total ingresos		Fr. 307,0 mill.

Contribuciones de cantones vecinos		Fr. 1,6 mill.
Contribuciones de la Confederación		Fr. 37,6 mill.
Contribuciones del cantón de Zurich		<u>Fr. 263,4 mill.</u>
Total ingresos		Fr. 609,6 mill.
Prestaciones a empresas de transportes		Fr. 545,9 mill.
Gastos de personal	58%	Fr. 283,9 mill.
Gastos materiales	26%	Fr. 125,6 mill.
Costes de capital	16%	<u>Fr. 76,4 mill.</u>
Contribuciones a los Ferrocarriles Federales Suizos		Fr. 48,7 mill.
IVA de impuestos retenidos en la fuente no reclamables		Fr. 8,5 mill.
Gastos de la organización de la Agrupación		Fr. 6,5 mill.
Total gastos		Fr. 609,6 mill.

3.2 Concepto de fiscalización: “el modelo de 2 niveles”

La complejidad de la ZVV, con distintas empresas de transportes públicas y privadas por un lado y distintas fuentes de contribuciones (cantón y municipios) por otro, requiere en lo que respecta a la fiscalización una concepción adecuada. En suma, la fiscalización debería servir para respaldar los objetivos de la dirección y, por tanto, realizar una contribución a la creación de un valor añadido.

Para garantizar una fiscalización óptima parece adecuado idear una concepción de la fiscalización por niveles. Tomando en consideración la estructura de la ZVV, se observa que existen dos niveles distintos de dirección que precisan de control en beneficio de los órganos decisorios en lo que respecta a una óptima creación de un valor añadido.

3.2.1 Fiscalización de las empresas de transportes

El órgano decisorio ZVV/Consejo de Transportes tiene un considerable interés en la comprobación de la exactitud de los **datos aportados** por las empresas de transportes. Éstos resultan determinantes para la constatación del cumplimiento del contrato de transporte y ejercen, por tanto, una influencia directa en el pago y la liquidación de la remuneración de la prestación. Además, las empresas de transportes están obligadas a **entregar la totalidad de los ingresos derivados de la tarifa de la Agrupación a la ZVV**. En beneficio de la ZVV o del Consejo de Transportes, la fiscalización de cuentas debe comprender los siguientes objetos conforme a los objetivos de la dirección:

Auditorías financieras:

- Integridad de la cuenta final de ingresos.
- Fiabilidad del Sistema Interno de Control en las empresas de transportes.
- Calidad de la información financiera para la evaluación de la buena gerencia.

Pruebas de conformidad:

- Cumplimiento del acuerdo contractual.
- Exactitud de los datos relevantes para la remuneración de la prestación (por ejemplo, encuestas a los clientes en lo que respecta a la calidad, etc.).
- Y similares.

En principio, por lo que se refiere a las **auditorías operativas** no existe necesidad alguna. La ZVV trata de hallar valores de referencia para las empresas de transportes por medio de comparaciones interempresariales y tomarlos en consideración en los contratos de transporte. Al mismo tiempo se trabaja para que las empresas de transportes ofrezcan sus prestaciones a la ZVV de forma vinculante. Gracias a este planteamiento competitivo deberían poder cumplirse de forma óptima los requisitos de **economía, eficacia y eficiencia de la producción**. Sin embargo, el hecho es que, en una **comparación de calidad y de costes**, las empresas de transportes presentan aún importantes diferencias. Así pues, las grandes empresas de transportes en particular son claramente más caras que los pequeños oferentes. Además, debido en gran medida a los intereses políticos, la única manera de exhortar a estas costosas empresas a reducir sus costes es hacerlo progresivamente. La adjudicación del contrato de transporte a otro oferente más económico por medio de una subasta del servicio de transportes fue declarada ilegal conforme a la legislación vigente por un tribunal. Así pues, la ZVV sigue trabajando de forma continuada con estas empresas en la reducción de los costes por medio de un límite de costes acordado. A este respecto, en contra de las prescripciones legales, los riesgos y los beneficios corren por cuenta de la ZVV. Por tanto, como consecuencia de esta estrecha colaboración, resultan innecesarias también aquí las auditorías operativas.

Para la ZVV, al control de las cuentas anuales (**auditoría de cuentas de acuerdo con el Código de Comercio**) de las distintas empresas de transportes que, con frecuencia, no sólo producen una prestación en beneficio de la ZVV (por ejemplo, el Servicio de Correos y los Ferrocarriles Federales actúan a escala suprarregional, un empresario de transportes gestiona además un establecimiento de jardinería, etc.) no le corresponde una importancia inmediata. En todo caso, en los informes de auditoría de las cuentas anuales únicamente podría apreciarse un incremento del riesgo inherente. No obstante y ante todo debido a la independencia jurídica de las empresas de transportes, la ZVV renuncia a imponer condiciones y a exigir informes de auditoría a los empresarios de transportes.

La ZVV ha encomendado la auditoría de la **exhaustividad de los ingresos** a una empresa de auditoría (véase Ilustración 4). Esta empresa inspecciona anualmente un cierto número de empresas de transportes por medio del muestreo. Este encargo se prolonga durante un periodo de cuatro años. Las dos empresas suprarregionales (el Servicio de Correos y los Ferrocarriles Federales Suizos) no están sujetas a comprobación por parte de la ZVV. Ambas empresas se costean por sí mismas un sistema de control interno propio y son además fiscalizadas por el Control de Finanzas Nacional, el órgano de supervisión financiera de la Confederación.

Por encargo de la ZVV, la sociedad... verifica la exhaustividad de los ingresos ordinarios de las empresas asociadas y su liquidación ante la ZVV. Además, se evalúan los mecanismos de control existentes en este ámbito. La selección de las empresas objeto de la auditoría se realiza sobre la base de una planificación plurianual y toma en consideración los resultados de las últimas auditorías.

Ilustración 4: Misión de control de los ingresos

Las **pruebas de conformidad** se llevan a cabo según las necesidades. Por regla general, la ZVV adjudica un encargo al año en función de las averiguaciones de los expertos en “controlling”. Para esta verificación también se recurre a una empresa de auditoría privada acreditada.

Basándose en los objetivos de la ZVV, se deriva el siguiente encargo:

- Estudio de los fundamentos jurídicos.
- Análisis de los documentos presentados ante la ZVV (cuentas definitivas 1999, documentación de liquidación 1999, etc.).
- Conciliación de los datos contenidos en los documentos arriba mencionados con los datos de contabilidad ya examinados según el informe de la auditoría (en la medida en que se encuentre disponible).
- Comprobación de la liquidación y de la información, de forma que puedan responderse adecuadamente las preguntas planteadas en el Capítulo 3 “Resultados de la investigación”.

Ilustración 5: Misión de control de conformidad

3.2.2 Fiscalización de la ZVV

El **Control de Finanzas** lleva a cabo **fiscalizaciones** en la ZVV en su calidad de **órgano superior de supervisión financiera** del Cantón. Dentro del marco de los

cometidos del Control de Finanzas, los cuales ya se han comentado de forma detallada en la Parte 2, esta misión es global, lo que hace necesario un procedimiento estructurado sobre el que hablaré de forma detallada a continuación.

Además, los órganos responsables del cantón, el Gobierno y el Consejo Cantonal, pueden encargar al Control de Finanzas misiones tales como, por ejemplo, **controles especiales**. Sin embargo, dado que esta disposición es nueva, a este respecto no se dispone de una experiencia demasiado amplia. Hasta la fecha, sólo se ha dado un caso en el que el Control de Finanzas haya tenido que llevar a cabo en la ZVV un encargo especial del Director de la Dirección General/Departamento (Consejo Cantonal).

3.3 Supervisión financiera: fiscalización por parte del Control de Finanzas

3.3.1 Preparación de la fiscalización

Para un óptimo cumplimiento de las tareas, parecen indispensables un procedimiento estructurado, una coherente planificación plurianual que tenga en cuenta los resultados de las fiscalizaciones y un análisis de riesgos. La fiscalización debe prepararse cuidadosamente. En esta preparación se incluyen la evaluación de los riesgos, la determinación de los campos de fiscalización con ayuda de un plan de campos de investigación y la preparación de un programa de trabajo. Por medio de una entrevista inicial debería ser posible tomar en consideración el riesgo actual del ente fiscalizado. Los preparativos de la fiscalización son realizados por los auditores responsables. De este modo se garantiza el óptimo aprovechamiento de los conocimientos técnicos del mandante y la congruencia de la ejecución de la fiscalización con la planificación de la misma.

Análisis de riesgos

Además de la evaluación de los riesgos en el plan de campos de investigación (Ilustración 6), se elabora para cada empresa sometida a la fiscalización una evaluación del riesgo inherente. Esta evaluación de los riesgos, junto con la evaluación de la importancia relativa (la materialidad), constituye la base que se utilizará para la determinación de la periodicidad del control.

Plan de campos de investigación

El plan de campos de investigación muestra de forma sinóptica los ámbitos en los que se profundizó en las últimas fiscalizaciones. Comprende exclusivamente los campos de investigación en los que se han realizado pruebas de conformación en lo

que respecta al sistema de control interno, a las pruebas de conformidad o a las auditorías operativas. Dentro del marco de la importancia relativa de la fiscalización de la contabilidad cantonal (Cuenta General), los campos de investigación de las partidas del balance constituyen controles obligatorios que deben llevarse a cabo anualmente, de forma que no tengan que ser registradas por separado. El riesgo se clasifica en escaso, medio o elevado, basándose en los resultados de las fiscalizaciones efectuadas.

Como riesgos especiales se evalúan los siguientes:

- Sistema de control interno defectuoso.
- Amplia delegación de competencias (riesgo funcional).
- Fragmentación dentro de un proceso.
- Complejidad o volatilidad de la actividad.
- Influencia de terceros.

En relación con el riesgo del campo de investigación no se emite juicio alguno sobre los aspectos éticos, la competencia, la aptitud y la integridad del personal. Esta apreciación nos parece extremadamente difícil y a menudo conduce a una supuesta seguridad. Sin embargo, con el objeto de prestar suficiente atención a este aspecto en la preparación de la fiscalización se ha hecho que constituya uno de los temas de la entrevista inicial.

Plan de campos de investigación	ZVV	Riesgo medio	desde 1997
Campos de investigación	Riesgo	Período	Año
Observación	Informe/ML		
Elementos esenciales			
Recursos humanos			
Salarios			
Prestaciones accesorias			
Organización			
Personal auxiliar			
Créditos inmobiliarios			
Impuestos			
Subvenciones de explotación a empresas de transportes			
Remuneraciones por prestaciones realizadas			
Misión de control			
Servicios de terceros			
Contribuciones de los municipios			
Contribuciones de la Confederación			
Contribuciones de otros			
Cuentas corrientes empresas de transportes			
Ingresos derivados del transporte			
Misión de control			

Ilustración 6: Plan de campos de investigación de la ZVV

Entrevista inicial

Por regla general, al comienzo de la fiscalización se lleva a cabo una entrevista inicial con los responsables de la dirección. En ella se trata de averiguar si se dan variaciones de importancia en la evaluación del sistema de control. Para ello se discuten **las modificaciones en la configuración de los procesos, la fluctuación y las posibles particularidades de los trabajadores**, así como **la conveniente seguridad y la consecución de los objetivos** de la dirección.

El riesgo de los controles (riesgo de que los controles establecidos no conduzcan al éxito deseado) depende en particular de los siguientes factores:

- Actitud de los órganos responsables y del cuadro de mando frente a los controles.
- Forma de adopción de las decisiones (separación de las funciones).
- Disposición para afrontar riesgos por parte de los órganos decisorios.

Resultan imperativas la **sensibilización y la implicación de todos los niveles** en el ámbito de control seleccionado. Consideramos importante que los responsables de la dirección se ocupen de la calidad del **desarrollo de las operaciones** y del **sistema de control interno**. El sistema de control interno y el **aseguramiento de la calidad de la empresa** y no constituyan de tal manera que se correspondan con la **cultura de la empresa** y no constituyan un obstáculo para la consecución de una ejecución **sencilla, adecuada y fluida**.

Además, la entrevista inicial sirve para que los responsables comuniquen al Control de Finanzas sus **deseos y sugerencias**, de forma que, llegado el caso, puedan ser integrados en las actividades fiscalizadoras por los encargados de ésta. Al mismo tiempo, los auditores proporcionan un breve resumen de las actividades fiscalizadoras previstas.

Programa de trabajo

Con ayuda de la información resultante de las conversaciones y evaluaciones anteriormente mencionadas, los auditores completan el programa de trabajo. Dicho programa engloba las cuestiones relevantes para el análisis de la contabilidad cantonal y está estructurado según los campos de investigación, que, en esencia, siguen las partidas del balance. Las ampliaciones necesarias se derivan, sobre todo, del plan de campos de investigación (Ilustración 6) y de la entrevista inicial.

Los auditores discuten las actividades fiscalizadoras planeadas con los superiores responsables y, a continuación, comienzan a realizar dichos controles in situ.

3.3.2 Documentos de trabajo

Verificar e informar son las funciones básicas de la fiscalización. La base de la elaboración de informes la constituyen los documentos de trabajo. El carácter de

documentación del trabajo realizado se manifiesta sobre todo en el hecho de que puede ser utilizada como medio de prueba de la ejecución de la fiscalización, un aspecto que explica el especial cuidado con el que los auditores deberían tratar sus papeles. Sin pretender menospreciar los documentos de trabajo, es necesario resaltar que nunca deben ser considerados como un fin en sí mismo, sino como documentación “de trabajo” propiamente dicha.

Los documentos de trabajo no son documentos públicos y, por lo general, sólo tienen acceso a ellos los órganos de supervisión y los órganos de control interno de la calidad.

3.3.3 Elaboración de informes

En lo que respecta a la elaboración de informes escritos, el Control de Finanzas concede una gran importancia a la consecución de una orientación hacia el destinatario o cliente. En el caso de la ZVV se elaboran los siguientes informes escritos:

- Opinión sobre las cuentas; confirmación de la exactitud de la contabilidad (Ilustración 7).
- Informe complementario y aclaratorio con resumen del resultado de la fiscalización,

u

Observaciones sobre la fiscalización en forma de carta de auditoría dirigida a la dirección del ente fiscalizado.

- Informe sobre misiones especiales.

Opinión sobre las cuentas

Siguiendo el ejemplo del informe confirmatorio del Código de Comercio, la opinión sobre las cuentas manifiesta que la fiscalización se ha llevado a cabo conforme a las disposiciones legalmente establecidas y que las comparaciones entre valores estimados y valores reales no contienen desviaciones de consideración. Con la creciente importancia de los dictámenes relativos a la eficiencia y la economía y, con ellos, de las fiscalizaciones que profundizan en campos de investigación individuales, este tipo de informe ha perdido gran parte de su trascendencia. Sin embargo, para entidades de derecho público independientes como la ZVV este informe sigue revistiendo una cierta importancia, pues presenta de forma normalizada ante el Consejo de Transportes, compuesto por políticos, la confirmación de la exactitud de la contabilidad, o bien, en casos puntuales, pone de manifiesto **deficiencias e infracciones de importancia**.

Informe del Control de Finanzas a los órganos responsables de la Agrupación de Transportes Públicos de Zurich, Zurich

En calidad de órgano de control hemos verificado la contabilidad y las cuentas anuales de la Agrupación de Transportes Públicos de Zurich para el ejercicio económico cantonal cerrado el 31 de diciembre de 1999. La contabilidad en curso se cierra con un excedente de ingresos de 37.697.151,63 Fr. Se registra un capital de 83.331.280,40 Fr. y un excedente de ingresos del ejercicio económico de 37.697.151,63 Fr.

De la presentación de las cuentas anuales es responsable la Junta Directiva de la Agrupación de Transportes Públicos de Zurich, consistiendo nuestro cometido en fiscalizar y analizar dichas cuentas conforme a la Ley de Presupuestos, artículos 39 y siguientes y los reglamentos y decretos aplicables.

Nuestra fiscalización se desarrolló conforme a las normas de la profesión, según las cuales la fiscalización debe planearse y ejecutarse de tal manera que se identifiquen con la debida seguridad las declaraciones erróneas de las cuentas anuales que revistan importancia. Verificamos las partidas y los datos de las cuentas anuales por medio de análisis y recogidas de datos basados en muestreos. Además, analizamos la aplicación de los principios contables generalmente aceptados relevantes y las decisiones valorativas importantes, así como la presentación de las cuentas anuales en su conjunto. Somos de la opinión de que nuestra fiscalización constituye una base suficiente para emitir nuestro juicio.

Según nuestro análisis, la contabilidad y las cuentas anuales se corresponden con las disposiciones legales.

Zurich, 14 de septiembre de 2000

Control de Finanzas del cantón de Zurich
Jefe del Control de Finanzas Auditor

Ilustración 7: Opinión sobre las cuentas

Informe aclaratorio, carta de auditoría

Al informe aclaratorio o a la carta de auditoría dirigida a la dirección del ente fiscalizado le corresponde una mayor importancia que a la opinión sobre las cuentas. Normalmente, este informe se divide en un resumen y en una parte aclaratoria. Proporciona información detallada sobre las conclusiones de la fiscalización e incluye recomendaciones para la mejora. Está concebido primordialmente como base de trabajo para los responsables de la dirección del ente fiscalizado. Al mismo tiempo, sirve también a los interesados de los órganos superiores y del Poder Ejecutivo para la salvaguardia de su responsabilidad directiva.

En caso de que estén interesados, determinados miembros designados del Poder Legislativo tienen la posibilidad de examinar el informe detallado en las oficinas del Control de Finanzas y solicitar información complementaria.

En la elaboración de informes escritos es condición indispensable expresarse de forma exacta e inequívoca. Precisamente en esta exigencia de **expresión exacta e inequívoca** se percibe una considerable influencia de la NAM en la elaboración de los informes. También resulta necesaria una estructura unitaria y clara. Para ello, el Control de Finanzas se ciñe en esencia al siguiente esquema.

Índice

5. Resumen del resultado de la fiscalización

6. Misión

7. Resultado de la fiscalización en detalle

⇒ Exhaustividad, exactitud, valoración y presentación de la cuenta de patrimonio

⇒ Exhaustividad, exactitud, legalidad de la liquidación del presupuesto de funcionamiento

⇒ Exhaustividad, exactitud, legalidad de la liquidación del presupuesto de inversiones

⇒ Regularidad, organización y cumplimiento del sistema de control interno

⇒ Economía y eficiencia

⇒ *Exposición de los hechos*

⇒ *Evaluación*

⇒ *Recomendación*

8. Observación final

⇒ Actuación ulterior

⇒ Entrevista final

Ilustración. 8: Estructura del informe aclaratorio

La exigencia que se les plantea a los auditores de emitir cada vez más dictámenes requiere además una forma adecuada en lo que respecta a la elaboración de los informes. En el caso del control tradicional, el primer plano lo ocupan los atributos “conciso, directo, objetivo, comprobable y convincente“. Sin embargo, precisamente la formulación concisa y objetiva de un dictamen plantea elevadas exigencias a la persona encargada de elaborar el informe e incluso encierra, en algunos casos concretos, una contradicción. Un elemento esencial de la exposición objetiva de los hechos objeto de un dictamen es la necesidad de entrar en el tipo y alcance del procedimiento. Asimismo, es preciso explicar cuáles han sido los criterios pertinentes que se han empleado para emitir el juicio y de dónde se derivan o por qué se han escogido. A la hora de ofrecer un **servicio que pretenda satisfacer las necesidades del cliente** no basta únicamente con enumerar las deficiencias o puntos débiles identificados. El informe sólo tendrá éxito si el encargado de redactarlo es capaz de convencer al lector de que dichas deficiencias pueden ser subsanadas.

Informes orales, entrevista final

La presentación de informes orales se lleva a cabo en forma de conversaciones con los socios del ente fiscalizado y son mantenidas durante la fiscalización o a continuación de ésta en forma de una entrevista final. Dentro del marco de las

conversaciones informativas que se celebran cada año, la dirección superior (el Poder Ejecutivo) es orientada acerca de las averiguaciones más importantes y de las actuaciones necesarias que se derivan de ellas.

Las conversaciones mantenidas durante la fiscalización se basan en su mayor parte en resultados provisionales y sirven ante todo para comprobar la solidez de la evaluación o para sugerir medidas directas. Sin embargo, a la hora de comentar resultados provisionales individuales se requiere la máxima precaución. Si se pretende dar a la evaluación un enfoque coherente en lo que respecta a la orientación al cliente, la competencia profesional, la capacidad del equipo, el estilo de trabajo y los conocimientos técnicos, no se puede anticipar la ponderación de los resultados comentados. Con frecuencia, la importancia que corresponde a un hecho no se puede determinar con exactitud hasta que se realiza la evaluación global.

Por regla general, la discusión final se lleva a cabo con la Junta Directiva de la ZVV. En ella, el auditor responsable de la fiscalización, además de comentar los resultados, debería asumir si es necesario el desempeño de la función de iniciador y proporcionar indicaciones sobre la forma concreta de poner en práctica las recomendaciones facilitadas en el informe escrito.

Seguimiento

Por medio de un seguimiento coherente debería garantizarse que se tienen en cuenta y se llevan a la práctica las averiguaciones y las recomendaciones efectuadas por los auditores. El seguimiento comienza con las alegaciones por escrito por parte del ente fiscalizado con respecto al informe resultante de la fiscalización, algo que debería producirse dentro del plazo de tres meses. En caso de que estas alegaciones resulten insuficientes en opinión del Control de Finanzas, éste podrá dictar una instrucción dentro del ámbito de la regularidad y de la legalidad. En caso contrario, podrá someter la cuestión al Poder Ejecutivo, quien tomará una determinación definitiva.

Con ocasión de la siguiente fiscalización ordinaria o, en casos concretos, mediante controles extraordinarios, el Control de Finanzas comprobará que han sido puestas en práctica sus recomendaciones y efectuará una evaluación.

3.4 Observación final

Funcionarios cantonales con la suficiente cualificación deciden de forma autónoma dentro del marco de sus competencias, sus responsabilidades y sus funciones, orientados hacia el derecho y hacia su cometido. Se rigen por las necesidades de los ciudadanos y procuran dar lo mejor de sí en cada situación. (Schedler, Anreizsysteme; página 214).

Esta declaración fundamental sobre la cultura de la NAM muestra el comienzo de la conformidad de objetivos entre los tradicionales principios de orden, el Estado de derecho, económico y social con sus instrumentos de democracia directa y la norma absoluta de eficacia y eficiencia. A pesar de ello, en ocasiones aisladas se genera un campo de tensiones y, llegado el caso, un conflicto de objetivos en un sistema que se construye, por un lado, mediante la limitación del pueblo y del Parlamento a decisiones básicas y fundamentales y, por otro, mediante la autorreferencialidad y la autoorganización de los encargados de la ejecución de dichas decisiones.

Dentro de este contexto, la cuestión para el Control de Finanzas consiste en hallar un término medio equilibrado entre la supervisión intervencionista y la prestación de unos servicios que aspiran a generar un valor añadido. Las exigencias son elevadas y requieren obligatoriamente del Control de Finanzas las cualidades de una organización en continuo aprendizaje. En este sentido, las tareas aquí presentadas no se llevan a cabo de una forma estática. Al contrario, debido en gran parte a la nueva Ley del Control de Finanzas y a la orientación cada vez más consecuente hacia los principios de la NAP, la metodología de la supervisión financiera se encuentra sujeta a un elevado dinamismo.

**Die Prüfung im Freistaat Sachsen
von Gesellschaften, die den Kommunen gehören**

Le contrôle des entreprises publiques locales en Saxe

El control de las empresas públicas locales en Sajonia

**Die Prüfung im Freistaat Sachsen
von Gesellschaften, die den Kommunen gehören**

Karl-Heinz Binus, Rechnungshofdirektor, Sächsischer Rechnungshof

Die Prüfung im Freistaat Sachsen von Gesellschaften, die den Kommunen gehören

- 1. Vorstellung kommunaler Unternehmen im Freistaat Sachsen**
 - 1.1 Wahl der Unternehmensform
 - 1.2 Eigenbetrieb
 - 1.3 Privatisierung
 - 1.4 Zweckverbände
- 2. Vorstellung der regionalen Finanzkontrolle**
 - 2.1 Struktur, Ablauf und Umfang der überörtlichen Rechnungsprüfung
 - 2.2 Prüfungsinhalte
 - 2.3 Prüfpraxis - Wie läuft die Prüfung ab?
 - 2.4 Rückblicke und Ausschau
 - 2.5 Öffentliche Unternehmen unter Kontrolle der Finanzkontrolle
 - 2.6 Schlussbemerkungen
- 3. Aktuelle Prüfungsverfahren: Prüfung der Wirtschaftlichkeit von Privatisierungsentscheidungen, Prüfung einer Stadtwerke AG**
 - 3.1 Prüfungsgegenstand
 - 3.2 Prüfungsfeststellungen
 - 3.2.1 Formelle Privatisierungen
 - 3.2.1.1 Übersicht der Eigen- und Beteiligungsgesellschaften
 - 3.2.1.2 Unternehmensgründung und Aufnahme von Mitgesellschaftern
 - 3.2.1.3 Beteiligungsverwaltung, Gesellschaftsorgane und Gesellschaftsverträge
 - 3.2.1.4 Wirtschaftliche Lage der Unternehmen und Auswirkungen auf die städtischen Haushalte
 - 3.2.1.5 Wirtschaftspläne und Jahresabschlüsse
 - 3.2.2 Unehnte materielle Privatisierungen
 - 3.2.2.1 Übersicht
 - 3.2.2.2 Aufgabenübertragung und Auswirkung auf die städtischen Haushalte
 - 3.2.3 Echte materielle Privatisierungen
 - 3.3 Folgerungen
 - 3.3.1 Formelle Privatisierungen
 - 3.3.2 Unehnte materielle Privatisierungen
 - 3.3.3 Echte materielle Privatisierungen
 - 3.4 Prüfung einer Stadtwerke AG
 - 3.4.1 Prüfungsgegenstand
 - 3.4.2 Prüfungsfeststellungen
 - 3.4.3 Folgerungen
 - 3.4.4 Zusammenfassende Bewertung der Prüfungsergebnisse und Empfehlungen an die Stadt
 - 3.4.5 Ergebnisse

Die Prüfung im Freistaat Sachsen von Gesellschaften, die den Kommunen gehören

1. Vorstellung kommunaler Unternehmen im Freistaat Sachsen

Zusammenfassung

Die Sächsische Gemeindeordnung sieht grundsätzlich drei Möglichkeiten zur Führung gemeindlicher Unternehmen vor:

- Regiebetrieb,
- Eigenbetrieb,
- Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung).

Der Regiebetrieb ist rechtlich, organisatorisch, personell, vermögensrechtlich, haushalts- und rechentechnisch in den Gemeindehaushalt eingebunden, die Prüfungsbehörde hat umfassende Kontrollmöglichkeiten.

Der Eigenbetrieb stellte bislang die dominierende Rechtsform dar. Es existieren 158 Eigenbetriebe im Freistaat Sachsen mit 28.499 Mitarbeitern. Das Unternehmen ist rechtlich unselbstständig, finanzwirtschaftlich wird es jedoch als Sondervermögen der Gemeinde geführt. Es vollzieht eine selbstständige Ressourcenplanung. Der Gemeinderat hat einen gewichtigen Einfluss auf den Eigenbetrieb. Der Bürgermeister kann der Betriebsleitung Weisungen erteilen. Den Auftrag zur Abschlussprüfung an einen Wirtschaftsprüfer erteilt die überörtliche Prüfungseinrichtung.

Zunehmend gewinnen Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts an Bedeutung für die kommunale Aufgabenerfüllung. Derzeit gibt es 620 kommunale AG und GmbH im Freistaat Sachsen, an denen die Kommunen zu mindestens 50 % beteiligt waren. Die Verschuldung der Eigengesellschaften betrug zum 31.12.1998 rd. 11,6 Mrd. DM. Insgesamt waren in den selbstständigen Unternehmen im Jahr 1999 44.893 Mitarbeiter beschäftigt. Für die Errichtung kommunaler Gesellschaften sind in der Gemeindeordnung besondere Anforderungen gestellt (Gewährleistung der Sicherstellung der Aufgaben der Gemeinde, gebührender Einfluss der Gemeinde, Beschränkung der Haftung, Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde).

Eine generelle Aussage zur Wirtschaftlichkeit kommunaler Privatisierungen ist nicht möglich. Zur Beurteilung der Auswirkungen von Privatisierungen sind zahlreiche Überlegungen relevant. Eine Untersuchung im Freistaat Sachsen belegt die Preisentwicklung nach Privatisierung. In der Praxis treten Probleme

hinsichtlich der Sicherstellung eines angemessenen kommunalen Einflusses, der Einhaltung des Territorialprinzips und der Gewährleistung der erforderlichen Informations- und Kontrollrechte durch den Gemeinderat auf. Mit Übertragung der Aufgabenerfüllung auf private Unternehmen verliert der Gemeinderat kommunalpolitischen Entscheidungsspielraum und Kompetenzen.

Gemeinden, Verwaltungsverbände und Landkreise können sich zu einem Zweckverband zusammenschließen. Derzeit existieren im Freistaat Sachsen 245 Zweckverbände mit 2.842 Mitarbeitern. Wichtigste Aufgabenbereiche sind: Abwasserbeseitigung, Wasserversorgung, Abfallbeseitigung, Rettungsdienst, Erholungseinrichtungen, Städteplanung, Vermessung, Bauordnung, Gasversorgung und Bildungseinrichtungen. In nahezu allen geprüften Zweckverbänden bestand eine angespannte finanzielle Lage. Die Erarbeitung eines Haushaltskonsolidierungsprogramms ist oftmals geboten.

1.1 Wahl der Unternehmensform

Unternehmen der Gemeinde spielen beim Aufbau einer leistungsfähigen kommunalen Selbstverwaltung eine wichtige Rolle.

Wirtschaftliche Unternehmen darf die Gemeinde im Freistaat Sachsen nur errichten, übernehmen, wesentlich erweitern oder sich daran beteiligen, wenn der öffentliche Zweck dies rechtfertigt, das Unternehmen in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde und zum voraussichtlichen Bedarf steht und wenn der Zweck nicht besser und wirtschaftlicher durch Dritte erfüllt werden kann. Die Gemeindeordnung grenzt lediglich ab, was keine wirtschaftlichen Unternehmen sind:

- Unternehmen, zu deren Betreiben die Gemeinde gesetzlich verpflichtet ist,
- Hilfsbetriebe zur Deckung des eigenen Bedarfs.

Wirtschaftliche Unternehmen sind u.a.:

- Versorgungsunternehmen, zur Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- und Fernwärmeversorgung;
- Verkehrsunternehmen;
- Betriebe, wie Molkereien, Gartenbaubetriebe, Steinbrüche, Schlachthöfe;
- sonstige Betriebe, wie Stadthallen, Gaststätten, Messeeinrichtungen, Weinkeller, Lagerhäuser, Reklamebetriebe.

Für den Gemeinderat sind die Vor- und Nachteile der möglichen Organisationsformen häufig kaum zu beurteilen. Die Wahl einer konkreten Rechtsform kann deshalb ggf. der tatsächlichen Problemsituation der Gemeinde widersprechen.

Die SächsGemO sieht grundsätzlich drei Möglichkeiten zur Führung gemeindlicher Unternehmen vor:

- Regiebetrieb,
- Eigenbetrieb,
- Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts (AG, GmbH).

Der Regiebetrieb ist rechtlich, organisatorisch, personell, vermögensrechtlich, haushalts- und rechentechnisch in den Gemeindehaushalt eingebunden und wird nach den Vorschriften für das kommunale Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen geführt. Die Prüfungsbehörde hat umfassende Kontrollmöglichkeiten.

Im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit können die Kommunen darüber hinaus in Zweckverbänden zusammenarbeiten.

1.2 Eigenbetrieb

Der Eigenbetrieb stellte bislang die klassische und dominierende Rechtsform zur wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde dar. Zum 31. März 2000 existierten 158 Eigenbetriebe im Freistaat Sachsen mit insgesamt 28.499 Mitarbeitern. Das sind rd. 18 % aller kommunalen Mitarbeiter einschließlich der Beschäftigten in den selbstständigen Unternehmen.

Das Unternehmen ist zwar rechtlich unselbstständig, finanzwirtschaftlich wird es jedoch als Sondervermögen der Gemeinde geführt. Es ist aus dem Haushalt der Gemeinde ausgegliedert und vollzieht eine selbstständige Ressourcenplanung mit eigenem Wirtschaftsplan, eigenständiger Buchführung und getrennter Vermögensverwaltung.

Rechtsgrundlagen für Verfassung und Verwaltung, Wirtschaftsführung und Rechnungswesen sowie Organisation und Führung der Eigenbetriebe sind die SächsGemO und das Sächsische Eigenbetriebsgesetz sowie die Eigenbetriebsverordnung.

Der Gemeinderat hat durch seine Zuständigkeit zur Beschlussfassung oder zur Änderung der Betriebssatzung und zur Wahl des Betriebsleiters einen gewichtigen Einfluss auf die Geschicke des Eigenbetriebes.

Für die Angelegenheiten des Eigenbetriebes kann ein beratender oder beschließender Ausschuss des Gemeinderats gebildet werden.

In die alleinige Zuständigkeit des Gemeinderats fallen die

- Gewährung von Darlehen,
- Entlastung der Betriebsleitung,

- Verwendung des Jahresgewinns oder Behandlung des Jahresverlusts,
- Bestimmung eines Abschlussprüfers und Erteilung des Einvernehmens zum Prüfungsauftrag mit der überörtlichen Prüfungseinrichtung,
- Wahl der Betriebsleiter und Bestellung eines Ersten Betriebsleiters.

Der Bürgermeister kann der Betriebsleitung Weisungen erteilen.

Für jedes Wirtschaftsjahr ist ein Wirtschaftsplan mit Erfolgsplan, Vermögensplan und Stellenübersicht aufzustellen. Der abzuführende Jahresgewinn oder der zu deckende Jahresverlust ist in den Haushaltsplan der Gemeinde aufzunehmen.

Der Eigenbetrieb führt seine Rechnung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung oder einer entsprechenden Verwaltungsbuchführung.

Die Betriebsleitung hat für den Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres einen Jahresabschluss sowie einen Lagebericht aufzustellen und dem Bürgermeister innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres vorzulegen.

Der Bürgermeister leitet den Jahresabschluss unverzüglich dem Sächsischen Rechnungshof zur Jahresabschlussprüfung zu. Die Gemeinde kann den Abschlussprüfer durch Beschluss des Gemeinderats bestimmen, den Auftrag zur Abschlussprüfung an einen Wirtschaftsprüfer/eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erteilt jedoch die überörtliche Prüfungseinrichtung. Der Prüfungsumfang kann auf die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und die Darstellung wirtschaftlich bedeutsamer Sachverhalte erweitert werden. Dieser Prüfungsteil ist allerdings fakultativ. Erkenntnisse ergeben sich dabei zu folgenden Sachverhalten:

- Tätigkeit der Geschäftsführung bzw. des Werksausschusses und der Werksleitung;
- Vorhandensein von Geschäftsordnung und Dienstanweisungen;
- Berichterstattungen an den Gemeinderat;
- Übereinstimmung der Geschäfte mit Gesetz, Satzungen, Dienstordnungen, Beschlüssen von Gemeindeorganen usw.;
- organisatorische Grundlagen;
- interne Kontrollen;
- Rechnungswesen;
- Investitionsentscheidungen;
- Auftragsvergabe;
- risikoreiche sowie nicht ordnungsgemäß abgewickelte Geschäfte, erkennbare Fehldispositionen und unterlassene Maßnahmen;
- eingeleitete oder beabsichtigte Maßnahmen hinsichtlich der künftigen Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens.

Der Gemeinderat stellt den Jahresabschluss innerhalb eines Jahres nach Ende des Wirtschaftsjahres fest und beschließt über:

- Verwendung des Jahresgewinns/Behandlung des Jahresverlusts,

- Entlastung der Betriebsleitung.

Die Entlastung ist zu versagen, wenn insbesondere die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nicht gewährleistet ist, Beanstandungen der Vorjahre nicht ausgeräumt wurden, die wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens Anlass zu wesentlichen Beanstandungen geben, die erforderlichen Angaben unrichtig und unvollständig sind usw.

Der Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses und zur Verwendung des Jahresgewinns/Behandlung des Jahresverlusts und die Prüfungsvermerke des Wirtschaftsprüfers und des Sächsischen Rechnungshofs sind ortsüblich bekannt zu machen und an sieben Tagen öffentlich auszulegen.

Vor der Bestimmung eines Wirtschaftsprüfers sollte die Gemeinde unbedingt Angebote verschiedener Wirtschaftsprüfer einholen. Der Rechnungshof empfiehlt, nach fünf Jahren einen Wechsel des Prüfers vorzunehmen. Der Prüfungsplan sollten u. a. umfassen:

- Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens,
- Darstellung der Liquidität und der Rentabilität,
- Kennzeichnung wichtiger verlustbringender Geschäfte und Aufzeigen der Ursachen der Verluste,
- Ursachen eines eventuellen Jahresfehlbetrages,
- Einschätzung zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung,
- Einhaltung gesetzlicher Vorschriften und der Bestimmungen der Betriebssatzung,
- Zusammenfassung wichtiger technisch-wirtschaftlicher Kennzahlen,
- Übersicht über die Entwicklung der Kredite und ggf. von Beteiligungen.

Die Kosten für die Abschlussprüfung trägt der Eigenbetrieb.

Häufig sind folgende Mängel einer gezielten Einflussnahme, Steuerung und Kontrolle des Eigenbetriebes durch Gemeinde und Gemeinderat festzustellen:

- Die vorgeschriebenen Fristen für die Vorlage des Jahresabschlusses und des Lageberichtes werden durch den Betriebsleiter nicht eingehalten.
- Die eigene Prüfung der Eigenbetriebe durch die Kommunen findet kaum statt, Informationen werden lediglich den Berichten der Wirtschaftsprüfer zur Jahresabschlussprüfung entnommen.
- Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung erfolgt nur in wenigen Fällen.

1.3 Privatisierung

Zunehmend gewinnen Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts an Bedeutung für die kommunale Aufgabenerfüllung. Mit Stand 01.01.2000 gab es

620 kommunale AG und GmbH im Freistaat Sachsen, an denen die Kommunen zu mindestens 50 % beteiligt waren. Damit hat sich ihre Zahl seit 1993 nahezu vervierfacht. Die Verschuldung der Gesellschaften, bei denen die Kommune alleiniger Gesellschafter ist, betrug zum 31.12.1998 rd. 11,6 Mrd. DM oder 2.583 DM pro Einwohner und liegt über der Verschuldung der Kommunen. Insgesamt waren in den selbstständigen Unternehmen im Jahr 1999 44.893 Mitarbeiter beschäftigt, das sind rd. 28 % aller Kommunalmitarbeiter.

Für die Errichtung und Übernahme privatrechtlicher Unternehmen, deren Erweiterung oder der gemeindlichen Beteiligung daran sind in der Gemeindeordnung besondere Anforderungen gestellt. Der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung müssen die Sicherstellung der Aufgaben der Gemeinde gewährleisten, die Gemeinde muss einen gebührenden Einfluss im entsprechenden Überwachungsorgan des Unternehmens erhalten und die Haftung darf einen die Leistungsfähigkeit der Gemeinde angemessenen Betrag nicht übersteigen. Darüber hinaus ist die Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde einzuholen.

Kommunen können derzeit nur Aufgaben aus dem freiwilligen Bereich privatisieren, für die Erfüllung übertragener Pflichtaufgaben besteht lediglich die Möglichkeit der Beiziehung privater Dritter.

Eine generelle Aussage zur Wirtschaftlichkeit kommunaler Privatisierungen ist nicht möglich, sondern muss stets unter betriebswirtschaftlichen Aspekten mittels exakter Berechnung für den Einzelfall erfolgen.

Zur Beurteilung der Auswirkungen von Privatisierungen sind u. a. folgende Überlegungen relevant:

- Welche Kosten verursacht die zu privatisierende Aufgabe bisher tatsächlich im Haushalt?
- Werden durch diese Aufgabe Erlöse erzielt, die im Finanzverbund mit anderen Aufgabenträgern bislang Subventionswirkungen entfalteteten?
- Wie erfolgt die Prüfung der Wirtschaftlichkeit durch eine aussagefähige Vergleichsrechnung zwischen Eigenerstellung und Realisierung durch Private?
- Welche Folgelasten sind zu beachten?
- Bestehen künftige Verpflichtungen?
- Ist die Sicherstellung der Aufgabenerfüllung in derartigen Fällen gewährleistet?
- Welche finanziellen Risiken trägt die Gemeinde bei Konkurs des Privaten?
- Kommen auf die Gemeinde finanzielle Leistungen bei Schlechterfüllung durch den Privaten zu?
- Kann es ggf. Schadensersatzansprüche geben?

Für die Feststellung der Erfolgswirksamkeit einer Privatisierungsmaßnahme sind darüber hinaus Aussagen zu treffen über:

- Wahrnehmung von Aufsichtsrechten;
- Möglichkeiten zur Steuerung;
- Kontrollmöglichkeiten;
- Anforderungen an Controllingmaßnahmen;
- ggf. personelle Voraussetzungen des Beteiligungsmanagements usw.

Bei der **formellen Privatisierung** gründen Gemeinden zur Erfüllung ihrer Aufgaben eine juristische Person des Privatrechts. Die Gemeinde bleibt weiterhin gegenüber ihren Einwohnern verantwortlicher Träger für die ordnungsgemäße Erfüllung der öffentlichen Aufgaben.

Im Rahmen der **materiellen Privatisierung** wird die öffentliche Aufgabe einem Privatrechtssubjekt übertragen, welches von der Gemeinde völlig unabhängig ist. Die Gemeinde zieht sich aus der Aufgabenerfüllung zurück und übernimmt lediglich die Kontrolle der Aufgabenerledigung.

Eine Untersuchung im Freistaat Sachsen belegt folgende Preisentwicklung:

Preis	formelle Privatisierung	materielle Privatisierung
erhöht	34,0 %	17,8 %
unverändert	63,5 %	78,8 %
verringert	2,5 %	3,3 %

Erfahrungen zeigen, dass viele Gemeinden nicht in der Lage sind, aussagefähige und schlüssige Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen dem Gemeinderat als Entscheidungsgrundlage vorzulegen.

Der Nachweis der Wirtschaftlichkeit sollte mit den Methoden der dynamischen Investitionsrechnung erfolgen. Schwierigkeiten ergeben sich oft um die Erfassung aller relevanten Zahlungsströme und die exakte Nachbildung der Aufwendungen für Eigenerstellung im Kommunalhaushalt.

Grundsätzlich stehen private kommunale Unternehmen im Spannungsfeld zwischen Gesellschaftsrecht als Bundesrecht und Kommunalrecht als Landesrecht. Der Vorrang des Bundesrechts ist zu beachten.

Zulässige Unternehmensformen sind typischerweise die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Aktiengesellschaft (AG), die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), die Genossenschaft mit beschränkter Haftung und der Versicherungsverein aG.

Die meisten privatrechtlichen kommunalen Unternehmen werden in der Rechtsform der GmbH geführt. Damit wird eine ausreichende Einflussnahme der Gesellschafter auf die Geschäftsführung des Unternehmens ermöglicht. Die

Gesellschafterversammlung trifft alle wichtigen Entscheidungen und kann der Geschäftsführung auch im Bereich der laufenden Geschäfte Weisungen erteilen. Im Gesellschaftsvertrag kann die Durchführung bestimmter Geschäfte an den Zustimmungsvorbehalt der Gesellschafterversammlung gebunden werden.

Der Bürgermeister kann in der Gesellschafterversammlung nur mit Geschäften der laufenden Verwaltung befasst sein, für die Entscheidung grundsätzlicher Angelegenheiten ist die Zuständigkeit des Gemeinderates zu beachten. In der Hauptsatzung sollte eine exakte Beschreibung der Zuständigkeiten erfolgen. Allerdings entfalten die Gemeinderatsbeschlüsse keine unmittelbare Bindungswirkung für das Unternehmen, sondern sie sind durch die organschaftlichen Vertreter außenwirksam umzusetzen.

Rechtsaufsichtsbehörden haben kein Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung einer kommunalen Eigengesellschaft. Eine Einflussnahme kann nur auf den Gesellschafter erfolgen.

Ist für das Unternehmen die Bildung eines Aufsichtsrates erforderlich oder vereinbart, so sind die Mitglieder nicht an Weisungen des Gemeinderats gebunden. Soll die Gesellschaft um einen oder weitere Mitgesellschafter erweitert werden, so stellt sich die Frage nach den Auswahlkriterien. Das geeignete Verfahren ist grundsätzlich die öffentliche Ausschreibung der Beteiligung. Kann die erwartete Dienstleistung nicht exakt beschrieben oder quantifiziert werden, so sollte ein geeigneter Partner durch gezieltes Einholen mehrerer Angebote ermittelt werden. Der Gemeinderat ist rechtzeitig in den Entscheidungsprozess einzubeziehen, das Verfahren ist nachvollziehbar zu dokumentieren.

Obwohl gemäß Gemeindeordnung Prüfungsrechte für eine erweiterte Jahresabschlussprüfung auch bei Eigen- und Beteiligungsgesellschaften formuliert sind, kann damit eine klassische kommunalrechtliche Prüfung der Wirtschaftsführung nicht durchgeführt werden. Damit werden wichtige Informationen zur Lage und zur Entwicklung des Unternehmens für den Gemeinderat nicht transparent.

In der Praxis treten Probleme vor allem hinsichtlich der Sicherstellung eines angemessenen kommunalen Einflusses, der Einhaltung des Territorialprinzips und der Gewährleistung der erforderlichen Informations- und Kontrollrechte durch den Gemeinderat auf. Mit Übertragung der Aufgabenerfüllung auf private Unternehmen verliert der Gemeinderat deutlich kommunalpolitischen Entscheidungsspielraum und Kompetenzen.

1.4 Zweckverbände

Gemeinden, Verwaltungsverbände und Landkreise können sich zu einem Zweckverband zusammenschließen, um bestimmte Aufgaben - zu deren

Durchführung sie berechtigt oder verpflichtet sind - nach den Vorschriften des Sächsischen Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit gemeinsam wahrzunehmen. Bei der Haushalts- und Wirtschaftsführung besteht für die Zweckverbände die Wahl zwischen dem kameralistischen Rechnungswesen oder dem Rechnungswesen nach Eigenbetriebsgesetz. Die Mehrzahl der sächsischen Zweckverbände führt ihre Haushalts- und Wirtschaftsführung nach dem kameralistischen Rechnungswesen.

Am 31.03.2000 bestanden im Freistaat Sachsen 245 Zweckverbände. Davon hatten 103 Zweckverbände die Aufgabe der Abwasserbeseitigung zu erfüllen. Zur Wasserversorgung wurden 38 und zur Abfallbeseitigung 8 Zweckverbände gebildet. Weitere Aufgabenbereiche, die in Form von Zweckverbänden wahrgenommen werden, sind insbesondere Rettungsdienst, Erholungseinrichtungen, Städteplanung, Vermessung, Bauordnung, Gasversorgung und Bildungseinrichtungen. Die Zweckverbände beschäftigten 1999 insgesamt 2.842 Mitarbeiter (= rd. 2 % aller Kommunalmitarbeiter).

In nahezu allen geprüften Zweckverbänden bestand eine angespannte finanzielle Lage. Die Erarbeitung eines Haushaltskonsolidierungsprogramms ist oftmals dringend geboten. Die Verschuldung lag bei dem überwiegenden Teil der Abwasserzweckverbände über 1.215 DM/EW, maximal bei 1.980 DM/EW.

Teilweise bestanden hohe Unsicherheiten durch noch ausstehende Vermögenszuordnungen von Altanlagen und durch ungeklärte Eigentumsverhältnisse bei Grundstücken. Daraus resultiert ein erhöhtes Risiko für Investitionen in Anlagen und auf Grundstücken mit ungeklärter Rechtslage.

2. Vorstellung der regionalen Finanzkontrolle

Zusammenfassung

Die externe Prüfung der kommunalen Gebietskörperschaften ist in den Flächenländern der Bundesrepublik Deutschland unterschiedlich geregelt, sie obliegt in Sachsen, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz den Rechnungshöfen. In Sachsen bilden Präsident, Vizepräsident und 4 Abteilungsleiter das sogenannte Große Kollegium. Über jede Prüfungsmittelteilung wird seitens des Rechnungshofs im Kollegialprinzip beschlossen. Derzeit ist der Sächsische Rechnungshof insgesamt für die Prüfung von mehr als 1.000 kommunalen Körperschaften zuständig. Die überörtliche Kommunalprüfung erfolgt einerseits durch eine eigene Abteilung im

Rechnungshof und andererseits durch drei dem Rechnungshof nachgeordnete Staatliche Rechnungsprüfungsämter. Es stehen 93 Stellen zur Verfügung. Folgende Geschäftsfelder werden bearbeitet: allgemeines Haushalts- und Kassenwesen, Organisationsuntersuchung, Verwaltungsmodernisierung, Controlling, Datenverarbeitungs-Prüfung, Bauprüfung, Prüfung von Eigenbetrieben, Beauftragung zur Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben und Unternehmen in Privatrechtsform, Beteiligungsverwaltung, Sonderfinanzierungen, Wirtschaftlichkeit von Investitionen und Krankenhausbetriebsprüfung im staatlichen und im kommunalen Bereich. Prüfungsmaßstäbe sind Ordnungsmäßigkeit des Gesetzesvollzuges und des Verwaltungshandelns und die Rechtsgebote der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit. Aktuelle und allgemein interessierende praktische Fragen und Probleme der kommunalen Körperschaften werden anhand von Prüfungsergebnissen von besonderer Bedeutung im Jahresbericht des Rechnungshofs in anonymisierter Form dargestellt. Der Rechnungshof hat Beratende Äußerungen als Material für Gesetz- und Verordnungsgeber zur Entflechtung ehemaliger Wasser- und Abwasserbetriebe und zu Organisationsmodellen für Gemeinden mit 5.000 bis 8.000 Einwohnern und 18.000 bis 25.000 Einwohnern sowie für Landkreise mit 130.000 bis 170.000 Einwohnern und zu Alternativen Finanzierungsformen kommunaler Investitionen erarbeitet. Die wichtigste Beratung besteht in der Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune. Dementsprechend wurde die Prüfung neu konzipiert. Dazu werden Einzelkriterien beurteilt Steuern, Kreisumlage (Landkreise), Finanzstatus, Wirtschaftlichkeit/Personal, Qualität der Haushaltsplanung. Besonderer Wert wird auf die Analyse der laufenden Entwicklung und auf die für den mittelfristigen Finanzplanungszeitraum prognostizierte Entwicklung der für die Haushaltswirtschaft bedeutsamen Eckpunkte gelegt. Die Auswertung der Beurteilungskriterien erfolgt in einer grafischen Übersicht in der vorangestellten Zusammenfassung des Prüfungsberichtes.

Die überörtliche Kommunalprüfung durch den Sächsischen Rechnungshof versteht sich nicht darin, lediglich die staatliche Aufsichtsfunktion des Staates zu stärken, sie will kommunale Ausgaben aus neutraler Sicht prüfen und wachsende öffentliche Aufgaben kritisch hinterfragen.

2.1 Struktur, Ablauf und Umfang der überörtlichen Rechnungsprüfung

Die externe Prüfung der kommunalen Gebietskörperschaften ist in den Flächenländern der Bundesrepublik Deutschland unterschiedlich geregelt. Während

in Bayern die Prüfung durch einen Kommunalen Prüfungsverband, in Baden-Württemberg durch eine Gemeindeprüfungsanstalt und in Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und im Saarland durch das Innenministerium bzw. die Bezirksregierung wahrgenommen wird, obliegt sie in Sachsen, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz den Rechnungshöfen. In Hessen werden Wirtschaftsprüfer durch den Rechnungshof mit der Durchführung der Prüfung beauftragt. Lediglich in Thüringen existiert bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch keine überörtliche Kommunalprüfung.

Rechnungshöfe haben keine Exekutivbefugnisse und können somit den Vollzug der Folgerungen aus ihren Prüfungsfeststellungen nicht erzwingen. Ein Rechnungshof hat also keine Macht, die Beanstandungen direkt durchzusetzen. Der oft gebrauchte Vergleich vom „Ritter ohne Schwert“ ist deshalb durchaus zutreffend.

In Sachsen bilden Präsident, Vizepräsident und 4 Abteilungsleiter das sogenannte Große Kollegium. Über jede Prüfungsmitteilung wird seitens des Rechnungshofs im Kollegialprinzip beschlossen. Alle Mitglieder des Rechnungshofs besitzen die richterliche Unabhängigkeit, so dass die Prüfungen mit völliger Objektivität und nicht im Namen der Regierung oder der Rechtsaufsichtsbehörde erfolgen.

Nach der Gemeindeordnung ist der Sächsische Rechnungshof Prüfungsbehörde für die überörtliche Kommunalprüfung bei Gemeinden mit mehr als 2.000 Einwohnern. Der Rechnungshof soll innerhalb von 4 Jahren jede kommunale Verwaltung einmal geprüft haben.

Derzeit ist der Sächsische Rechnungshof insgesamt für die Prüfung von mehr als 1.000 kommunalen Körperschaften zuständig, Beteiligungsgesellschaften sind dabei nicht erfasst. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um die 22 Landkreise, 467 Städte und Gemeinden, 29 Verwaltungsverbände, 158 Eigenbetriebe, 245 Zweckverbände und 3 Sonderverwaltungen. Die Anzahl der zu prüfenden Körperschaften hat sich seit 1993 verdoppelt. Seit Beginn der überörtlichen Kommunalprüfung wurden rd. 1.200 Prüfungen bei 800 Körperschaften durchgeführt.

Die überörtliche Kommunalprüfung erfolgt einerseits durch eine eigene Abteilung im Rechnungshof und andererseits durch drei dem Rechnungshof nachgeordnete Staatliche Rechnungsprüfungsämter. Diese Ämter führen Prüfungen nach den Weisungen des Rechnungshofs durch und sind jeweils für einen Regierungsbezirk zuständig.

Die Abteilung „Überörtliche Kommunalprüfung“ ist zuständig u. a. für folgende Geschäftsfelder: allgemeines Haushalts- und Kassenwesen, Organisationsuntersuchung, Verwaltungsmodernisierung, Controlling, DV-Prüfung, Bauprüfung, Prüfung von Eigenbetrieben, Beauftragung zur Jahresabschlussprüfung bei

Eigenbetrieben und Unternehmen in Privatrechtsform, Beteiligungsverwaltung, Sonderfinanzierungen, Wirtschaftlichkeit von Investitionen und Krankenhausbetriebsprüfung im staatlichen und im kommunalen Bereich.

Für die überörtliche Kommunalprüfung stehen im Geschäftsbereich des Rechnungshofs und seiner Ämter derzeit insgesamt 93 Stellen zur Verfügung.

2.2 Prüfungsinhalte

Die drei Staatlichen Rechnungsprüfungsämter nehmen die turnusmäßige überörtliche Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung wahr.

Die Prüfung kann die gesamte Haushalts- und Wirtschaftsführung oder nur Teile davon beinhalten. Grundlagen bilden Einhaltung von Haushaltsplan und Haushaltssatzung und Begründung und Belegung von Einnahmen und Ausgaben. Kommunalpolitische Entscheidungen im Rahmen des geltenden Rechts unterliegen nicht der Beurteilung durch den Rechnungshof, aber das Ausschreibungsverfahren, Folgekosten usw.

Prüfungsmaßstäbe sind die Ordnungsmäßigkeit des Gesetzesvollzuges und des Verwaltungshandelns und die Rechtsgebote der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit.

Der Wert der Prüfung hängt wesentlich von der Überzeugungskraft der Argumente ab, aufgrund der Vielzahl vergleichender Prüfungserfahrungen bei sächsischen Verwaltungen kann der Rechnungshof den Entscheidungsträgern insbesondere auch im rechtlich nicht gebundenen Bereich Hilfen bieten, um Aufgaben wirksamer und mit weniger Aufwand zu erfüllen.

Die Kommunalabteilung am Sächsischen Rechnungshof führt deshalb regelmäßig keine überörtlichen Prüfungen der Jahresrechnungen durch, sondern nimmt Schwerpunkt- und Querschnittsprüfungen zu aktuellen Fragen vor. Der Sächsische Rechnungshof führt grundsätzlich keine quantitative, d. h. monetäre Bewertung seiner Ergebnisse durch. Zum einen ist es schwierig, wenn nicht gar unmöglich, eine klare Zurechnung von Prävention zu treffen oder eine realistische Einschätzung zur Auswirkung von Beratung vorzunehmen. Zum anderen könnte eine vorrangig monetäre Betrachtung zu einer einseitigen Orientierung der Prüfer auf „große Brocken“ verleiten. Wissenschaftliche Untersuchungen zeigen allerdings, dass die Kosten-Nutzen-Relation von Prüfungsaufwand und Nutzen bis zu 1:7 betragen kann.

Aktuelle und allgemein interessierende praktische Fragen und Probleme der kommunalen Körperschaften werden anhand von Prüfungsergebnissen von besonderer Bedeutung im Jahresbericht des Rechnungshofs in anonymisierter Form

dargestellt. Das betrifft beispielsweise: die Entwicklung der Kommunalfinanzen, die Beachtung von Folgekosten bei Investitionen, Probleme der Stellenbewirtschaftung, die Verwendung von Zuwendungen sowie spezielle Fragen der Bauprüfung, wie Ausschreibung, Bauaktenführung, Kennzeichnung der Angebote usw.

2.3 Prüfpraxis - Wie läuft die Prüfung ab?

Für die überörtliche Kommunalprüfung ist folgender grundsätzlicher Ablauf typisch:

1. Festlegung der Prüfungsthemen im Prüfungsprogramm durch Beschluss des zuständigen Kollegiums des Rechnungshofs;
2. schriftliche Ankündigung der Prüfung bei der zu prüfenden Verwaltung;
3. Einführungsgespräch durch den Leiter der Prüfung mit dem Leiter der zu prüfenden Verwaltung;
4. örtliche Erhebungen durch Prüfungskräfte;
5. Abschlussgespräch zur Verifizierung der ermittelten Sachverhalte;
6. schriftliche Prüfungsmitteilung nach Beschlussfassung im Kollegium;
7. Aufforderung zur Stellungnahme zu den einzelnen Prüfungsfeststellungen innerhalb einer bestimmten Frist (regelmäßig 3 Monate); die zuständige Rechtsaufsichtsbehörde erhält eine Mehrfertigung der Prüfungsmitteilung zur Information und ggf. Veranlassung rechtsaufsichtlicher Maßnahmen;
8. Unterrichtung des Gemeinderates durch die geprüfte Verwaltung über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts;
9. Stellungnahme der Verwaltung innerhalb der bestimmten Frist;
10. Bestätigung des Abschlusses der Prüfung durch die Rechtsaufsichtsbehörde bei Erledigung der Beanstandungen, ggf. Veranlassung erforderlicher Maßnahmen.

Die Kosten der überörtlichen Prüfung der Jahresabschlüsse tragen die Eigenbetriebe, Zweckverbände, Eigen- oder Beteiligungsgesellschaften, Sonder- und Treuhandvermögen selbst.

Sämtliche Unterlagen werden von den Prüfern im Original eingesehen, das betrifft beispielsweise auch Personalakten oder Sozialhilfeakten.

Die Prüfer suchen während der örtlichen Erhebungen das Gespräch mit der geprüften Verwaltung. Es gibt deshalb regelmäßig keine Beanstandungen, die nicht im Vorfeld mit den dafür zuständigen Mitarbeitern besprochen wurden.

Die Prüfungsergebnisse werden in einem Negativbericht zusammengefasst, fehlerfreie Bereiche oder gute Leistungen finden im Prüfbericht keine Erwähnung.

Die Notwendigkeit, den Prüfungsbericht in öffentlicher Sitzung zu verhandeln, ist für die Effizienz der Prüfungen von großer Bedeutung. Damit wird es den Bürgern

erleichtert, sich über das Finanzgebaren der Kommune zu informieren und bis zu einem bestimmten Grad auch, bei Wahlen Konsequenzen zu ziehen.

2.4 Rückblick und Ausschau

Die überörtliche Kommunalprüfung ist eine übergemeindliche Fremdprüfung und unterscheidet sich von der örtlichen Prüfung insbesondere dadurch, dass sie durch eine vergleichende Betrachtungsweise über die Kontrolle eines einzelnen Finanzvorganges hinausgeht und eine Sicht der gesamten Verwaltungs- und Wirtschaftsführung der Gemeinde mit ähnlichen Verwaltungen erreicht.

Auswertungen aus Prüfungen der Jahresrechnungen und aus den Querschnittserhebungen erfolgen schwerpunktmäßig zur Entwicklung der Finanzlage der Kommunen, zur Entwicklung der örtlichen und der überörtlichen Prüfung im Freistaat, zum kommunalen Haushalts- und Kassenwesen, zur Wirtschaftlichkeit von Investitionen, zu Fragen der Grundstücksbewirtschaftung, zu kommunalen Baumaßnahmen, zu Umfang, Chancen und Risiken der Privatisierung von Aufgaben, zum Stand der Jahresabschlussprüfung von Eigenbetrieben und Zweckverbänden, zu alternativen Finanzierungsformen, zum Cashmanagement und zum Stand der Verwaltungsmodernisierung.

Neben den Jahresberichtsbeiträgen hat der Rechnungshof sogenannte Beratende Äußerungen als Material für Gesetz- und Verordnungsgeber zur Entflechtung ehemaliger Wasser- und Abwasserbetriebe und zu Organisationsmodellen für Gemeinden mit 5.000 bis 8.000 Einwohnern und 18.000 bis 25.000 Einwohnern sowie für Landkreise mit 130.000 bis 170.000 Einwohnern erarbeitet. In einem Gutachten an den Sächsischen Landtag zur Wirtschaftlichkeit der privaten Abwasserentsorgung und Trinkwasserversorgung in einem Zweckverband wurden die kommunalrechtliche Konstruktion, die technische Konzeption, die Vertragsgestaltung, die Bauabwicklung, erstellte Wirtschaftlichkeitsberechnungen und zugewandungsrechtliche Fragen kritisch gewürdigt. Im Juni 2000 wurde eine Beratende Äußerung zu Alternativen Finanzierungsformen kommunaler Investitionen vorgelegt.

Der Sächsische Rechnungshof kommt den Wünschen nach Beratung soweit möglich und vertretbar nach, der Rechnungshof ist aber nicht verpflichtet zu beraten. Die Beratung vollzieht sich vor allem auf der Ebene der Zusammenarbeit mit den Kommunalen Spitzenverbänden im Freistaat Sachsen. Wichtigster Themenbereich wird auch künftig die Entwicklung der kommunalen Finanzlage sein.

Im Bereich der Verwaltungsmodernisierung soll ebenfalls eine stärkere Begleitung und Beratung der Kommunen, vor allem auf der Ebene der kommunalen

Spitzenverbände erfolgen. Begonnen wurde bei der kritischen Überprüfung vorhandener Strukturen, der möglichen Konzentration von Aufgaben oder auch zu den Möglichkeiten und Grenzen von Privatisierung. Die einzelnen Instrumente, wie Wahl der Rechtsformen, Organisation, Controlling, Rechnungswesen, Buchführung, Investitionsrechnung, Nutzwertanalyse, Wirtschaftlichkeitsvergleiche usw. müssen im Kontext zum jeweiligen konkreten Anwendungsfall gesehen werden.

Die wichtigste Aussage besteht in der Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit der Kommune. Dementsprechend haben wir die Prüfung neu konzipiert. Künftig soll der Bericht eine Beurteilung enthalten, die die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse der geprüften Kommune im Stil eines Urteilstenors in einzelnen Bereichen abschließend als sehr gut oder günstig, zufriedenstellend/durchschnittlich oder angespannt, ggf. äußerst angespannt bezeichnet.

Anschließend sollen die Erkenntnisse über die weitere Entwicklung dargestellt und möglichst konkrete Hinweise für die künftige Gestaltung der Haushaltswirtschaft gegeben werden.

Relevant für die Einzeldarstellung der finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse sind dabei Kennzahlen zu den Bereichen der Entwicklung von Einnahmen und Ausgaben, der Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerfüllung anhand des Personal- und Sachmitteleinsatzes, der Nutzung eigener Einnahmemöglichkeiten, der Verschuldung und der Qualität der formalen Haushaltsaufstellung und -durchführung. Dazu sollen folgende Einzelkriterien dargestellt werden:

- ⇒ **Steuern:** Grundsteuern, Gewerbesteuern (netto), Gemeindeanteil an den Gemeinschaftssteuern, Realsteuerhebesätze,
- ⇒ **Kreisumlage (Landkreise):** Höhe der Kreisumlage, Kreisumlagesatz,
- ⇒ **Finanzstatus:** Nettoinvestitionsrate, Sachinvestitionen, Stand der allgemeinen Rücklage, Zinsausgaben, ordentliche Tilgung, Schulden aus Krediten, durchschnittliche rechnerische Tilgungszeit, bei Landkreisen und Kreisfreien Städten zusätzlich: soziale Leistungen/Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz,
- ⇒ **Wirtschaftlichkeit/Personal:** Sächlicher Verwaltungs- und Betriebsaufwand, Personalausgaben, Anzahl der Mitarbeiter im Beschäftigungsbereich 21, Anzahl der Mitarbeiter der Kernverwaltung,
- ⇒ **Qualität der Haushaltsplanung:** Vorlagezeitpunkt der Haushaltsplanung, Qualität des Vorberichts, Qualität der Finanzplanung.

Besonderer Wert wird auf die Analyse der laufenden Entwicklung und auf die für den mittelfristigen Finanzplanungszeitraum prognostizierte Entwicklung der für die Haushaltswirtschaft bedeutsamen Eckpunkte gelegt.

Die Auswertung der Beurteilungskriterien zu Steuern bzw. Kreisumlage, Finanzstatus, Wirtschaftlichkeit, Personal und Qualität der Haushaltsplanung erfolgt in einer grafischen Übersicht in der vorangestellten Zusammenfassung des Prüfungsberichtes. Die Einzelberechnung zu jeder Kennzahl wird dem Prüfungsbericht als Anlage beigelegt.

Der Leser eines Prüfungsberichts soll künftig in stärkerem Maße als bisher in die Lage versetzt werden, anhand weniger Zahlen eine relevante Einschätzung zur Haushalts- und Wirtschaftssituation der betroffenen Kommune treffen zu können. Der Sächsische Rechnungshof geht mit diesem Bewertungsraster einen weiteren Schritt in Richtung der Straffung und Effektivierung seiner Prüfungserkenntnisse.

Die überörtliche Kommunalprüfung durch den Sächsischen Rechnungshof versteht sich nicht darin, lediglich die staatliche Aufsichtsfunktion des Staates zu stärken, sie will vielmehr kommunale Ausgaben aus neutraler Sicht prüfen und wachsende öffentliche Aufgaben kritisch hinterfragen. Sie dient somit dem kommunalen Interesse einer ordnungsgemäßen und effizient arbeitenden Verwaltung. Fehlentwicklungen sollen frühzeitig erkannt und vermieden werden, ganz im Sinne des Wortes von Johann Wolfgang von Goethe:

„Man wird nicht reich von dem was man einnimmt, sondern von dem was man nicht unnütz ausgibt.“

3. Aktuelle Prüfungsverfahren: Prüfung der Wirtschaftlichkeit von Privatisierungsentscheidungen, Prüfung einer Stadtwerke AG

Zusammenfassung - Prüfung der Wirtschaftlichkeit von Privatisierungsentscheidungen

Der Rechnungshof hat bei zwei Großen Kreisstädten die Privatisierung von Aufgaben, damit verbundene Auswirkungen auf die städtischen Haushalte und die Beteiligungsverwaltung geprüft.

Für die Wahl einer privaten Rechtsform wurden durch die Städte folgende Gründe und Zielstellungen genannt:

- Entlastung des städtischen Haushaltes,
- Kapitalbeschaffung durch Beteiligung Dritter,
- effizientere Geschäftsführung,
- Möglichkeit der Gewinnerzielung,

- Beschränkung des Haftungsrisikos.

Die Verwaltung der erforderlichen Unterlagen war unzureichend. Die Haushaltspläne beider Städte enthielten überwiegend nicht die vorgeschriebenen Anlagen.

In einigen Fällen sind die Aufsichtsräte ihren Verpflichtungen nicht im erforderlichen Maße nachgekommen. Nach den Gesellschaftsverträgen vorgeschriebene Gesellschafterversammlungen wurden in einigen Fällen nicht durchgeführt. Die Gesellschaftsverträge wiesen eine unterschiedliche Regelungsdichte auf. Beteiligungsberichte über die Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen der Städte wurden nicht erstellt. Die Kammereien sollten in die Beteiligungsverwaltung einbezogen werden. Sie haben dafür zu sorgen, dass den Haushaltsplänen die Wirtschaftspläne und die neuesten Jahresabschlüsse beigelegt werden. Über die kommunalen Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen sollten jährlich Beteiligungsberichte erstellt werden. Dem Gesetzgeber wurde empfohlen, die Verpflichtung zur Erstellung von Beteiligungsberichten zu regeln. Die Beteiligungsverwaltung und die Aufsichtsratsstätigkeit sind darauf auszurichten, unternehmensgefährdende Entwicklungen rechtzeitig zu erkennen.

Zusammenfassung - Prüfung einer Stadtwerke AG

Der Rechnungshof hat eine Eigengesellschaft einer Kreisfreien Stadt in Form einer Aktiengesellschaft geprüft.

Im wesentlichen erstreckte sich die Prüfung auf folgende Ziele:

- Beteiligungsverwaltung der Stadt,
- Wirtschaftsführung des Bereiches Nahverkehr,
- bestimmungsgemäße und wirtschaftliche Verwendung der Zuwendungen,
- Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und Kontrolle durch den Aufsichtsrat,
- Personalwesen.

Die zur Prüfung notwendigen Auskünfte wurden nur eingeschränkt erteilt und die erforderlichen Unterlagen nicht vollständig zur Verfügung gestellt.

Die Erhebungen bei der Stadt und bei dem Unternehmen ergaben keine Anhaltspunkte, dass vor der Gründung des Unternehmens ein Vergleich zwischen den rechtlich möglichen Organisationsformen vorgenommen wurde.

Nach den Unterlagen der Stadt wurde der Stadtrat nicht über Angelegenheiten, die in den Zuständigkeitsbereich der Hauptversammlung fallen, informiert.

Die Tätigkeit des Aufsichtsrates konnte nicht beurteilt werden, da nur Auszüge der Aufsichtsratsprotokolle zur Verfügung gestellt wurden.

Die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung konnte nicht beurteilt werden, da kein Einblick in die Tätigkeit des Vorstandes gewährt wurde.

Der Rechnungshof forderte die Stadt auf, dafür zu sorgen, dass in die Satzung Prüfungsrechte der Stadt aufgenommen werden.

Eine eigenständige Stelle für Beteiligungsverwaltung war nicht eingerichtet. Die Beteiligungsverwaltung erfolgte bislang unzureichend. Beteiligungsberichte wurden von der Stadtverwaltung nicht erstellt.

Bei der Zuwendungsprüfung wurden für einige Vorhaben Aktivierungsprotokolle geprüft. Dabei wurde festgestellt, dass geprüfte Protokolle nicht ohne weiteres durch einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar waren. Rechnungen und Beträge in den Verwendungsnachweisen stimmten nicht mit den Angaben der Aktivierungsprotokolle überein. Es wurde gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen.

Die Erhebungen bei der Stadtverwaltung haben ergeben, dass regelmäßig die Haushaltspläne der Stadt beschlossen wurden, bevor ein vollständiger Wirtschaftsplan des Unternehmens vorlag.

Eine Prüfung der Gemeinkosten und deren Umlage auf die Einzelbereiche wurde dem Rechnungshof nicht gestattet.

Die Prüfung von Zuwendungen und von Verwendungsnachweisen hat erhebliche Mängel offen gelegt. Im Bereich Personalwesen gibt es gravierende Rechtsverstöße.

Durch die Nichtanerkennung der Prüfungsrechte des Rechnungshofs und den damit einhergegangenen Prüfungsbehinderungen konnten vielfach prüfungsrelevante Sachverhalte nicht oder nur eingeschränkt geprüft werden. Eine abschließende Beurteilung war somit wiederholt nicht möglich. Die gewählte Rechtsform Aktiengesellschaft bedingt eine hohe Selbständigkeit bei der Aufgabenerfüllung. Dies stellt jedoch ebenso hohe Anforderungen an die Kontrolle und Steuerung durch die Stadt. Diesen Anforderungen wurde die Stadt bislang nicht im erforderlichem Maße gerecht. Die Stadt kann durch entsprechende Satzungsregelungen die Grundlagen für eine wirksame und

angemessene Steuerung und Kontrolle schaffen. Die Stadt soll bewirken, dass sie auch in bezug auf die Tochterunternehmen angemessene Kontroll- und Einflussmöglichkeiten besitzt. Der Stadtrat ist zumindest regelmäßig über deren Geschäftsentwicklung zu informieren.

Der Rechnungshof setzte in seinem Jahresbericht den Landtag über die Schwere der Beanstandungen in Kenntnis.

Der Stadtrat ist allen Empfehlungen des Rechnungshofs gefolgt. Er hat eine Beteiligungsverwaltung eingerichtet und nimmt jährlich einen Beteiligungsbericht zur Kenntnis. Der Gesetzgeber beabsichtigt, gesetzliche Änderungen zur besseren Steuerung und Kontrolle kommunaler Unternehmen herbeizuführen.

3.1 Prüfungsgegenstand

Der SRH hat bei zwei Großen Kreisstädten die Privatisierung von Aufgaben, damit verbundene Auswirkungen auf die städtischen Haushalte und die Beteiligungsverwaltung geprüft. Der Prüfung lag folgende Unterteilung in Privatisierungsformen zu Grunde:

Formelle Privatisierung

Übertragung von Aufgaben auf juristische Personen des privaten Rechts, die vollständig oder überwiegend der Stadt gehören. Sie werden von der Stadt gesteuert und kontrolliert.

Unechte materielle Privatisierung (Contracting-Out)

Erledigung von Aufgaben der Stadt durch private Dritte ohne städtische Beteiligung. Die Verantwortung für die Aufgabenerfüllung verbleibt grundsätzlich bei der Stadt.

Echte materielle Privatisierung

Vollständige Abgabe von Aufgaben an private Anbieter ohne städtische Beteiligung. Die Stadt trägt keine Verantwortung mehr für die Aufgabenerfüllung und deren Finanzierung.

3.2 Prüfungsfeststellungen

3.2.1 Formelle Privatisierungen

3.2.1.1 Übersicht der Eigen- und Beteiligungsgesellschaften

Unternehmen	Beteiligungsanteile			
	Stadt A		Stadt B	
	Zum Zeitpunkt der Gründung	Zum 31.07.1996	Zum Zeitpunkt der Gründung	Zum 31.01.1997
Stadtwerke-GmbH	100,0 % (1992)	74,9 %	100,0 % (1993)	51,0 %
Wohnungs-GmbH 1	100,0 % (1993)	100,0 %	60,0 % (1991)	seit 01.01.1994 in Liquidation
Wohnungs-GmbH 2	89,7 % (1990) (Gründung 1929)	89,7 %	100,0 % (1994)	100,0 %
ABS-Gesellschaft mbH	20,0 % (1993)	0,0 %	-	-

Unternehmensgegenstand der Stadtwerke sind vor allem die klassischen Aufgaben kommunaler Versorgungsunternehmen, bislang insbesondere die Versorgung mit Fernwärme, Gas und elektrischer Energie. Hauptgegenstand der Wohnungsunternehmen ist die Bewirtschaftung von Wohnbauten. Bei der ABS-Gesellschaft mbH handelte es sich um eine gemeinnützige Gesellschaft zur Arbeitsförderung, Beschäftigung und Strukturentwicklung, deren vornehmliche Aufgabe in der Organisation und Durchführung von Maßnahmen der Arbeitsbeschaffung, der Umschulung und der beruflichen Fort- und Erstausbildung bestand.

3.2.1.2 Unternehmensgründung und Aufnahme von Mitgesellschaftern

Ausgangspunkt für die Gründung von Wohnungsunternehmen und Stadtwerken in Form kommunaler Kapitalgesellschaften waren Bestimmungen des Einigungsvertrages, durch die das gesamte zur Wohnungsversorgung genutzte volkseigene Vermögen der DDR in kommunales Wohnungsvermögen umgewandelt wurde. Die zum Wohnungsvermögen gehörenden Fernwärmeanlagen bildeten bei beiden Städten den Ausgangspunkt für die Gründung von Stadtwerken.

Für die Wahl der Rechtsform GmbH wurden folgende Gründe und Zielstellungen genannt:

- Entlastung des städtischen Haushaltes,
- Kapitalbeschaffung durch Beteiligung Dritter,
- effizientere Geschäftsführung,
- Möglichkeit der Gewinnerzielung,
- Beschränkung des Haftungsrisikos.

3.2.1.3 Beteiligungsverwaltung, Gesellschaftsorgane und Gesellschaftsverträge

Die Beteiligungsverwaltung wurde bei der Stadt A durch den Oberbürgermeister und dessen Stellvertreter wahrgenommen. Bei der Stadt B war dafür die Kämmerei zuständig.

Die Verwaltung der erforderlichen Unterlagen war unzureichend. Die Haushaltspläne beider Städte enthielten überwiegend nicht die nach der Gemeindehaushaltsverordnung beizufügenden Anlagen.

Bei allen Gesellschaften wurden Aufsichtsräte gebildet. Zusammensetzungen und Zuständigkeiten sollen die angemessene Überwachung und Steuerung im Sinne der Städte ermöglichen. In einigen Fällen sind die Aufsichtsräte ihren Verpflichtungen jedoch nicht im erforderlichen Maße nachgekommen. Sie forderten vielfach von den Geschäftsführungen nicht die termingerechte Vorlage von Wirtschaftsplänen, Jahresabschlüssen und Prüfberichten der Wirtschaftsprüfer.

Gesetzlich vorgeschriebene schriftliche Berichte über das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung waren teilweise durch die Aufsichtsräte nicht erstellt worden.

Nach den Gesellschaftsverträgen vorgeschriebene Gesellschafterversammlungen wurden in einigen Fällen nicht durchgeführt.

Die Vertretung der Stadt in den Gesellschafterversammlungen wurde unterschiedlich gehandhabt. Die Aufgaben der Gesellschafterversammlung wurden teilweise durch den Oberbürgermeister allein, teilweise auch durch den gesamten Stadtrat oder durch ein Gremium, bestehend aus Ratsmitgliedern und Verwaltungsmitarbeitern, wahrgenommen. Die Gesellschaftsverträge wiesen eine unterschiedliche Regelungsdichte auf.

Befugnisse für die Rechnungsprüfungsämter der Städte zur örtlichen Prüfung waren in keinem Gesellschaftsvertrag festgelegt. Beteiligungsberichte über die Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen der Städte wurden nicht erstellt.

3.2.1.4 Wirtschaftliche Lage der Unternehmen und Auswirkungen auf die städtischen Haushalte

Fast ausschließlich haben die Gesellschaften in ihren Jahresabschlüssen Verluste ausgewiesen.

Nach den Wirtschaftsplänen und mehrjährigen Finanzplanungen werden die Stadtwerke zumindest mittelfristig Gewinne erwirtschaften. Dagegen weisen die Planungen der Wohnungsunternehmen auch in den kommenden Jahren Verluste aus.

Die Städte haben keine laufenden Zuschüsse oder Zuschüsse zum Verlustausgleich geleistet. Darlehen und Bürgschaften wurden zurückhaltend und nur in geringem Umfang gewährt. Von den Stadtwerken wurden finanzielle Mittel für Investitionen ohne Beteiligungen der Städte aufgebracht, u. a. durch die Aufnahme von Gesellschaftern.

Die Aufgabenübertragung auf städtische GmbH hat bislang zu Entlastungen der Haushalte und der Verwaltungen beider Städte geführt. Insbesondere bei den Wohnungsunternehmen besteht jedoch die Gefahr, dass auch in den kommenden Jahren Verluste entstehen, wodurch es zu einer nachhaltigen Verschlechterung der Vermögenslage kommen kann.

3.2.1.5 Wirtschaftspläne und Jahresabschlüsse

Bei den Wohnungsunternehmen waren teilweise keine oder nur unzureichende Wirtschaftspläne und mehrjährige Finanzplanungen vorhanden. Häufig wurden Wirtschaftspläne erst während des laufenden Wirtschaftsjahres erstellt und von den Aufsichtsräten behandelt.

Jahresabschlüsse wurden wiederholt verspätet erstellt und geprüft. In einigen Fällen lagen die Berichte über die Abschlussprüfungen erst mehrere Jahre nach Abschluss des Wirtschaftsjahres vor. Die Prüfberichte der Abschlussprüfer enthielten nur teilweise Informationen zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, zur Darstellung der Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage, von verlustbringenden Geschäften und zu den Ursachen von ausgewiesenen Jahresfehlbeträgen.

3.2.2 Unechte materielle Privatisierungen

3.2.2.1 Übersicht

Die Städte haben die Erfüllung zahlreicher Aufgaben auf Dritte ohne städtische Beteiligung übertragen. Beim Betreiben von Einrichtungen bestehen für die Städte vielfach nur noch insoweit Bezüge zu den Aufgaben, als sie weiterhin Eigentümer der Immobilien sind oder Zuschüsse zahlen.

Aufgaben	Anzahl der durch Dritte erfüllten Aufgaben	
	Stadt A	Stadt B
Betreiben von Kindertagesstätten	5	2
Betreiben von Altenpflegeheimen	5	-
Betreiben von Kultureinrichtungen	-	3
Betreiben von Sport- und Freizeitstätten	7	1
Betreiben von Übernachtungsstätten	-	1
Wohnungsvergabe	1	-
Straßenwinterdienst	4	2
Straßenreinigung	1	1
Wartung der Straßenbeleuchtung	-	1
Gebäudereinigung	3	2
Kinder- und Schulspeisung	3	1
Essenausgabe und Hausmeisterarbeiten	-	1

3.2.2.2 Aufgabenübertragung und Auswirkungen auf die städtischen Haushalte

Ausschlaggebend für die Übertragung der Erfüllung von Aufgaben auf Dritte war vielfach die Zielstellung, den Anteil der Personalausgaben am Haushalt zu verringern. Des weiteren fehlten den Städten die Mittel für Investitionen und Werterhaltungen.

In mehreren Fällen wurden zuvor keine Vergleichsrechnungen durchgeführt. Die Vergaben erfolgten häufig ohne Ausschreibungen. Anlagenachweise und Bestandsverzeichnisse zu den Immobilien und dem Inventar, das mit der Aufgabenübertragung zur Nutzung übergeben wurde, waren regelmäßig nicht geführt worden. Nachberechnungen zu den finanziellen Auswirkungen der Aufgabenerfüllung durch Private wurden kaum durchgeführt, sodass deren Auswirkungen auf die städtischen Haushalte zumeist nicht beziffert werden konnten.

3.2.3 Echte materielle Privatisierungen

Die vollständige Abgabe von Aufgaben erfolgte nur in einem Fall. Die Stadt A hat die Notschlachtstelle aufgegeben und die dazugehörige Immobilie verkauft.

3.3 Folgerungen

3.3.1 Formelle Privatisierungen

Als Grundlage für eine effiziente Beteiligungsverwaltung sollten die Gesellschaftsverträge und Satzungen der Unternehmen innerhalb einer Kommune die gleiche Regelungsdichte aufweisen. Den Rechnungsprüfungsämtern der Kommunen sollten Prüfungsrechte zur örtlichen Prüfung und es sollten Befugnisse zur überörtlichen Prüfung eingeräumt werden.

Die Kämmerereien sollten in die Beteiligungsverwaltung einbezogen werden. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass den Haushaltsplänen die Wirtschaftspläne und die neuesten Jahresabschlüsse beigelegt werden.

Über die kommunalen Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen sollten jährlich Beteiligungsberichte erstellt werden. Dem Gesetzgeber wurde empfohlen, die Verpflichtung zur Erstellung von Beteiligungsberichten zu regeln.

Im Rahmen der Beteiligungsverwaltung und durch die Aufsichtsräte ist zu fordern, dass Wirtschaftspläne, mittelfristige Finanzplanungen, Jahresabschlüsse und Berichte über Abschlussprüfungen termingerecht erstellt und behandelt werden. Die Beteiligungsverwaltung und die Aufsichtsratsstätigkeit sind darauf auszurichten, unternehmensgefährdende Entwicklungen rechtzeitig zu erkennen.

Die Abschlussprüfungen sollten in regelmäßigen Abständen auch Grundsätze zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, zur Darstellung der Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage, von verlustbringenden Geschäften und zu den Ursachen von ausgewiesenen Jahresfehlbeträgen einschließen.

Die Aufsichtsräte haben Berichte an die Gesellschafterversammlung über die Ergebnisse der Jahresabschlussprüfung zu erstellen.

Um den Erhalt städtischen Vermögens zu sichern ist, insbesondere bei den Wohnungsunternehmen, die Geschäftsführung so auszurichten, dass mittelfristig keine Verluste mehr entstehen und die Verluste vergangener Jahre abgebaut werden. Dies sollte auf der Grundlage mehrjähriger Finanzplanungen und fundierter Unternehmenskonzepte geschehen.

Gesellschafterversammlungen sind entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen und den Gesellschaftsverträgen oder Satzungen durchzuführen. Die Vertreter der Kommune in der Gesellschafterversammlung sollten den Rat frühzeitig über Angelegenheiten von besonderer Bedeutung unterrichten, damit er ggf. von seinem Weisungsrecht an die Vertreter der Gemeinde Gebrauch machen kann. Es besteht die Möglichkeit, die Stimmabgabe der Vertreter in der Gesellschafterversammlung

an die Mehrheitsentscheidung des Rates, eines Ausschusses oder eines Gesellschafterbeirates zu binden. Dies bedarf eindeutiger Regelungen in der Hauptsatzung. Insbesondere bei Eigengesellschaften sollten Festlegungen zur Wahrnehmung der Aufgaben der Gesellschafterversammlung getroffen werden.

3.3.2 Unechte materielle Privatisierungen

Die Erfüllung von Aufgaben sollte privaten Anbietern nur übertragen werden, wenn es für die Kommunen finanziell günstiger ist. Dies ist durch vorherige Vergleichsrechnungen zu ermitteln. Die dazu erforderlichen Voraussetzungen sind innerhalb der Buchführung zu schaffen. Anlagenachweise und Bestandsverzeichnisse sind zu führen.

Die Übertragung der Erfüllung kommunaler Aufgaben sollte ggf. zeitlich befristet, immer aber nach Ausschreibungen erfolgen.

3.3.3 Echte materielle Privatisierungen

Aufgaben sollten vollständig abgegeben werden, wenn zu deren Wahrnehmung keine Verpflichtung besteht, die Abgabe zu finanziellen Entlastungen für die Kommunen führt und berechnete Interessen des Gemeinwohls dadurch nicht gefährdet werden.

3.4 Prüfung einer Stadtwerke AG

3.4.1 Prüfungsgegenstand

Der SRH hat u.a. eine Eigengesellschaft einer Kreisfreien Stadt in Form einer AG geprüft. Inhalte der Erhebungen waren die bestimmungsgemäße und wirtschaftliche Verwendung der Zuwendungen sowie die sonstige Haushalts- und Wirtschaftsführung.

3.4.2 Prüfungsfeststellungen

Im wesentlichen erstreckte sich die Prüfung auf folgende Ziele:

- Beteiligungsverwaltung der Stadt,
- Wirtschaftsführung des Bereiches Nahverkehr,

- bestimmungsgemäße und wirtschaftliche Verwendung der Zuwendungen,
- Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und Kontrolle durch den Aufsichtsrat,
- Personalwesen.

Rechtliche Grundlagen

Auf Grundlage eines Beschlusses der Stadtverordnetenversammlung erfolgte die Gründung der SWG als Unternehmen im Querverbund. Das Grundkapital der Gesellschaft beträgt 40 Mio. DM. Die Stadt ist alleinige Aktionärin. Den Gegenstand der Gesellschaft gem. Satzung bilden:

- "- die Gewinnung, der Ankauf und der Verkauf von Trink- und Brauchwasser;
 - die Erfassung und Entsorgung von Abwasser;
 - die Erzeugung, der Ankauf und der Verkauf von elektrischer Energie und Gas;
 - die Beförderung von Personen und Gütern mit Straßenbahnen und Bussen;
 - die Realisierung und Instandhaltung der Straßenbeleuchtung;
 - die Fern- und Nahwärmeversorgung der Wohngebiete und sonstiger Abnehmer;
 - die Errichtung und der Betrieb von Anlagen, die zur Erreichung der vorgenannten Ziele geeignet sind."

Bisherige Geschäftsentwicklung

Stichtag	Bilanzsumme in TDM	Umsatzerlöse in TDM	Jahresergebnis in TDM	Beschäftigte im Jahres- durchschnitt
Jahr 1	100	0	-4	1
Jahr 2	133.170	12.615	-534	313
Jahr 3	132.451	25.230	-1.037	306
Jahr 4	178.216	63.932	-2.492	392
Jahr 5	191.725	54.845	+4	423

Behinderungen der überörtlichen Prüfung

Nach Sächsischer Haushaltsordnung ist der SRH zur Prüfung bei Stellen außerhalb der Staatsverwaltung berechtigt, sofern diese Zuwendungen erhalten. Die Prüfung kann sich auf die gesamte Haushalts- und Wirtschaftsführung erstrecken, soweit es der Rechnungshof für notwendig erachtet. Außerdem prüft der SRH im Rahmen der überörtlichen Kommunalprüfung gem. Gemeindeordnung die Beteiligung der Kommunen an Unternehmen.

Aus Gründen der Unternehmensgröße sollte vorrangig der Bereich Nahverkehr geprüft werden. Der SRH behielt sich jedoch Erhebungen in anderen Unternehmensbereichen vor. Vorgesehene und erforderliche Erhebungen konnten nicht im erforderlichen Maße durchgeführt werden. Es handelt sich insbesondere um Prüfungen folgender Bereiche:

- Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung;
- Tätigkeit des Aufsichtsrates;
- wirtschaftlich bedeutsame Sachverhalte;
- die weiteren Geschäftsfelder.

Die zur Prüfung notwendigen Auskünfte wurden nur eingeschränkt erteilt und die erforderlichen Unterlagen nicht vollständig zur Verfügung gestellt.

Originalunterlagen wurden zunächst nicht bereitgestellt. Mitarbeiter der SWG fertigten mit hohem Zeitaufwand Kopien an, was aus Gründen der Aktenklarheit und -wahrheit und der dafür erforderlichen Zeit die Prüfung erschwerte. Für die Prüfung relevante Unterlagen anderer Unternehmensbereiche wurden nicht zur Verfügung gestellt, wie Kreditverträge, Abrechnungen zu Geldanlagen, Verträge zu Immobilien- bzw. Grundstückskäufen und -verkäufen sowie Miet- und Pachtverträge. Folgende Beispiele verdeutlichen die Situation:

- Der von der Stadt bezuschusste Bereich Nahverkehr beinhaltet eine Gemeinkostenumlage von Querschnittsbereichen wie Vorstand, kaufmännische Verwaltung, Personal u. ä. Die Prüfung der Gemeinkosten durch den SRH wurde von der SWG abgelehnt.
- Aus den Berichten des Wirtschaftsprüfers über die Jahresabschlussprüfungen wurden Angaben zur Aufnahme eines zinsgünstigen Kredites in Höhe von 62,7 Mio. DM für den Bereich Wärmeversorgung entnommen. Die Bürgschaft erfolgte durch die Stadt. Bis zur Verwendung der Mittel wurden diese bei verschiedenen Kreditinstituten im Ausland angelegt.
- Die Unterlagen zur Kreditgewährung sowie zur Abrechnung der Geldanlagen wurden nicht zur Verfügung gestellt.
- In einem Geschäftsjahr wurden Rückstellungen für nicht verwendete Zuwendungen im Bereich Fernwärme in Höhe von rd. 3,44 Mio. DM gebildet. Über Entstehung und Verwendung der Rückstellungen wurden keine Auskünfte erteilt.

Die Prüfung des Personalwesens wurde insbesondere dadurch behindert, dass

- Unterlagen teilweise erst mit mehrwöchiger Verzögerung bereitgestellt wurden;
- es den Prüfern einerseits verwehrt wurde Unterlagen zu kopieren und andererseits die bereitgestellten Kopien unzureichend waren;
- Gehaltsunterlagen des Vorstandes nicht geprüft werden durften;

- eine Kopie des Anstellungsvertrages des Vorstandes nicht gefertigt werden durfte und auch nicht bereitgestellt wurde.

Als Folgerung im Prüfungsbericht hatte die Stadt darzulegen, was sie künftig zur Gewährung von Prüfungsrechten in ihrem Unternehmen veranlassen und wie sie Prüfungsbehinderungen entgegenwirken wird.

Entscheidungsfindung bei der Wahl der Unternehmensform

Die Erhebungen bei der Stadt und bei der SWG ergaben keine Anhaltspunkte, dass vor der Gründung der SWG ein Vergleich zwischen den rechtlich möglichen Organisationsformen vorgenommen wurde. Der Entscheidungsprozeß war nicht dokumentiert. In den vorgelegten Protokollen der Sitzungen der Stadtverordnetenversammlung war nicht dargelegt, warum die Rechtsform der AG gewählt wurde. In der betreffenden Beschlussvorlage wurden lediglich die Vorteile des Querverbundes erläutert.

Hauptversammlung

Der OBM hatte einen Bediensteten der Stadtverwaltung mit seiner Vertretung in der Hauptversammlung beauftragt. Da die Hauptversammlung der SWG durch die Stadt als Alleinaktionärin gestellt wird, ist nur eine Person Mitglied der Hauptversammlung. Die Niederschriften über Verlauf und Beschlussfassungen der Hauptversammlungen lagen bei der Stadt nicht vor.

Einsichtnahme in die Protokolle der Hauptversammlung wurde dem SRH erst nach mehrmaliger Aufforderung am Ende der Prüfung in Anwesenheit des Vorstandes gewährt. Kopien durften nicht angefertigt werden.

Nach den Unterlagen der Stadt wurde der Stadtrat nicht über Angelegenheiten, die in den Zuständigkeitsbereich der Hauptversammlung fallen, informiert.

Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat der SWG besteht gem. Satzung aus neun Mitgliedern. Im Aufsichtsrat sind vier Stadträte vertreten. Aufsichtsratsvorsitzender ist der OBM.

Die Satzung der SWG sieht für eine Vielzahl von Geschäften den Zustimmungsvorbehalt des Aufsichtsrates vor. Damit soll der wesentlichen Aufgabe des Aufsichtsrates, der Überwachung der Geschäftsführung, Rechnung getragen werden. Entscheidungen über wesentliche Geschäfte können somit nur mit Zustimmung des Aufsichtsrates getroffen werden.

Die Tätigkeit des Aufsichtsrates konnte nicht beurteilt werden, da nur Auszüge der Aufsichtsratsprotokolle zur Verfügung gestellt wurden.

Durch die Prüfung konnte nicht festgestellt werden, ob Berichte des Aufsichtsrates vorlagen.

Vorstand

Bei der SWG war seit Gründung ein Alleinvorstand bestellt. Die gesetzliche Vertretung wurde gem. Gründungssatzung durch den Alleinvorstand in Gemeinschaft mit einem Prokuristen wahrgenommen.

Die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung konnte nicht beurteilt werden, da kein Einblick in die Tätigkeit des Vorstandes gewährt wurde.

In Anbetracht der Höhe des Grundkapitals von 40 Mio. DM und des seit der Gründung erheblich gestiegenen Aufgabenumfanges schlug der Rechnungshof die Besetzung des Vorstandes mit mindestens zwei Personen vor.

Satzung

Der Inhalt der Satzung entspricht den im Aktiengesetz festgelegten Pflichtangaben. Prüfungsrechte für das Rechnungsprüfungsamt der Stadt wurden nicht vereinbart.

Der Rechnungshof forderte die Stadt auf, dafür zu sorgen, dass in die Satzung Prüfungsrechte der Stadt aufgenommen werden.

Beteiligungsverwaltung und Prüfung durch die Stadt

Die Kämmerei ist innerhalb der Stadtverwaltung für die Belange der Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen der Stadt zuständig. Eine eigenständige Stelle für Beteiligungsverwaltung war nicht eingerichtet.

Die Beteiligungsverwaltung erfolgte bislang unzureichend. Beteiligungsberichte wurden von der Stadtverwaltung nicht erstellt.

Bei der Zuwendungsprüfung wurden für einige Vorhaben Aktivierungsprotokolle geprüft. Dabei wurde festgestellt, dass geprüfte Protokolle nicht ohne weiteres durch einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar waren. Insbesondere war nicht ersichtlich, aus welchen Rechnungen sich die aktivierten Beträge zusammensetzten. Die Rechnungen und Beträge in den Verwendungsnachweisen stimmten nicht mit den Angaben der Aktivierungsprotokolle überein. Es wurde gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen.

In einem Haushaltsplan der Stadt wurden Betriebskostenzuschüsse in Höhe von 10 Mio. DM veranschlagt. Über die tatsächliche Zuschusshöhe konnte zum Zeitpunkt der Erhebungen keine Aussage getroffen werden.

Die Erhebungen bei der Stadtverwaltung haben ergeben, dass regelmäßig die Haushaltspläne der Stadt beschlossen wurden, bevor ein vollständiger Wirtschaftsplan der SWG vorlag. In die Haushaltspläne der Stadt wurden somit Ausgaben in beträchtlicher Höhe eingestellt, die nicht durch gesicherte Angaben der SWG untersetzt waren.

Die vom SRH geforderten und für den ordnungsgemäßen Nachweis der Betriebskostenzuschüsse notwendigen Gewinn- und Verlustrechnung für den Bereich Nahverkehr lagen zu Beginn der Prüfung nicht vor.

Gemeinkostenumlagen

Die Kosten der Querschnittsabteilungen kaufmännische Verwaltung, Personalwesen, Pressestelle und Recht/Verwaltung, Grundsatzplanung sowie des Vorstandes und des Betriebsrates werden auf die im Unternehmen verbundenen Einzelbereiche umgelegt.

Die Betriebskosten des Bereiches Nahverkehr enthalten damit einen Gemeinkostenanteil, der über den Betriebskostenzuschuss der Stadt mitfinanziert wird.

Eine Prüfung der Gemeinkosten und deren Umlage auf die Einzelbereiche wurde dem SRH nicht gestattet.

Zum Inhalt der Gemeinkosten und zu ihrer Struktur nach den einzelnen Querschnittsbereichen wurden von der SWG keine Angaben gemacht. Eine Plausibilitätsprüfung sowie eine Belegprüfung der Gemeinkosten in Stichproben wurde durch die SWG ebenfalls verweigert.

Die Entwicklungen folgender Einzelpositionen zu den Gemeinkosten waren besonders auffällig:

- Der Personalaufwand der Querschnittsbereiche hat sich mehr als verdreifacht.
- Der sonstige betriebliche Aufwand stieg von 665 TDM auf 1.817 TDM.
- Die Position Einbau-, Hilfs- und Betriebsstoffe hat sich versechsfacht.
- Der Zinsaufwand hat sich von 140 TDM auf 658,3 TDM erhöht.

Durch die Prüfung konnte auf Grund fehlender Angaben nicht beurteilt werden, ob die dem Bereich Nahverkehr zugewiesenen Gemeinkosten dem Anteil und der Höhe nach gerechtfertigt waren.

Zuwendungen

Die SWG hat folgende Zuwendungen für investive Maßnahmen des ÖPNV erhalten:

	Betrag	Fördersatz
Jahr	in TDM	in %
1	14.384,0	100
2	9.425,0	90
3	9.485,0	85
4	4.054,1	75
5	660,1	75
Gesamt	38.008,2	

Gefördert wurden z. B. der Bau und die Modernisierung von Gleisanlagen, die Rekonstruktion von Betriebshöfen für Straßenbahnen und Busse sowie der Kauf und die Modernisierung von Straßenbahnwagen.

Mehrfach erfolgten die Bewilligungen erst im November oder Dezember. Die SWG konnte diese Befristungen deshalb nicht einhalten.

Allgemeine Feststellungen zur Zuwendungsprüfung bei der SWG

Die Vorhaben erstrecken sich teilweise über mehrere Jahre und waren in einigen Fällen noch nicht abgeschlossen.

Es wurden ausgewählte Maßnahmen geprüft. Dabei wurde festgestellt, dass

- die vorgelegten Zuwendungs- und Bauakten teilweise unvollständig und unübersichtlich waren;
- oft mehrere Versionen von Zuwendungsanträgen und Verwendungsnachweisen, teilweise undatiert, vorlagen und die gültige Version nicht erkennbar war;
- für ein Jahr keine Verwendungsnachweise vorlagen;
- Verwendungsnachweise ohne Sachstandsberichte erstellt und wiederholt verspätet eingereicht wurden.

Feststellungen zu einzelnen Maßnahmen

Die SWG erhielt zur Ausrüstung des Betriebshofes eine Zuwendung in Höhe von 1.120 TDM. Der Zuwendungsbescheid erging zunächst telefonisch. Als Verwendungsnachweis lag ein formloses, undatiertes und nicht unterzeichnetes Schreiben vor. In diesem Schreiben wurden lediglich Rechnungen unter Angabe der Rechnungsnummer und des Betrages aufgelistet. Als Anlagen wurden Rechnungskopien beigelegt.

Mehrere im Verwendungsnachweis abgerechnete Ausrüstungsgegenstände entsprachen nicht dem im Zuwendungsbescheid festgelegten Zuwendungszweck.

Straßenbahnbetriebshof

Gegenstand der Projektförderung war die grundhafte Erneuerung und teilweise Erweiterung eines Straßenbahnbetriebshofes. Das geschätzte Gesamtinvestitionsvolumen beträgt einschließlich erforderlicher Ausrüstungsgegenstände rd. 35 Mio. DM. Das Gesamtinvestitionsvolumen konnte nicht mit vertretbarem Aufwand aus den Büchern der SWG ermittelt werden. Insofern konnten keine Aussagen über die Höhe der tatsächlichen Kosten getroffen werden. Die Bauakten waren unvollständig und unübersichtlich. Teilweise enthielten die Akten lediglich Auftragsvergaben und Bauleistungsverträge. Angebote, Nachträge, Submissions- und Projektunterlagen, Aufmaße und Abnahmeprotokolle waren nicht in den Akten enthalten. Die Einhaltung der Vergabebestimmungen konnte anhand der Aktenlage nicht überprüft werden.

Personalwesen

Die Wirtschaftspläne der SWG enthielten bislang keine Stellenpläne, obwohl die Satzung der SWG festlegt, dass der Stellenplan der Zustimmung des Aufsichtsrates bedarf.

Die Ermittlung der Personalaufwendungen für die Wirtschaftspläne erfolgte auf der Grundlage der Personalkosten des jeweils vorhergehenden Wirtschaftsjahres unter Einbeziehung von Anpassungsvorgaben der Personalverwaltung und Berücksichtigung der tarifbedingt zu erwartenden prozentualen Steigerungen. Ein Personalentwicklungskonzept war nicht vorhanden.

Stellenbewertung und Vergütung

Für die Beschäftigten gelten, mit Ausnahme des Vorstandes, die tariflichen Bestimmungen. Die Vergütung oder Entlohnung hat somit auf der Grundlage von Stellenbewertungen zu erfolgen. Die formale stichprobenartige Prüfung von Stellenbewertungsunterlagen hat ergeben, dass bei der Mehrzahl der Stellenbewertungen auf Grund fehlender Datumsangaben nicht feststellbar war, wann diese erstellt wurden. In einigen Fällen fehlten entweder die Unterschrift des Vorstandes oder des Betriebsrates.

Anstellungsvertrag des Vorstandes

Der Anstellungsvertrag beinhaltete Bestandteile aus dem Tarifrecht des öffentlichen Dienstes, dem Beamtenrecht und freie Vereinbarungen. Wesentliche Vertragsbestandteile aus dem Tarifrecht des öffentlichen Dienstes sind:

- Vergütung nach Bundesangestelltentarif;
- Urlaubsgeld und Zuwendungen nach diesem Tarif.

Wesentliche Vertragsbestandteile aus dem Beamtenrecht sind:

- Besoldungsgruppe nach Bundesbesoldungsgesetz als Gehaltsgrundlage,
- Gewährung von Beihilfeleistungen,
- Anwartschaft auf lebenslängliche Versorgung für den Vorstand und seine Hinterbliebenen nach den für die Beamten geltenden Vorschriften,
- Festlegung einer ruhestandsfähigen Dienstzeit von 15 Jahren.

Wesentliche freie Vertragsbestandteile sind:

- Zahlung eines 13. Monatsgehaltes;
- monatliche Aufwandsentschädigung in Höhe von 8 % des Monatsbruttogehaltes;
- unentgeltliche private Nutzung des Dienstwagens;
- Verpflichtung zur Übernahme unter Wahrung der Dienstbezüge und Versorgungsansprüche im Falle der Auflösung der Gesellschaft, des Zusammenschlusses mit Dritten oder sonstigen Änderungen der Rechtsform;
- unbefristete Weitergewährung der materiellen Ansprüche aus diesem Vertrag auch für den Fall, dass eine Übernahme ohne Verschulden des Vorstandes nicht möglich ist.

Der Aufsichtsrat hat den Anstellungsvertrag des Vorstandes beschlossen.

Die Einhaltung und Ausgestaltung der vertraglichen Vereinbarungen konnte nicht geprüft werden, da die Einsichtnahme in weitere Unterlagen, insbesondere in die Gehaltsunterlagen versagt wurde.

Der Vorstand hat in Personalunion zumindest zeitweilig die Funktion des Geschäftsführers der Tochterunternehmen Gasversorgung GmbH und Energieversorgung GmbH ausgeübt. Durch die Prüfung konnte nicht geklärt werden, ob er für diese Tätigkeiten Geld oder andere Leistungen erhalten hat.

3.4.3 Folgerungen

3.4.3.1 Bei kommunalen Eigengesellschaften liegt keine materielle Privatisierung vor, so dass die volle oder weitest gehende Aufgabenverantwortung bei der Kommune verbleibt. Außerdem hat die Kommune die Finanzverantwortung für die eingesetzten öffentlichen Mittel. Aus diesen Gründen ist es notwendig, dass die Einflussnahme der Kommune auf wesentliche Entscheidungen der gesellschaftlichen Tätigkeit erhalten bleibt.

Weisungsrechte der entsendenden Kommune gegenüber den Vertretern im Aufsichtsrat sind mit dem Aktiengesetz nicht vereinbar.

Infolge der Bestimmungen des Aktiengesetzes sind die Einflussmöglichkeiten der Kommune bei einer AG im Vergleich mit anderen Rechtsformen (Eigenbetrieb, GmbH) am geringsten. Bei einer GmbH bestehen nach dem Gesellschaftsrecht größere Möglichkeiten der kommunalen Einflussnahme, z.B. kann die Gesellschafterversammlung jede Geschäftsangelegenheit in ihre Zuständigkeit verlegen. Bei einem Eigenbetrieb ist wegen seiner rechtlichen Unselbständigkeit eine enge Bindung an die Kommunalverwaltung gegeben.

Vor der Gründung eines jeden kommunalen Unternehmens sollte eine Abwägung der Vor- und Nachteile aller denkbaren Organisations- bzw. Rechtsformen für den mit der Unternehmensgründung verfolgten Zweck erfolgen. Die Verwaltung muss die organisatorischen, rechtlichen, personellen, finanziellen und betriebswirtschaftlichen Aspekte ggf. unter Hinzuziehung externer Sachverständiger untersuchen und den kommunalen Gremien zur Entscheidungsfindung vorlegen. Maßgebliche Entscheidungskriterien sind nachvollziehbar zu dokumentieren.

3.4.3.2 Gegenüber einer Eigengesellschaft in Form einer AG sind die wenigen verbleibenden Einflussmöglichkeiten durch die Kommune optimal auszunutzen. Die Weisungsrechte der Kommune gegenüber den Vertretern der Hauptversammlung müssen wahrgenommen werden. Angelegenheiten der Hauptversammlung fallen in die Zuständigkeit des Gemeinderates.

Die Kreisfreie Stadt muss eine Beteiligungsverwaltung einrichten und ausüben. Dazu sind die gesetzlich geregelten Informationsrechte zu nutzen.

3.4.3.3 Durch die Wahl einer privaten Rechtsform für kommunale Unternehmen wird die öffentliche Finanzkontrolle durch örtliche und überörtliche Prüfungseinrichtungen erheblich eingeschränkt. Die überörtliche Kommunalprüfung wird auf die Betätigung der Kommune als Anteilseigner reduziert. Die auf andere Schwerpunkte orientierten Prüfungen der Jahresabschlüsse durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind nicht geeignet, die überörtliche Prüfung zu ersetzen.

Zur Schaffung einer eindeutig definierten Zuständigkeit bei der überörtlichen Kommunalprüfung für Erhebungen in privatrechtlich organisierten kommunalen Unternehmen ist eine Änderung der bestehenden Gesetze des Landes Sachsen zu erwägen. Eine Aufnahme der Rechte der überörtlichen Kommunalprüfungseinrichtungen in Gesellschaftsverträge bzw. Satzungen sollte zwingend vorgeschrieben werden.

3.4.4 Zusammenfassende Bewertung der Prüfungsergebnisse und Empfehlungen an die Stadt

3.4.4.1 Durch die Nichtanerkennung der Prüfungsrechte des SRH seitens der SWG und den damit einhergegangenen Prüfungsbehinderungen konnten vielfach prüfungsrelevante Sachverhalte nicht oder nur eingeschränkt geprüft werden. Eine abschließende Beurteilung war somit wiederholt nicht möglich. Die Stadt hat die Erfüllung einer Vielzahl ihrer Aufgaben mit großer Bedeutung für das Gemeinwohl auf die SWG übertragen. Die gewählte Rechtsform Aktiengesellschaft bedingt eine hohe Selbständigkeit bei der Aufgabenerfüllung. Dies stellt jedoch ebenso hohe Anforderungen an die Kontrolle und Steuerung durch die Stadt. Diesen Anforderungen wurde die Stadt bislang nicht im erforderlichem Maße gerecht. Die Stadt kann durch entsprechende Satzungsregelungen die Grundlagen für eine wirksame und angemessene Steuerung und Kontrolle schaffen. Darauf aufbauend kann durch die Gesellschaftsorgane Hauptversammlung und Aufsichtsrat und unter Einbeziehung der Beteiligungsverwaltung der Stadt die erforderliche Steuerung und Kontrolle ausgeübt werden.

3.4.4.2 Mit der Gründung von Tochterunternehmen vollzieht sich ein allmählicher Umbau der SWG zu einer Holdinggesellschaft. Bei unzureichender Regelung der Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten der Stadt besteht die Gefahr einer Verselbständigung dieser Unternehmen. Die Stadt soll deshalb bewirken, dass sie auch in bezug auf die Tochterunternehmen angemessene Kontroll- und Einflussmöglichkeiten besitzt. Trotz der angestrebten Selbständigkeit der SWG und deren Tochterunternehmen bei der Aufgabenerfüllung im Auftrag der Stadt sollte deren Handeln nicht vollständig vom Einfluss des Stadtrates abgekoppelt werden. Der Stadtrat ist zumindest regelmäßig über deren Geschäftsentwicklung zu informieren.

3.4.5 Ergebnisse

Der Stadtrat ist allen Empfehlungen des Rechnungshofs gefolgt.

Für die Geschäftsführung des Unternehmens wurde ein zweiter Vorstand bestellt.

In der Stadtverwaltung wurde eine Beteiligungsverwaltung aufgebaut.

Die Satzung des Unternehmens wurde geändert und sieht nunmehr Prüfungsrechte des örtlichen Rechnungsprüfungsamtes vor.

Es erfolgte eine Neuregelung der Aktenführung bei Baumaßnahmen.

Durch die Stadtverwaltung werden jährliche Beteiligungsberichte angefertigt, die im Stadtrat behandelt werden.

Der Gesetzgeber beabsichtigt die gesetzliche Pflicht für Erstellung von jährlichen Beteiligungsberichten durch die Kommunen festzulegen.

Mit der Novellierung der Gemeindeordnung sollen Prüfungsrechte des Rechnungshofes für privatrechtliche kommunale Unternehmen vorgesehen werden.

Le contrôle des entreprises publiques locales en Saxe

Karl-Heinz Binus, Président de section à la Cour des comptes de Saxe

Le contrôle des entreprises publiques locales en Saxe

1. Présentation des entreprises publiques en Saxe

Synthèse

2. Contrôle des finances publiques locales en Saxe

Synthèse

3. Méthodes de contrôle actuelles : contrôle de la rentabilité des décisions de privatisation ; contrôle d'une entreprise municipale, société anonyme

Synthèse

Le contrôle des entreprises publiques locales en Saxe

1. Présentation des entreprises communales en Saxe

Synthèse

La loi sur l'organisation communale de Saxe prévoit fondamentalement trois modes de gestion des entreprises communales :

- régie communale (*Regiebetrieb*), service de l'administration communale sans autonomie juridique ni organisation distincte,
- régie autonome (*Eigenbetrieb*), régie non personnalisée mais dotée de l'autonomie financière,
- entreprise revêtant une forme juridique qui relève du droit privé (société anonyme, société à responsabilité limitée).

Sur le plan juridique, organisationnel, personnel, patrimonial, budgétaire et comptable, la régie communale est rattachée aux comptes de la commune. L'autorité de contrôle dispose de vastes possibilités de révision.

La régie autonome constituait jusqu'à présent la forme juridique la plus répandue. L'Etat de Saxe compte 158 établissements de ce type qui regroupent au total 28 499 employés. La régie autonome est juridiquement dépendante, mais du point de vue comptable elle est considérée comme un patrimoine à affection spéciale de la municipalité. Elle planifie ses ressources de manière autonome. Le conseil municipal a une influence non négligeable sur la régie autonome. Le maire peut donner des directives à la direction de l'entreprise. L'institution de contrôle supralocale confie la mission de vérification des comptes à un expert-comptable.

De plus en plus d'entreprises revêtant une forme juridique qui relève du droit privé s'acquittent de tâches communales. L'Etat de Saxe compte actuellement 620 SA et SARL communales, dans lesquelles les communes détiennent une participation d'au moins 50 %. Les sociétés propres (*Eigengesellschaften* ; sociétés où les communes tiennent tout le capital) étaient endettées à hauteur de DEM 11,6 milliards environ (au 31.12.1998) et employaient au total 44 893 personnes (en 1999). La loi sur l'organisation communale fixe des exigences précises relatives à la création de sociétés communales (garantie de la réalisation des tâches de la commune, influence appropriée des communes, limitation de la responsabilité, approbation des autorités de tutelle).

Il n'est pas possible de tirer des conclusions d'ordre général sur la rentabilité de la privatisation d'activités communales. En effet, de nombreux aspects entrent en ligne

de compte dans l'appréciation des conséquences d'une privatisation. Une étude réalisée dans l'Etat de Saxe porte sur l'évolution des prix post-privatisation. Dans la pratique, les problèmes surgissent tant au niveau de la garantie d'une influence communale appropriée, que du respect de principe de territorialité et de l'assurance des droits de contrôle et d'information par le conseil municipal. Le fait de déléguer certaines missions à des entreprises privées réduit le champ de compétences et le pouvoir de décision politique du conseil municipal.

Les communes (*Gemeinden*), les districts (*Verwaltungsverbände*) et les arrondissements ruraux dotés de la personnalité juridique (*Landeskreise*) peuvent constituer un syndicat intercommunal.

L'Etat de Saxe compte actuellement 245 syndicats intercommunaux employant au total 2 842 personnes. Les principaux domaines d'interventions sont le retraitement des eaux usées, l'approvisionnement en eau, le traitement des déchets, les services de secours, les établissements de repos, l'aménagement urbain, le cadastrage, le règlement communal en matière de construction, la distribution du gaz et les établissements de formation. La quasi-totalité des syndicats de communes ayant fait l'objet d'un contrôle se trouve dans une situation financière précaire. L'établissement d'un programme de consolidation budgétaire s'avère souvent nécessaire.

2. Contrôle des finances publiques locales en Saxe

Synthèse

En République fédérale d'Allemagne, le contrôle externe des collectivités communales est réglementé différemment d'un état fédéré (*Land*) à l'autre. En Saxe, dans le Brandebourg, le Mecklenburg-Vorpommern, la Saxe-Anhalt, le Schleswig-Holstein et la Rhénanie-Palatinat, il est du ressort de la Cour régionale des comptes. En Saxe, le Président, le Vice-président et 4 présidents de section forment ce que l'on appelle le «Grand Collège». Toutes les décisions de la Cour des comptes relatives aux communications de contrôle sont prises au bout d'un processus collégial. Actuellement, la Cour des comptes de Saxe est responsable du contrôle de plus de 1000 collectivités locales. Le contrôle supralocal des communes est effectué d'une part par un département de la Cour des comptes et, d'autre part, par des commissions de vérification des comptes subordonnées à la Cour. 93 employés travaillent à cette tâche. Les domaines traités sont les suivants : budget et caisse, étude d'organisation, modernisation de l'administration, controlling, examen de l'infrastructure informatique, contrôle des bâtiments publics, contrôle des régions

autonomes, mandat pour la vérification des comptes des régies autonomes et entreprises de droit privé, gestion des participations, financements particuliers, rentabilité des investissements et contrôle des hôpitaux au niveau de l'état fédéré et de la commune. Le principe de régularité de l'application des lois et de l'action de l'administration, d'une part, et les principes d'efficacité et d'économie d'autre part, constituent les principaux critères du contrôle. Sur la base des résultats du contrôle, les questions pratiques ou les problèmes généraux touchant aux collectivités communales sont synthétisés de manière anonyme dans le rapport annuel de la Cour des comptes. Pour le législateur, cette dernière a élaboré et émis des avis consultatifs relatifs au démantèlement d'anciennes régies d'approvisionnement et d'assainissement de l'eau, aux modèles d'organisation des communes de 5000 à 8000 habitants, de 18 000 à 25 000 habitants et des arrondissements ruraux dotés de la personnalité juridique de 130 000 à 170 000 habitants ainsi qu'aux formes de financement alternatives des investissements communaux. La principale mission de conseil consistant à juger de la capacité de bonne gestion de la commune sur le long terme, le contrôle a subi une refonte complète. Ainsi considère-t-on maintenant des critères individuels : impôts, taxe régionale (arrondissement rural doté de la personnalité juridique), statut financier, rentabilité/personnel, qualité de la planification budgétaire. Une attention toute particulière est portée à l'analyse de l'évolution actuelle et aux prévisions financières à moyen terme des principaux points de la gestion budgétaire. Le résultat fourni par les critères d'évaluation est présenté sous forme graphique dans le résumé liminaire du rapport de contrôle.

Le contrôle supralocal des communes mené par la Cour des comptes de Saxe ne doit pas être vu comme un simple renforcement de la fonction de tutelle administrative de l'Etat fédéré. Il s'agit bien plus d'un contrôle impartial des dépenses communales et d'une réflexion critique sur l'augmentation des tâches des communes.

3. Méthodes de contrôle actuelles : contrôle de la rentabilité des décisions de privatisation ; contrôle d'une entreprise municipale, société anonyme

Synthèse : contrôle de la rentabilité des décisions de privatisation

La Cour des comptes a analysé dans deux grandes villes la privatisation de certaines tâches et les conséquences sur le budget de la ville et la gestion des participations.

Le choix d'une forme juridique privée par les villes a été guidé par les motifs et objectifs suivants :

- allègement du budget de la ville,
- obtention de capitaux grâce à la participation de tiers,
- gestion plus efficiente,
- possibilité de réaliser des bénéfices,
- limitation du risque de responsabilité.

L'administration des documents requis a été insuffisante. Les budgets des deux villes ne comportaient pas dans leur ensemble les annexes prescrites.

Dans certains cas, les conseils de surveillance des sociétés ainsi créées n'ont pas rempli pleinement leurs obligations. La tenue d'assemblées des associés stipulée dans les contrats de société n'a pas toujours été respectée. Au niveau de la réglementation, ces contrats présentaient de grandes disparités. Aucun rapport sur les participations des sociétés et les participations détenues par les villes n'a été établi. Les trésoriers des villes devraient être intégrés dans la gestion des participations. Ils doivent veiller à ce que les programmes économiques et les comptes annuels des sociétés communales soient annexés aux budgets. L'établissement de rapports annuels sur les participations détenues par les sociétés communales et les participations des communes s'est révélé nécessaire. Il a été recommandé au législateur de légiférer sur l'obligation d'établissement de rapports sur les participations. La gestion des participations et l'activité du conseil de surveillance doivent être organisées de manière à percevoir rapidement les évolutions pouvant menacer la société en question.

Synthèse : contrôle d'une entreprise municipale, société anonyme

La Cour des comptes de Saxe a contrôlé une société propre d'une ville-arrondissement dotée d'une administration autonome (*Kreisfreie Stadt*) revêtant la forme juridique d'une société anonyme.

Le contrôle s'est concentré sur les points suivants :

- gestion des participations de la ville,
- gestion des transports urbains,
- utilisation des subventions reçues en conformité avec les critères de finalité et d'économicité,
- régularité de la direction de la société et contrôle par le conseil de surveillance,
- gestion du personnel de la société.

Les renseignements nécessaires dans le cadre du contrôle n'ont été que partiellement communiqués et tous les documents requis n'ont pas été fournis.

Après diverses investigations auprès de la ville et de l'entreprise, rien n'indiquait qu'une étude comparative des différentes formes juridiques envisageables avait été réalisée avant la création de la société.

Selon les documents de la ville, le conseil municipal n'avait pas eu connaissance de certains dossiers relevant de la compétence de l'assemblée générale de la société.

L'activité du conseil de surveillance n'a pas pu être jugée, car seuls des extraits des procès-verbaux de réunions ont été fournis.

La régularité de la direction n'a pu être appréciée, car cette dernière n'a pas octroyé de droit de regard sur ses activités.

La Cour des comptes a demandé à la ville de faire en sorte que des droits de contrôle de la ville soient intégrés dans les statuts de la société.

Il n'existait aucune cellule autonome chargée de la gestion des participations. La gestion des participations se révélait jusqu'à présent insuffisante. Les services municipaux n'étaient pas chargés d'établir des rapports sur les participations.

En matière de contrôle des subventions, les procès-verbaux relatifs à certains projets ont pu être examinés. Il a été constaté que ces procès-verbaux n'étaient pas clairs aux yeux d'un tiers spécialiste. Les factures et les montants mentionnés sur les justificatifs ne correspondaient pas aux données figurant dans les procès-verbaux. La comptabilité n'a pas été menée conformément aux principes en vigueur.

Les investigations menées auprès des services municipaux ont révélé que les décisions budgétaires de la ville avaient souvent été prises sans un plan économique de la société à l'appui.

Un examen des frais généraux et de leur ventilation entre les différents postes a été refusé à la Cour des comptes.

Le contrôle des subventions et des justificatifs a révélé d'importantes lacunes. En matière de gestion du personnel de la société, de graves infractions à la loi ont été constatées.

La non-reconnaissance des droits de contrôle de la Cour des comptes de Saxe et les obstacles en résultant au niveau de l'accomplissement des tâches de révision n'ont pas permis d'apprécier pleinement les faits relevant du contrôle, rendant donc impossible tout jugement final. La forme juridique choisie (société anonyme) implique une grande autonomie dans la réalisation des missions. Toutefois, ceci pose aussi de grandes exigences au contrôle et à la gestion par la ville, qui n'ont jusqu'à présent pas été suffisamment considérées par la ville. Cette dernière peut, en amendant les statuts de la société en conséquence, créer les conditions d'un contrôle et d'une gestion appropriée et efficace. La ville doit faire en sorte de détenir également un pouvoir de contrôle et d'influence approprié sur les sociétés affiliées. Le conseil municipal doit être informé régulièrement de l'évolution de leurs activités.

Dans son rapport annuel, la Cour des comptes a fait part de la gravité des anomalies au Parlement du Land.

Le conseil municipal a suivi toutes les recommandations de la Cour des comptes. Il a institué une cellule chargée de la gestion des participations qui lui remet tous les ans un rapport. Le législateur a l'intention d'amender la loi en vue d'améliorer la gestion et le contrôle des entreprises communales.

El control de las empresas públicas locales en Sajonia

Karl-Heinz Binus, Director, Tribunal de Cuentas de Sajonia

El control de las empresas públicas locales en Sajonia

1. Concepto de empresa municipal en Sajonia

Síntesis

2. El control externo de las finanzas públicas locales en Sajonia

Síntesis

3. Métodos de control actuales: control de la rentabilidad de las decisiones de privatización, control de una empresa municipal SA

Síntesis

El control de las empresas públicas locales en Sajonia

1. Concepto de empresa municipal en Sajonia

Síntesis

La ley sajona de régimen local contempla tres modalidades de gestión de empresas municipales:

- Empresa fiscal (*Regiebetrieb*); modalidad de gestión que consiste en la explotación de un servicio por la misma Administración local
- Empresa propia (*Eigenbetrieb*); modalidad de administración de un servicio público que no tiene personalidad jurídica, pero está dotado de una cierta autonomía financiera
- Empresas que adopten una forma jurídica del derecho privado (sociedad anónima, sociedad con responsabilidad limitada).

La empresa fiscal está ligada de forma jurídica, organizativa, personal, patrimonial y en las cuestiones técnicas de presupuesto y de cuentas al presupuesto municipal y la autoridad fiscalizadora goza de posibilidades globales de control.

La empresa propia ha sido hasta la fecha la forma jurídica dominante. Existen 158 empresas propias en el Estado federado de Sajonia, con 28.499 empleados. Se trata de una empresa en estado de dependencia desde el punto de vista jurídico, mientras que su gestión financiera se lleva a cabo como patrimonio especial del municipio. Asimismo la empresa ejecuta un plan de recursos independiente. El ayuntamiento ejerce una influencia decisiva sobre la empresa propia, pudiendo el alcalde impartir órdenes a la dirección de la empresa. Es competencia del organismo fiscalizador supralocal encargar la auditoría de las cuentas a un revisor de cuentas.

La importancia de las empresas que adoptan una forma jurídica del derecho privado en la ejecución de tareas municipales es cada vez mayor. En la actualidad existen 620 SA y SRL municipales en Sajonia, en las que los municipios participan al menos en un 50%. El endeudamiento de las sociedades propias (*Eigengesellschaften*, sociedades en las que los municipios tienen el 100% de las participaciones) ascendió hasta el 31/12/98 a cerca de 11.600 millones de marcos alemanes. En el año 1999 había un total de 44.893 empleados trabajando en estas empresas. Para la constitución de sociedades municipales la ley de régimen local determina exigencias especiales (garantía de ejecución de las tareas de los municipios, debida influencia de los municipios, limitación de la responsabilidad, autorización por parte de la autoridad de control jurídico).

No es posible hacer afirmaciones generales sobre la rentabilidad de las privatizaciones de tareas municipales. Para emitir un juicio sobre las consecuencias de la privatización, existen numerosas cuestiones que deben ser tenidas en cuenta. Una investigación realizada en Sajonia nos sirve de muestra acerca del comportamiento de los precios tras la privatización. En la práctica, surgen problemas para asegurar una adecuada influencia municipal, para cumplir con el principio de territorialidad y, por último, para garantizar los pertinentes derechos de información y de control por parte del ayuntamiento. Al transferir la ejecución de tareas a empresas privadas el ayuntamiento pierde competencias y poder de decisión en la esfera política del municipio.

Los municipios (*Gemeinden*), las asociaciones administrativas (*Verwaltungsverbände*) y los distritos administrativos rurales dotados de personalidad jurídica (*Landkreise*) pueden asociarse en una mancomunidad local. En la actualidad existen en Sajonia 245 mancomunidades locales, con 2.842 empleados. Los ámbitos de actuación más importantes son: eliminación de aguas residuales, suministro de agua, tratamiento de residuos, servicio de salvamento, creación de lugares de reposo, planificación urbana, agrimensura, reglamento sobre edificación, suministro de gas e instituciones de enseñanza. Prácticamente todas las mancomunidades fiscalizadas presentaban una difícil situación financiera. A menudo se impone la elaboración de un programa de consolidación del presupuesto.

2. El control externo de las finanzas públicas locales en Sajonia

Síntesis

El control externo de las corporaciones locales está regulado de forma diversa en los estados federados (los Länder) de la República Federal de Alemania e incumbe a los tribunales de cuentas en los Länder de Sajonia, Brandeburgo, Mecklemburgo-Vorpommern, Sajonia-Anhalt, Schleswig-Holstein y Renania-Palatinado. En Sajonia, el presidente, el vicepresidente y 4 jefes de departamento forman el denominado “Gran Consejo”. El Tribunal de Cuentas resuelve acerca de cada comunicación relacionada con las fiscalizaciones realizadas según el proceso colegiado de toma de decisiones. Actualmente el Tribunal de Cuentas de Sajonia es responsable de la fiscalización de más de 1.000 corporaciones locales. El control externo supralocal de las corporaciones locales es realizado, por una parte, por un departamento propio en el Tribunal de Cuentas y, por otra parte, por tres comisiones de control de cuentas permanentes subordinadas al Tribunal de Cuentas. 93 empleados se dedican a esta tarea. Los campos de actuación son los siguientes: régimen presupuestario y tesorería, análisis de la organización, modernización de la administración, control de gestión, auditoría informática, controles efectuados en el

ámbito de las obras públicas, fiscalización de empresas propias, responsabilidad de encargar a un revisor de cuentas la auditoría de las cuentas anuales de empresas propias y empresas con forma jurídica privada, gestión de las participaciones, financiación especial, rentabilidad de las inversiones y fiscalización de hospitales en el ámbito regional y local. Los criterios de fiscalización son el cumplimiento de las leyes y la correcta acción administrativa y de los principios de eficiencia y economía. En el informe anual del Tribunal de Cuentas se reflejan de forma anónima cuestiones y problemas prácticos actuales y de interés general de las corporaciones locales inspirados en los resultados más significativos de las fiscalizaciones realizadas. El Tribunal de Cuentas elabora informes de carácter consultivo que van dirigidos a los legisladores para la desconcentración de las antiguas empresas hidráulicas y plantas de tratamiento de aguas residuales, para la creación de modelos organizativos para los municipios con una población comprendida entre los 5.000 y los 8.000 habitantes y entre los 18.000 y los 25.000 y para distritos rurales con una población entre los 130.000 y los 170.000 habitantes así como para buscar formas alternativas de financiación de las inversiones municipales. El asesoramiento principal se refiere a la valoración de la eficacia a largo plazo de los municipios. De forma correspondiente, se ha revisado el concepto de control externo establecido. Adicionalmente, se examinan los criterios siguientes: impuestos y el reparto de éstos, el estado financiero, eficiencia y eficacia del personal, calidad de la planificación presupuestaria. Se presta especial atención al análisis de la evolución continuada y de la evolución pronosticada de las previsiones financieras a medio plazo de los puntos básicos importantes del régimen presupuestario. La interpretación de los criterios de valoración se realiza a partir de un cuadro sinóptico que figura en el resumen que precede al informe de auditoría.

El objetivo de la fiscalización supralocal de las corporaciones locales que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas de Sajonia no es sólo reforzar la función de tutela administrativa del Estado federado, sino también revisar los gastos municipales desde una perspectiva neutral y analizar de forma crítica el aumento de los servicios públicos.

3. Métodos de control actuales: control de la rentabilidad de las decisiones de privatización, control de una empresa municipal SA

Síntesis: control de la rentabilidad de las decisiones de privatización

El Tribunal de Cuentas ha fiscalizado la privatización de tareas en dos grandes ciudades pertenecientes a un distrito, las consecuencias de dicha privatización en el presupuesto de estos municipios y la gestión de las participaciones.

Los municipios alegaron los siguientes motivos y objetivos para la elección de una forma jurídica privada:

- la disminución de la carga financiera para el presupuesto municipal,
- la obtención de fondos mediante la participación de terceros,
- una mayor eficiencia en la administración,
- la posibilidad de generar beneficios,
- la limitación del riesgo de responsabilidad.

La gestión de los documentos pertinentes fue insuficiente. En su mayor parte, los presupuestos de ambos municipios no incluían los anexos prescritos.

En algunos casos los consejos de administración de las empresas creadas no hicieron frente a sus obligaciones en la medida necesaria. En otros casos no se celebraron las juntas de socios prescritas en el contrato social. Los contratos sociales presentaron además una gran diversidad en cuanto al grado de especificación de la reglamentación. No se elaboraron los informes sobre las participaciones de las empresas y las participaciones de los municipios en empresas. Las tesorerías municipales deberían implicarse en la gestión de las participaciones; tienen que ocuparse de que las planificaciones económicas y las cuentas anuales más recientes se añadan a los presupuestos. Deberían elaborarse anualmente informes sobre las participaciones de las empresas municipales y las participaciones de los municipios en empresas. Sería recomendable asimismo que el legislador regulara la obligación de elaborar informes sobre participaciones. La gestión de participaciones y la actividad del consejo de administración deberían estar orientadas a reconocer a tiempo aquellas evoluciones que puedan poner en peligro a la empresa.

Síntesis: control de una empresa municipal SA

El Tribunal de Cuentas de Sajonia ha fiscalizado una sociedad propia en forma de SA de una ciudad con administración autónoma no perteneciente a un distrito.

En lo esencial, la fiscalización se propuso los siguientes objetivos:

- la gestión de las participaciones del municipio en la sociedad,
- la gestión económica del transporte urbano,
- la utilización de las subvenciones recibidas según criterios de finalidad y economía, eficacia y eficiencia,
- la regularidad de la gestión de la sociedad y el control por parte del consejo de administración,
- la gestión del personal de la sociedad.

Los datos necesarios para la fiscalización se proporcionaron sólo de forma limitada y los documentos pertinentes no se pusieron en su totalidad a disposición de los auditores.

Las investigaciones realizadas en el municipio y en la empresa no proporcionaron ningún elemento que probase que, antes de la constitución de la sociedad, se hubiera llevado a cabo una comparación entre las distintas formas de organización jurídicamente posibles.

Según la documentación del municipio, el concejo municipal no fue informado de los asuntos pertenecientes a la esfera de competencias de la asamblea general de la sociedad.

No se pudo formar juicio sobre la actividad del consejo de administración, ya que sólo se dispuso de resúmenes de los protocolos de las reuniones celebradas.

La regularidad de la gestión de la sociedad no pudo juzgarse, ya que no se brindó la oportunidad de observar la actividad del consejo de dirección.

El Tribunal de Cuentas invitó al municipio a que se ocupase de que las competencias fiscalizadoras del municipio fueran incluidas en los estatutos de la sociedad.

No se instituyó un servicio autónomo para la gestión de las participaciones. Esta gestión ha sido insuficiente hasta la fecha. La administración municipal no elaboró ningún informe sobre las participaciones.

En la fiscalización de las subvenciones recibidas se inspeccionaron los protocolos relacionados con algunos proyectos. Durante esta inspección se demostró la falta de claridad para un experto ajeno de los protocolos examinados. Las facturas y cifras en la documentación acreditativa no coincidían con los datos de los protocolos. Se incumplieron las normas de contabilidad aceptables.

Las investigaciones realizadas en la administración municipal han revelado que, con frecuencia, se determinan las previsiones presupuestarias del municipio antes de que haya sido presentada una planificación económica completa de la sociedad en cuestión.

Se denegó la autorización al Tribunal de Cuentas para realizar una revisión de los costes generales y su reparto entre las distintas partidas.

Con frecuencia la fiscalización de subvenciones y el control de la justificación del empleo de fondos ha revelado defectos significativos. En el ámbito de la gestión del personal de la sociedad se producen graves infracciones contra la ley.

Al no reconocerse las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas de Sajonia y al producirse por consiguiente los correspondientes impedimentos u obstáculos a la inspección, diversos puntos relevantes para el control no pudieron ser examinados o, de haberlo sido, sólo de manera limitada. De este modo, de forma reiterada no se pudo emitir un juicio definitivo. La forma jurídica elegida de sociedad anónima exige una gran autonomía en la realización de las tareas, pero a su vez exige también un alto grado de control y dirección por parte del municipio. No obstante, hasta la

fecha el municipio no ha cumplido con estas exigencias en la medida necesaria. Mediante las pertinentes modificaciones de los estatutos de la sociedad, el municipio puede sentar las bases para una dirección y control efectivos y adecuados. El municipio debe asegurarse medios de control e influencia adecuados también con relación a las empresas subsidiarias. El concejo municipal debe al menos estar informado con regularidad de la evolución de sus actividades. El Tribunal de Cuentas, en su informe anual, puso en conocimiento del Parlamento del Land la gravedad de las anomalías detectadas.

El concejo municipal ha seguido todas las recomendaciones presentadas por el Tribunal de Cuentas. Ha constituido un servicio para la gestión de las participaciones, el cual remite al concejo anualmente un informe sobre las participaciones. El legislador prevé asimismo realizar reformas legales para la mejora de la gestión y el control de las empresas municipales.

**El control de las empresas públicas locales
en el País Vasco**

*Die Prüfung von kommunalen Unternehmen
im Baskenland*

*Le contrôle des entreprises publiques locales
au Pays Basque*

El control de las empresas públicas locales en el País Vasco

Rafael Iturriaga Nieva, Presidente del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

El control de las empresas públicas locales en el País Vasco

- 1. Presentación de las empresas públicas locales del País Vasco**
 - 1.1 Introducción
 - 1.1.1 Ley reguladora de bases de régimen local
 - 1.1.2 Ley de contratos de las administraciones públicas
 - 1.1.3 Ley reguladora de haciendas locales
 - 1.2 Control por el Ayuntamiento
 - 1.3 Control por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
- 2. Presentación del órgano de control externo del País Vasco**
 - 2.1 Función fiscalizadora
 - 2.2 Ámbito de actuación, alcance
 - 2.3 Iniciativa de fiscalización
 - 2.4 Estructura y organización del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
 - 2.5 Funcionamiento
 - 2.6 Esquema del informe
- 3. Presentación de un caso de control: informe de fiscalización 1997 del Consorcio de Transportes de Bizkaia y de la Sociedad Metro Bilbao**
 - 3.1 Introducción y alcance
 - 3.2 Conclusiones
 - Opinión sobre el Consorcio de Transportes de Bizkaia
 - 3.2.1.1 Opinión sobre el cumplimiento de legalidad
 - 3.2.1.2 Opinión sobre las cuentas consolidadas del Consorcio de Transportes de Bizkaia

El control de las empresas públicas locales en el País Vasco

1. Presentación de las empresas públicas locales en el País Vasco

1.1 Introducción

Según la legislación vigente en España, se considera sociedad pública, aquella en la que la participación, directa o indirecta, de una administración, supere el 50% del capital social. Así pues, no tienen carácter legal de públicas aquellas empresas en las que, habiendo una participación de diversas administraciones en el capital social superior al 50% del capital social, ninguna de las participaciones individuales, supere ese 50%.

Son empresas públicas locales, aquellas empresas en las que la participación directa o indirecta de un ayuntamiento en su capital social, supere el 50%.

El régimen legal aplicable a los actos con contenido económico de los ayuntamientos y sus sociedades públicas está recogido principalmente en:

- ◆ Ley reguladora de Bases de Régimen Local (1985).
- ◆ Ley reguladora de las Haciendas Locales.
- ◆ Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

A continuación se expone el diferente tratamiento que la normativa vigente prevé para el ayuntamiento y para sus empresas participadas, en función del régimen (público o privado) en que desempeñen sus actividades.

1.1.1 Ley reguladora de bases de régimen local

Según esta ley la gestión de los servicios públicos por los ayuntamientos puede realizarse mediante entidades sujetas al derecho administrativo: el **propio ayuntamiento** y sus organismos autónomos, o mediante entidades sujetas al derecho mercantil: las **sociedades públicas**.

1.1.2 Ley de contratos de las administraciones públicas

Esta ley regula la contratación de obras, bienes y servicios por las administraciones públicas y entidades dependientes.

Su efecto es diferente según las entidades se rijan por el derecho público o por el derecho privado.

El propio ayuntamiento y sus organismos autónomos (que se rigen por el derecho público) han de respetar en su contratación una serie detallada de preceptos contenidos en esta ley. La norma regula de forma prolija los supuestos en los que la contratación ha de realizarse mediante concurso, subasta o adjudicación directa. Asimismo, fija plazos, contenidos mínimos de los pliegos, garantías a exigir etc.

En el caso de entidades que se rigen por el derecho privado (las sociedades públicas) la ley sólo exige que se respeten de forma fehaciente los grandes principios que rigen la contratación pública: igualdad, mérito, capacidad, publicidad y concurrencia.

1.1.3 Ley reguladora de haciendas locales

Esta ley regula, entre otros aspectos, los estados contables, financieros y presupuestarios que deben presentar los entes locales.

Dichos estados son significativamente distintos según los entes se rijan por el derecho público (ayuntamiento y organismos autónomos) o por el derecho privado (sociedades públicas).

• Ayuntamiento y organismos autónomos

Antes del inicio de cada ejercicio, deben presentar para su aprobación un presupuesto anual comprensivo de los ingresos que esperan obtener y de los gastos que pretenden realizar.

Las principales características del presupuesto son:

- Es vinculante
- Se clasifica por programas y capítulos
- Los ingresos son estimativos
- Los gastos son limitativos
- La ley regula las modificaciones
- No recoge amortizaciones
- Las inversiones y la devolución de préstamos son gastos
- Las desinversiones y los préstamos son ingresos
- Criterio de caja

Al cierre del ejercicio, además de la liquidación del presupuesto, las entidades sujetas al derecho público deben presentar el cierre anual de la contabilidad patrimonial pública elaborada con criterio de devengo y principios similares a los generalmente

aceptados. Dicho cierre se compone del balance anual y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Asimismo, deben incluir un estado de conciliación entre el resultado derivado de la contabilidad presupuestaria y el resultado derivado de la contabilidad patrimonial.

• **Sociedades públicas**

La información contable que deben presentar las sociedades públicas es similar a la que presentan el resto de sociedades mercantiles y se elabora con los mismos criterios contables.

Para la aprobación de las actividades que tenga previsto desarrollar durante el año, cada sociedad pública debe presentar unos estados financieros previsionales de cierre al 31 de diciembre de dicho año. Además, debe presentar un presupuesto de capital que desglose las inversiones que pretende realizar y su financiación, así como un presupuesto de explotación que detalle los ingresos que espera obtener y los gastos necesarios para ello. Todas las cifras son indicativas.

Al cierre del ejercicio la sociedad debe presentar la misma documentación que cualquier sociedad mercantil: las cuentas anuales formadas por la memoria, balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, e informe de gestión.

Todas las sociedades públicas son auditadas por firmas independientes a fin de refrendar que sus estados financieros se elaboren según los principios de contabilidad generalmente aceptados y que reflejan adecuadamente su situación financiero-patrimonial.

1.2 Control por el Ayuntamiento

El control por el ayuntamiento de las actividades de las sociedades públicas municipales sigue, habitualmente, una doble vía.

Por un lado, el pleno del ayuntamiento designa al presidente y a los miembros del consejo de administración de la sociedad. Es normal que los vocales de dicho consejo sean concejales del ayuntamiento. Además, el pleno del ayuntamiento debe aprobar el balance previsional y el presupuesto de capital y de explotación de cada sociedad.

Durante el transcurso del ejercicio, la sociedad pública debe justificar trimestralmente ante el ayuntamiento sus necesidades de financiación, junto con balances trimestrales y previsiones de cierre a 31 de diciembre del ejercicio en curso.

Una vez cerrado el año, las cuentas se auditan y son incorporadas al cierre global del ayuntamiento que debe ser aprobado por el pleno del mismo.

1.3 Control por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

Habitualmente, el TVCP fiscaliza al ayuntamiento en su conjunto, incluyendo organismos autónomos y sociedades públicas.

Sobre estas, realiza un doble trabajo

- **presentación contable**
- **cumplimiento de legalidad**

Respecto a la presentación contable, el TVCP verifica que las cuentas son correctas y que se presentan cumpliendo la legislación que les resulte aplicable.

Dado que las sociedades han sido auditadas por profesionales independientes, el TVCP revisa los papeles de trabajo que soportan y justifican la opinión de los auditores externos, realiza las pruebas adicionales que considere oportunas y emite una opinión estándar sobre la razonabilidad de dichas cuentas.

Para opinar sobre el cumplimiento de legalidad, además de verificar el respeto a la normativa contable, el TVCP selecciona muestras significativas de la contratación de personal, adquisición de bienes, suministros y servicios, para verificar si todo ello se ha realizado respetando las leyes aplicables. El objetivo básico es comprobar que se han respetado los principios de igualdad, mérito, capacidad, publicidad y concurrencia, en la contratación pública.

Con el resultado de este análisis, el TVCP emite una opinión sobre el razonable cumplimiento de la legalidad aplicable.

2. Presentación del órgano de control externo del País Vasco

2.1 Función fiscalizadora

La Constitución Española de 1978 afirma en su artículo 31.2 (en el capítulo correspondiente a los derechos de los ciudadanos) que **“el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía”**. El 103 señala, por su parte, que **“la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al derecho”**.

De este modo, tanto la Ley Orgánica creadora del **Tribunal de Cuentas del Estado** (en su artículo 13,1-c) como nuestra Ley 1/1988 de 5 de febrero del **Tribunal Vasco**

de **Cuentas Públicas** extienden el concepto de fiscalización a la observancia de la normativa presupuestaria, contable y financiera y además, al examen de la eficacia y eficiencia de la actividad de los entes públicos; al cumplimiento de la finalidad de las ayudas concedidas a personas y empresas, y a la proposición de medidas de racionalización y mejora.

2.2 **Ámbito de actuación, alcance**

El **ámbito subjetivo de fiscalización** (las personas o entidades que pueden ser objeto del trabajo del TVCP) viene recogido en el artículo 2, de la Ley 1/1988 y son:

- Administración General
- Organismos Autónomos de la AG
- Sociedades Públicas
- Juntas Generales de los TTHH¹ (órganos legislativos)
- Diputaciones Forales de los TTHH (órganos ejecutivos) con sus respectivos Organismos Autónomos y Sociedades Públicas forales
- Ayuntamientos y Entes Institucionales locales, Organismos Autónomos y Sociedades Públicas locales
- Cualesquiera entidades que utilicen fondos públicos.
- Personas (físicas o jurídicas) que perciban ayudas públicas de cualquier tipo.

Y en lo que respecta al **ámbito material**, la Ley 1/1988 señala:

- La legalidad de la actividad económico-financiera del Sector Público Vasco
- La eficacia y eficiencia de la actividad económico-financiera del SPV
- La correcta utilización y destino de las ayudas percibidas.

Y en todo caso, corresponde siempre al TVCP la proposición de medidas de racionalización y mejora.

El **contenido** (o “alcance”) de la fiscalización ejercida por el TVCP viene definido en los artículos 9, 10 y 11 y podemos agruparlo bajo tres epígrafes en función del grado de libertad del órgano fiscalizador a la hora de determinar su trabajo.

Así, el art. 10º señala un **contenido básico**:

- **Los contratos celebrados por el SPV². En el caso de tratarse de Contratos de Obras la fiscalización se extenderá a su rentabilidad y eficacia.**
- **La situación del patrimonio público y sus variaciones.**

¹ TTHH significa Territorios Históricos, denominación oficial de las provincias vascas (Bizkaia, Gipuzkoa y Alava)

² SPV significa Sector Público Vasco (en general).

- Las diversas modificaciones presupuestarias.
- La legalidad, regularidad y eficacia de los ingresos.

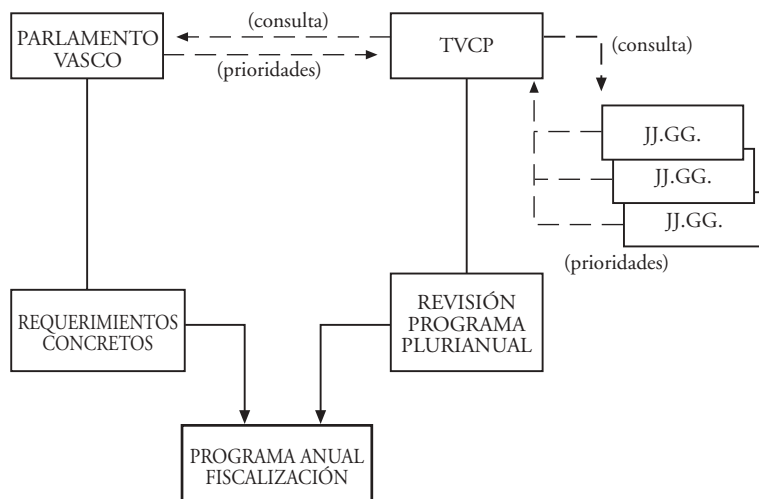
Puede ocurrir, también, que el Parlamento Vasco, mediante acuerdo de Pleno, ordene la realización de algún informe concreto.

Cobra, asimismo, importancia la consulta que el Tribunal, en orden a la confección de su Plan de Trabajo, debe realizar, tanto al Parlamento Vasco como a las Juntas Generales de los Territorios Históricos, de modo que tales órganos representativos comuniquen al fiscalizador sus “**prioridades**”, prioridades que el Órgano de Control no está obligado formalmente a atender pero que, en la práctica, han sido siempre incorporadas a su planificación anual.

El tercer apartado en el que podemos clasificar el alcance de la función fiscalizadora es el de la **Libre Iniciativa** del propio órgano de control.

De este modo se completa el círculo que define la iniciativa de fiscalización y en el que aparecen los distintos sujetos institucionales legitimados para ejercer la “accountability”.

2.3 Iniciativa de fiscalización



2.4 Estructura y organización del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

El TVCP se estructura alrededor de cuatro órganos: La **Presidencia**, la **Vicepresidencia**, el **Pleno** y la **Secretaría General**. Cada uno de ellos tiene

perfectamente delimitadas sus competencias. Las correspondientes al Presidente son, básicamente:

- La representación judicial y extrajudicial del tribunal, incluida la comparecencia parlamentaria para la exposición de los distintos informes.
- La dirección de los servicios técnicos y administrativos del tribunal.
- La autorización y disposición de los gastos.

El segundo cargo dentro del organigrama del TVCP es el **Vicepresidente**, que deberá sustituir al presidente en los casos de vacante, ausencia y suspensión.

El **Pleno** está integrado por el conjunto de miembros del TVCP. El Presidente, Vicepresidente y Consejeros forman el Pleno. El Secretario del mismo es el **Secretario General**, que podrá asistir a las sesiones con voz pero sin voto.

Cada uno de los consejeros es responsable de un equipo auditor formado por distintos especialistas en la materia.

La plantilla se completa con profesionales administrativos. El personal que trabaje al servicio del TVCP no podrá ejercer ninguna actividad que perjudique su imparcialidad o su independencia profesional.

2.5 Funcionamiento

La principal misión del TVCP es la fiscalización de las actividades económicas y financieras del Sector Público Vasco. Para ejecutarla, el tribunal tiene acceso a todos los expedientes y puede efectuar las comprobaciones que estime oportunas. Cualquier intento por entorpecer la labor del TVCP será considerado como una **obstrucción** a su trabajo, tendrá el carácter de infracción y el tribunal lo comunicará al Parlamento Vasco, pudiendo incluso llegar a considerarse como delito.

En 1998, el Presidente presentó al Parlamento el primer **programa de trabajo plurianual 1998-2000** que define las áreas y los riesgos estratégicamente más significativos para el trabajo del tribunal sobre los temas que se plantean en un horizonte de tres años y permite concretar el correspondiente **programa anual**.

Una vez señalados los trabajos y definidos los grupos técnicos que los llevarán a la práctica, se aprueba un **Memorándum de Planificación** referido al informe concreto que se pretende realizar y comienza el **trabajo de campo**.

2.6 Esquema del informe

Tras el oportuno **trabajo de campo** llevado a cabo por cada **equipo auditor** se produce un primer documento denominado **Informe Provisional** en cuya

introducción se explican los contenidos y el alcance de la fiscalización, así como las razones por las que se lleva a cabo. Consta de **Conclusiones**, **Consideraciones** y **Anexos**.

En las **conclusiones** se expresan las opiniones del TVCP sobre las áreas **financieras**, de cumplimiento de **legalidad** y también sobre la **racionalidad** del gasto público.

En las **consideraciones sobre los sistemas de control interno y procedimientos de gestión**, lo habitual es que el TVCP acompañe determinadas recomendaciones a cada consideración puesta de manifiesto con el objetivo de orientar la posible reforma.

En los **anexos** se ofrece información complementaria o se amplía, en caso necesario, lo apuntado en conclusiones y consideraciones.

Mediante un mecanismo de garantía denominado **control de calidad**, otro equipo auditor, que no ha tenido nada que ver en la ejecución del informe, revisa el trabajo del equipo redactor, con el objetivo de comprobar que reúne los requisitos técnicos necesarios para llegar a la aprobación definitiva.

Las posibles discrepancias entre el equipo redactor y el equipo de control de calidad, si las hubiere, se analizan en una **Comisión Técnica**³ y si aún permanecen, se resuelven definitivamente por el Pleno.

El informe provisional (que ya ha pasado por el control de calidad, por la Comisión Técnica y ha sido aprobado por el Pleno) es remitido a las respectivas entidades fiscalizadas que disponen de un plazo durante el cual presentar las **alegaciones** que estimen pertinentes a cuantas consideraciones señale el Tribunal.

Después de examinar dichas alegaciones, el equipo auditor redacta el **informe de fiscalización definitivo**.

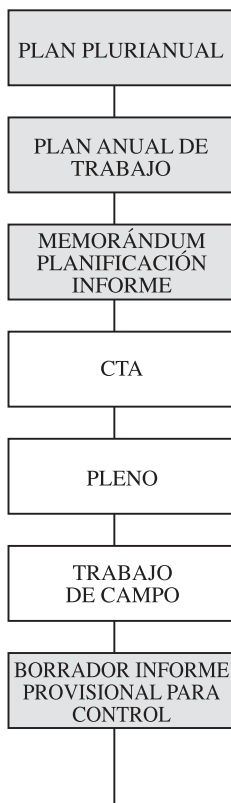
Este informe vuelve a pasar por segunda vez por la Comisión Técnica y por el Pleno del TVCP, para ser aprobado como tal informe definitivo.

El Informe de Fiscalización, firmado por el Presidente del TVCP, es presentado al Parlamento Vasco y enviado a la entidad fiscalizada. Del mismo modo se ordena su **publicación** en el Boletín Oficial del País Vasco.

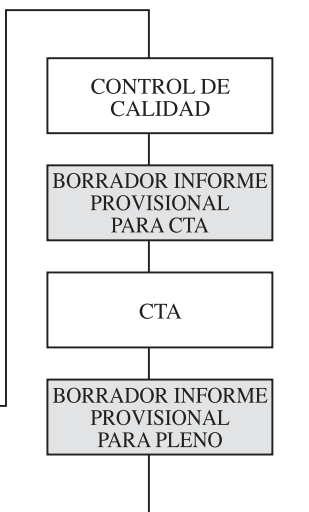
Por razones de eficacia informativa, es remitido al resto de **Órganos de Control Externo autonómicos** (OCEX) y al **Tribunal de Cuentas**, así como a los medios de comunicación y a distintos organismos y archivos interesados en la materia. Asimismo están disponibles, por tratarse de documentos públicos, en la página web del propio Tribunal (www.tvcp.org).

³ Comisión Técnica de Auditoría, está compuesta por los auditores-jefe de cada equipo, el Secretario General del TVCP y el Presidente del TVCP.

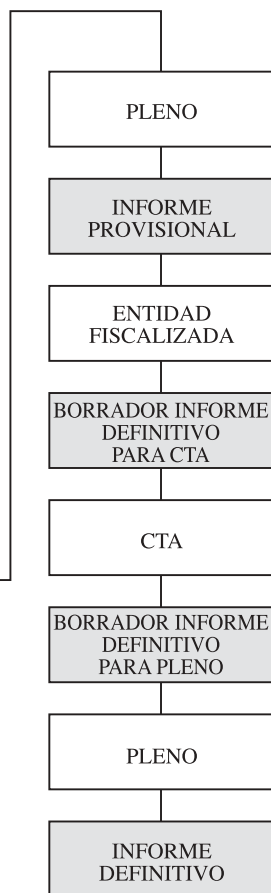
(Definición)



(Elaboración)



(Aprobación)



3. Presentación de un caso de control: informe de fiscalización 1997 del Consorcio de Transportes de Bizkaia y de la Sociedad Metro Bilbao

3.1 Introducción y alcance

La fiscalización ha abarcado los siguientes aspectos:

- Financieros: Analizando si las cuentas consolidadas del Consorcio de Transportes de Bizkaia con su sociedad Metro Bilbao, SA (MBSA) han sido elaboradas conforme a los principios contables que resultan de aplicación.
- Legales: en las áreas presupuestarias, de operaciones financieras y de tesorería, del Consorcio de Transportes de Bizkaia, y en las áreas de personal, contratación de obras, suministros y servicios tanto en el Consorcio de Transportes de Bizkaia como en su sociedad Metro Bilbao, SA.

El Consorcio de Transportes se constituyó mediante la Ley 44/75, definiéndose en la misma como entidad local, con personalidad jurídica propia e independiente de la de los entes consorciados. La normativa aplicable es, además de su Ley de creación, el RD 4.769/76, por el que se aprueban sus estatutos y la normativa de régimen local.

Los entes consorciados participan, en función de la financiación, en el Consorcio en la siguiente proporción:

- Gobierno Vasco, 50%.
- Diputación Foral de Bizkaia, 25%.
- Ayuntamientos afectados, 25%.

Las competencias del Consorcio son:

- Financiar las obras de infraestructura del Ferrocarril Metropolitano de Bilbao (en adelante, FMB), contratadas por el Departamento de Transportes del Gobierno Vasco (en adelante, GOVA), recibíendolas una vez ejecutadas. Llevar a cabo los correspondientes proyectos y obras de superestructura y equipamiento general de aquél, conforme a lo previsto en el artículo cuarto de la Ley 44/75.
- Gestionar el servicio público de transporte a prestar por dicho ferrocarril, por el sistema de gestión directa mediante constitución de Sociedad Anónima con capital 100% del Consorcio, según lo dispuesto en el artículo quinto de la Ley 44/75.

El 18 de febrero de 1993 se constituyó mediante escritura pública la sociedad Metro Bilbao, SA (MBSA), cuya actividad principal es la gestión del FMB. Dicha gestión comprende la administración de los bienes integrantes o afectos al mismo, y la explotación del servicio de transporte que a través de aquél ha de desarrollarse.

El Consorcio ha obtenido la financiación necesaria de las aportaciones efectuadas por los entes consorciados, y mediante el endeudamiento.

En la construcción del FMB participa también la empresa pública IMEBISA, dependiente del Departamento de Transportes del Gova, que es la responsable del área técnica de la construcción del FMB, redactando o encargando la redacción de los proyectos y la dirección de las obras de infraestructura.

3.2 Conclusiones

Opinión sobre el Consorcio de Transportes de Bizkaia

3.2.1 Opinión sobre el cumplimiento de legalidad

En opinión de este Tribunal, el Consorcio de Transportes de Bizkaia (CTB) y la sociedad pública Metro Bilbao, SA, han realizado en el ejercicio 1997 sus actividades económico-financieras de acuerdo a la normativa vigente, excepto por los incumplimientos que se detallan a continuación.

A.- CONSORCIO DE TRANSPORTES DE BIZKAIA

1.- Personal.

- Las remuneraciones de los empleados del CTB, en el ejercicio 1997, se incrementaron en un 1% más un importe lineal consolidable de 20.000 ptas. anuales. Este incremento incumple lo dispuesto por el art. 17 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997, que prohíbe que las retribuciones íntegras del personal al servicio del sector público varíen en 1997 con respecto a las de 1996.
- Todos los puestos recogidos en la Relación de Puestos de Trabajo, con excepción de los de secretario, tesorero e interventor, son laborales. La Ley 6/89 de la Función Pública Vasca establece, en su artículo 19.1, que los puestos de trabajo de las administraciones públicas vascas serán desempeñados, con carácter general, por funcionarios. La relación laboral es, por tanto, la excepción, mientras que en el Consorcio es la regla general.
- Durante 1997, los puestos de interventor y tesorero se estaban desarrollando con carácter provisional por personal laboral del Consorcio, lo que incumple lo dispuesto en el artículo 92.3 de la Ley de Bases de Régimen Local. En 1998 se sacaron a oferta pública de empleo ambas plazas, quedando vacante la de tesorero.

2.- Contratación.

Hemos revisado 7 contratos adjudicados en 1997 por un importe total de 237

millones de ptas., y la ejecución de 20 expedientes de contratación adjudicados en ejercicios anteriores que han supuesto en 1997 un gasto de 3.110 millones de ptas. En el contrato de “Asistencia técnica para redacción y diseño del Creditrans”, adjudicado en 1997 en 51 millones de ptas., se ha utilizado el procedimiento negociado sin publicidad, sin que se tratase de ninguno de los supuestos previstos en el artículo 211 de la LCAP, si bien se solicitaron ofertas a 8 empresas.

Las adjudicaciones de los cuatro contratos de servicios revisados, por importe de 44 millones de ptas., fueron realizadas por procedimiento negociado sin publicidad sin justificación suficiente, en tres de ellos se solicitaron un mínimo de 3 ofertas. En uno de ello, por 20 millones de ptas., se adjudicó directamente a la única oferta solicitada (expeds. 23, 24, 25, 26).

En el contrato de “Suministro de 24 unidades de tren, y otras piezas de parque y repuestos”, adjudicado en 1992, en diciembre de 1998, no se habían recibido las piezas de parque y repuestos, que debieran haberse entregado en julio de 1996, sin que haya constancia de aprobación de prórrogas ni de imposición de penalizaciones (exped. 20).

B.- METRO BILBAO, SA

1.- Contratación.

Se han revisado 25 expedientes adjudicados por un importe de 1.327 millones de ptas., sin incluir el IVA.

En 15 expedientes por 618 millones de ptas., todos superiores a 5 millones de ptas., no se ha hecho publicidad, como obliga la LCAP (Disposición adicional 6ª), si bien hay que mencionar que en todos los expedientes se han solicitado un mínimo de 3 ofertas y un máximo de 8 (expeds. 1, 2, 3, 4, 9, 10, 14, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25).

En 6 expedientes, por importe de 436 millones de ptas., el Acta de Recepción era de fecha anterior a la finalización de las obra, ya que se realiza según la fecha prevista de conclusión de los trabajos, independientemente de su efectiva finalización; en estos expedientes se ha incumplido el plazo de finalización, sin justificación y sin que se les impusieran penalizaciones, tal como exigía el contrato (expeds. 3, 6, 8, 9, 10, 18).

3.2.2 Opinión sobre las cuentas consolidadas del Consorcio de Transportes de Bizkaia

El Consorcio tiene un endeudamiento muy elevado, fruto del modelo adoptado para la financiación de las obras del Ferrocarril Metropolitano de Bilbao. Esto provoca una carga financiera del 47% de los ingresos corrientes, pero hay que tener en cuenta

la especial naturaleza del objeto del Consorcio y su sistema de financiación, puesto que son el Gobierno de la CAPV y la Diputación Foral de Bizkaia los avalistas y responsables financieros de la totalidad del endeudamiento.

Las cuatro primeras salvedades, que a continuación se presentan, afectan únicamente a la contabilidad pública del Consorcio, mientras que la última lo hace además a la contabilidad presupuestaria.

1.- Determinados bienes afectos a las líneas ferroviarias Bilbao-Las Arenas y Bilbao-Plentzia, en el tramo comprendido entre Elorrieta y Plentzia figuran en el inmovilizado de la sociedad pública Eusko Trenbideak/Ferrocarriles Vascos, SA y en el del Departamento de Transportes del Gobierno Vasco.

Dado que a la fecha de este informe no ha habido una decisión sobre el traspaso de la titularidad de los bienes al Consorcio, ni sobre las condiciones en que ésta pudiera producirse, no podemos conocer el efecto que estas actuaciones tendrían en el Balance de Situación del Consorcio.

2.- Las instalaciones y otros elementos susceptibles de ser amortizados, que forman parte de la infraestructura de la Línea 1 y que figuran registrados en el epígrafe “Anticipos para Inmovilizado” por un importe de 63.354 millones de ptas., al no haberse efectuado su entrega al Consorcio, no están siendo amortizados por considerar que no son de su propiedad, a pesar de que se encuentran en funcionamiento.

No podemos conocer el efecto en las cuentas del Consorcio cuando, una vez entregados dichos bienes, se reconozca la pérdida por la depreciación sufrida durante el periodo de tiempo transcurrido entre la entrada en funcionamiento de dichos bienes y la entrega de los mismos al Consorcio, si bien dicha pérdida no afectará al neto patrimonial, puesto que los bienes a amortizar están subvencionados al 100%.

3.- El Consorcio ha empezado a amortizar los gastos amortizables en el ejercicio de 1996, debiéndolo haber hecho desde el momento de su adición al inmovilizado. Por lo tanto, los resultados de ejercicios anteriores y la partida de gastos amortizables debieran disminuirse en 138 millones de ptas.

4.- En 1996 la DFB realizó a la sociedad Metro Bilbao, SA una liquidación provisional del IVA correspondiente a 1995, reteniendo un importe de 75 millones de ptas. respecto de la declaración presentada por esta Sociedad, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las subvenciones de explotación recibidas en el ejercicio 1995. Adicionalmente, la DFB ha realizado la liquidación provisional del IVA del ejercicio 1996, reteniendo un importe de 137 millones de ptas., correspondiente a la parte de IVA soportado considerado no deducible, en aplicación de la regla de prorrata por la parte de subvención de explotación recibida por la sociedad en el ejercicio 1996. Estos importes figuran en las cuentas anuales

como un saldo a recuperar de las Administraciones Públicas. La Sociedad ha recurrido estas liquidaciones ante el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, estando estos recursos pendientes de resolución a la fecha de este informe. No podemos saber si de la resolución final de los recursos presentados pudiera derivarse pasivo o efecto patrimonial alguno para la Sociedad en relación con los ejercicios liquidados, así como para el resto de ejercicios abiertos a inspección.

5.- Las cantidades enviadas al Departamento de Transportes del Gobierno Vasco para el pago de las obras de infraestructura de la Línea 1 del Ferrocarril Metropolitano de Bilbao son registradas por el Consorcio como inversiones del ejercicio, independientemente de su ejecución real. Al 31 de diciembre de 1997 las certificaciones de obra remitidas por el Gobierno Vasco superan en 488 millones de ptas., aproximadamente, al importe registrado como inversiones del ejercicio.

En opinión de este Tribunal, excepto por el efecto que pudieran tener las situaciones expuestas en los párrafos 1 y 2 y las salvedades descritas en los párrafos 3 y 5, y el desenlace de la incertidumbre del párrafo 4 las cuentas anuales consolidadas del Consorcio de Transportes de Bizkaia presenta adecuadamente la actividad económica del ejercicio presupuestario de 1997, la imagen fiel del patrimonio, su situación financiera al 31 de diciembre de 1997 y los resultados de sus operaciones consolidadas correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

Die Prüfung von kommunalen Unternehmen im Baskenland

Rafael Iturriaga Nieva, Präsident des Baskischen Rechnungshofs

Die Prüfung von kommunalen Unternehmen im Baskenland

1. Kommunale öffentliche Unternehmen im Baskenland

1.1 Einführung

1.1.1 Gesetz über Aufbau und Rechtsgrundlagen der kommunalen Behörden

1.1.2 Gesetz über die Aufträge der öffentlichen Verwaltungen

1.1.3 Gesetz über das kommunale Finanzwesen

1.2 Aufsicht durch die Kommunalverwaltung

1.3 Kontrolle durch den Baskischen Rechnungshof

2. Externe regionale Finanzkontrolle im Baskenland: der Baskische Rechnungshof

2.1 Prüfungstätigkeit

2.2 Prüfungszuständigkeiten und Prüfungsumfang

2.3 Prüfungsinitiative

2.4 Struktur und Organisation des Baskischen Rechnungshofes

2.5 Arbeitsweise

2.6 Berichterstattung

3. Fallbeispiel einer Finanzkontrolle: Prüfungsbericht 1997 über das Verkehrskonsortium Bizkaia und die Gesellschaft Metro Bilbao

3.1 Einführung und Inhalt

3.2 Schlussfolgerungen

Stellungnahme zum Verkehrskonsortium Bizkaia

3.2.1.1 Stellungnahme zur Erfüllung der Rechtmässigkeit

3.2.1.2 Stellungnahme zum konsolidierten Rechnungsabschluss des Verkehrskonsortiums Bizkaia

Die Prüfung von kommunalen Unternehmen im Baskenland

1. Kommunale öffentliche Unternehmen im Baskenland

1.1 Einführung

Ein öffentliches Unternehmen ist nach dem geltenden spanischen Recht jedes Unternehmen, bei dem die direkte oder indirekte Beteiligung einer Verwaltung 50% des Gesellschaftskapitals übersteigt. Demnach gelten Unternehmungen, bei denen trotz einer insgesamt über 50% liegenden Beteiligung mehrerer Verwaltungen am Gesellschaftskapital keine Einzelbeteiligung 50% übersteigt, im rechtliche Sinne nicht als öffentliche Unternehmen.

Kommunale öffentliche Unternehmen sind alle Unternehmungen, bei denen die direkte oder indirekte Beteiligung einer Kommunalverwaltung 50% des Gesellschaftskapitals übersteigt.

Die gesetzliche Regelung, die für Handlungen von Kommunalverwaltungen und ihren öffentlichen Unternehmen im Wirtschaftsleben gilt, ist zum größten Teil in folgenden Gesetzen enthalten:

- Gesetz über Aufbau und Rechtsgrundlagen der kommunalen Behörden von 1985
- Gesetz über das kommunale Finanzwesen
- Gesetz über die Aufträge der öffentlichen Verwaltungen

Im Folgenden wird dargelegt, inwieweit im geltenden Recht für die Kommunalverwaltungen und die Unternehmungen, an denen sie beteiligt sind, unterschiedliche Regelungen vorgesehen sind, je nachdem, ob sie ihre Tätigkeit im öffentlichen oder im privatwirtschaftlichen Bereich ausüben.

1.1.1 Gesetz über Aufbau und Rechtsgrundlagen der kommunalen Behörden

Nach dem Gesetz über Aufbau und Rechtsgrundlagen der kommunalen Behörden kann die Verwaltung öffentlicher Dienste seitens der Kommunen durch dem Verwaltungsrecht unterliegende Körperschaften, d.h. die **Kommune** selbst und ihre Selbstverwaltungseinrichtungen, oder durch dem Handelsrecht unterliegende Körperschaften, d.h. **öffentliche Unternehmen**, erfolgen.

1.1.2 Gesetz über die Aufträge der öffentlichen Verwaltungen

Das Gesetz über die Aufträge der öffentlichen Verwaltungen regelt die Vergabe öffentlicher Bau-, Liefer- und Dienstleistungsaufträge durch öffentliche Verwaltungsbehörden und von ihnen abhängende Einrichtungen.

Es entfaltet je nachdem, ob die Körperschaften dem öffentlichen Recht oder dem privaten Recht unterliegen, eine andere Wirkung.

Die Kommunalverwaltung und ihre Selbstverwaltungseinrichtungen (für die das öffentliche Recht gilt) müssen bei der Auftragsvergabe eine Reihe detaillierter Vorschriften des Gesetzes über die Aufträge der öffentlichen Verwaltungen einhalten. Im Gesetz ist ausführlich geregelt, in welchen Fällen die Auftragsvergabe im Wege der öffentlichen Ausschreibung (in ihren verschiedenen Gestaltungsformen) oder der freihändigen direkten Vergabe erfolgen muss. Ebenso werden im Gesetz die Fristen, die inhaltlichen Mindestanforderungen an die Vertragsbedingungen, die zu leistenden Sicherheiten usw. festgelegt.

Bei Körperschaften, für die das Privatrecht gilt (öffentliche Unternehmen), wird im Gesetz nur verlangt, dass sie die Grundprinzipien des öffentlichen Auftragswesens nachweisbar beachten: Gleichbehandlung, Verdienst, Leistungsfähigkeit, Öffentlichkeit und Wettbewerb.

1.1.3 Gesetz über das kommunale Finanzwesen

Im Gesetz über das kommunale Finanzwesen ist u.a. geregelt, welche Rechnungs-, Finanz- und Haushaltsausweise kommunale Körperschaften vorlegen müssen.

Die Ausweise unterscheiden sich je nachdem, ob die Körperschaften dem öffentlichen Recht (Kommunen und ihre Selbstverwaltungseinrichtungen) oder dem Privatrecht (öffentliche Unternehmen) unterworfen sind, deutlich voneinander.

• Kommunalverwaltungen und ihre Selbstverwaltungseinrichtungen

Vor Beginn jedes Rechnungsjahres müssen sie einen jährlichen Haushaltsplan mit Angabe der erwarteten Einnahmen und vorgesehenen Ausgaben zur Bewilligung vorlegen.

Die wichtigsten Merkmale des Haushaltsplans sind:

- Er ist bindend.
- Er ist in Programme und Kapitel gegliedert.

- Die Einnahmen sind Schätzwerte.
- Die Ausgaben sind Grenzwerte.
- Änderungen sind gesetzlich geregelt.
- Er enthält keine Abschreibungen.
- Investitionen und Darlehensrückzahlungen sind Ausgaben.
- Desinvestitionen und Darlehen sind Einnahmen.
- Es gilt das Kassenprinzip, d.h. die Rechnungsführung erfolgt auf der Zahlungsgrundlage.

Am Ende des Rechnungsjahres müssen Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht nur den Haushalt abrechnen, sondern auch den Jahresabschluss der öffentlichen Vermögensrechnung vorlegen, die auf der Basis des Einnahme-Ausgabe-Konzepts (periodengerechte Rechnungsführung oder Rechnungsführung auf der Bestandsgrundlage) und allgemein anerkannten Grundsätzen ähnlichen Prinzipien aufzustellen ist. Der Jahresabschluss besteht aus der Jahresbilanz und der Gewinn- und Verlust-Rechnung.

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts müssen außerdem eine Abstimmungsrechnung zwischen dem Ergebnis der Haushaltsrechnung und dem Ergebnis der Vermögensrechnung erstellen.

Öffentliche Unternehmen

Die Rechnungslegungsunterlagen, die öffentliche Unternehmen vorlegen müssen, sind denen, die für andere Handelsgesellschaften gelten, ähnlich und müssen nach denselben Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt werden.

Zur Genehmigung der Tätigkeiten, die es für ein Jahr vorsieht, muss ein öffentliches Unternehmen einen Voranschlag zum Jahresabschluss per 31. Dezember des Jahres vorlegen. Außerdem muss es einen Investitionsplan, in dem die geplanten Investitionen und ihre Finanzierung aufgeschlüsselt sind, und einen Wirtschaftsplan, in dem die erwarteten Einnahmen und die dafür erforderlichen Ausgaben genau aufgeführt sind, vorlegen. Alle Zahlenangaben sind Richtwerte.

Am Ende des Geschäftsjahres legt das öffentliche Unternehmen die gleichen Unterlagen vor wie jede Handelsgesellschaft: den Jahresabschluss bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlust-Rechnung, Anhang und Lagebericht.

Alle öffentlichen Unternehmen werden von unabhängigen Wirtschaftsprüfern darauf untersucht, ob ihre Rechnungen nach den allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurden und ihre Finanz- und Vermögenslage angemessen wiedergeben.

1.2 Aufsicht durch die Kommunalverwaltung

Die Kontrolle der Tätigkeiten kommunaler öffentlicher Unternehmen durch die Kommunalverwaltung erfolgt in der Regel in zweifacher Weise.

Zum einen bestellt das Plenum des Stadt- oder Gemeinderats den Vorsitzenden und die Mitglieder des Verwaltungsrats der Unternehmung. Normalerweise sind die einfachen Verwaltungsratsmitglieder selbst Stadt- oder Gemeinderäte. Außerdem muss das Stadt- oder Gemeinderatsplenum den Haushaltsvoranschlag, den Finanzplan und den Wirtschaftsplan der Unternehmung bewilligen.

Im Laufe des Geschäftsjahres muss das öffentliche Unternehmen seinen Finanzierungsbedarf vierteljährlich gegenüber der Kommunalverwaltung mit Quartalsbilanzen und Voranschlägen zum Jahresabschluss per 31. Dezember des laufenden Geschäftsjahres begründen.

Nach Abschluss des Geschäftsjahres werden die Rechnungen geprüft und in den Gesamtabchluss der Kommunalverwaltung aufgenommen, der vom Plenum des Stadt- oder Gemeinderats genehmigt werden muss.

1.3 Kontrolle durch den Baskischen Rechnungshof

Der Baskische Rechnungshof prüft gewöhnlich die gesamte Kommunalverwaltung, d.h. einschließlich ihrer Selbstverwaltungseinrichtungen und ihrer öffentlichen Unternehmen.

Bei letzteren nimmt er dabei eine doppelte Aufgabe wahr:

- **Rechnungsführung**
- **Erfüllung der Rechtmäßigkeit**

Bezüglich der Rechnungsführung vergewissert sich das Rechnungskontrollorgan, dass die Rechnungen korrekt sind und die geltenden gesetzlichen Bestimmungen eingehalten wurden.

Da die Unternehmungen von unabhängigen Wirtschaftsprüfern geprüft wurden, untersucht der Rechnungshof die Arbeitsunterlagen, auf die sich das Urteil der externen Wirtschaftsprüfer stützt und mit denen es begründet wird, führt ggfs. zusätzliche Prüfungen durch, die er für zweckmäßig hält, und gibt eine standardisierte Stellungnahme über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungen ab.

Im Rahmen der Stellungnahme zur Erfüllung der Rechtmäßigkeit prüft der Rechnungshof nicht nur die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen über das Rechnungswesen, sondern nimmt auch aussagekräftige Stichproben zur Einstellung

von Personal und Anschaffung von Gütern, Lieferungen und Dienstleistungen vor, um zu überprüfen, ob die einschlägigen Vorschriften in jedem Fall erfüllt wurden. Grundlegendes Ziel ist es festzustellen, ob bei der Vergabe öffentlicher Aufträge die Prinzipien der Gleichbehandlung, des Verdienstes, der Leistungsfähigkeit, der Öffentlichkeit und des Wettbewerbs beachtet wurden.

Der Baskische Rechnungshof gibt auf der Basis des Ergebnisses seiner Analyse eine Stellungnahme über die angemessene Erfüllung der Rechtmäßigkeit ab.

2. Externe regionale Finanzkontrolle im Baskenland: Der Baskische Rechnungshof

2.1 Prüfungstätigkeit

In Artikel 31 Absatz 2 der spanischen Verfassung von 1978 heißt es (im Kapitel über die Rechte der Bürger): **“Die öffentlichen Ausgaben nehmen eine gerechte Verteilung der öffentlichen Mittel vor; Planung und Ausführung erfolgen nach den Kriterien der Effizienz und Wirtschaftlichkeit.”** Und in Artikel 103 heißt es: **“Die öffentliche Verwaltung dient in objektiver Weise dem Interesse der Allgemeinheit und arbeitet gemäß den Grundsätzen der Effektivität, Verwaltungshierarchie, Dezentralisierung, Dekonzentration und Koordinierung. Sie ist an Gesetz und Recht gebunden.”**

So weiten sowohl das Gesetz, welches die Organisation und den Aufbau sowie die Befugnisse des **staatlichen Rechnungshofs von Spanien** (*Tribunal de Cuentas del Estado, TCu*) regelt (in Artikel 13 Absatz 1 Buchstabe c) als auch das baskische Gesetz 1/1988 vom 5. Februar 1988 über den **Baskischen Rechnungshof** (*Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, TVCP*) den Begriff der Rechnungsprüfung auf die Einhaltung der haushalts-, buchführungs- und finanzrechtlichen Bestimmungen und die Prüfung der Wirtschaftlichkeit i.S.v. Effektivität und Effizienz der Tätigkeiten öffentlicher Einrichtungen, auf die Erfüllung der Zweckbestimmung von an Personen und Unternehmen gewährte Finanzhilfen und auf Vorschläge für Rationalisierungs- und Verbesserungsmaßnahmen aus.

2.2 Prüfungszuständigkeiten und Prüfungsumfang

Der **subjektive Prüfungsbereich** (d.h. die Personen oder Einrichtungen, die vom TVCP einer Prüfung unterzogen werden können) wird in Artikel 2 des Gesetzes 1/1988 wie folgt abgesteckt:

- allgemeine Verwaltungsbehörden der autonomen Region
- Selbstverwaltungseinrichtungen der allgemeinen Verwaltung
- öffentliche Unternehmen
- "Generalversammlungen" (*Juntas Generales, JJ.GG.*), die Gesetzgebungsorgane der so genannten historischen Gebiete⁴
- Provinzverwaltungsbehörden (*Diputaciones Forales*), die Exekutivorgane der historischen Gebiete mit ihren jeweiligen Selbstverwaltungseinrichtungen und öffentlichen Unternehmen auf Provinzebene
- Gemeindeverwaltungen und sonstige institutionelle Einrichtungen der kommunalen Ebene, Selbstverwaltungskörperschaften und öffentliche Unternehmen auf kommunaler Ebene
- alle Körperschaften, die öffentliche Mittel in Anspruch nehmen
- (natürliche oder juristische) Personen, die öffentliche Finanzhilfen erhalten.

Den **materiellen Prüfungsbereich** (Prüfungsmaßstab) bilden nach dem Gesetz 1/1988:

- die Rechtmäßigkeit der Wirtschafts- und Finanztätigkeit des baskischen öffentlichen Sektors
- die Effektivität und Effizienz der Wirtschafts- und Finanztätigkeit des baskischen öffentlichen Sektors
- die ordnungsgemäße Verwendung und Zweckbestimmung der erhaltenen Finanzhilfen

Vorschläge für Rationalisierungs- und Verbesserungsmaßnahmen können vom TVCP jederzeit unterbreitet werden.

Der **inhaltliche Geltungsbereich** (Prüfungsumfang) der Rechnungsprüfung durch den TVCP ist in Artikel 9, 10 und 11 des Gesetzes definiert. Er lässt sich nach dem Grad der Entscheidungsfreiheit des Rechnungskontrollorgans bei der Planung und Durchführung seiner Arbeit in drei Gruppen unterteilen.

Artikel 10 steckt den **grundlegenden Prüfungsinhalt** ab:

- **vom baskischen öffentlichen Sektor vergebene Aufträge. Bei öffentlichen Bauaufträgen erstreckt sich die Prüfung auch auf Rentabilität und Effektivität.**
- **Stand und Veränderungen des öffentlichen Vermögens**
- **Haushaltsplanänderungen**
- **Rechtmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Effektivität der Einnahmen.**

Es kann auch vorkommen, dass das baskische Parlament durch Beschluss der Vollversammlung den Auftrag zur Erstellung eines konkreten Berichts erteilt.

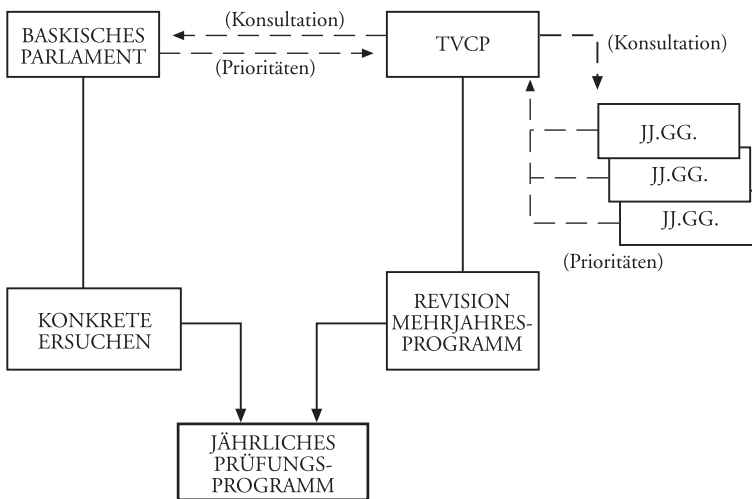
⁴ Historische Gebiete (*Territorios Históricos, TTHH*) ist die offizielle Bezeichnung für die drei baskischen Provinzen Bizkaia, Gipuzkoa und Alava.

Von Bedeutung ist ferner, dass der TVCP im Rahmen der Aufstellung seines Arbeitsplans das baskische Parlament und die Generalversammlungen der historischen Gebiete konsultieren muss, damit die Organe der Volksvertretung den Rechnungsprüfern ihre **“Prioritäten”** mitteilen können, zu deren Berücksichtigung das Kontrollorgan zwar nicht formell verpflichtet ist, die in der Praxis aber stets in seine Jahresplanung einbezogen werden.

Die dritte Gruppe, die sich für den inhaltlichen Geltungsbereich der Prüfungsaufgaben unterscheiden lässt, bildet die **Eigeninitiative** des Rechnungskontrollorgans.

Damit schließt sich der Kreis, mit dem sich das Prüfungsinitiativrecht definieren lässt und in dem die verschiedenen institutionellen Träger, die befugt sind, Rechenschaftsberichte zu verlangen, eingeschlossen sind.

2.3 Prüfungsinitiative



2.4 Struktur und Organisation des Baskischen Rechnungshofes

Der TVCP ist in vier Organe gegliedert: **Präsident, Vizepräsident, Plenum** und **Generalsekretariat**. Die Zuständigkeiten jedes Organs sind klar abgegrenzt. Dem Präsidenten obliegt im Wesentlichen:

- die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung des Rechnungshofes einschließlich des Erscheinens vor dem Parlament zur Erläuterung der Prüfungsberichte;
- die oberste Leitung der Prüfungs- und der Verwaltungsabteilungen des Rechnungshofes;
- die Bewilligung und Verfügung über die Ausgaben.

Das zweite Amt im Organigramm des TVCP ist der **Vizepräsident**, der den Präsidenten bei Vakanz, Abwesenheit oder Dienstenthebung vertritt.

Das **Plenum** setzt sich aus allen Mitgliedern des TVCP zusammen. Der Präsident, der Vizepräsident und die anderen Mitglieder bilden das Plenum (Vollversammlung). Die Schriftführeraufgaben nimmt der **Generalsekretär** wahr, der mit beratender Stimme an den Sitzungen teilnehmen kann, ohne jedoch bei Abstimmungen stimmberechtigt zu sein.

Jedes Mitglied des Rechnungshofes leitet ein Prüfungsteam, das sich aus verschiedenen Fachleuten zusammensetzt.

Außerdem sind im TVCP Verwaltungsfachkräfte beschäftigt. Die Bediensteten des Rechnungshofs können keine Tätigkeit ausüben, die ihre Unparteilichkeit oder ihre berufliche Unabhängigkeit beeinträchtigen könnte.

2.5 Arbeitsweise

Die Hauptaufgabe des TVCP ist die Prüfung der Wirtschafts- und Finanztätigkeit des baskischen öffentlichen Sektors. Zur Wahrnehmung seiner Aufgaben hat der Rechnungshof Zugang zu allen Verwaltungsvorgängen und kann alle Erhebungen durchführen, die er für zweckmäßig hält. Jeder Versuch, seine Arbeit zu behindern, wird als **Missachtung** des Rechnungshofes bewertet, stellt eine Zuwiderhandlung dar und wird dem baskischen Parlament vom TVCP mitgeteilt. Er kann ggfs. sogar einen Straftatbestand darstellen.

1998 legte der Präsident dem Parlament das erste **mehrwährige Arbeitsprogramm 1998-2000** vor, in dem die strategisch bedeutsamsten Prüfungsbereiche und -risiken für die Arbeit des Rechnungshofes in einem Zeithorizont von drei Jahren festgelegt wurden und auf dessen Grundlage das jeweilige **Jahresprogramm** ausgearbeitet wird. Sobald die Arbeitsbereiche abgesteckt und die Prüfungsgruppen bestimmt wurden, die die Arbeiten ausführen, wird ein **Prüfungsplan** für den Bericht genehmigt, der erstellt werden soll, und die **Arbeit vor Ort** aufgenommen.

2.6 Berichterstattung

Nach Abschluss der **Arbeit vor Ort** durch die **Prüfungsteams** wird ein erster so genannter **vorläufiger Bericht** erstellt, in dessen Einführung der Prüfungsinhalt, der

Prüfungsumfang und die Prüfungsgründe erläutert werden. Er umfasst die **Schlussfolgerungen**, die **Erörterungen** und die **Anlagen**.

In den **Schlussfolgerungen** nimmt der TVCP zu den **Finanzbereichen**, zur Erfüllung der **Rechtmäßigkeit** und auch zur **Rationalität** der öffentlichen Ausgaben Stellung.

In der Regel gibt der TVCP bei den **Erörterungen der internen Kontrollsysteme und der Wirtschaftsverfahren** Empfehlungen mit Vorgaben für mögliche Reformen zu jeder Erörterung ab.

Die **Anlagen** enthalten zusätzliche Informationen oder ggfs. weitere Ausführungen zu den Schlussfolgerungen und Erörterungen.

Im Zuge der als Sicherungsverfahren eingeführten **Qualitätskontrolle** überprüft ein weiteres Prüfungsteam, das in keinem Zusammenhang mit der Erstellung des Berichts steht, die Arbeit des Teams, das den Bericht erarbeitet hat, um festzustellen, ob die für die endgültige Genehmigung erforderlichen fachlichen Anforderungen erfüllt wurden.

Etwaige Diskrepanzen zwischen Berichterstattungs- und Qualitätskontrollteam werden in einer **Fachkommission**⁵ analysiert und, sofern sie nicht ausgeräumt werden konnten, vom Plenum endgültig entschieden.

Der vorläufige Bericht wird, nachdem er die Qualitätskontrolle durchlaufen hat, von der Fachkommission begutachtet und vom Plenum genehmigt wurde, den geprüften Stellen zugeleitet, die innerhalb einer bestimmten Frist eine **Stellungnahme** zu den Ausführungen des Rechnungshofes abgeben können.

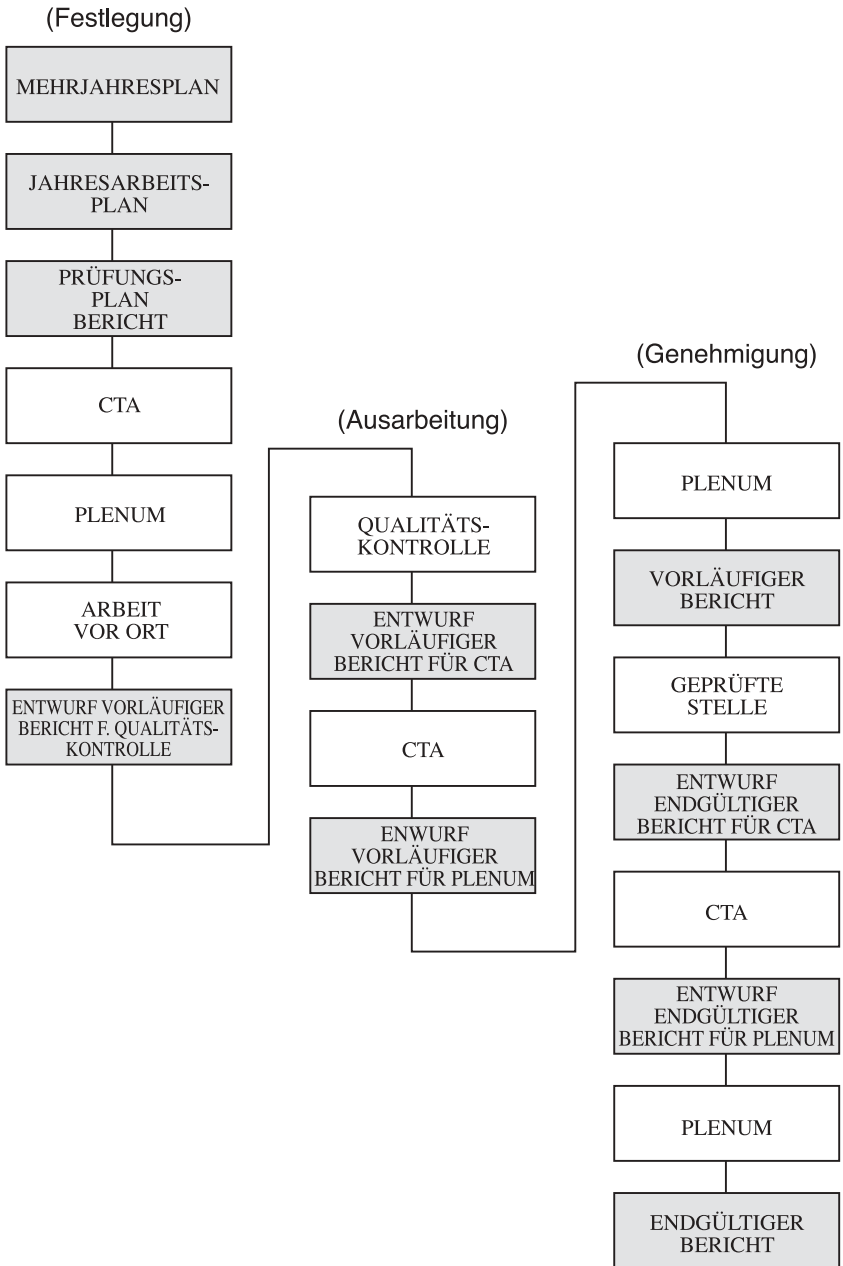
Nach Würdigung der Stellungnahme erstellt das Prüfungsteam den **endgültigen Prüfungsbericht**.

Der Bericht wird erneut von der Fachkommission und vom Plenum des TVCP begutachtet und als endgültiger Bericht genehmigt.

Der vom Präsidenten des TVCP unterzeichnete Prüfungsbericht wird dem baskischen Parlament vorgelegt und der geprüften Stelle überwiesen. Er wird außerdem im Amtsblatt des Baskenlandes (*Boletín Oficial del País Vasco*) veröffentlicht.

Zu Informationszwecken wird er darüber hinaus den anderen **regionalen externen Kontrollorganen** (*Órganos de Control Externo autonómicos, OCEX*), dem **staatlichen Rechnungshof**, den Medien und sachinteressierten Einrichtungen und Archiven zugeleitet. Die Berichte sind, da es sich um öffentliche Dokumente handelt, auch auf der Webseite des Baskischen Rechnungshofes abrufbar (www.tvcp.org).

⁵ Die Prüfungsfachkommission (*Comisión Técnica de Auditoría, CTA*) setzt sich aus den Leitern der Prüfungsteams, dem Generalsekretär und dem Präsidenten des TVCP zusammen.



3. Fallbeispiel einer Finanzkontrolle: Prüfungsbericht 1997 über das Verkehrskonsortium Bizkaia und die Gesellschaft Metro Bilbao

3.1 Einführung und Inhalt

Die Prüfung umfasste folgende Aspekte:

- Finanzielle Aspekte: Es wurde analysiert, ob der konsolidierte Rechnungsabschluss des Verkehrskonsortiums Bizkaia (*Consortio de Transportes Bizkaia, CTB*) mit seiner Gesellschaft Metro Bilbao, S.A. (MBSA) nach den anwendbaren allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurde.
- Rechtliche Aspekte: in den Bereichen Haushalt, finanz- und kassenwirksame Vorgänge des Verkehrskonsortiums Bizkaia und in den Bereichen Personalwesen und Vergabe von Bau-, Liefer- und Dienstleistungsaufträgen im Verkehrskonsortium Bizkaia und seiner Gesellschaft Metro Bilbao AG.

Das Verkehrskonsortium wurde durch das Gesetz 44/75 errichtet, in dem es als von den Konsortialkörperschaften unabhängige lokale Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit definiert wurde. Anwendbare Rechtsvorschrift ist neben dem Gründungsgesetz das Königliche Dekret (RD) 4.769/76, in dem die Satzung des Konsortiums genehmigt wurde sowie die kommunalrechtlichen Bestimmungen.

Die Konsortialkörperschaften sind je nach ihrem Finanzierungsbeitrag in folgendem Verhältnis am Konsortium beteiligt:

- baskische Regierung (*Gobierno Vasco, GOVA*) 50%
- Verwaltung der Provinz Bizkaia (*Diputación Foral de Bizkaia, DFB*) 25%
- betroffene Städte und Gemeinden 25%

Das Konsortium hat folgende Aufgaben:

- Finanzierung der Infrastrukturarbeiten der Stadteisenbahn Bilbao (Ferrocarril Metropolitano de Bilbao, FMB), die vom Verkehrsministerium der baskischen Regierung vergeben werden, und Abnahme der fertig gestellten Arbeiten. Durchführung der zugehörigen Oberbau- und allgemeinen Ausrüstungsvorhaben und -arbeiten für die FMB gemäß Artikel 4 des Gesetzes 44/75.
- Verwaltung der öffentlichen Verkehrsdienste, die die FMB erbringen soll, im Rahmen des Direktverwaltungssystems durch Gründung einer Aktiengesellschaft, deren Kapital zu 100% dem Konsortium gehört, gemäß Artikel 5 des Gesetzes 44/75.

Am 18. Februar 1993 wurde durch öffentliche Urkunde die Aktiengesellschaft Metro Bilbao AG errichtet, deren Hauptzweck die Geschäftsführung der FMB ist.

Die Geschäftsführung umfasst die Verwaltung der Güter, die der FMB zugehören oder für sie bestimmt sind, und den Verkehrsbetrieb, der von der FMB angeboten werden soll.

Das Konsortium hat die erforderliche Finanzierung durch Einlagen der Konsortialkörperschaften und durch Verschuldung erlangt.

Am Bau der FMB ist außerdem das öffentliche Unternehmen IMEBISA beteiligt, das vom Verkehrsministerium der baskischen Regierung abhängig ist. IMEBISA ist für den technischen Bereich des FMB-Baus zuständig und erstellt bzw. lässt die Projektvorhaben erstellen und besorgt die Leitung der Infrastrukturarbeiten.

3.2 Schlussfolgerungen

Stellungnahme zum Verkehrskonsortium Bizkaia

3.2.1 Stellungnahme zur Erfüllung der Rechtmässigkeit

Nach Ansicht des baskischen Rechnungshofes haben das Verkehrskonsortium Bizkaia und das öffentliche Unternehmen Metro Bilbao AG ihre Wirtschafts- und Finanztätigkeit im Rechnungsjahr 1997 von den im Folgenden dargestellten Vorbehalten abgesehen gemäß den geltenden Bestimmungen ausgeübt.

A.- VERKEHRSKONSORTIUM BIZKAIA

1.- Personal

- Die Bezüge der Beschäftigten des CTB wurden im Rechnungsjahr 1997 um 1% zuzüglich eines konsolidierbaren linearen Betrags von jährlich ESP 20.000 angehoben. Die Anhebung widerspricht den Bestimmungen von Art. 17 des Gesetzes über den allgemeinen Haushaltsplan des Staates (*Ley de Presupuestos Generales del Estado*) für 1997, in dem festgelegt wurde, dass die Gesamtbezüge der Beschäftigten des öffentlichen Dienstes für 1997 nicht von denen für 1996 abweichen dürfen.
- Alle Stellen, die im Stellenverzeichnis ausgewiesen sind, unterliegen mit Ausnahme des Sekretärs, des Schatzmeisters und des Inspektors dem Arbeitsrecht. In Art. 19 Abs. 1 des Gesetzes 6/89 über den baskischen Staatsdienst (*Ley de la Función Pública Vasca*) heißt es, dass die Stellen der öffentlichen Verwaltungen in der Regel mit Beamten zu besetzen sind. Das Arbeitsverhältnis ist im Staatsdienst daher die Ausnahme, während es im Konsortium die Regel ist.
- 1997 wurden die Stellen des Inspektors und des Schatzmeisters vorübergehend von vom Konsortium unter Vertrag genommenen Arbeitnehmern eingenommen. Dies

widerspricht Art. 92 Art. 3 des Gesetz über Aufbau und Rechtsgrundlagen der kommunalen Behörden. 1998 wurden beide Stellen öffentlich ausgeschrieben, die Stelle des Schatzmeisters blieb jedoch unbesetzt.

2.- Auftragsvergabe

Geprüft wurden 7 öffentliche Aufträge in einer Gesamthöhe von ESP 237 Millionen, die 1997 vergeben wurden, und die Ausführung von 20 Auftragsvorgängen vorausgehender Rechnungsjahre, die 1997 zu Ausgaben in Höhe von ESP 3,110 Milliarden führten.

Bei dem Auftrag "Technische Hilfe für die Erstellung und Gestaltung von Creditrans", der 1997 in Höhe von ESP 51 Millionen vergeben wurde, war ein nicht offenes Verfahren der direkten Auftragsvergabe angewandt worden, ohne dass einer der in Art. 211 des Gesetzes über die Aufträge der öffentlichen Verwaltungen vorgesehenen Sachverhalte gegeben war. Allerdings wurden von 8 Unternehmen Angebote angefordert.

Die Vergabe der vier geprüften Dienstleistungsaufträge in Höhe von ESP 44 Millionen erfolgte ohne ausreichende Begründung im einem nicht offenen Verfahren der direkten Auftragsvergabe, wobei bei drei der vier Aufträge mindestens 3 Angebote angefordert wurden. Ein Auftrag in Höhe von ESP 20 Millionen wurde unmittelbar an das einzige angeforderte Angebot vergeben (Vorgänge 23, 24, 25, 26).

Bei dem Auftrag zur "Lieferung von 24 Zugeinheiten und anderer Maschinen- und Ersatzteile", der 1992 vergeben wurde, waren die Maschinen- und Ersatzteile, die im Juli 1996 hätten geliefert werden sollen, im Dezember 1998 noch nicht eingegangen, ohne dass eine Verlängerungsgenehmigung oder eine Verhängung von Vertragsstrafen vorgelegen hätte (Vorgang 20).

B.- METRO BILBAO AG

1.- Auftragsvergabe

Es wurden 25 vergebene Auftragsvorgänge in Höhe von ESP 1,327 Milliarden ohne Mehrwertsteuer geprüft.

Bei 15 Vorgängen in Höhe von ESP 618 Millionen, die sich alle auf jeweils über ESP 5 Millionen belaufen, war entgegen dem Gesetz über die Aufträge der öffentlichen Verwaltungen (Zusatzbestimmung 6) kein offenes Verfahren angewandt worden. Allerdings wurden bei allen Verfahren mindestens 3 und höchstens 8 Angebote angefordert (Vorgänge 1, 2, 3, 4, 9, 10, 14, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25).

Bei 6 Vorgängen in Höhe von ESP 436 Millionen führte das Abnahmeprotokoll ein vor der Fertigstellung der Arbeiten liegendes Datum, da es zu dem für den Abschluss

der Arbeiten vorgesehenen Datum unabhängig von der tatsächlichen Fertigstellung erstellt wurde. Bei diesen Vorgängen wurde der Fertigstellungstermin ohne Begründung und ohne dass, wie im Vertrag vorgesehen, Vertragsstrafen verhängt wurden, nicht eingehalten (Vorgänge 3, 6, 8, 9, 10, 18).

3.2.2 Stellungnahme zum konsolidierten Rechnungsabschluss des Verkehrskonsortiums Bizkaia

Das Konsortium weist eine sehr hohe Verschuldung auf, die das Ergebnis des für die Finanzierung der Bauarbeiten der Stadteisenbahn Bilbao gewählten Modells ist. Dies führt zu einer finanziellen Belastung in Höhe von 47% der laufenden Einnahmen. Man muss jedoch die besondere Natur des Zwecks des Konsortiums und sein Finanzierungssystem berücksichtigen, da die Regierung des Baskenlandes und die Verwaltung der Provinz Bizkaia als Bürgen auftreten und für sämtliche Schulden finanziell haften.

Von den fünf Vorbehalten, die im Folgenden aufgeführt werden, betreffen die vier ersten nur das öffentliche Rechnungswesen des Konsortiums, die letzte außerdem die Haushaltsrechnungsführung.

1.- Einige Vermögenswerte, die für die Eisenbahnlinien Bilbao-Las Arenas und Bilbao-Plentzia im Abschnitt zwischen Elorrieta und Plentzia zweckbestimmt sind, wurden im Anlagevermögen des öffentlichen Unternehmens Eusko Trenbideak/Ferrocarriles Vascos AG (Baskische Eisenbahnen) und im Anlagevermögen des Verkehrsministeriums der baskischen Regierung ausgewiesen.

Da zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Berichts weder eine Entscheidung über den Übergang der Rechtsinhaberschaft an den Vermögenswerten auf das Konsortium noch über die Bedingungen für einen solchen Übergang gefallen war, können über die etwaigen Auswirkungen dieser Handlungen auf die Bilanz des Konsortiums keine Aussagen gemacht werden.

2.- Die Anlagen und anderen abschreibungsfähigen Gegenstände, die Bestandteil der Infrastruktur von Linie 1 sind und in der Rubrik "Geleistete Anzahlungen für Anlagevermögen" in Höhe von ESP 63,354 Milliarden ausgewiesen sind, werden, weil sie dem Konsortium noch nicht übergeben wurden, nicht abgeschrieben, da davon auszugehen ist, dass sie nicht sein Eigentum sind, obwohl sie in Betrieb stehen.

Zu den Auswirkungen auf die Rechnungen des Konsortiums, sobald nach Übergabe der Gegenstände der Verlust durch die Wertminderung im Zeitraum zwischen der Inbetriebnahme der Gegenstände und ihrer Übergabe an das Konsortium bekannt ist, können wir keine Aussagen machen. Der Verlust berührt jedoch nicht das Nettovermögen, da die Abschreibungsgegenstände zu 100% bezuschusst werden.

3.- Das Konsortium hat erst im Rechnungsjahr 1996 mit der Abschreibung der abschreibungsfähigen Ausgaben begonnen, obwohl dies bereits ab dem Zeitpunkt ihrer Einstellung in das Anlagevermögen hätte geschehen müssen. Die Ergebnisse der vorausgehenden Rechnungsjahre und der Posten der abschreibungsfähigen Ausgaben müssen demzufolge um ESP 138 Millionen verringert werden.

4.- 1996 nahm die Verwaltung der Provinz Bizkaia (DFB) für die Gesellschaft MBSA eine vorläufige Mehrwertsteuerveranlagung für 1995 vor und behielt bezüglich der von der Gesellschaft eingereichten Mehrwertsteuererklärung ESP 75 Millionen auf die Mehrwertsteuer für die im Rechnungsjahr 1995 bezogenen Betriebszuschüsse ein. Außerdem nahm die DFB die vorläufige Mehrwertsteuerveranlagung für das Rechnungsjahr 1996 vor und behielt nach der Umlageregel ESP 137 Millionen auf den Mehrwertsteueranteil für den im Rechnungsjahr 1996 bezogenen Betriebszuschussanteil ein. Diese Beträge sind im Jahresabschluss der Gesellschaft als Saldo zum Erhalt von den öffentlichen Verwaltungen ausgewiesen. Die Gesellschaft hat gegen die Veranlagungen Beschwerde vor dem Finanzgericht der Provinz Bizkaia (*Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia*) eingelegt. Die Beschwerden sind zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Berichts zur Entscheidung anhängig. Es kann daher keine Aussage darüber gemacht werden, ob sich die endgültige Entscheidung über die eingelegten Beschwerden auf der Passivseite oder anderweitig auf die Vermögenslage der Gesellschaft in den abgeschlossenen Rechnungsjahren und in den übrigen zur Betriebsprüfung anstehenden Rechnungsjahren auswirken wird.

5.- Die zur Zahlung der Infrastrukturarbeiten der Linie 1 der Stadteisenbahn Bilbao an das Verkehrsministerium der baskischen Regierung überwiesenen Beträge werden vom Konsortium unabhängig von ihrer tatsächlichen Ausführung als Investitionen des Rechnungsjahres verbucht. Die von der baskischen Regierung erteilten Baubescheinigungen liegen zum 31. Dezember 1997 um ca. ESP 488 Millionen über dem als Investitionen des Rechnungsjahres verbuchten Betrag.

Nach Ansicht des baskischen Rechnungshofes gibt der konsolidierte Jahresabschluss des Verkehrskonsortiums Bizkaia mit Ausnahme der etwaigen Auswirkungen der in Abschnitt 1 und 2 erörterten Situationen, der in Abschnitt 3 und 4 erhobenen Vorbehalte und des Ausgangs der in Abschnitt 4 beschriebenen Unsicherheit die Wirtschaftstätigkeit im Haushaltsjahr 1997, den Vermögensstand und die Finanzlage zum 31. Dezember 1997 sowie die Ergebnisse seiner konsolidierten Geschäfte in dem an diesem Tag abgelaufenen Rechnungsjahr angemessen wieder.

**Le contrôle des entreprises
publiques locales au Pays Basque**

Rafael Iturriaga Nieva, Président de la Cour des comptes du Pays Basque

Le contrôle des entreprises publiques locales au Pays basque

1. Présentation des entreprises publiques locales au Pays basque

1.1 Introduction

1.1.1 La Loi sur l'institution des pouvoirs locaux et le régime juridique de base applicable en la matière

1.1.2 Le Code sur les marchés publics

1.1.3 La Loi sur les finances locales

1.2 Le contrôle exercé par la municipalité

1.3 Le contrôle exercé par la Cour des comptes du Pays basque

2. Présentation de l'institution de contrôle du Pays basque

2.1 Fonction de contrôle

2.2 Champ de compétences, portée du contrôle

2.3 Initiative de contrôle

2.4 Structure et organisation de la CCPB

2.5 Fonctionnement

2.6 Schéma du rapport

3. Présentation d'un cas de contrôle : le rapport de contrôle de 1997 sur le Syndicat de transports Biscaye et la société Metro Bilbao

3.1 Introduction et portée

3.2 Conclusions

Opinion d'audit sur le Syndicat de transports de Biscaye

3.2.1.1 Opinion sur le respect de la légalité

3.2.1.2 Opinion sur les comptes consolidés du Syndicat de transports de Biscaye

Le contrôle des entreprises publiques locales au Pays basque

1. Présentation des entreprises publiques locales au Pays basque

1.1 Introduction

Selon la législation en vigueur en Espagne, une société est publique lorsqu'une administration y détient, directement ou indirectement, une participation représentant plus de 50 % du capital social. Juridiquement parlant, une entreprise dont plus de 50 % du capital social est détenu par plusieurs administrations n'est pas une société publique si aucune des participations prises individuellement n'est supérieure à 50 %.

Les sociétés dont plus de 50 % du capital social est détenu, directement ou indirectement, par une municipalité sont des entreprises publiques locales.

Le régime légal applicable aux actions de nature économique des municipalités et de leurs entreprises publiques repose essentiellement sur :

- la Loi de 1985 sur l'institution des pouvoirs locaux et le régime juridique de base applicable en la matière.
- la Loi sur les finances locales.
- Le Code des marchés publics.

Nous allons voir par la suite la différence de traitement prévu par la législation en vigueur pour la municipalité et les entreprises dans lesquelles elle a des participations, en fonction du régime (public ou privé) qui est applicable à leurs activités.

1.1.1 La Loi sur l'institution des pouvoirs locaux et le régime juridique de base applicable en la matière

Selon cette Loi, la gestion des services publics par les municipalités peut être réalisée par le biais d'entités relevant du droit administratif, la **municipalité elle-même** et ses agences publiques autonomes, ou par l'intermédiaire d'organismes assujettis au droit commercial, les **sociétés publiques**.

1.1.2 Le Code des marchés publics

Ce Code régit les contrats de travaux, d'approvisionnement et de services passés par les administrations publiques et les entités qui en dépendent.

Elle a une action différente selon que les entités sont régies par le droit public ou le droit privé.

Lors de la passation de marché, la municipalité elle-même et ses agences autonomes (régies par le droit public) doivent respecter un certain nombre de dispositions précisées par cette loi. Le Code réglemente de façon exhaustive le cadre d'exécution de la passation de marché, qu'il s'agisse sur concours, c'est-à-dire par appel d'offres (appel à candidatures, aux termes duquel l'adjudicateur fait appel à la concurrence et où l'Administration choisit l'offre la plus intéressante au regard du prix et des données techniques et économiques), par adjudication publique (privilegiant le prix le plus bas, communiqué sous pli cacheté, au regard d'un prix maximum tenu secret par l'Administration) ou de gré à gré, c'est-à-dire par entente directe. De même sont précisées les échéances, les contenus minimum des cahiers des charges, les garanties à fournir, etc.

Dans le cas d'organismes régis par le droit privé (les sociétés publiques), le Code exige seulement que soient respectés de façon irréfutable les grands principes régissant la passation de marchés publics, à savoir l'égalité, le mérite, la capacité, la publicité et la concurrence.

1.1.3 La Loi sur les finances locales

Cette Loi réglemente, entre autres, les états comptables, financiers et budgétaires que doivent présenter les collectivités locales.

Ces états peuvent être très différents selon la personnalité juridique des organismes concernés, de droit public (municipalité et agences autonomes) ou de droit privé (sociétés publiques).

• Municipalité et agences autonomes

Avant chaque exercice, ceux-ci doivent présenter pour approbation un budget annuel indiquant les recettes attendues et les dépenses prévues.

Les caractéristiques principales du budget sont les suivantes :

- Il est contraignant.
- Il est structuré par programmes et par chapitres.
- Les recettes sont estimées.
- Les dépenses sont limitatives.
- La loi réglemente les modifications.
- Il ne contient pas les amortissements.
- Les investissements et le remboursement d'emprunts sont des dépenses.

- Les désinvestissements et les emprunts sont des revenus.
- Méthode de la comptabilité de caisse.

A la clôture de l'exercice, outre la liquidation budgétaire, les entités soumises au droit public doivent présenter la clôture annuelle des comptes patrimoniaux publics élaborés sur la base de la comptabilité d'exercice et de principes similaires aux principes généralement admis. Cette clôture est constituée du bilan annuel et du compte de résultat.

Les organismes soumis au droit public sont obligés de présenter de même un état conciliant le résultat dérivé de la comptabilité budgétaire et celui dérivé de la comptabilité patrimoniale.

• Les sociétés publiques

Les éléments comptables que les sociétés publiques doivent présenter sont similaires à ceux des autres sociétés commerciales. En outre, ils sont élaborés suivant les mêmes principes comptables.

En vue de l'approbation des activités qu'elle a l'intention de mener pendant l'année, chaque société publique doit présenter des états financiers provisoires de clôture prévus pour le 31 décembre de l'année concernée. Elle doit également présenter un plan d'investissement exposant la ventilation des investissements qu'elle a l'intention de réaliser et le financement y afférent, ainsi qu'un plan d'exploitation reprenant en détail les recettes attendues et les dépenses nécessaires pour y parvenir. Tous les chiffres sont fournis à titre indicatif.

A la clôture de l'exercice, la société doit présenter exactement les mêmes documents que toute autre société commerciale, à savoir les comptes annuels composés du bilan, du compte de résultat, de l'annexe et d'un rapport de gestion.

Toutes les sociétés publiques font l'objet d'un audit réalisé par des cabinets indépendants qui certifient que leurs états financiers sont élaborés selon les principes comptables généralement admis et qu'ils reflètent de façon correcte leur situation financière et patrimoniale.

1.2 Le contrôle exercé par la municipalité

Habituellement, la municipalité contrôle les activités des entreprises publiques municipales de deux façons.

D'une part, le conseil municipal désigne en séance plénière le président et les membres du conseil d'administration de la société. Il est normal que les membres du conseil d'administration soient des conseillers municipaux. En outre, le conseil

municipal doit approuver en séance plénière le bilan provisoire, le plan d'investissement et le plan d'exploitation de chaque entreprise.

Pendant l'exercice, la société publique doit, chaque trimestre, justifier auprès de la municipalité ses besoins de financement en présentant des bilans trimestriels et les comptes provisoires de clôture prévus pour le 31 décembre de l'exercice en cours.

Une fois l'année terminée, les comptes sont contrôlés et intégrés dans les comptes de clôture globaux de la municipalité qui sont soumis par la suite pour approbation au conseil municipal réuni en séance plénière.

1.3 Le contrôle exercé par la Cour des comptes du Pays basque (CCPB)

D'ordinaire, la CCPB exerce son contrôle sur la municipalité dans sa globalité, y compris les agences autonomes et les sociétés publiques.

Elle réalise un double travail sur ces dernières en ce qui concerne :

- **la présentation comptable**
- **le respect de la légalité**

En ce qui concerne la présentation comptable, la CCPB vérifie que les comptes sont corrects et présentés de façon conforme à la législation en application.

Etant donné que les sociétés ont été auditées par des professionnels indépendants, la CCPB révisé les documents de travail qui sous-tendent et justifient l'avis des commissaires-aux-comptes externes, réalise les vérifications complémentaires qu'elle estime opportunes et émet un avis type sur la régularité des comptes en question.

Afin d'émettre un avis sur le respect de la légalité, la CCPB ne se limite pas à vérifier la conformité aux règles comptables ; elle sélectionne des échantillons significatifs concernant le recrutement du personnel et les acquisitions de biens, de fournitures et de services pour contrôler si ces opérations ont été réalisées dans le respect des lois en vigueur. L'objectif primaire étant de s'assurer que le marché public se conforme aux principes d'égalité, de mérite, de capacité, de publicité et de concurrence.

Sur la base des résultats de cette analyse, la Cour des comptes du Pays basque émet un avis sur le respect des lois en vigueur.

2. Présentation de l'institution de contrôle du Pays basque

2.1 Fonction de contrôle

La constitution espagnole de 1978 stipule à l'article 31.2 (au chapitre relatif aux droits des citoyens) que «**Les dépenses publiques favorisent une répartition équitable des ressources publiques. Leur programmation et leur exécution**

répondront aux critères d'efficacité et d'économie». L'article 103 indique, quant à lui, que «L'administration publique sert objectivement l'intérêt général et agit conformément aux principes d'efficacité, de hiérarchie, de décentralisation, de déconcentration et de coordination, en se soumettant pleinement à la loi et au droit».

De la sorte, tant la Loi organique fondatrice de la **Cour des comptes de l'Etat** (à l'article 13,1-c) que la Loi 1/1988 du 5 février relative à la **Cour des comptes du Pays basque** (*CCPB - Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, TVCP*) étendent le concept du contrôle à l'observation de la réglementation budgétaire, comptable et financière, ainsi qu'à l'examen de l'efficacité et de l'efficience de l'activité des entités publiques, au respect de la finalité des aides accordées aux personnes et aux entreprises et à la proposition de mesures de rationalisation et d'amélioration.

2.2 Champ de compétences, portée du contrôle

Le **champ subjectif de contrôle** (les personnes ou entités pouvant être soumis à un contrôle de la CCPB) est repris à l'article 2 de la loi 1/1988 :

- L'administration générale de la région autonome ;
- Les agences autonomes de l'administration générale ;
- Les sociétés publiques ;
- Les Assemblées (*Juntas Generales, JJ.GG.*) des territoires historiques (organes législatifs) ;
- Les Conseils provinciaux (*Diputaciones Forales*) des territoires historiques⁶ (organes exécutifs) et leurs agences autonomes ainsi que les sociétés publiques provinciales ;
- Les municipalités et les autres entités institutionnelles locales, les agences autonomes et sociétés publiques locales ;
- Toute entité publique utilisant des fonds publics ;
- Les personnes (physiques ou morales) recevant des aides publiques de tout type.

Et en ce qui concerne le **domaine matériel**, la loi 1/1988 cite les aspects suivants :

- La légalité de la gestion budgétaire et économique du secteur public basque ;
- L'efficacité et l'efficience de l'activité économique-financière du secteur public basque ;
- L'utilisation et la destination régulière des aides perçues.

Quoi qu'il en soit, la proposition de mesures de rationalisation et d'amélioration revient toujours à la CCPB.

⁶ Territoires historiques (*Territorios históricos, TTHH*) est la dénomination officielle des provinces basques (Biscaye, Guipuzcoa et Alava)

Le **contenu** (ou la portée) du contrôle exercé par la CCPB est défini aux articles 9, 10 et 11 de la Loi, et il est possible de regrouper ses tâches en trois rubriques en fonction du degré de liberté de décision de l'organe de contrôle.

Ainsi, l'article 10 fait référence à un **contenu de base** :

- Les contrats passés par le secteur public basque. Lorsqu'il s'agit de contrats de réalisation de travaux, le contrôle s'étend à la rentabilité et à l'efficacité.
- La situation du patrimoine public et ses changements.
- Les diverses modifications budgétaires.
- La légalité, la régularité et l'efficacité des recettes.

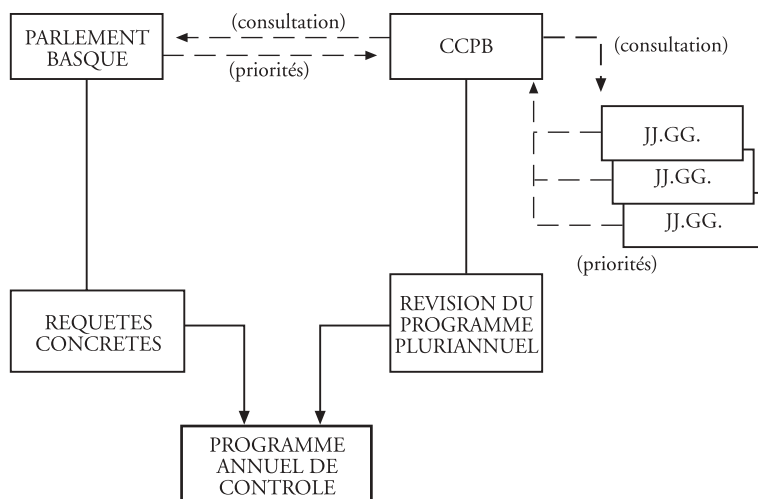
Il peut aussi arriver que le Parlement basque, par un accord en séance plénière, ordonne la réalisation d'un avis spécifique.

De même, le plan de travail de la Cour accorde une place importante au rôle consultatif de la Cour auprès du Parlement basque et des Assemblées des territoires historiques, de telle sorte que ces organes représentatifs communiquent leurs «**priorités**» à l'organe de contrôle, priorités auxquelles ce dernier n'est pas formellement obligé de se tenir mais qui, dans la pratique, ont toujours été intégrées dans sa planification annuelle.

La troisième rubrique dans laquelle nous pouvons classer la portée de la fonction de contrôle est celle de la **libre initiative** de l'organe de contrôle même.

Ce qui complète la définition de l'initiative de contrôle, dans laquelle apparaissent les différents acteurs institutionnels habilités à demander des comptes.

2.3 Initiative de contrôle



2.4 Structure et organisation de la Cour des comptes du Pays basque

La CCPB s'articule autour de quatre organes : la **présidence**, la **vice-présidence**, l'**assemblée plénière** et le **secrétariat général**. Chacun d'entre eux dispose de compétences clairement délimitées. Les fonctions principales du **président** sont les suivantes :

- La représentation judiciaire et extra-judiciaire de la Cour, y compris la présentation des divers rapports devant le Parlement.
- La direction des départements de contrôle et des services administratifs de la Cour.
- L'autorisation et l'affectation des dépenses.

Le deuxième poste de l'organigramme de la CCPB est celui du **vice-président**, chargé de remplacer le président en cas de vacance, d'absence ou de suspension.

L'**assemblée plénière** est constituée de l'ensemble des membres de la CCPB. Le président, le vice-président et les conseillers forment l'assemblée plénière. Le secrétaire de cette dernière est le **secrétaire général** ; il dispose d'un droit de parole lors des sessions, mais il n'a pas de droit de vote.

Chacun des conseillers est responsable d'une équipe d'audit constituée de spécialistes en la matière.

L'effectif de la Cour est complété par le personnel administratif. Les personnes travaillant au service de la CCPB ne peuvent exercer d'activité nuisant à leur impartialité ou à leur indépendance professionnelle.

2.5 Fonctionnement

La mission première de la CCPB est le contrôle des activités économiques et financières du secteur public basque. Afin de le mener à bien, la Cour a accès à tous les dossiers et peut effectuer les vérifications qu'elle estime appropriées. Toute tentative visant à entraver le travail de la CCPB sera considérée comme une **obstruction** à son fonctionnement et aura le caractère d'une infraction que la Cour communiquera au Parlement basque, ceci pouvant même aboutir à l'observation d'un cas de délit.

En 1998, le président a présenté au Parlement le premier **programme de travail pluriannuel 1998-2000**. Celui-ci définit les domaines et les risques les plus importants du point de vue stratégique pour le travail de la Cour sur une période de trois ans et permet de concrétiser les **programmes annuels**.

Une fois définis les activités et les groupes d'audit responsables, un **mémoire de planification du contrôle** est approuvé, faisant référence au rapport spécifique à réaliser, et les **travaux de contrôle sur place** commencent.

2.6 Schéma du rapport

Une fois les **travaux sur place** nécessaires réalisées par chaque **équipe d'audit**, un premier document, nommé **rapport provisoire**, est élaboré. Celui-ci explique dans son introduction la nature et la portée du contrôle, ainsi que les raisons conduisant à sa réalisation. Il présente des **conclusions**, des **considérations** et des **annexes**.

Les **conclusions** expriment les avis de la CCPB sur l'**aspect financier**, sur le respect de la **légalité** et également sur le **bon emploi** des fonds publics.

Dans les **considérations sur les systèmes de contrôle interne et les procédures de gestion**, il est de coutume que la CCPB joigne des recommandations à chaque considération exprimée en vue d'orienter une réforme éventuelle.

Les **annexes** reprennent des informations complémentaires ou élargissent, le cas échéant, les points avancés dans les conclusions et les considérations.

Par le biais d'un mécanisme de garantie que l'on appelle le **contrôle de qualité**, une autre équipe d'audit, tout à fait indépendante de l'élaboration du rapport, révisé le travail de l'équipe rédactionnelle, afin de vérifier si celui-ci remplit les conditions nécessaires pour aboutir à l'approbation définitive.

Si des divergences devaient voir le jour entre l'équipe rédactionnelle et l'équipe de contrôle de qualité, elles sont analysées par une **commission technique**⁷. Si elles ne parviennent pas à être dissipées, elles sont alors résolues définitivement par l'assemblée plénière.

Le rapport provisoire (déjà soumis au contrôle de qualité, à la commission technique et approuvé par l'assemblée plénière) est remis aux entités contrôlées, qui disposent alors d'un délai leur permettant de présenter les **prises de position** qu'elles estiment pertinentes sur les considérations de la Cour.

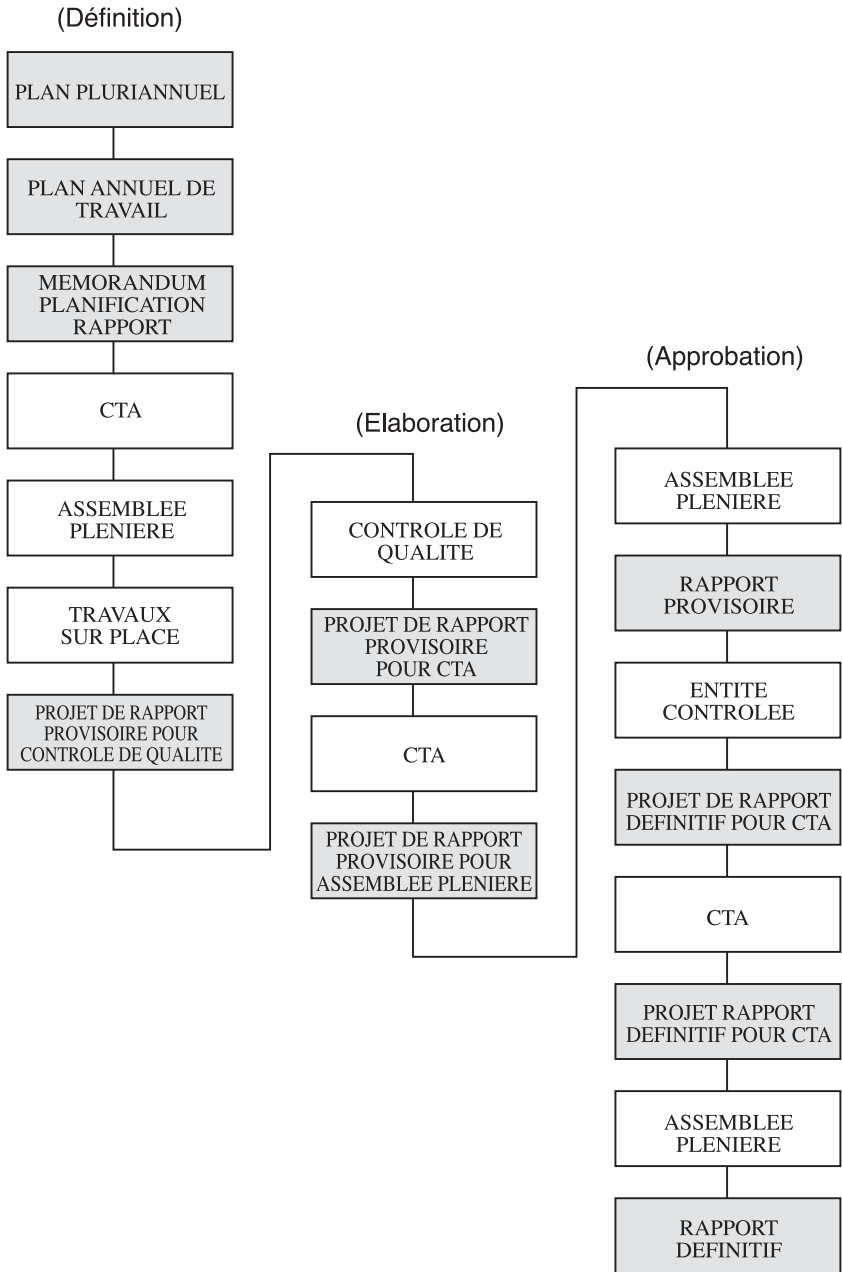
Après examen des réactions de l'entité contrôlée au rapport de contrôle provisoire, l'équipe d'audit rédige le **rapport de contrôle définitif**.

Ce rapport passe à nouveau par la commission technique et par l'assemblée plénière de la CCPB, pour approbation en tant que rapport définitif.

Le rapport de contrôle, signé par le président de la CCPB, est présenté au Parlement basque et envoyé à l'entité contrôlée. Il est également envoyé pour **publication** au Journal officiel du Pays basque.

A titre d'information, il est remis aux autres **Institutions de contrôle externe des régions autonomes** (*Órganos de Control Externo autonómicos, OCEX*) et à la **Cour des comptes de l'Etat**, ainsi qu'aux média et à différents organismes et archives intéressés par la question. De même, comme il s'agit d'un document public, il est disponible sur le site internet de la Cour des comptes du Pays basque (www.tvcp.org).

⁷ Commission technique d'audit (*Comisión Técnica de Auditoría, CTA*), composée des auditeurs responsables de chaque équipe, du secrétaire général de la CCPB et du président de la CCPB.



3. Présentation d'un cas de contrôle : Rapport de contrôle de 1997 du Syndicat de transports de Biscaye et de la société Metro Bilbao

3.1 Introduction et portée

Le contrôle a porté sur les aspects suivants :

- Financiers : analyse des comptes consolidés du Syndicat de transports de Biscaye (*Consortio de Transportes Bizkaia, CTB*) et de sa société Metro Bilbao, SA (MBSA) quant à leur régularité avec les principes comptables en vigueur.
- Légaux : dans les domaines du budget, des opérations financières et de trésorerie en ce qui concerne le Syndicat de transports de Biscaye et dans les domaines du personnel, des contrats de travaux, d'approvisionnement et de services dans le Syndicat de transports de Biscaye et dans sa société Metro Bilbao, SA.

Le Syndicat de transports fut créé par la Loi 44/75. Il est défini par celle-ci comme une entité locale disposant d'une personnalité juridique propre et indépendante de celle des entités du Syndicat. La réglementation d'application est, outre la loi fondatrice, le décret-royal RD 4.769/76, par lequel sont approuvés ses statuts et la réglementation de régime local.

Les entités participent au Syndicat à concurrence des apports de financement, à savoir :

- Le Gouvernement basque, 50 %.
- Le Conseil provincial de Biscaye, 25 %.
- Les municipalités concernées, 25 %.

Les compétences du Syndicat sont les suivantes :

- Le financement des travaux d'infrastructure du chemin de fer métropolitain de Bilbao (*Ferrocarril Metropolitano de Bilbao, FMB*) ordonnés par le Département des transports du Gouvernement basque et réception après exécution. La réalisation des projets et travaux correspondants de superstructure et d'équipement général du FMB, conformément aux dispositions de l'article 4 de la loi 44/75.
- La gestion du service public de transports à fournir par le chemin de fer en question, par le système de gestion directe moyennant constitution d'une société anonyme au capital provenant intégralement du Syndicat, conformément aux dispositions de l'article 5 de la Loi 44/75.

Le 18 février 1993 fut constituée la société Metro Bilbao, SA par acte authentique, dont l'activité principale est la gestion du FMB. Ladite gestion inclut l'administration des biens qui appartiennent au FMB ou sont affectés à celui-ci et l'exploitation du service de transports qui doit être offert par son truchement.

Le Syndicat a obtenu le financement nécessaire grâce aux apports effectués par les entités du Syndicat et par le biais de l'endettement.

L'entreprise publique IMEBISA, une entreprise dépendant du Département des transports du Gouvernement basque, participe également à la construction du FMB. Elle est responsable du volet technique de sa construction et rédige ou sous-traite la rédaction des projets et mène la direction des travaux d'infrastructure.

3.2 Conclusions

Opinion d'audit sur le Syndicat de transports de Biscaye

3.2.1 Opinion sur le respect de la légalité

De l'avis de la Cour des comptes du Pays basque, le Syndicat de transports de Biscaye (CTB) et la société publique Metro Bilbao, SA (MBSA) ont réalisé pendant l'exercice 1997 leurs activités économiques et financières conformément à la réglementation en vigueur, à défaut des manquements présentés ci-après.

A.- SYNDICAT DE TRANSPORTS DE BISCAYE

1.- Personnel

- Les rémunérations des employés du CTB ont connu une augmentation de 1 % plus une somme linéaire consolidable de 20.000 pesetas annuelles au cours de l'exercice 1997. Cette augmentation rompt avec les dispositions de l'article 17 de la loi des budgets généraux de l'Etat pour 1997, qui interdit que les rétributions totales des employés au service public changent en 1997 par rapport à 1996.
- Tous les postes de la liste des effectifs, à l'exception de ceux de secrétaire, de trésorier et de contrôleur-inspecteur, font l'objet d'un contrat de travail. La Loi 6/89 de la fonction publique basque établit à l'article 19.1 qu'en règle générale, les emplois des administrations publiques basques sont occupés par des fonctionnaires. Le contrat de travail est donc l'exception, tandis qu'il est la règle au sein du Syndicat.
- En 1997, les postes de contrôleur-inspecteur et de trésorier étaient occupés à titre provisoire par du personnel sous contrat du Syndicat, en violation des dispositions de l'article 92.3 de la Loi sur l'institution des pouvoirs locaux et le régime juridique de base applicable en la matière. En 1998, les deux postes ont fait l'objet d'un avis public de recrutement, suite à quoi celle du trésorier était restée vacante.

2.- Passation de marchés

Nous avons vérifié 7 contrats publics attribués en 1997 pour un montant total de 237 millions de pesetas, ainsi que l'exécution de 20 dossiers de contrats attribués lors d'exercices antérieurs et ayant entraîné une dépense de 3,110 milliards de pesetas en 1997.

Dans le contrat «Assistance technique pour la rédaction et la conception du Creditrans», attribué en 1997 pour 51 millions de pesetas, la procédure du marché négocié sans avis public a été utilisée, sans que soit remplie une seule des conditions visées à l'article 211 du Code sur les marchés publics, même si 8 entreprises ont été amenées à présenter une offre.

Les adjudications des quatre contrats de service examinés, d'un montant de 44 millions de pesetas, ont été réalisées par la procédure du marché négocié sans avis public et sans justification suffisante. Dans trois cas, un minimum de 3 offres était requis. Dans un cas, l'adjudication s'est faite directement en faveur de la seule offre sollicitée, pour un montant de 20 millions de pesetas (dossiers 23, 24, 25 et 26).

Dans le contrat «Fourniture de 24 unités de train, d'autres éléments de parc et de pièces de rechange», attribué en 1992, les éléments de parc et les pièces de rechange qui auraient dû être remises en juillet 1996 n'avaient toujours pas été livrés en décembre 1998, sans que n'existe un accord de prolongation ou que des pénalités soient appliquées (dossier 20).

B.- METRO BILBAO, SA

1.- Passation de contrats

25 dossiers attribués pour un montant de 1,327 milliard de pesetas, TVA non incluse ont été examinés.

Dans 15 cas correspondant à un montant total de 618 millions de pesetas, tous étant supérieurs à 5 millions de pesetas, aucune procédure publique n'a été choisie, comme l'impose le Code sur les marchés publics (disposition additionnelle n° 6), même s'il faut mentionner que dans tous les dossiers, un nombre minimum de 3 offres et maximum de 8 offres était requis (dossiers 1, 2, 3, 4, 9, 10, 14, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24 et 25).

Dans 6 cas, à concurrence de 436 millions de pesetas, l'acte de réception portait une date antérieure à la fin des travaux, étant donné qu'il avait été établi en fonction de la date prévue de fin des travaux, indépendamment de sa fin réelle. Dans ces cas, le délai de réalisation n'a pas été respecté, sans justification et sans application de pénalités, comme cela était prévu dans le contrat (dossiers 3, 6, 8, 9, 10 et 18).

3.2.2 Opinion sur les comptes consolidés du Syndicat de transports de Biscaye

Le Syndicat fait état d'un endettement très élevé, résultat du modèle adopté pour le financement des travaux du chemin de fer métropolitain de Bilbao. Ceci génère une charge financière correspondant à 47 % des recettes courantes. Il faut néanmoins prendre en compte la nature particulière de l'objet du Syndicat et de son système de financement, vu que ce sont le Gouvernement de la région autonome du Pays basque et le Conseil provincial de Biscaye qui avalisent et se portent financièrement responsables de la totalité de l'endettement.

Les quatre premières réserves présentées ci-après concernent uniquement la comptabilité publique du Syndicat, tandis que la dernière concerne aussi la comptabilité budgétaire.

1.- Certains biens affectés aux lignes ferroviaires Bilbao-Las Arenas et Bilbao-Plentzia, sur la section comprise entre Elorrieta et Plentzia apparaissent dans l'actif immobilisé de la société publique Eusko Trenbideak/Ferrocarriles Vascos, SA et dans celles du Département des transports du Gouvernement basque.

Etant donné qu'à la date de réalisation de ce rapport aucune décision n'a été prise sur le transfert de propriété des biens au Syndicat, ni sur les conditions dans lesquelles ceci pourra se faire, il ne nous est pas possible de connaître l'effet que ces actions pourront avoir sur le bilan du Syndicat.

2.- Les installations et les autres éléments susceptibles d'être amortis faisant partie de l'infrastructure de la ligne 1 et enregistrés dans la rubrique «Acomptes pour immobilisations» d'un montant de 63,354 milliards de pesetas n'ont pas été remis au Syndicat. Ils ne sont donc pas considérés comme lui appartenant et ne sont pas amortis, alors qu'ils sont déjà exploités.

Il ne nous est pas possible de connaître l'effet que cela aura sur les comptes du Syndicat lorsque, une fois les biens concernés remis, sera constatée la perte due à la dépréciation intervenue dans la période située entre la date du début d'exploitation de ces biens et leur remise au Syndicat, même si cette perte n'affecte pas le patrimoine net, étant donné que les biens à amortir sont subventionnés à 100 %.

3.- Le Syndicat a commencé à amortir les dépenses amortissables pour l'exercice de 1996, alors qu'il aurait dû le faire dès le moment de leur intégration dans l'actif immobilisé. Ainsi, les résultats des exercices antérieurs et le poste des dépenses amortissables devraient être réduits de 138 millions de pesetas.

4.- En 1996, le Conseil provincial de Biscaye a effectué auprès de la société Metro Bilbao, SA une détermination provisoire de la TVA due pour 1995, en retenant 75 millions de pesetas, conformément à la déclaration présentée par cette société, sur la taxe à la valeur ajoutée liée aux subventions d'exploitation reçues lors de l'exercice

1995. Le Conseil a également établi le règlement provisoire de la TVA de l'exercice 1996, en procédant à une retenue de 137 millions de pesetas correspondant à la part de TVA considérée non déductible, en application de la règle de prorata pour la part de la subvention d'exploitation perçue par la société pendant l'exercice de 1996. Ces chiffres figurent dans les comptes annuels comme un solde à récupérer des administrations publiques. La société a fait appel contre ces règlements d'impôts devant le tribunal administratif provincial de Biscaye (*Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia*). L'affaire n'était pas conclue à la date de réalisation de ce rapport. Il ne nous est pas possible de savoir si l'issue des recours présentés aura des effets sur le patrimoine de cette société pour les exercices liquidés et pour le reste des exercices soumis au contrôle fiscal.

5.- Les sommes envoyées au Département des transports du Gouvernement basque pour le paiement des travaux d'infrastructure de la ligne 1 du chemin de fer métropolitain de Bilbao sont inscrites par le Syndicat comme des investissements de l'exercice, indépendamment de l'exécution réelle. Le 31 décembre 1997, les certifications de travaux remises par le Gouvernement basque dépassent de 488 millions de pesetas environ le montant des investissements passés dans les livres pendant l'exercice.

De l'avis de la Cour des comptes du Pays basque, hormis l'effet que peuvent avoir les situations exposées aux paragraphes 1 et 2 et les réserves décrites aux paragraphes 3 et 5, hormis l'issue incertaine du paragraphe 4, les comptes annuels consolidés du Syndicat de transports de Biscaye présentent de manière adéquate l'activité économique de l'exercice budgétaire de 1997, l'image fidèle de son patrimoine, sa situation financière au 31 décembre 1997 et les résultats de ses opérations consolidées correspondant à l'exercice annuel clos à ladite date.

Le contrôle des entreprises publiques locales en France

*Die Prüfung von lokalen öffentlichen
Unternehmen in Frankreich*

El control de las empresas públicas en Francia

Le contrôle des entreprises publiques locales en France

Pierre-Alain BAUDET, Président de section à la Chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes

André PEZZIARDI, Conseiller à la Chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes

Le contrôle des entreprises publiques locales en France

- 1. Les entreprises publiques locales en France**
- 2. Présentation des chambres régionales et territoriales des comptes**
 - 2.1 Organisation et fonctionnement
 - 2.2 Les compétences
 - 2.2.1 Le contrôle juridictionnel
 - 2.2.2 L'examen de la gestion
 - 2.2.3 Le contrôle des actes budgétaires
 - 2.2.4 Les autres attributions des chambres régionales des comptes
- 3. Le contrôle des entreprises publiques locales : présentation de cas portant sur les sociétés d'économie mixte**
 - 3.1 Le fonctionnement administratif des sociétés d'économie mixte
 - 3.1.1 La loi de 1983 et l'objet des SEM
 - 3.1.2 Le capital social
 - 3.1.3 Le fonctionnement interne des SEM
 - 3.1.4 Les concours externes
 - 3.2 Le fonctionnement financier et comptable
 - 3.2.1 Les documents annuels de synthèse
 - 3.2.2 Le financement des SEM et les difficultés rencontrées
 - 3.3 L'analyse d'opérations réalisées par les sociétés d'économie mixte pour le compte des collectivités territoriales
 - 3.3.1 Présentation d'exemples
 - 3.3.2 Les risques encourus par les SEM sur le plan juridique
 - 3.3.3 Les conséquences des interventions des SEM sur les collectivités locales

Le contrôle des entreprises publiques locales en France

1. Les entreprises publiques locales en France

Présenter les entreprises publiques locales dans le cas de la France, c'est à dire décrire les modes de production par les collectivités territoriales de biens et services destinés aux populations, nécessite au préalable d'évoquer les conditions dans lesquelles ces collectivités peuvent intervenir dans le domaine économique.

1.1 Les collectivités territoriales (c'est à dire les régions, les départements et les communes) sont habilitées à intervenir dans le domaine économique, selon des modalités cependant strictement délimitées par la réglementation et notamment sous réserve du respect de la liberté du commerce et de l'industrie. La loi interdit ainsi, d'une façon générale, à ces collectivités toute prise de participation dans le capital d'une société commerciale et de tout autre organisme à but lucratif, à l'exception principale des sociétés d'économie mixte.

En dehors de l'attribution d'aides directes ou indirectes aux entreprises, les collectivités locales sont par contre autorisées à créer des services publics à caractère industriel et commercial, c'est à dire des services qui exercent une activité économique semblable à celle qu'effectuent les entreprises privées et répondant à un intérêt public local.

Trois conditions doivent être réunies pour qu'un service public puisse être qualifié d'industriel et commercial : L'objet du service doit, en premier lieu, être une activité de production et d'échanges de biens ou services susceptible d'être assurée par une société privée.

Le financement du service doit, ensuite, comporter le versement de redevances par l'usager en contrepartie du service rendu. Ainsi, le financement du service par des recettes fiscales prive celui-ci de tout caractère industriel et commercial. C'est le cas, par exemple, d'un service d'enlèvement des ordures ménagères, financé par la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et non par une redevance calculée en fonction de l'importance du service rendu, les deux possibilités étant ouvertes aux collectivités locales.

Il est, enfin, nécessaire que le service soit géré et organisé suivant les règles et les méthodes en usage dans les entreprises du secteur privé.

Certains services publics industriels et commerciaux, comme les abattoirs, les services d'eau et d'assainissement, de distribution d'électricité ou de transports de voyageurs, entrent dans les missions légales des collectivités locales. Celles-ci ont

toutefois également la faculté de créer des services publics industriels et commerciaux autres que ceux prévus par la loi, pour répondre à un besoin économique de la population, en cas d'insuffisance ou de carence de l'initiative privée. Il peut s'agir, par exemple, de l'exploitation d'un commerce alimentaire en milieu rural, en l'absence de tout commerce de cette nature.

D'une façon générale, les collectivités territoriales ne sont pas autorisées à contribuer financièrement à l'équilibre de leurs services publics industriels et commerciaux, en dehors de quelques cas dérogatoires, notamment lorsque les exigences du service public conduisent la collectivité à imposer des contraintes particulières de fonctionnement ou quand le fonctionnement du service réclame la réalisation d'investissements qui ne peuvent être financés sans augmentation excessive des tarifs. Toutefois, cette interdiction ne s'applique pas aux services de distribution d'eau potable et d'assainissement des communes de moins de 3000 habitants.

1.2 Si l'on en vient maintenant aux modes de gestion des services publics industriels et commerciaux des collectivités locales, ceux-ci apparaissent caractérisés par une grande diversité.

Cette diversité est tout d'abord celle des collectivités publiques auxquelles incombe la charge d'organiser l'exploitation de ces services. Ceux-ci peuvent en effet être gérés dans un cadre communal, voire départemental. Mais, ils sont susceptibles de l'être également dans le cadre d'établissements publics de coopération intercommunale, comme les syndicats de communes, les communautés de communes ou d'agglomération et les communautés urbaines, ainsi que dans celui de syndicats mixtes, qui peuvent comprendre parmi leurs membres notamment des communes, des département ou des chambres de commerce et d'industrie.

A la différence des syndicats mixtes ou intercommunaux, dont l'objet est déterminé par les collectivités membres, les communautés d'agglomération et les communautés urbaines exercent obligatoirement certaines compétences en matière de gestion des services publics industriels et commerciaux. Les communautés d'agglomération, qui regroupent plusieurs communes formant un ensemble de plus de 50 000 habitants autour d'une commune centre de plus de 15 000 habitants, doivent obligatoirement exercer, en lieu et place des communes, trois compétences choisies dans une liste de cinq, où figurent la gestion des services d'eau et d'assainissement, celle des parcs de stationnement, ainsi que l'élimination des déchets ménagers. Les communautés urbaines, qui réunissent plusieurs communes formant un ensemble de plus de 500000 habitants, sont compétentes pour l'organisation des transports urbains, pour la gestion des abattoirs et des services d'eau et d'assainissement, et pour l'élimination et la valorisation des déchets ménagers.

Qu'ils relèvent d'une commune, d'un département ou d'un établissement public de coopération intercommunale, les services publics industriels et commerciaux peuvent tout d'abord être exploités directement par la collectivité ou le groupement compétent. On parle alors de régie simple ou directe, le service ne se distinguant pas, sinon par sa nature industrielle et commerciale, des autres services de la collectivité.

Les collectivités locales sont autorisées, en second lieu, à créer des régies dotées de la seule autonomie financière. Ces régies sont administrées, sous l'autorité du maire et du conseil municipal, par un conseil d'exploitation et un directeur. Leur budget est annexé à celui de la commune.

La gestion des services publics industriels et commerciaux peut aussi être confiée à des régies dotées de l'autonomie financière et de la personnalité morale, qui sont des personnes morales de droit public pourvues d'organes d'administration propres.

Les collectivités locales ou leurs groupements ont également la faculté, pour assurer l'exploitation de services publics industriels et commerciaux, de créer des sociétés d'économie mixte, qui revêtent la forme de sociétés anonymes et dans lesquelles elles sont associées à des actionnaires privés.

Enfin, la gestion des services publics industriels et commerciaux peut être déléguée, dans des conditions qui sont fixées par une loi de 1993, à une entreprise privée. Cette délégation revêt deux formes principales : Dans le système de la concession, la collectivité charge une entreprise extérieure de réaliser l'équipement et de l'exploiter à ses risques et périls, en se rémunérant sur l'usager ; en cas d'affermage, l'exploitant privé gère le service au moyen d'ouvrages qui lui sont remis par la commune. Il est rémunéré par des redevances prélevées sur l'usager et verse lui-même à la collectivité une redevance, ou surtaxe, destinée à couvrir les dépenses engagées par cette dernière pour l'établissement ou l'extension des ouvrages affermés. Il existe d'autres formes de gestion déléguée, comme la régie intéressée, qui caractérise le mode de gestion dans lequel la collectivité charge une entreprise privée de faire fonctionner le service tout en gardant la responsabilité financière de l'exploitation, l'exploitant percevant une rémunération forfaitaire à laquelle s'ajoute un intéressement aux résultats.

La gestion déléguée se rencontre notamment dans les secteurs de l'eau, de l'assainissement des eaux usées, de la collecte et du traitement des déchets ménagers, ou encore dans celui de l'exploitation des remontées mécaniques des stations de sport d'hiver. Les partenaires de collectivités locales sont alors généralement de grands groupes, ou des filiales de grands groupes industriels ou de services, souvent largement internationalisés. Les entreprises délégataires sont liées à la collectivité délégante par une convention, dont la durée est limitée à vingt ans dans les domaines de l'eau, de l'assainissement et des ordures ménagères, et doivent produire chaque année à cette dernière un rapport comportant les comptes de la délégation et une analyse de la qualité du service.

A titre d'exemples, la part des entreprises privées dans la gestion des services industriels et commerciaux des collectivités locales atteint 72 % dans le secteur de l'eau et 44 % dans celui de l'assainissement, en termes de chiffres d'affaires. Pour les transports publics de voyageurs, la part des entreprises privées, en nombre cette fois-ci, s'élève à 68 %.

1.3 A l'intérieur de ce large spectre, qui va, par conséquent, de la gestion directe des services publics industriels et commerciaux à la délégation de gestion à une entreprise privée, seuls deux modes d'exploitation font appel à des entités susceptibles de prétendre, à des degrés divers il est vrai, à la qualification d'entreprises publiques locales. Il s'agit des régies dotées de l'autonomie financière et de la personnalité morale, d'une part, et des sociétés d'économie mixte locales, d'autre part.

1.3.1 Les régies dotées de l'autonomie financière et de la personnalité morale sont créées par délibération du conseil municipal. La délibération arrête les dispositions du règlement intérieur et fixe le montant de la dotation initiale de la régie, qui représente la contrepartie des créances ainsi que des apports en nature ou en espèces effectués par la collectivité de rattachement.

Les régies dotées de l'autonomie financière et de la personnalité morale constituent, malgré leur dénomination, de véritables établissements publics industriels et commerciaux, administrés par un conseil d'administration et par un directeur. Les membres du conseil d'administration, composé d'un tiers au plus d'élus titulaires de mandats locaux ou nationaux, sont désignés par le conseil municipal. Le directeur est également choisi par le conseil municipal sur proposition du maire et après avis du conseil d'administration. Les fonctions d'agent comptable de la régie sont confiées à un comptable public, qui peut être soit un comptable du Trésor, soit un comptable spécial, nommé par le préfet, sur proposition du conseil d'administration après avis du comptable supérieur du Trésor.

La comptabilité des régies est tenue dans les conditions définies par un plan comptable conforme au plan comptable général. Après la fin de l'exercice, le compte financier, établi par l'agent comptable, est présenté au conseil d'administration en annexe à un rapport du directeur donnant toutes informations sur l'activité de la régie au cours de l'exercice et décrivant les mesures à envisager. Les comptes sont transmis pour information à la collectivité de rattachement.

Les règles fixées pour les régies municipales s'appliquent aux régies des départements et, depuis une loi du 12 juillet 1999, aux régies que peuvent instituer les autres collectivités territoriales et les établissements publics de coopération inter-

communale pour l'exploitation de services industriels et commerciaux. Deux types de régies à autonomie financière et personnalité juridique, les régies de transport public de voyageurs et les régies d'électricité et de gaz, demeurent par contre soumises à des dispositions réglementaires spécifiques.

1.3.2 S'agissant des sociétés d'économie mixte

Les collectivités territoriales sont autorisées, dans le cadre des compétences qui leur sont reconnues par la loi, à créer des *sociétés d'économie mixte locales* qui les associent à une ou plusieurs personnes privées et, éventuellement, à d'autres personnes publiques. Les sociétés d'économie mixte, SEM en abrégé, revêtent la forme de sociétés anonymes régies par la loi de 1966 sur les sociétés commerciales, sous réserve des particularités résultant de la loi du 7 juillet 1983 qui les a instituées.

Les collectivités locales et leurs groupements ne peuvent détenir, globalement, moins de 50 % et plus de 80 % du capital social des SEM. La règle de la participation majoritaire des collectivités locales ne s'applique pas, cependant, à deux catégories de SEM : Les sociétés d'économie mixte dont l'objet est la gestion et l'animation d'activités sportives payantes et les SEM d'équipement et d'exploitation de remontées mécaniques constituées antérieurement à la loi du 7 juillet 1983. Il est à noter par ailleurs que les collectivités territoriales étrangères peuvent, sous réserve de la conclusion d'un accord préalable entre les états concernés, participer au capital des sociétés d'économie mixte locales dont l'objet est d'exploiter des services publics d'intérêt commun.

a/ Le champ de compétence des sociétés d'économie mixte locales va au delà de la seule exploitation de services publics industriels et commerciaux, puisqu'il s'étend également à la réalisation d'opérations d'aménagement et de construction, ainsi que, selon les termes mêmes de la loi de juillet 1983, à «toute autre activité d'intérêt général». La création pour des motifs d'intérêt général d'une SEM exerçant ses activités dans un secteur concurrentiel n'est toutefois admise par le juge administratif que si cette intervention a pour objet la satisfaction des besoins de la population et que l'initiative privée est défailante. La création d'une SEM chargée de gérer un complexe hôtelier dans une station de sports d'hiver a été ainsi jugée illégale.

L'objet social d'une société d'économie mixte peut inclure plusieurs activités, à condition cependant que celles-ci soient complémentaires. Par ailleurs, les collectivités locales et leurs groupements ne sauraient participer à une SEM dont l'activité ne correspondrait pas aux compétences que leur reconnaît la loi. Les sociétés d'économie mixte sont autorisées, d'autre part, à prendre une participation dans le capital d'une société commerciale. Une telle prise de participation doit faire

l'objet d'un accord exprès de la ou des collectivités locales et de leurs groupements actionnaires.

Au titre de l'aménagement et de la construction, secteurs traditionnels d'intervention des SEM locales, celles-ci peuvent se voir confier, comme mandataires ou concessionnaires des collectivités locales actionnaires, la réalisation de zones destinées à accueillir divers bâtiments et équipements publics, ainsi que la construction d'immeubles à usage d'habitation ou de bureaux. Les activités de construction des SEM s'exercent en fait essentiellement dans le domaine du logement social.

Actuellement, on dénombre 1255 sociétés d'économie mixtes, dont 294 dans le secteur de la construction, 316 dans celui de l'aménagement et 622 dans le domaine des services. Au total, ces sociétés emploient 60 000 personnes et réalisent 70 milliards de francs de chiffre d'affaires. Leur capitalisation atteint 11,5 milliards de francs, détenus à 64 % en moyenne par les collectivités locales. Au titre de la gestion des services publics industriels et commerciaux, les SEM jouent un rôle notable notamment dans les transports publics, où elles représentent 30 % de l'ensemble du réseau, dans le stationnement, avec 20 % du parc national ou encore dans la gestion des remontées mécaniques, où elles assurent 20 % du chiffre d'affaires. Par contre, un peu moins de 20 SEM, 17 pour être précis, interviennent dans le domaine de l'eau et de l'assainissement.

b/ Les missions confiées aux SEML par des collectivités locales, actionnaires ou non de la société, doivent donner lieu à la passation de conventions avec ces dernières. Depuis 1993, les sociétés d'économie mixte locales sont assujetties, pour l'exécution de leurs travaux, aux principes de publicité et de mise en concurrence prévus par le code des marchés publics.

Les SEM sont administrées par un conseil d'administration, où chaque collectivité locale actionnaire a droit au minimum à un représentant. Les sièges sont attribués en proportion du capital détenu respectivement par chaque collectivité locale ou groupement. Les organes délibérants des collectivités locales actionnaires se prononcent sur le rapport écrit qui leur est soumis, au moins une fois par an, par leurs représentants. Par ailleurs, le conseil municipal d'une collectivité actionnaire est également destinataire du compte rendu financier que doit établir chaque année toute SEM chargée par convention de la réalisation d'acquisitions foncières ou de la construction d'ouvrages et de bâtiments. Ce compte rendu comprend notamment le bilan prévisionnel et le plan de trésorerie actualisés de l'opération.

Les SEM locales sont dotées d'un ou plusieurs commissaires aux comptes et sont soumises également au contrôle du préfet, à qui elles doivent transmettre leurs comptes annuels et leurs délibérations, ainsi qu'à celui des chambres régionales des comptes.

2. Présentation des chambres régionales et territoriales des comptes

Les chambres régionales des comptes ont été créées par la loi du 2 mars 1982, relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions, qui a mis fin au régime de l'approbation préalable des décisions des collectivités territoriales par le préfet. En contrepartie de l'allègement des tutelles a priori sur les collectivités locales, la loi a confié à des chambres régionales des comptes, mises en place dans chaque région, le contrôle des finances locales, exercé jusque là par la Cour des comptes sur les comptabilités les plus importantes.

2.1 Organisation et fonctionnement

Les 24 chambres régionales des comptes, auxquelles s'ajoutent les chambres territoriales des comptes de Nouvelle-Calédonie et de Polynésie française, sont des institutions indépendantes, dont les membres sont des magistrats inamovibles. Le nombre des magistrats en poste s'élève à environ 350 actuellement.

Les chambres régionales sont présidées par des magistrats de la Cour des comptes, nommés par le président de la République, sur avis du premier président de la Cour des comptes. Les nominations sont prononcées, soit parmi les magistrats de la Cour des comptes, soit parmi ceux du corps des chambres régionales des comptes, de telle sorte que un tiers au moins et deux tiers au plus des présidences de chambre régionale des comptes soient occupées par des magistrats de l'une ou l'autre origine.

Les autres magistrats des chambres régionales des comptes sont recrutés normalement parmi les anciens élèves de l'école nationale d'administration, à leur sortie de l'école. Un tour extérieur est également organisé chaque année au profit de certains fonctionnaires.

De taille très variable, puisque l'effectif des magistrats s'échelonne entre 5 pour le Limousin et 50 pour l'île de France, les chambres sont divisées, sauf pour les plus petites d'entre elles, en sections, animées par un président de section, grade terminal du corps des conseillers de chambres régionales des comptes.

Les magistrats sont aidés, dans leurs travaux de contrôle, par des assistants de vérification, qui sont des agents de l'Etat ou des collectivités territoriales détachés par leur administration d'origine auprès des chambres régionales des comptes. Dans chaque chambre, un ou plusieurs magistrats sont délégués dans les fonctions de commissaire du gouvernement et sont chargés, sous l'autorité du procureur général près la Cour des comptes, de donner un avis juridique sur les travaux de la chambre.

Les contrôles, effectués en principe selon un rythme quadriennal, font l'objet d'une programmation annuelle et même pluriannuelle. Ils sont conduits essentiellement à partir des pièces justificatives des dépenses et des recettes que les comptables publics des collectivités territoriales ont l'obligation de transmettre à la chambre, mais des investigations au siège de la collectivité contrôlée sont également effectuées.

Les magistrats disposent, pour l'exercice de leurs contrôles, des pouvoirs les plus larges, notamment en ce qui concerne la communication de documents. L'assistance d'experts, pour des enquêtes de caractère technique, est également prévue. La chambre peut aussi convoquer tous représentants des collectivités contrôlées ou agents de l'Etat, dont l'audition est jugée nécessaire.

Les constatations du, ou des magistrats chargés du contrôle sont rassemblées dans un rapport présenté à la chambre, ou à la section, qui statue collégialement, à la majorité simple, sur chacune des observations, après avoir pris connaissance des remarques écrites, ou conclusions, du commissaire du gouvernement.

Indépendantes dans l'exercice de leurs compétences, les chambres régionales des comptes sont cependant unies à la Cour des comptes par de nombreux liens fonctionnels et institutionnels. Certains d'entre eux ont déjà été évoqués, comme l'appartenance des présidents des chambres régionales au corps des magistrats de la Cour des comptes et le rôle joué par le procureur général près la Cour des comptes dans l'orientation et l'harmonisation de l'action des commissaires du gouvernement.

La Cour des comptes est également le juge d'appel des jugements des chambres régionales et consacre une partie de son rapport public aux observations formulées par ces dernières sur la gestion des collectivités locales. Un comité de liaison entre la Cour et les chambres régionales des comptes établit une coordination entre les travaux des deux niveaux de juridictions financières. Le conseil supérieur des chambres régionales des comptes, présidé par le premier président de la Cour des comptes et composé de magistrats de la Cour et des chambres régionales des comptes, est, quant à lui, compétent pour ce qui concerne la carrière des conseillers des chambres régionales. La Cour des comptes, enfin, est chargée d'une mission permanente d'inspection à l'égard des chambres régionales des comptes.

2.2 Les compétences

La compétence des chambres régionales des comptes s'étend à l'ensemble des collectivités territoriales de leur ressort – région, départements, communes –, ainsi qu'aux établissements publics de coopération intercommunale (syndicats de communes, communautés de communes, d'agglomération..) et aux établissements publics locaux (hôpitaux, offices publics d'habitation à loyers modérés, collèges et

lycées). A cette compétence obligatoire, s'ajoute le contrôle facultatif d'organismes qui bénéficient de fonds publics. Enfin, les chambres régionales des comptes ont reçu délégation de la Cour des comptes pour contrôler certains établissements publics nationaux, comme les universités ou les chambres d'agriculture.

Les chambres régionales des comptes exercent trois grands types de mission.

2.2.1 Le contrôle juridictionnel

Les chambres régionales des comptes jugent, dans leur ressort, l'ensemble des comptes des comptables publics des collectivités territoriales et de leurs établissements publics. Depuis 1988, cependant, le soin d'apurer les comptes des petites collectivités est confié aux comptables supérieurs du Trésor. Il s'agit de communes ou groupements de communes dont la population n'excède pas 2000 habitants et dont le montant des recettes de fonctionnement est inférieur à 2 millions de francs.

D'ordre public, le contrôle juridictionnel, qui constitue la mission première des chambres régionales des comptes et fonde leur statut de juridiction, a pour objet de vérifier que les comptes, que les comptables publics doivent annuellement produire à la chambre, sont réguliers et que ces derniers se sont bien acquittés des contrôles qu'ils sont tenus d'effectuer en matière de dépenses et de recettes, sous peine de voir engagée leur responsabilité personnelle et pécuniaire.

Les jugements, par lesquels les chambres statuent sur les comptes des comptables publics, peuvent, au terme d'une procédure contradictoire écrite comportant une phase provisoire puis une phase définitive, constituer ceux-ci en débet, c'est à dire leur imposer de reverser les sommes qui, du fait de leur négligence, ont été payées à tort ou n'ont pas été recouvrées. Si aucune charge n'est retenue à l'encontre du comptable, que ce soit d'emblée ou à l'issue de la procédure contradictoire, celui-ci est déchargé de sa gestion par la chambre, qui lui donne également quitus s'il est sorti de fonction. Les jugements définitifs des chambres régionales sont susceptibles d'appel devant la Cour des comptes.

En 1999, les chambres régionales des comptes ont rendu 17 500 jugements, pour les quelque 70 000 comptabilités publiques relevant de leur compétence, et prononcé un peu plus de 600 débetes pour un montant de 208 millions de francs. 29 jugements définitifs ont fait l'objet d'un appel.

En dehors du jugement des comptes des comptables publics, les activités juridictionnelles des chambres régionales des comptes concernent en particulier la condamnation des comptables publics à l'amende, pour retard dans la production de leurs comptes ou dans les réponses aux injonctions formulées à leur encontre. Elles

comprennent également la déclaration et l'apurement des gestions de fait, dont les éléments constitutifs sont le maniement et la détention, par des personnes dépourvues d'une habilitation légale, de deniers publics des collectivités locales. La chambre juge les comptes produits par les personnes qu'elle a déclarées comptables de fait, dans les mêmes conditions que pour les comptes des comptables patents. Les comptables de fait peuvent donc être constitués en débet. La chambre a, de plus, la faculté de condamner ceux-ci au paiement d'une amende.

2.2.2 L'examen de la gestion

Les chambres régionales des comptes sont habilitées à examiner la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics. Cet examen, dont le contenu n'a à vrai dire jamais été jusqu'ici explicité par la loi, porte à la fois sur la régularité, l'économie et l'efficacité de la gestion. L'examen de la gestion, qui se déroule généralement en même temps que le contrôle juridictionnel mais qui peut être dissocié de ce dernier, est engagé habituellement à l'initiative de la chambre, mais il peut également être effectué sur demande motivée du préfet ou de l'autorité territoriale.

La programmation des travaux des chambres régionales dans le domaine de l'examen de la gestion relève entièrement de leur initiative. Elles s'efforcent cependant, par l'intermédiaire du comité de liaison entre la Cour et les chambres régionales des comptes, de coordonner leurs contrôles, entre elles et avec la Cour des comptes, en définissant des thèmes communs de vérification et en engageant des enquêtes nationales.

L'examen de la gestion débouche sur l'envoi à la collectivité contrôlée d'une lettre d'observations définitives, à l'issue d'une procédure contradictoire, essentiellement écrite, qui comporte successivement un entretien de fin de vérification entre le magistrat rapporteur et l'ordonnateur en fonctions et le cas échéant, avec les ordonnateurs précédents ; l'envoi à l'ordonnateur en fonctions, après un premier passage en délibéré, d'une lettre d'observations provisoires de nature confidentielle, une copie de cette lettre étant également adressée, pour les observations les concernant, aux anciens ordonnateurs, ainsi qu'à toute personne mise en cause. Après examen des réponses écrites de ces personnes, et après avoir, le cas échéant, procédé à leur audition à leur demande, la chambre statue sur un second rapport du magistrat instructeur et arrête ses observations définitives, qui sont adressées à l'ordonnateur en fonctions.

Celui-ci a l'obligation, depuis la loi du 15 janvier 1990, de communiquer les observations de la chambre à l'assemblée délibérante. Ces observations deviennent alors communicables à quiconque en fait la demande.

La publicité donnée aux lettres d'observations des chambres régionales des comptes sur la gestion des collectivités territoriales est un élément essentiel de leur action, dans la mesure où elles ne peuvent contraindre directement ces collectivités à remédier aux anomalies et aux carences constatées. La publication dans le rapport annuel de la Cour des comptes des observations de gestion les plus marquantes des chambres régionales est à cet égard un élément particulièrement important.

Le champ de l'examen de la gestion par les chambres régionales des comptes s'étend également aux organismes, dépourvus d'un comptable public, auxquels les collectivités territoriales et leurs établissements publics apportent un concours financier supérieur à 10 000 F ou dans lesquels ils détiennent plus de la moitié du capital ou des voix dans les organes délibérants, ou exercent un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion.

L'examen de la gestion de ces organismes – associations et sociétés d'économie mixte locales pour l'essentiel – s'effectue parallèlement à la vérification de leurs comptes, selon des règles de procédure similaires à celles fixées pour les collectivités territoriales, la principale différence étant que le contrôle se déroule surtout sur place, les comptes et les pièces justificatives des dépenses et des recettes des organismes en cause n'étant pas transmis à la chambre, comme c'est le cas pour les collectivités et établissements publics locaux.

Lorsque le concours financier apporté par une collectivité territoriale à l'un de ces organismes est attribué sous la forme d'une subvention et qu'il ne dépasse pas 50 % des ressources totales du bénéficiaire, le contrôle est cependant limité au compte d'emploi de la subvention.

En 1999, 800 lettres d'observations définitives ont été adressées par les chambres aux collectivités territoriales et autres organismes contrôlés.

Par ailleurs, depuis 1995, les chambres régionales des comptes peuvent, dans le cadre du contrôle des comptes d'une collectivité territoriale, vérifier auprès d'une entreprise à laquelle a été délégué un service public les comptes produits par cette dernière à la collectivité délégante.

2.2.3 Le contrôle des actes budgétaires

Conséquence de la liberté accordée en 1982 aux collectivités territoriales, les décisions budgétaires de ces dernières ne sont plus soumises au contrôle préalable du préfet. Celui-ci doit cependant, dans certains cas, les déférer à la chambre régionale des comptes, qui formule alors des propositions par un avis public, rendu dans des délais limités.

Mission originale au sein des juridictions financières, le contrôle des actes budgétaires, au titre duquel les chambres ont rendu 1193 avis en 1999, s'exerce dans quatre cas :

Lorsque le budget primitif d'une collectivité n'a pas été adopté avant le 31 mars de l'exercice, la chambre, saisie par le préfet, élabore dans le mois des propositions pour le règlement du budget. Le préfet règle le budget sur la base de ces propositions, dont il a cependant la faculté de s'écarter.

Le représentant de l'Etat doit également saisir la chambre, si le budget d'une collectivité n'a pas été voté en équilibre, ou lorsque l'équilibre n'est qu'apparent, en raison de la sous estimation d'une dépense ou de la surestimation d'une recette. La chambre propose à la collectivité, dans le délai d'un mois, les mesures nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire. Celle-ci doit à son tour délibérer, dans le délai d'un mois, sur les propositions de la chambre et, si elle ne suit pas ces propositions, ou si elle les ne les suit que partiellement, la chambre demande au préfet de régler le budget.

La chambre est également saisie par le préfet quand l'arrêté des comptes fait apparaître un déficit égal à 10 % des recettes de fonctionnement, s'il s'agit d'une commune de moins de 20 000 habitants et à 5 % dans les autres cas.

La Chambre propose, dans le délai d'un mois, des mesures de rétablissement de l'équilibre budgétaire à la collectivité, en définissant la période au cours de laquelle l'apurement du déficit doit intervenir. Le préfet a ensuite l'obligation de transmettre à la chambre les budgets des exercices au cours desquels le déficit doit être résorbé. Si, lors de l'examen de ces budgets, la chambre constate que la collectivité territoriale n'a pas pris des mesures de redressement suffisantes, elle propose au préfet les mesures nécessaires, dans le délai d'un mois. Le préfet règle alors le budget à partir de ces propositions, dont il peut s'écarter.

Enfin, dans l'hypothèse où les crédits permettant de régler une dépense obligatoire n'ont pas été inscrits au budget, la chambre peut être saisie par le préfet, mais aussi par le comptable public ou par le créancier. La chambre, si elle conclut au caractère obligatoire de la dépense et constate l'absence des crédits nécessaires, adresse une mise en demeure à la collectivité dans le délai d'un mois. Si cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet, la chambre demande au préfet d'inscrire la dépense, en lui proposant, le cas échéant, les mesures nécessaires pour préserver l'équilibre budgétaire.

2.2.4 Les autres attributions des chambres régionales des comptes

En dehors des trois grands domaines de compétence qui viennent d'être examinés, les chambres régionales des comptes sont amenées à intervenir, sur saisine du préfet,

par des avis, dans un certain nombre de cas. Le préfet peut ainsi transmettre à la chambre, pour avis, les conventions de délégation de service public, les délibérations des sociétés d'économie mixte lorsqu'elles sont de nature à faire peser un risque financier sur les collectivités locales actionnaires et, enfin, les conventions relatives aux marchés publics. Dans ces trois cas, la chambre dispose d'un délai d'un mois pour rendre son avis.

3. Le contrôle des entreprises publiques locales : présentation de cas portant sur les sociétés d'économie mixte

Contrôler selon la définition donnée par le dictionnaire Robert c'est «maîtriser et dominer».

Les vérificateurs que nous sommes font état d'un tel nombre d'observations sur les sociétés d'économie mixte que l'on peut raisonnablement s'interroger de la maîtrise que nous avons du sujet tant celui-ci apparaît complexe compte tenu de la mixité de gestion qu'il implique, participations à la fois d'organismes publics et privés au sein d'une société commerciale.

Le contrôle des entreprises locales, telles que les sociétés d'économie mixte, passe obligatoirement par une analyse de leur objet, de leur fonctionnement administratif et financier et, du fait même de leur spécificité, des services conventionnels ou contractuels qu'elles rendent aux collectivités territoriales, actionnaires majoritaires ou simples clients. Cette analyse doit conduire notamment à s'assurer de l'équilibre desdites conventions sur les plans juridique, financier et économique conformément aux lois et règlements en vigueur et, à émettre une opinion raisonnable sur la poursuite de leurs activités dans le respect également des équilibres financiers des collectivités territoriales.

Le plan proposé a pour vocation de présenter synthétiquement les principales observations formulées à l'encontre de ces sociétés. Il n'a pas pour ambition ou pour objet de vouloir apparaître comme un réquisitoire contre des organismes dont l'utilité, en général, n'est plus à démontrer ou à prouver.

3.1 Le fonctionnement administratif des sociétés d'économie mixte : des compétences extrêmement variées, parfois peu compatibles entre-elles, assurées difficilement par des capitaux propres insuffisants.

3.1.1 La loi de 1983 et l'objet des SEM : de l'objet fondateur aux objets circonstanciels.

A) Le principe de complémentarité des activités.

- La multiplicité des objets facilitée par des dispositions législatives apparemment peu contraignantes (la loi impose seulement la complémentarité des activités), est de nature à constituer un obstacle à la libre concurrence.

L'étendue et l'absence de hiérarchisation de l'objet d'une société d'économie mixte ne semblent pas conformes à l'esprit de la loi du 7 juillet 1983 les régissant. L'article premier de la loi dispose que lorsque l'objet de la société inclut plusieurs activités qu'elles consistent à réaliser des opérations d'aménagement, de construction, à exploiter des services publics à caractère industriel et commercial ou toute autre activité d'intérêt général, celles-ci doivent être complémentaires. Or par complémentaires, selon l'interprétation donnée par le Ministère de l'intérieur dans sa circulaire du 16 juillet 1985, «il faut entendre celles susceptibles d'améliorer les prestations fournies par les services». Ce même texte soutient «qu'il convient de considérer comme illicite une conception purement financière du principe de complémentarité conduisant à la réunion d'activités dans une même société dans le seul but de parvenir à un équilibre financier». Dans ces conditions, la recherche du simple équilibre financier ne saurait prendre le pas sur l'absence de complémentarités des missions pouvant être exercées sur un plan strictement statutaire par une société d'économie mixte sauf à privilégier une logique de société au détriment de celles relevant de la loi de 1966 implantées sur le territoire des collectivités actionnaires.

- La multiplicité des missions assurées par une société peut entraîner l'existence de relations contractuelles confuses pouvant déboucher sur l'irrégularité des concours financiers apportés par les collectivités territoriales.

La chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes a pu constater en 1995 qu'une société d'économie mixte créée par le département de l'Isère – Grenoble Isère Développement – compétente en matière de construction et d'aménagement avait bénéficié de 1991 à 1995 de 147 millions de francs environ hors TVA (175 MF TTC) de subventions de la part du département à l'occasion de la reprise d'activités précédemment assumées par des associations relevant de la loi de 1901 pour promouvoir l'économie départementale notamment à l'étranger ou assurer des missions de conseil auprès des entreprises. La juridiction avait relevé, à supposer que la prise en charge par GID de l'ensemble des missions et d'activités prévu par la convention relève de l'intérêt général, que se pose le problème de la compatibilité desdites activités pour la rémunération desquelles des subventions allouées par le département sont préférées à une tarification auprès des usagers avec la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales à laquelle sont soumises les sociétés d'économie mixte. Or l'articulation des activités d'intérêt général avec celles de

l'aménagement et de la construction fait état non seulement de relations internes peu développées et d'absence de synergie mais que l'exercice de ces activités a permis de générer des bénéfices permettant de compenser les pertes liées aux activités traditionnelles de GID. Dès lors la chambre a considéré que la réglementation applicable aux interventions économiques des collectivités locales a été sciemment contournée estimant que la notion de complémentarité retenue par la loi n'a été invoquée que dans le but de maintenir en l'état l'équilibre financier des comptes de la société en effectuant entre des activités de nature différente des compensations financières ayant pour effet de contourner les règles applicables aux interventions économiques des collectivités locales et pour conséquence d'entacher d'irrégularité l'ensemble de la convention.

B) Les interventions abusives des sociétés d'économie mixte à la demande des collectivités territoriales.

- L'intervention de sociétés d'économie mixte dans des domaines de compétence ne relevant pas des collectivités territoriales : la réhabilitation de l'immobilier privé en montagne ou sur le littoral (la SAGEST à Tignes).

En 1996, la chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes constatait que la commune de Tignes avait arrêté un dispositif conventionnel conclu avec la SEM «SAGEST», compétente en matière d'aménagement et de gestion, pour assurer le développement touristique de sa station. Elle a été conduite à mandater ladite SAGEST pour la mise en œuvre d'une importante opération de réhabilitation immobilière du patrimoine locatif privé (réhabilitation en 5 ans de 1600 appartements) devant être mis à la disposition des agences immobilières dont l'action était susceptible d'en améliorer leur taux d'occupation. Cette opération était considérée par la commune comme relevant du code de l'urbanisme. Or l'article L 300-1 dudit code dispose «que l'aménagement désigne l'ensemble des actes des collectivités locales qui visent dans le cadre de leurs compétences à conduire ou à autoriser des actions ou opérations et à assurer l'harmonisation de ces actions ou de ces opérations» ; la chambre a considéré qu'en tout état de cause la commune n'est pas habilitée à déléguer une compétence qu'elle ne possède pas à une société d'économie mixte.

- Les immixtions dans le domaine de la gestion publique: l'exemple de la société d'économie mixte de Châtel.

En l'an 2000, la juridiction procédant au contrôle des comptes de la commune de Châtel et de sa société d'économie mixte relevait que la collectivité avait utilisé sa société d'exploitation de remontées mécaniques pour assurer sans base conventionnelle la gestion des parkings et autres services à caractère industriel et

commercial afin d'instituer des tarifs sans rapport avec leur équilibre financier. Le manque à gagner pour la société étant compensé à concurrence par des subventions ou par des prises en charge des dépenses directement constatées dans le budget communal.

C) Logique administrative ou logique commerciale ?

- Les rapports avec les donneurs d'ordre démontrent parfois l'absence d'autonomie des sociétés par rapport aux collectivités actionnaires: le cas de la SEM «Grenoble Isère Développement».

Nous avons parlé, il y a peu, de la société GID pour la reprise d'activités gérées jusque là par des associations. Il convient de relever que de 1991 à 1994, l'intervention de la société ayant permis l'obtention de subventions s'est effectuée sans base conventionnelle. On peut raisonnablement s'interroger sur le degré de liberté dont disposait la société pour refuser de reprendre des activités sans base conventionnelle alors même que la reprise de ces activités allait générer de nouvelles ressources autorisant un retour à l'équilibre de ses comptes.

- Les rapports entre les sociétés d'économie mixte et leurs filiales : l'exemple de la SOVAMEUSE et de la société anonyme «Lombut».

Les prises de participation d'une SEM dans le capital d'une société privée est autorisée par la loi du 29 janvier 1993. Cependant la non conformité de la filiale à l'objet social de la SEM fait peser un risque financier sur les collectivités actionnaires. La Cour, dans son rapport public de 1995, a rappelé à propos des SEM d'aménagement que «la vulnérabilité de certaines sociétés d'aménagement est aggravée par l'intermédiaire de filiales dans les activités de construction ventes dont les risques sont supérieurs à ceux de l'aménagement...L'objet social des SEM doit demeurer limité aux compétences des collectivités publiques actionnaires et ne peut normalement s'étendre à la promotion immobilière sauf défaillance exceptionnelle de l'initiative privée...»

On verra dans la troisième partie de cet exposé, avec la présentation du cas de la Sovameuse et de sa filiale la société Lombut que les SEM encourent des risques non négligeables dès lors qu'elles envisagent de privilégier la réalisation d'une opération dont le succès commercial ou industriel dépend de facteurs exogènes comme par exemple la modification d'une réglementation sur l'importation de déchets décidée par un gouvernement.

- Les activités en nom propre des sociétés sont généralement peu développées.

Dans ces conditions, il n'est guère surprenant que les SEM soient réticentes à développer des activités en nom propre pour lesquelles une prise de risque existe alors même que leur surface financière est en règle générale peu étendue.

C'est pourquoi, il est rare que ces activités en nom propre représentent plus de 10% du chiffre d'affaire des dites SEM.

3.1.2 Le capital social

A) Les références imposées par la loi ne suffisent pas toujours à asseoir financièrement les sociétés d'économie mixte.

- Une faible capitalisation par rapport à l'importance et au nombre d'opérations conduites pour le compte des collectivités territoriales.

La loi retient pour les sociétés d'économie mixte de gestion un capital social minimum de 250 000 F, pour celles d'aménagement de 1 MF et pour celles de construction un minimum de 1,5 MF. Rapporté à l'endettement des sociétés ou à l'importance de leur chiffre d'affaire, ce capital s'avère très faible et souvent insuffisant pour couvrir sur plusieurs exercices successifs des pertes ce qui conduit parfois les sociétés à présenter une situation au bilan en infraction avec les dispositions du code de commerce ou pour le moins pouvant appeler des observations de gestion de la part des juridictions financières.

- Une capitalisation parfois obtenue de façon irrégulière par l'intervention provoquée d'organismes dépendant des collectivités territoriales ou les difficultés de trouver de vrais partenaires privés participant au capital social des sociétés.

Il n'est pas rare en effet que devant l'absence de réels partenaires privés, la collectivité dont la participation au capital de la société d'économie mixte ne saurait être inférieure à 50% et supérieure à 80%, subventionne des satellites, généralement des associations relevant de la loi de 1901, pour compléter la formation du capital social de ladite société d'économie mixte.

Ainsi la chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes a relevé en 1994 qu'un district, celui de la Norma, participait à hauteur de 79% au capital d'une SEM, la SOGENOR. Devant l'accumulation des pertes de la société, 6 MF en 3 ans, son capital a été porté à 6 MF dont environ 1 MF par la maison du tourisme, association loi de 1901, financé par une subvention spécifique du district versée sans délibération expresse de son assemblée délibérante.

Cette irrégularité pose des problèmes au regard du droit. Devant l'incapacité de trouver de vrais partenaires susceptibles d'apporter un complément de dotations en capital, il arrive que la collectivité actionnaire finance sa société par la voie d'avances versées sous la forme d'avances en comptes courants d'associés dont la régularité n'est pas constamment avérée.

B) Les questions portant sur la remise à niveau du capital social des sociétés d'économie mixte.

- Les avances en comptes courants d'associés.

Le cadre juridique présidant aux relations financières entre les sociétés d'économie mixte et les collectivités locales a été précisé par le Conseil d'Etat dans une série de décisions rendues depuis 1994. Par son arrêt du 17 janvier 1994, «Préfet du département des Alpes de Haute-Provence», le Conseil d'Etat a jugé que ces relations étaient, en principe, soumises aux règles générales encadrant les aides financières que les collectivités locales sont autorisées à apporter à des entreprises privées. Toutefois la spécificité de l'économie mixte, reconnue par la loi, permet sur deux points essentiels de déroger à ce régime général. La première dérogation concerne l'apport en capital dont la légalité de principe a été reconnue par le Conseil d'Etat. Ainsi en 1994, il a admis la légalité des apports en capital consentis par les collectivités publiques au profit des SEM dont elles sont actionnaires. La deuxième dérogation porte sur les avances définies par la voie de conventions. Aux termes de l'article L 1523.2 du C.G.C.T. les rapports entre les collectivités locales et les SEM font l'objet, lorsque ne sont pas en cause des prestations de services, d'une convention qui définit notamment les obligations de chacune des parties et le cas échéant le montant de leur participation financière. Le Conseil d'Etat a admis que les avances de trésorerie constituent des apports licites sous deux réserves :

- l'objet de l'aide ne doit être la réalisation de prestations de services (arrêt du 2 octobre 1995, association vivre ensemble à Sanary),
- l'apport doit être consenti dans le cadre d'une convention (arrêt du 13 septembre 1995, département des Alpes maritimes).

L'existence d'une troisième réserve n'a pas encore fait l'objet d'une décision du Conseil d'Etat. Elle résulte de décisions de tribunaux administratifs : l'aide doit porter uniquement sur la réalisation de la mission confiée à la SEM. Les collectivités ne peuvent octroyer d'avances de trésorerie que pour contribuer au financement de sa mission et non pour rembourser sa dette ou faire face à des difficultés financières sans lien avec la mission que lui a confié la collectivité. Il semble au total que ces dispositions doivent être interprétées de façon restrictive notamment en ce qui concerne le contenu du terme «participation financière» qui ne paraît pas pouvoir recouvrir autre chose que l'apport en capital consenti par la collectivité actionnaire. La motivation retenue par le Conseil d'Etat militerait en ce sens puisque la haute juridiction n'envisage comme aide pouvant être accordée sur ce fondement que les avances de trésorerie pour l'exécution de la mission de la SEM. Ainsi, la prise en charge du déficit d'exploitation d'une SEM par la collectivité actionnaire excéderait ce qu'autorise le texte précité.

- Les détournements de la réglementation : les cas de la société d'économie mixte de Châtel et de la SATELAM.

La SEM de Châtel a été créée en 1986 par transformation de la SEM éponyme concessionnaire de remontées mécaniques. Dès 1987, la commune a apporté 17 MF en compte courant d'associés. En 1990, ces avances atteignaient 27,5 MF. Le versement de ces avances était irrégulier dès lors que leur unique objet était de compenser les pertes de gestion de la société. Ces avances ne pouvaient pas donner lieu à une réelle recapitalisation de la société compte tenu de l'absence de partenaires privés susceptibles d'entrer de façon pérenne dans le capital de cette société.

La même observation est à formuler pour la SATELAM, société d'économie mixte du département de l'Isère dont le principal actionnaire est un syndicat intercommunal composé de deux communes, laquelle a enregistré des pertes de 63 MF entre 1986 et 1995 compensées en partie par le versement d'avances du syndicat.

Ces faits, activités non complémentaires développées par une SEM et insuffisance de leur capital sont aggravés parfois par le manque de transparence de leur fonctionnement.

3.1.3 Le fonctionnement interne des sociétés d'économie mixte : une gestion souffrant parfois d'un manque de transparence.

A) Le conseil d'administration et son président.

- La question de la prédominance des représentants des collectivités territoriales.

Par référence à l'article L.1522-1 du CGCT, les communes et autres collectivités détiennent séparément ou à plusieurs plus de la moitié des voix dans les organes délibérants. Par dérogation à l'article 91 de la loi du 24 juillet 1966, la responsabilité civile qui résulte de l'exercice d'un mandat des représentants incombe à la collectivité territoriale ou au groupement dont ils sont mandataires. Les élus locaux agissant en tant que mandataires ne sont pas considérés comme entrepreneurs de services municipaux au sens du code électoral. Néanmoins, lorsqu'ils souhaitent exercer des fonctions entraînant la perception de rémunérations ou d'avantages particuliers ils doivent y être autorisés par une délibération expresse de l'assemblée qui les a désignés, cette délibération fixe le montant maximum des rémunérations ou avantages susceptibles d'être perçus ainsi que la nature des fonctions qui les justifient. Il n'est pas rare que des élus bénéficient sans délibération d'avantages auxquels légalement ils ne peuvent prétendre.

De même, alors que la loi de 1966 applicable en partie aux SEM rappelle que le conseil d'administration de la SEM constitue l'instance privilégiée dans laquelle peut s'exercer le contrôle de sa gestion par les collectivités actionnaires (circulaire du

16/7/1985) et que le président du conseil d'administration assure sous sa responsabilité la direction générale de la société, notamment parce qu'il représente la société dans ses rapports avec les tiers, il est arrivé de constater que soit le directeur général de la société, directeur nommé sur proposition du président pour l'assister, assure la totalité des pouvoirs ce qui est contraire à l'article 117 de la loi de 1966, soit que le président lui-même assure la totalité des pouvoirs revenant au conseil d'administration ce qui représente une nouvelle infraction à la législation en vigueur maintes fois confirmée par la jurisprudence.

- La prise illégale d'intérêt des administrateurs.

Le code pénal rappelle que le délit de prise illégale d'intérêt consiste pour une personne dépositaire de l'autorité publique de prendre, recevoir ou conserver un intérêt directement ou indirectement dans une entreprise ou dans une opération dont elle a au moment de l'acte la charge d'assurer la surveillance. Des faits de cette nature ont été maintes fois relevés par les juridictions financières.

B) Le contrôle interne.

- La position du Conseil National de la Comptabilité.

La norme 2102 édictée par le conseil national de la comptabilité définit le contrôle interne comme «l'ensemble des mesures de contrôle comptables ou autres que la direction de la société définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent ; qu'en conséquence, l'absence de définition précise et d'application d'un contrôle interne apparaît comme une défaillance des responsables de la société et le fait de mentionner qu'un système de contrôle interne est insuffisant ou mal appliqué peut légitimement laissé craindre soit que les comptes ne reflètent pas l'intégralité de l'activité de l'entreprise, soit qu'un tel élément du patrimoine social a pu être utilisé de façon non conforme à l'intérêt social».

- Les manquements relevés.

Rares sont les SEM développant un contrôle interne cohérent. A l'occasion de la vérification effectuée sur la SEM «GID», la chambre notait qu'en dehors du service comptabilité, l'organisation interne de la société ne permettait pas aisément de reconstituer les dossiers juridiques et financiers des opérations. Ceux-ci étant éclatés entre différents services dont les méthodes de classement divergent, aucune logique précise ne pouvant justifier la présence ou l'absence d'une pièce dans le dossier. Les procédures de gestion se caractérisaient par :

Une définition floue des règles de gestion de la société (peu de directives), une absence de sanctions en cas de non application des quelques principes définis,

Une absence quasi-totale de mise en concurrence en matière de commandes,
La capacité pour une seule personne de maîtriser une dépense de son engagement jusqu'à son paiement,
Un contrôle apparemment lacunaire du service fait, caractérisé par une absence de certification telle que prévue dans la note de service interne de référence.

3.1.4 Les concours externes : leur apport dans la connaissance des sociétés d'économie mixte.

A) Le rôle du commissaire aux comptes.

Les rapporteurs de la chambre régionale des comptes ont accès au dossier de travail du commissaire aux comptes d'une SEM. D'où l'intérêt de se faire présenter, à l'occasion d'une vérification, non seulement les rapports spéciaux pris en application de l'article 101 de la loi de 1966 (production d'un état des conventions), le rapport général sur les comptes de la société présenté par référence à l'article 168 de la loi de 1966, mais également son dossier de travail. Rappelons enfin que le commissaire aux comptes peut mettre en oeuvre une procédure d'alerte en application de la loi du 1er mars 1984 lorsqu'il relève que des faits sont de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. «Il en informe le président du conseil d'administration...Si aucune mesure n'est arrêtée par la société il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce».

- Les limites aux interventions des commissaires aux comptes : les lettres d'affirmation.

Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes ces lettres portent sur «des éléments significatifs sur lesquels plane une incertitude et qui sont susceptibles soit d'affecter les comptes, soit d'avoir une influence sur l'opinion des commissaires aux comptes». Il arrive que ces lettres restent sans réponse de la part des dirigeants. Ce fut le cas pour la SEM «GID». En 1991 les commissaires aux comptes ont demandé que soient établies des lettres d'affirmation ayant pour objet de confirmer un certain nombre de points concernant les provisions, l'existence d'un éventuel contrôle fiscal et entre autres le fait qu'ils n'avaient connaissance d'aucune irrégularité ou malversation pouvant avoir une incidence significative sur la présentation des comptes. Cette demande est effectivement restée sans réponse.

B) Le rôle du préfet.

- La surveillance des délibérations du conseil d'administration des sociétés d'économie mixte : l'exemple de la société d'économie mixte «ICARE».

Les délibérations du conseil d'administration des SEM sont communiquées dans les 15 jours suivant leur adoption au représentant de l'Etat. Si ce dernier estime qu'une

de ces délibérations est de nature à augmenter gravement la charge financière d'une ou de plusieurs collectivités territoriales...il saisit dans un délai d'un mois la chambre régionale des comptes. L'intervention de la juridiction, avis rendu sous un délai d'un mois, conduit simplement à une seconde lecture par le conseil d'administration de la délibération contestée.

- Relations institutionnelles entre les préfetures et les chambres régionales des comptes.

Les cas de transmission d'une délibération de SEM par le Préfet sont extrêmement rares. Ainsi procédant au contrôle de la SEM ICARE en 2000, la chambre a relevé que ses actionnaires ont décidé une augmentation de capital de 25,7 MF à intervenir en 1999 et 2000. Il est apparu que cette augmentation de capital n'avait pour but que de permettre la dissolution de la société et notamment le règlement des indemnités de licenciement du personnel par ailleurs repris par les collectivités concernées. On peut se demander quel serait le sort d'un recours pour excès de pouvoir concernant l'apport en capital effectué dans ces conditions. Il semble qu'en un tel cas, le juge administratif exerce un contrôle limité à l'erreur manifeste d'appréciation sur l'opportunité de la décision d'augmenter le capital. Certes l'augmentation de capital de la société n'est pas de nature à obérer les finances des collectivités actionnaires en raison de leur taille mais la chambre, conformément aux conclusions du ministère public pouvait s'enquérir auprès des préfets concernés de leur attitude au regard du contrôle de légalité quant à la régularisation des délibérations prises par les collectivités actionnaires en vue de l'augmentation du capital de la SEM en liaison avec sa dissolution.

3.2 Le fonctionnement financier et comptable : le respect des règles d'établissement des documents de synthèse fixées par le plan comptable révisé de 1982 (bilans, comptes de résultats, annexe) ne suffit pas toujours à obtenir une «image fidèle» de la société.

3.2.1 Les documents annuels de synthèse reflètent imparfaitement les engagements pluriannuels des sociétés.

- A) La sincérité du compte de résultat est en partie remise en cause par la non prise en considération des opérations d'aménagement conduites dans le long terme.
 - Son contenu : importance des consommations en provenance de tiers.
 - Sa formation : détermination des soldes intermédiaires de gestion.

Il ne revient pas ici de détailler le contenu d'un compte de résultat d'une société anonyme même d'un type particulier comme l'est une SEM. La présentation dudit

compte suit les principes formalisés en 1982 lors de l'adoption du plan comptable applicable au secteur industriel et commercial, c'est à dire qu'il est conçu pour faire apparaître les charges et les produits se rapportant à l'exercice clos. On parle de spécialisation de l'exercice. Dès lors, la détermination des soldes intermédiaires de gestion, tels que la valeur ajoutée comme mesure du poids économique de la société ou de l'excédent brut d'exploitation comme mesure de la rentabilité de l'entreprise, ne prend pas en considération tous les effets d'une opération conduite dans le long terme puisqu'il existe un décalage temporel important entre les activités et les résultats.

Conséquences.

L'interprétation des résultats n'est donc pas exempte d'incertitudes. Ainsi pour la SEM d'aménagement il est observé, compte tenu de la longueur du cycle de production et de la convention qui consiste dans le cas de concessions à reporter le déficit ou l'excédent d'une opération au terme de celle-ci, il existe un décalage temporel important entre les activités et les résultats. La part dans les résultats des boni et des mali de liquidation des opérations de concession n'est notamment pas identifiée. L'importance prise par les provisions et les reprises afférentes ne permet guère une appréciation circonstanciée des performances financières. Pour certains exercices, le niveau des reprises sur provisions est important et cette pratique n'est pas sans influence sur la formation des résultats de la société. La juridiction a considéré que l'information donnée dans les comptes et l'annexe sur la justification des provisions et reprises était insuffisante.

B) La sincérité du bilan n'offre pas toutes les garanties sur l'équilibre financier réel de la société d'économie mixte et sur la poursuite de son activité.

- Son étude : l'analyse fonctionnelle

L'analyse fonctionnelle du bilan d'une entreprise permet de déterminer ses grands équilibres financiers en arrêtant le niveau du fonds de roulement, du besoin du fonds de roulement ou encore de trésorerie. Mais pour autant cette analyse ne suffit pas toujours à se forger une opinion raisonnable sur la situation financière d'une société. Sans revenir sur l'appréciation que l'on peut porter sur les fonds propres d'une société et les difficultés existantes en matière de qualification des avances en comptes courant d'associés versées par les collectivités publiques, certains postes de l'actif doivent être appréhendés avec circonspection. C'est le cas en matière d'opérations réalisées sous le régime du mandat puisque la société n'en rend compte à son bilan qu'au travers d'une seule ligne à l'actif et au passif, c'est le cas surtout des comptes de stocks ouverts dans la comptabilité des SEM intervenant dans le domaine de l'aménagement.

- La question de l'évaluation des stocks dans les opérations d'aménagement.

En 1984, le conseil national de la comptabilité a adopté un avis sur ce sujet se présentant comme suit : comptabilisation des charges en stocks selon la méthode de l'inventaire permanent et comptabilisation des produits en diminution des comptes de stocks. Certaines sociétés pouvaient ainsi présenter des stocks négatifs difficiles à interpréter par tout lecteur du bilan. Devant ce problème certaines sociétés, comme la SEDRO dans le département de la Drôme présente ses stocks en les évaluant à un coût complet incluant outre les achats et les travaux des frais financiers ainsi qu'une marge sur résultat. Tel quel l'actif circulant de la société se trouve constamment surévalué. Cette situation s'aggrave lorsque la vente s'effectue au seul coût d'achat de terrains dans la mesure où la société ne procède jamais à un ajustement de sa comptabilité des stocks.

Dans ces conditions seule une lecture attentive des annexes peut permettre de se forger une opinion raisonnable des SEM intervenant dans le domaine de l'aménagement.

C) Les annexes et les pièces justificatives des opérations.

- Les opérations des concessions d'aménagement : la détermination des participations des collectivités.

Il est juste de reconnaître que la loi, celle du 8 février 1995, tend à accroître l'information à présenter aux administrateurs d'une société. Depuis 1995, donc, deux nouveaux documents sont à produire portant pour l'un sur les acquisitions immobilières et cessions et pour l'autre sur une présentation des droits réels immobiliers.

Chaque concession doit faire l'objet d'une information détaillée dans l'annexe avec indication des lots aménagés vendus ou maintenus. Si les documents existent, c'est dans la pratique de la surveillance des obligations contractuelles que des observations sont à formuler :

la durée des concessions est fréquemment allongée par la voie d'avenants. Cela traduit le fait que dans bien des cas la réalisation n'a pas été conforme aux prévisions. On est en droit alors de se poser la question de la pertinence des études préalables de faisabilité. Le surdimensionnement des opérations apparaissant au travers des données recueillies a l'inconvénient de faire peser des charges financières importantes sur les comptes des opérations, charges intégralement répercutées sur le concédant.

Le résultat des concessions traduit mal cette réalité car il est la plupart du temps déterminé après rachat par le concédant de charges foncières, terrains ou ouvrages n'ayant pu faire l'objet d'une vente à un tiers parfois après que la mission ait été requalifiée aux risques du concédant. La performance réelle de la société dans l'accomplissement de sa mission d'aménageur n'est donc qu'apparente.

La juridiction a relevé à propos des CRAC tels que prévus à l'article L.1523.3 du CGCT les dysfonctionnements suivants: remise parfois tardive à la collectivité concédante, absence de normalisation de la présentation, confusion entre les notions de plan de financement et de prévision de recettes et de dépenses, absence d'échéancier prévisionnel des recettes et des dépenses, présentation exceptionnelle de comparaisons entre les prévisions et les réalisations et absence des bilans prévisionnels.

Les mêmes observations sont à formuler en matière de bilans des opérations. Il semble en définitive que la manière de rendre compte du concessionnaire ne contribue guère à la transparence de réalisations qui lui sont confiées. Elle privilégie l'équilibre de trésorerie pour le concessionnaire, qui est somme toute pour la société le seul critère de performance implicite des opérations de concession au détriment de la meilleure utilisation des fonds au bénéfice de la collectivité concédante et de la connaissance de ses engagements réels.

- La gestion de la trésorerie des opérations conduites pour le compte des collectivités territoriales.

Dans son rapport public de 1993, la Cour des comptes notait «la délégation de maîtrise d'ouvrage notamment à une SEM présente de grands avantages financiers...dans un grand nombre de cas, ces avantages sont illusoire : les préfinancements sont très onéreux et la garantie des collectivités locales est mise en jeu dans les conditions coûteuses pour les finances locales».

Dans les opérations de mandats, les sociétés conduisent la réalisation des opérations au moyen des préfinancements offerts par les collectivités publiques. Si des affectations de trésorerie sont possibles entre des opérations menées pour le compte d'une même collectivité, il n'en va pas de même lorsque la société affecte un excédent de trésorerie d'une opération réalisée pour le compte d'une commune à une opération déficitaire réalisée pour une autre commune. Cet état de fait anormal a été constaté maintes fois lors d'un contrôle d'une SEM d'aménagement du département de la Drôme.

3.2.2 Le financement des sociétés d'économie mixte et les difficultés rencontrées.

A) Le recours à l'emprunt.

L'emprunt concerne de façon prioritaire les opérations conduites sous le régime de la concession. Il apparaît régulièrement que les SEM ne pratiquent pas toujours une gestion très active de la dette, négociant insuffisamment les conditions des emprunts

au demeurant intégralement répercutées sur les concédants à un coût pouvant s'avérer supérieur à celui dont ils bénéficient couramment. En cas de déficit des opérations, les collectivités reprennent les emprunts. Le constat est donc que le coût des opérations en concession est apparemment grevé d'un facteur risque supplémentaire (effet du ratio Cooke) qui n'apparaîtrait pas si la collectivité en assurait elle-même la maîtrise d'ouvrage et ce en dépit de la garantie de la collectivité (maximum de 80% dans le cas d'opérations d'aménagement).

- Le surendettement : le cas des sociétés d'économie mixte de remontées mécaniques.

On touche là la question des contrats d'affermage déséquilibrés sur un plan économique se traduisant par l'obligation faite au fermier dans la redevance à verser à la collectivité de contribuer pour leur totalité au remboursement des emprunts contractés par la collectivité. Le déséquilibre économique de la convention pouvant se traduire comme à Modane par la faillite de la société et par la reprise des emprunts par la collectivité dont les comptes ont été déséquilibrés pendant 6 exercices.

D'une manière générale, ces sociétés peu capitalisées font appel comme partenaires privés à des banques dont l'intérêt est de mesurer, dans un secteur fortement concurrentiel et pour lequel l'effort d'investissement doit être constant, la capacité dont dispose ces sociétés à emprunter pour investir. Par conséquent, les banques sont directement intéressées à consentir des prêts à ces sociétés, prêts généralement garantis par les collectivités publiques.

- Les garanties d'emprunts accordées par les collectivités territoriales : le respect des textes de 1988.

La possibilité de garantir les emprunts contractés par les SEM (80% dans les opérations d'aménagement, 50% dans les autres cas), ne sont pas sans faire peser des risques sur les finances de collectivités publiques. Cela est constaté dans le domaine d'activité de gestion de stations de sport d'hiver où les cas de défaillance d'une SEM sont fréquents entraînant l'appel en garantie du garant.

B) Les aides contestables des collectivités territoriales.

- Les abandons de créances : l'exemple de la société d'économie mixte de Châtel. La commune de Châtel dont on a parlé en première partie de l'exposé a été contrainte d'abandonner pour 15 MF des avances apportées à sa SEM par la voie du compte courant d'associé sans délibération expresse.

- Les déséquilibres économiques et financiers des contrats : les exemples de la société d'économie mixte de Modane et de la SOGENOR.

Le cas de la SATELAM : le syndicat a recherché à maintenir l'activité de la SATELAM en lui versant de 1989 à 1996 des avances pour un montant de 22 810 000 F

et en agissant sur son capital en procédant à des augmentations puis à des réductions équivalentes pour un montant supérieur à 31 MF conduisant le syndicat à abandonner irrégulièrement pour ce même montant de 31 MF les créances qu'il détenait sur la société d'économie mixte.

Pour Modane il a fallu l'intervention pendant 6 ans consécutivement de la chambre régionale des comptes pour redresser la situation financière de la commune.

Pour la SOGENOR, l'accumulation des pertes a conduit le district à ne pas exiger pendant trois ans le versement de la redevance de concession, à subventionner la société pour qu'elle rembourse un crédit bail, à lui reverser la quasi totalité de la taxe sur les remontées mécaniques, à lui attribuer ponctuellement une subvention d'équipement...

3.3 L'analyse d'opérations réalisées par les sociétés d'économie mixte pour le compte des collectivités territoriales.

3.3.1 Présentation d'exemples.

A) Les cas de la SEDRO et de la société «Grenoble Isère Développement».

- Des objets imprécis et des difficultés à arrêter une qualification juridique des conventions.

L'écueil souvent rencontré tient en la confusion parfois entretenue entre le régime du mandat et celui de la concession. Pour le Conseil d'Etat relèvent du mandat les ouvrages construits et remis dès leur achèvement ou au plus tard à leur réception à la collectivité et pour lesquels la société ne prend en charge la totalité du financement.

La Cour des comptes, dans ses rapports publics dénonce qu'une délégation soit abusivement baptisée de concession alors que l'opération s'analyse «en fait comme étant réalisée au nom et pour le compte de la personne publique». Elle donne l'exemple d'une convention intitulée «traité de concession» alors qu'il s'agissait d'une convention de mandat puisqu'il était prévu que la collectivité publique deviendrait propriétaire des ouvrages au fur et à mesure de leur réalisation et qu'en conséquence, «les marchés conclus par la SEM dans le cadre d'un mandat devaient être soumis au code des marchés publics».

Les contrôles portant sur les SEM SEDRO et GID ont mis en évidence de tels faits : des concessions ont été mises en place pour réaliser des ouvrages destinés à être rétrocédés à la collectivité : groupe scolaire, centre culturel, halle des sports, échangeur routier. L'utilisation de la forme concessive apparaît discutable puisqu'il s'agit de la construction pure et simple d'ouvrages publics n'impliquant aucune commercialisation fut ce partielle ni exploitation par le concessionnaire.

B) La SOVAMEUSE et sa filiale la société «LOMBUT» (le traitement des déchets ménagers) ou les effets d'un changement de la réglementation publique sur l'activité et sur la situation financière d'une société.

- La dépendance d'une société dont le devenir est lié à la réalisation d'un unique projet.

La SOVAMEUSE intervient dans le domaine du traitement de déchets. Elle décidait en 1991 de réaliser une usine dont le fonctionnement optimal devait impliquer une capacité de traitement annuel de 160 000 tonnes. Surdimensionné au regard des besoins estimés de son aire de collecte (50 000 tonnes), le projet visait en fait à assurer le traitement des déchets venant d'Allemagne pour au moins 100 000 tonnes. L'intérêt des collectivités publiques engagées dans la SEM reposait sur le choix d'une tarification distincte, leurs tonnages bénéficiant d'un prix allégé rendu possible par les marges plus élevées procurées par le traitement des déchets importés. Le prix prévisionnel pour ces derniers étant à plus de deux fois supérieur, soit 500 F la tonne contre 250 F la tonne pour les collectivités françaises. L'investissement à consentir était de l'ordre de 260 MF environ. Après que le projet fut soutenu par l'Etat, ce dernier, suite à un décret de 1992, a décidé d'interrompre l'importation des déchets. Le manque à gagner provoqué par l'arrêt des importations conjugué au tarif préférentiel arrêté pour les collectivités françaises ont déséquilibré les comptes de la société.

Or, pour la réalisation de ce projet la SOVAMEUSE avait créé en 1991 une filiale, la SA Lombut. Celle-ci concluait en 1992 avec la SOVAMEUSE et une société allemande, la société REKO, un protocole d'accord fixant de manière provisoire le montage financier du projet de traitement des ordures ménagères et les liens entre les parties dans l'attente d'une formalisation définitive jamais intervenue à la suite de l'arrêt d'importation des déchets en provenance d'Allemagne. Le montage prévoyait que les apporteurs de déchets d'Allemagne devaient procurer 66% du capital de la SA Lombut et assurer le financement de la totalité de la construction de l'usine d'incinération. Sans convention passée avec les collectivités la SA Lombut a lancé des études portant sur cette réalisation et a bénéficié d'avances de la part de la SOVAMEUSE.

Or ladite société dont l'objet social visait uniquement la construction de l'usine d'incinération n'a réalisé aucun chiffre d'affaires et n'a perçu aucun produit d'exploitation depuis sa création. Dès lors le bilan de la société illustre l'impasse financière dans laquelle elle s'est trouvée avec un endettement de 4,5 MF, des fonds propres négatifs pour 4 MF et aucun actif significatif.

- Les conséquences financières.

La SA Lombut a fait l'objet d'une déclaration de cessation de paiement auprès du tribunal de commerce compétent qui a prononcé la fusion des patrimoines avec la SOVAMEUSE. Le 5 février 1999 le tribunal a prononcé la liquidation judiciaire de la société.

La SOVAMEUSE a fait l'objet en 1997 d'une procédure de redressement judiciaire. Un plan de redressement existe pour une durée de 10 ans.

3.3.2 Les risques encourus par les sociétés d'économie mixte sur le plan juridique.

A) Le droit administratif et la qualification des marchés.

- Les cas d'application du code des marchés publics.

Comme il a été vu précédemment les marchés passés par les SEM dans le cas des mandats obéissent au code des marchés publics à la différence de ceux passés dans le cadre de conventions de concessions même si depuis 1993 des règles de concurrence sont mises en avant par le législateur. La requalification possible d'une convention par le juge est susceptible d'entraîner des conséquences non négligeables pour les collectivités impliquées dans ce genre de confusions.

- Les conséquences.

Les conséquences sont claires : elles peuvent entraîner une requalification des marchés.

B) L'application du code pénal : relations entre le juge financier et le juge pénal.

- L'abus de biens sociaux : article 437 du code des sociétés : «seront punis d'un emprisonnement de 5 ans et d'une amende...les administrateurs qui de mauvaise foi auront fait des biens ou du crédit de la société un usage qu'ils savaient contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils étaient intéressés directement ou indirectement».
- Les faux bilans : le même article prévoit les mêmes peines pour tout administrateur qui aura sciemment publié ou présenté aux actionnaires, en vue de dissimuler la véritable situation de la société, des comptes annuels ne donnant pas pour chaque exercice une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine à l'expiration de cette période.

Ces deux délits sont prévus au code pénal. S'ils sont constatés par le juge financier, ils feront l'objet d'une communication au juge pénal, plus précisément au procureur de la République qui pourra ouvrir une instruction.

3.3.3 Les conséquences des interventions des SEM sur les collectivités locales.

A) La constatation des risques.

- Les comptes réciproques de la collectivité territoriale et de la société d'économie mixte.

Les comptes réciproques sont des comptes tenus par deux personnalités morales distinctes mais enregistrant les mêmes opérations. Dès lors les opérations d'avances et de modification de capital intéressent les collectivités actionnaires et leurs SEM.

- L'exemple de la SATELAM.

Le contrôle du syndicat actionnaire de cette société a permis de relever dans ses comptes la non constatation d'abandons de créances détenues sur la SATELAM entraînant un écart de 30 MF avec les comptes de la société. Au total et compte tenu des opérations d'augmentation et de réduction de capital, le syndicat a dû régulariser sa situation entraînant un appauvrissement patrimonial de l'ordre de 60 MF. Il a fallu quatre exercices à la chambre pour redresser la situation financière du syndicat sachant que la société a été depuis dissoute.

Il va de soi que suite à de tels constats les chambres régionales des comptes sont incitées à établir le périmètre de consolidation des collectivités publiques pour pouvoir se prononcer en toute certitude sur leur situation financière.

B) Risques financiers et gestion budgétaire annuelle.

Dans l'attente annoncée depuis plusieurs exercices de la loi de 1983 portant sur les SEM, et devant ce florilège d'observations, il doit être espérer que :

- la constatation de risques financiers sur le long terme soit mieux appréhendée dans les comptes rendus annuels présentés par les sociétés aux collectivités territoriales.
- des améliorations de fonctionnement pour les SEM elles-mêmes sont à préconiser passant par l'obtention d'une meilleure lisibilité des documents financiers contractuels ; par le développement des actions en nom propre et par une plus grande harmonisation de la commande publique et enfin par l'ouverture plus large du capital social aux actionnaires privés.

C'est sans doute à ce prix, que les gestionnaires des collectivités publiques et des SEM et les vérificateurs que nous sommes, plutôt que de rester dans la situation de l'humanité à la suite de l'effondrement de la tour de Babel, se comprendront mieux.

Sources :

Chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes

- lettre d'observations définitives du 15 juin 1994 sur la société SOGENOR et le district de La Norma.
- avis article L.234-1 du code des juridictions financières du 12 juillet 1995 portant sur la société «Grenoble Isère Développement».
- lettre d'observations définitives du 3 décembre 1996 sur la société «Grenoble Isère Développement».
- avis article L.1411-18 du code général des collectivités territoriales du 30 avril 1996 sur la société d'économie mixte «SAGEST» à Tignes.
- Avis article 1411-18 du code général des collectivités territoriales du 2 juillet 1997 sur la commune de Modane et sa société d'économie mixte.
- rapport sur la société «ICARE» délibéré le 20 septembre 2000.
- rapport sur la société «SEDRO» délibéré le 28 septembre 2000.

Chambre régionale des comptes de Lorraine

- lettre d'observations définitives sur la société «SOVAMEUSE» de 1999.
- Lettre d'observations définitives sur la société «LOMBUT» de 1999.

Die Prüfung von lokalen öffentlichen Unternehmen in Frankreich

Pierre-Alain BAUDET, Direktor, Rechnungskammer der Region Rhône-Alpes
André PEZZIARDI, Mitglied der Rechnungskammer der Region Rhône-Alpes

Die Prüfung von lokalen öffentlichen Unternehmen in Frankreich

- 1. Die lokalen öffentlichen Unternehmen in Frankreich**
- 2. Die regionalen und territorialen Rechnungskammern**
 - 2.1 Organisation und Funktionsweise
 - 2.2 Die Kompetenzen
 - 2.2.1 Die gerichtsförmige Rechnungsprüfung
 - 2.2.2 Die Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung
 - 2.2.3 Die verwaltungstechnische Prüfung von Haushaltsvorgängen
 - 2.2.4 Weitere Aufgaben der regionalen Rechnungskammern
- 3. Die Prüfung lokaler öffentlicher Unternehmen: Vorstellung von Fallbeispielen gemischtwirtschaftlicher Unternehmen**
 - 3.1 Die verwaltungstechnische Funktionsweise der gemischtwirtschaftlichen Unternehmen
 - 3.1.1 Das Gesetz von 1983 und der Zweck der GU
 - 3.1.2 Das Gesellschaftskapital
 - 3.1.3 Die interne Funktionsweise von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen
 - 3.1.4 Externe Unterstützung
 - 3.2 Die finanztechnische und buchhalterische Funktionsweise
 - 3.2.1 Die jährlich zu erstellenden Syntheseunterlagen
 - 3.2.2 Die Finanzierung gemischtwirtschaftlicher Unternehmen und die auftretenden Schwierigkeiten
 - 3.3 Die Analyse der von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen für Rechnung der Gebietskörperschaften ausgeführten Tätigkeiten
 - 3.3.1 Fallbeispiele
 - 3.3.2 Die rechtlichen Risiken mit denen gemischtwirtschaftliche Unternehmen konfrontiert sind
 - 3.3.3 Die Folgen der Tätigkeit der GU für die Gebietskörperschaften

Die Prüfung von lokalen öffentlichen Unternehmen in Frankreich

1. Die lokalen öffentlichen Unternehmen in Frankreich

Die Vorstellung lokaler öffentlicher Unternehmen im Falle Frankreichs, d.h. die Beschreibung der Art und Weise der Produktion von Gütern und Dienstleistungen durch Gebietskörperschaften für die Bevölkerung, erfordert zunächst eine Erläuterung der Bedingungen, unter denen Gebietskörperschaften im wirtschaftlichen Bereich aktiv werden können.

1.1 Die Gebietskörperschaften (d.h. Regionen, Departements und Kommunen) sind befugt, im wirtschaftlichen Bereich aktiv zu werden, allerdings nach Modalitäten, die durch gesetzliche Bestimmungen streng abgegrenzt sind, und insbesondere unter dem Vorbehalt der Wahrung der Handels- und Gewerbefreiheit. So untersagt das Gesetz den Gebietskörperschaften ganz allgemein die Beteiligung an Handelsgesellschaften oder jeder anderen auf Erwerb ausgerichteten Einrichtung, mit der wesentlichen Ausnahme von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen.

Abgesehen von direkten oder indirekten Hilfen für Unternehmen haben Gebietskörperschaften hingegen das Recht, wirtschaftliche Unternehmen (öffentliche Betriebe gewerblicher Art, *services publics à caractère industriel et commercial-SPIC*) zu errichten, d.h. Betriebe, die wirtschaftliche Aktivitäten ausüben, die denen von privaten Unternehmen ähneln und von lokalem öffentlichen Interesse sind.

Drei Bedingungen müssen erfüllt sein, damit ein öffentliches Unternehmen als wirtschaftliches Unternehmen bezeichnet werden kann: Zum einen muss der Betrieb in erster Linie Aktivitäten der Produktion und des Austausches von Gütern oder Aktivitäten der Erbringung und des Austausches von Dienstleistungen zum Gegenstand haben, die auch von einem privaten Unternehmen ausgeübt werden könnten.

Zur Finanzierung des Betriebes muss dann die Zahlung von Gebühren durch den Nutzer als Gegenleistung für die erbrachte Dienstleistung gehören. Die Finanzierung des Betriebes durch Steuereinnahmen nimmt ihm jeglichen gewerblichen Charakter. Dies ist zum Beispiel der Fall eines Betriebes zur Entsorgung von Hausmüll (Müllabfuhr), der durch die Steuer für die Hausmüllentsorgung finanziert wird und nicht über eine in Abhängigkeit vom Umfang der erbrachten Dienstleistung berechneten Gebühr - beides Möglichkeiten, die den Gebietskörperschaften offen stehen.

Schließlich ist es erforderlich, dass der Betrieb gemäß den Regeln und Methoden geführt und organisiert wird, wie sie in Unternehmen der privaten Wirtschaft üblich sind.

Bestimmte wirtschaftliche Unternehmen, wie Schlachthöfe, Wasserversorgungs- und -entsorgungsbetriebe, Stromverteilungs- oder Verkehrsunternehmen nehmen Aufgaben wahr, zu denen die Gebietskörperschaften gesetzlich verpflichtet sind. Diese sind hingegen ebenfalls befugt, wirtschaftliche Unternehmen zu errichten, die nicht vom Gesetz vorgesehen sind, um einen wirtschaftlichen Bedarf der Bevölkerung zu decken, wenn dies durch private Initiativen gar nicht oder nur unzureichend geschieht. Hierbei kann es sich beispielsweise um ein Lebensmittelgeschäft im ländlichen Raum handeln, wenn es kein Geschäft dieser Art gibt. Gebietskörperschaften sind ganz allgemein nicht berechtigt, finanziell zum Gleichgewicht ihrer wirtschaftlichen Unternehmen beizutragen, abgesehen von einigen Abweichungen, insbesondere wenn die Anforderungen des Betriebes die Körperschaft dazu veranlassen, bestimmte Vorgaben für seine Funktionsweise zu machen, oder wenn die Ausübung seiner Aktivitäten die Tötigung von Investitionen erfordert, die sich nicht ohne eine übermäßig Erhöhung der Tarife realisieren lassen. Dieses Verbot gilt jedoch nicht für Unternehmen der Trinkwasserversorgung und der Abwasserentsorgung von Gemeinden mit weniger als 3.000 Einwohnern.

1.2 Wendet man sich nun den Arten der Wirtschaftsführung von wirtschaftlichen Unternehmen der Gebietskörperschaften zu, so erkennt man eine große Verschiedenartigkeit.

Bei dieser Verschiedenartigkeit handelt es sich zunächst um die Unterschiedlichkeit der Gebietskörperschaften, die für die Organisation der Wirtschaftsführung dieser Betriebe zuständig sind. Sie können nämlich auf Ebene der Kommunen oder der Departements geführt werden. Sie können jedoch auch im Rahmen von öffentlichen Einrichtungen der gemeindeübergreifenden Zusammenarbeit geführt werden, wie etwa durch „Syndicats de Communes“ (Gemeindeverbände), „Communautés de Communes“ (Gemeindegemeinschaften) oder „Communautés d'Agglomération“ (Agglomerationsverbände) und durch „Communautés Urbaines“ (Stadt(umland)verbände) sowie durch „Syndicats Mixtes“ (gemischte Zweckverbände oder Konsortien), zu deren Mitgliedern insbesondere Gemeinden, Departements und Industrie- und Handelskammern gehören können.

Im Gegensatz zu den „Syndicats Mixtes“ oder „Syndicats Intercommunaux“, deren Zweck durch ihre Mitgliedskörperschaften festgelegt wird, haben Agglomerations- und Stadt(umland)verbände zwangsläufig Kompetenzen beim Betreiben von wirtschaftlichen Unternehmen. Agglomerationsverbände, die mehrere Kommunen

vereinen, die eine Gruppierung mit mehr als 50.000 Einwohnern um eine zentrale Kommune mit über 15.000 Einwohnern bilden, sind verpflichtet, anstelle der Gemeinden drei von fünf Zuständigkeiten zu übernehmen, zu denen die Verwaltung von Wasserversorgung und -entsorgung, öffentlichen Parkplätzen und der Entsorgung von Hausmüll gehören. Stadt(umland)verbände, die mehrere Kommunen vereinen, die zusammen mehr als 500.000 Einwohner haben, sind für die Organisation des öffentlichen Nahverkehrs, für die Verwaltung der Schlachthöfe und für die Wasserversorgung und -entsorgung zuständig sowie für die Entsorgung und Aufbereitung von Hausmüll.

Ganz gleich, ob sie zu einer Kommune, einem Departement oder einer öffentlichen Einrichtung der interkommunalen Zusammenarbeit gehören, können gewerbliche Dienste der öffentlichen Hand zunächst direkt von der zuständigen Gebietskörperschaft oder Gruppierung betrieben werden. Man spricht dann von einem einfachen oder direkten Regiebetrieb, da sich der Dienst außer durch seine gewerbliche Natur nicht von anderen Dienstleistungen der Gebietskörperschaft unterscheidet.

Die Gebietskörperschaften sind zweitens berechtigt, Eigenbetriebe mit lediglich finanzieller Autonomie zu errichten. Diese Betriebe werden unter der Aufsicht von Bürgermeister und Gemeinderat durch einen Werksausschuss und einen Betriebsleiter verwaltet. Ihr Haushalt ist dem der Gemeinde angegliedert.

Die Verwaltung gewerblicher öffentlicher Dienste kann auch Betrieben mit finanzieller Autonomie und eigener Rechtspersönlichkeit anvertraut werden, die juristische Personen des öffentlichen Rechts mit eigenen Verwaltungsorganen sind.

Gebietskörperschaften oder ihre Gruppierungen haben ebenfalls das Recht, zur Gewährleistung des Betriebs gewerblicher Dienste der öffentlichen Hand gemischtwirtschaftliche Unternehmen zu gründen, die die Form einer Aktiengesellschaft haben und in denen sie gemeinsam mit privaten Aktionären vertreten sind.

Schließlich können gewerbliche Dienste der öffentlichen Hand unter Bedingungen, die durch ein Gesetz aus dem Jahr 1993 festgelegt sind, einem Privatunternehmen anvertraut werden. Diese Übertragung kann im wesentlichen zwei Formen annehmen: Im Rahmen eines Konzessionssystems beauftragt die Gebietskörperschaft ein externes Unternehmen, Ausrüstung und Betrieb auf eigene Gefahr zu übernehmen und seine Vergütung von den Nutzern einzuziehen; im Falle einer Verpachtung erbringt der private Betreiber den Dienst mit Bauwerken, die ihm von der Gemeinde überlassen werden. Er erhält seine Vergütung in Form von Gebühren, die von den Nutzern eingezogen werden, und zahlt seinerseits eine Gebühr oder Ausgleichszahlung an die Gemeinde, mit der die Ausgaben gedeckt werden, die

letzterer durch die Errichtung oder den Ausbau der im Pachtverhältnis überlassenen Bauwerke entstanden sind. Es gibt noch weitere Formen der Übertragung gewerblicher öffentlicher Dienste, wie die „Régie intéressée“, bei der die Gebietskörperschaft ein Privatunternehmen mit dem Betreiben des Dienstes beauftragt, aber die finanzielle Verantwortung für den Betrieb trägt, während der Betreiber eine pauschale Vergütung erhält, die sich um eine Beteiligung am Ergebnis erhöht.

Die Übertragung gewerblicher öffentlicher Dienste trifft man insbesondere in den Bereichen Wasserversorgung und -entsorgung, dem Einsammeln und Aufbereiten von Hausmüll oder beim Betrieb von Skiliften in Wintersportorten an. Partner der Gebietskörperschaften sind dann in der Regel große Konzerne oder Tochtergesellschaften großer Industrie- oder Dienstleistungskonzerne, die oft weitgehend international tätig sind. Die Unternehmen, denen die Dienste übertragen werden, sind an die Gebietskörperschaften, die ihnen diese Dienste übertragen, durch einen Vertrag gebunden, dessen Laufzeit im Bereich Wasserversorgung, Abwasserentsorgung und Hausmüll auf zwanzig Jahre befristet ist. Sie müssen der Körperschaft jedes Jahr einen Bericht vorlegen, der die Rechnungslegung des übertragenen Dienstes und eine Analyse seiner Qualität enthält.

Der Anteil privater Unternehmen an der Verwaltung von gewerblichen Dienstleistungen der Gebietskörperschaften beläuft sich beispielsweise im Bereich Wasserversorgung auf 72% und bei der Abwasserentsorgung auf 44% vom Umsatz. Beim öffentlichen Nahverkehr beträgt der Anteil privater Unternehmen 68% der Betriebe.

1.3 Innerhalb dieses breiten Spektrums, das vom direkten Betreiben gewerblicher Dienste der öffentlichen Hand durch die Gebietskörperschaften bis zur Übertragung des Betriebes auf ein Privatunternehmen reicht, können nur zwei - und das gewiss in unterschiedlichem Maße - für sich die Eigenschaft eines lokalen öffentlichen Unternehmens in Anspruch nehmen. Hierbei handelt es sich einmal um Regiebetriebe mit finanzieller Autonomie und juristischer Persönlichkeit und zum anderen um lokale gemischtwirtschaftliche Unternehmen.

1.3.1 Regiebetriebe mit finanzieller Autonomie und Rechtspersönlichkeit werden durch Beschluss des Gemeinderates gegründet. Der Beschluss legt die Bestimmungen für die Geschäftsordnung und die ursprüngliche finanzielle Ausstattung des Regiebetriebs fest. Letztere entspricht dem Gegenwert der Forderungen und Sach- oder Bareinlagen der Gebietskörperschaft, der der Regiebetrieb zugeordnet ist.

Ungeachtet ihrer Bezeichnung sind Regiebetriebe mit finanzieller Autonomie und Rechtspersönlichkeit echte wirtschaftliche Unternehmen, die von einem Verwaltungsrat und einem Geschäftsführer geleitet werden. Die Mitglieder des Verwaltungsrates, der sich bis zu einem Drittel aus kommunalen oder nationalen Amtsträgern zusammensetzt, werden vom Gemeinderat ernannt. Der Geschäftsführer wird auf Vorschlag des Bürgermeisters und nach Stellungnahme des Verwaltungsrates ebenfalls vom Gemeinderat ausgewählt. Die Aufgaben der Rechnungsführung des Regiebetriebs werden einem öffentlichen Kassensführer anvertraut, der entweder ein Beamter der obersten Finanzbehörde ist oder ein spezieller Rechnungsführer, der vom Präfekten auf Vorschlag des Verwaltungsrates und nach Stellungnahme des Leiters des Finanzamtes ernannt wird.

Die Bücher der Regiebetriebe werden nach den Bedingungen geführt, die in einem Kontenplan festgelegt sind, der dem allgemeinen Kontenrahmen entspricht. Nach Ende des Rechnungsjahres wird der vom Rechnungsführer ausgearbeitete Abschluss als Anhang eines Berichts des Geschäftsführers, der alle Informationen über die Tätigkeit des Regiebetriebs im Laufe des Rechnungsjahres beschreibt und zu ergreifende Maßnahmen aufführt, dem Verwaltungsrat vorgelegt. Der Abschluss wird zur Information der Gebietskörperschaft vorgelegt, zu der der Betrieb gehört.

Die für kommunale Regiebetriebe festgelegten Regeln gelten für Regiebetriebe von Departements und - seit dem Gesetz vom 12. Juli 1999 - für Regiebetriebe, die von anderen Gebietskörperschaften und öffentlich-rechtlichen Einrichtungen der interkommunalen Zusammenarbeit zum Betreiben gewerblicher öffentlicher Dienste eingerichtet werden können. Zwei Arten von Regiebetrieben mit finanzieller Autonomie und Rechtspersönlichkeit - Regiebetriebe des öffentlichen Nahverkehrs und der Strom- und Gasversorgung - unterliegen jedoch ganz speziellen gesetzlichen Bestimmungen.

1.3.2 Gemischtwirtschaftliche Unternehmen

Gebietskörperschaften sind berechtigt, im Rahmen der ihnen vom Gesetz zugestandenen Kompetenzen lokale gemischtwirtschaftliche Unternehmen zu gründen, in denen sie zusammen mit einer oder mehreren Privatpersonen und gegebenenfalls weiteren Körperschaften des öffentlichen Rechts gemeinsam Gesellschafter sind. Gemischtwirtschaftliche Unternehmen (GUs) haben die Rechtsform von Aktiengesellschaften, die dem Gesetz von 1966 über Handelsgesellschaften unterliegen, unter dem Vorbehalt der Besonderheiten, die sich aus dem Gesetz vom 7. Juli 1983 ergeben, durch das sie geschaffen wurden.

Gebietskörperschaften und ihre Gruppierungen dürfen insgesamt nicht weniger als 50% und nicht mehr als 80% des Gesellschaftskapitals eines GU halten. Die Regel der Mehrheitsbeteiligung der Gebietskörperschaften gilt hingegen nicht für zwei Kategorien von GUs: Gemischtwirtschaftliche Unternehmen, deren Zweck die Verwaltung und das Ausrichten kostenpflichtiger sportlicher Aktivitäten ist, und GUs für das Ausrüsten und den Betrieb von Skiliften, die vor dem Gesetz vom 7. Juli 1983 gegründet wurden. Darüber hinaus ist zu beachten, dass ausländische Gebietskörperschaften unter Vorbehalt eines Abschlusses eines Vertrages zwischen den betreffenden Staaten, sich am Kapital von lokalen gemischtwirtschaftlichen Unternehmen beteiligen können, deren Zweck der Betrieb öffentlicher Dienste ist, die im gemeinsamen Interesse liegen.

a) Der Kompetenzbereich lokaler gemischtwirtschaftlicher Unternehmen geht über das bloße Betreiben gewerblicher öffentlicher Dienste hinaus, da er sich auch auf die Realisierung von Raumordnungs- und Baumaßnahmen erstreckt sowie nach dem Wortlaut des Gesetzes vom Juli 1983 auch auf „alle anderen Aktivitäten von allgemeinem Interesse“. Die Gründung eines GU aus Gründen des allgemeinen Interesses, das Aktivitäten in einem wettbewerbsorientierten Sektor betreibt, wird vom Verwaltungsrichter jedoch nur genehmigt, wenn diese Tätigkeit die Deckung des Bedarfs der Bevölkerung zum Ziel hat und es an privaten Initiativen mangelt. Die Gründung eines GU, das mit dem Management eines Hotelkomplexes an einem Wintersportort betraut ist, wurde daher als rechtswidrig eingestuft.

Der Gesellschaftszweck eines gemischtwirtschaftlichen Unternehmens kann mehrere Aktivitäten einschließen, sofern diese sich gegenseitig ergänzen. Weiterhin können sich Gebietskörperschaften und ihre Gruppierungen nicht an einem GU beteiligen, dessen Aktivitäten nicht in den Kompetenzbereich fallen, der ihnen vom Gesetz zugestanden wird. Gemischtwirtschaftliche Unternehmen haben andererseits das Recht, eine Beteiligung am Kapital eines handelsrechtlichen Unternehmens zu übernehmen. Eine derartige Beteiligung muss jedoch Gegenstand einer ausdrücklichen Genehmigung durch die indirekt beteiligte(n) Gebietskörperschaft(en) und ihrer Gruppierungen sein.

Im Bereich Raumordnung und Bauwesen, den traditionellen Sektoren von Aktivitäten lokaler GUs, kann diesen als Auftragnehmern oder Konzessionären der an ihnen beteiligten Gebietskörperschaften die Realisierung von Gebieten anvertraut werden, in denen verschiedene öffentliche Gebäude und Einrichtungen angesiedelt werden sollen, sowie der Bau von Wohn- und Bürogebäuden. Die Bauaktivitäten der GUs werden allerdings im wesentlichen im Bereich des sozialen Wohnungsbau ausgeübt.

Zur Zeit gibt es 1255 gemischtwirtschaftliche Unternehmen, davon 294 im Bausektor, 316 im Raumordnungsbereich und 622 im Dienstleistungssektor.

Insgesamt beschäftigen diese Unternehmen 60.000 Personen und erzielen einen Umsatz von 70 Milliarden FRF. Ihre Kapitalausstattung beläuft sich auf 11,5 Milliarden FRF, die durchschnittlich zu 64% von Gebietskörperschaften gehalten werden. Beim Betreiben gewerblicher öffentlicher Dienste spielen die GUs eine beachtliche Rolle, insbesondere im öffentlichen Nachverkehr, wo sie 30% des gesamten Netzes abdecken, bei der Parkplatzverwaltung mit einem Anteil von 20% am nationalen Bestand oder beim Betreiben von Skiliften, wo 20% des Umsatzes auf sie entfällt. Dagegen sind weniger als 20 GUs, 17 um genau zu sein, im Bereich Wasserversorgung und -entsorgung tätig.

b) Die Aufgaben, die den lokalen GUs von den Gebietskörperschaften, die an ihnen beteiligt sind oder nicht, anvertraut werden, müssen Gegenstand von Verträgen mit diesen Gebietskörperschaften sein. Seit 1993 unterliegen lokale gemischt-wirtschaftliche Unternehmen für die Ausführung ihrer Arbeiten den Prinzipien der Veröffentlichungspflicht und der Ausschreibung, die von den Gesetzen über Aufträge der öffentlichen Hand vorgeschrieben werden.

GUs werden von einem Verwaltungsrat geführt, in dem jede beteiligte Gebietskörperschaft das Recht auf mindestens einen Vertreter hat. Die Sitze werden proportional zu dem von den jeweiligen Gebietskörperschaften oder Gruppierungen gehaltenen Kapital verteilt. Die beschlussfassenden Organe der beteiligten Gebietskörperschaften nehmen zum schriftlichen Bericht Stellung, der ihnen mindestens einmal pro Jahr von ihren Vertretern vorgelegt wird. Darüber hinaus erhält auch der Gemeinderat jeder beteiligten Gebietskörperschaft einen Finanzbericht, den jedes GU, das vertraglich mit der Durchführung von Immobilienkäufen oder dem Errichten von Bauwerken oder Gebäuden beauftragt ist, jedes Jahr erstellen muss. Der Bericht enthält insbesondere die Rohbilanz und die kurzfristige, aktualisierte Finanzplanung des Betriebs.

Lokale GUs haben einen oder mehrere Wirtschaftsprüfer und unterliegen außerdem der Überprüfung durch den Präfekten, dem sie die Jahresabschlüsse und ihre Beschlüsse vorlegen müssen. Des weiteren unterliegen sie der Prüfung durch die regionalen Rechnungskammern.

2. Die regionalen und territorialen Rechnungskammern

Die regionalen Rechnungskammern wurden durch das Gesetz vom 2. März 1982 über die Rechte und Freiheiten der Kommunen, Departements und Regionen geschaffen, das die Regelung außer Kraft setzte, nach der Entscheidungen der Gebietskörperschaften der vorherigen Zustimmung durch den Präfekten bedurften. Im Gegensatz zur Lockerung der Bevormundung der Gebietskörperschaften hat das

Gesetz den in jeder Region eingerichteten Rechnungskammern die Prüfung der lokalen Finanzen anvertraut, die bis zu diesem Zeitpunkt für die bedeutendsten Rechnungslegungen vom staatlichen Rechnungshof wahrgenommen wurde.

2.1 Organisation und Arbeitsweise

Die 24 regionalen Rechnungskammern, zu denen noch die territorialen Rechnungskammern von Neukaledonien und Französisch-Polynesien hinzukommen, sind unabhängige Institutionen, deren Mitglieder nicht absetzbare hohe Beamte des Richterstandes sind. Zur Zeit sind 350 dieser hohen Beamten an den Rechnungskammern beschäftigt.

Den Vorsitz über die regionalen Rechnungskammern haben hohe Beamte des Richterstandes die Mitglieder des Rechnungshofes sind. Diese werden auf Empfehlung des ersten Vorsitzenden des Rechnungshofes vom Präsidenten der Republik ernannt werden. Die Nominierungen werden entweder unter den Mitgliedern des Rechnungshofes oder unter den Mitgliedern der regionalen Rechnungskammern ausgesprochen, wobei mindestens ein Drittel und höchstens zwei Drittel der Präsidentenämter der regionalen Rechnungskammern von Beamten der einen oder anderen Herkunft besetzt werden.

Die sonstigen Mitglieder der regionalen Rechnungskammern werden normalerweise unter den Absolventen der staatlichen Hochschule für öffentliche Verwaltung (*Ecole Nationale d'Administration-E.N.A.*) bei Studienabschluss ausgewählt. Weiterhin werden auch außerordentliche Stellenausschreibungen organisiert, durch die jedes Jahr bestimmte andere Beamte berücksichtigt werden.

Die Kammern sind sehr unterschiedlich groß, denn die Zahl ihrer Mitglieder reicht von 5 für das Limousin bis 50 für die Region Ile de France. Sie sind - mit Ausnahme der kleinsten unter ihnen - in Sektionen unterteilt, die von Sektionspräsidenten geleitet werden, dem obersten Dienstgrad der Räte (Beisitzer) der regionalen Rechnungskammern.

Die Mitglieder der Rechnungskammern werden bei ihren Kontrollaufgaben von Prüfungsassistenten unterstützt, bei denen es sich um Bedienstete des Staates oder der Gebietskörperschaften handelt, die von ihrer ursprünglichen Behörde zu den regionalen Rechnungskammern abgestellt werden. In jeder Kammer werden einem oder mehreren Mitgliedern die Funktionen eines Vertreters des öffentlichen Interesses (*Commissaire du Gouvernement*) übertragen, der damit beauftragt ist, unter der Weisungsbefugnis des Oberstaatsanwalts des Rechnungshofes ein Rechtsgutachten zu den Arbeiten der Kammer abzugeben.

Die in der Regel im Vierjahresrythmus durchgeführten Prüfungen sind Gegenstand einer jährlichen oder sogar mehrjährigen Planung. Sie werden im wesentlichen auf der Grundlage von Belegen für Ausgaben und Einnahmen durchgeführt, die die öffentlichen Rechnungsführer der Gebietskörperschaften der Kammer vorlegen müssen. Es werden aber auch Untersuchungen vor Ort am Sitz der geprüften Körperschaft durchgeführt.

Die Mitglieder der Rechnungskammer verfügen zur Durchführung ihrer Prüfungen über die weitreichendsten Vollmachten, insbesondere, was die Einsichtnahme von Unterlagen betrifft. Die Unterstützung durch Sachverständige bei Nachforschungen fachspezifischer Art ist ebenfalls vorgesehen. Die Kammer kann auch alle Vertreter der geprüften Gebietskörperschaften oder Staatsbedienstete, deren Anhörung für erforderlich befunden wird, vorladen.

Die von dem oder den mit der Prüfung beauftragten Beamten gemachten Feststellungen werden in einem Bericht zusammengefasst, der der Kammer oder der Sektion vorgelegt wird. Diese entscheidet dann im Kollegialverfahren mit einfacher Mehrheit über jede einzelne Beanstandung, nachdem sie die schriftlichen Anmerkungen oder Schlussfolgerungen des „Commissaire du Gouvernement“ zur Kenntnis genommen hat.

Die regionalen Rechnungskammern sind in der Ausübung ihrer Kompetenzen unabhängig, aber durch zahlreiche funktionelle und institutionelle Verknüpfungen mit dem staatlichen Rechnungshof verbunden. Einige von ihnen wurden bereits erwähnt, wie etwa die Zugehörigkeit der Präsidenten der regionalen Rechnungskammern zum hohen Beamtenstab des Rechnungshofes und die Rolle des Oberstaatsanwalts am Rechnungshof bei der Orientierung und Harmonisierung der Tätigkeit derjenigen Mitglieder, an die die Aufgaben der Staatsanwaltschaft an den Rechnungskammern übertragen wurden.

Der Rechnungshof ist außerdem Berufungsinstanz für die justizförmigen Urteile der regionalen Kammern über die Rechnungslegung der Rechnungsführer und widmet einen Teil seines öffentlichen Berichts den von ihnen formulierten Bemerkungen über die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gebietskörperschaften. Ein Verbindungsausschuss zwischen dem Rechnungshof und den regionalen Rechnungskammern sorgt für die Koordination der Arbeiten unter den beiden Instanzen der Finanzgerichtsbarkeit. Der oberste Rat der regionalen Rechnungskammern, dessen Vorsitz der erste Vorsitzende des Rechnungshofes hat und der sich aus den Mitgliedern der regionalen Rechnungskammern zusammensetzt, ist seinerseits für die berufliche Laufbahn der Räte der regionalen Rechnungskammern zuständig. Der Rechnungshof ist schließlich mit der ständigen Aufsicht über die regionalen Rechnungskammern betraut.

2.2 Die Kompetenzen

Die Tätigkeit der regionalen Rechnungskammern erstreckt sich auf alle Gebietskörperschaften ihres jeweiligen Zuständigkeitsbereichs - Region, Departements, Kommunen - sowie auf öffentliche Einrichtungen der interkommunalen Zusammenarbeit (Gemeindeverbände, Zweckverbände usw.) und öffentliche Einrichtungen auf lokaler Ebene (Krankenhäuser, Sozialwohnungsämter und Schulen). Zu dieser obligatorischen Zuständigkeit kommt die fakultative Prüfung von Organisationen hinzu, die öffentliche Gelder erhalten. Den regionalen Rechnungskammern ist vom Rechnungshof auch die Prüfung bestimmter öffentlicher Einrichtungen auf nationaler Ebene, wie Universitäten oder Landwirtschaftskammern, übertragen worden.

Die regionalen Rechnungskammern erfüllen drei wesentliche Arten von Aufgaben.

2.2.1 Die gerichtsförmige Rechnungsprüfung

Die regionalen Rechnungskammern urteilen innerhalb ihres Zuständigkeitsbereichs über alle Rechnungsabschlüsse der öffentlichen Rechnungsführer der Gebietskörperschaften und ihrer öffentlichen Einrichtungen. Seit 1988 ist hingegen die Prüfung der Bücher kleiner Gebietskörperschaften den leitenden Beamten der Finanzverwaltung anvertraut. Hierbei handelt es sich um Kommunen und Gruppierungen von Kommunen, deren Einwohnerzahl unter 2.000 liegt und deren ordentliche Verwaltungseinnahmen unter 2 Millionen FRF liegen.

Die gerichtsförmige Rechnungsprüfung ist die Hauptaufgabe der regionalen Rechnungskammern und begründet ihren Status als (Finanz)Gerichtsbarkeit. Ihr Ziel ist es, zu prüfen, ob die Bücher, die der Kammer jedes Jahr von den öffentlichen Rechnungsführern vorgelegt werden müssen, ordnungsgemäß geführt werden und ob die öffentlichen Rechnungsführer die Kontrollen von Ausgaben und Einnahmen, zu denen sie unter Androhung der Haftung mit ihrem persönlichen Vermögen verpflichtet sind, korrekt durchgeführt haben.

Die Urteile, mit denen die Kammern über die Rechnungslegung der öffentlichen Rechnungsführer entscheiden, können im Rahmen eines schriftlichen kontradiktorischen Verfahrens, das sich aus einem vorläufigen und einem definitiven Abschnitt zusammensetzt, gegen diese einen Erstattungsbeschluss verhängen, d.h. von ihnen die Rückzahlung von Summen, die aufgrund ihrer Nachlässigkeit fälschlicherweise gezahlt oder nicht eingetrieben wurden, verlangen. Wenn gegen den Rechnungsführer auf Anhieb oder erst nach Abschluss des kontradiktorischen

Verfahrens nichts Belastendes vorliegt, entlastet ihn die Kammer von seiner Buchführung und erteilt ihm dann auch einen Entlastungsbescheid, wenn er aus seinem Amt ausgeschieden ist. Gegen die endgültigen Urteile der regionalen Kammern kann vor dem Rechnungshof Berufung eingelegt werden.

1999 wurden von den regionalen Rechnungskammern für die etwa 70.000 Rechnungslegungen der öffentlichen Hand, die in ihre Zuständigkeit fallen, 17.500 Urteile gesprochen und etwas mehr als 600 Rückerstattungsbescheide über einen Gesamtbetrag von 208 Millionen FRF erlassen. Gegen 29 definitive Urteile wurde Einspruch eingelegt.

Neben der Prüfung der Bücher von öffentlichen Rechnungsführern erstrecken sich die richterlichen Aktivitäten der regionalen Rechnungskammern insbesondere auf die Verhängung von Bußgeldern gegen öffentliche Rechnungsführer für Verspätungen bei der Vorlage ihrer Bücher oder der Reaktion auf Anordnungen, die gegen sie formuliert wurden. Weiterhin umfassen sie die Erklärung und Untersuchung von sogenannten „gestions de fait“, die im Führen und Aufbewahren von öffentlichen Geldern der Gebietskörperschaften durch Personen bestehen, die keine gesetzliche Ermächtigung hierzu haben. Die Kammer prüft die von den Personen, die sie zu „comptables de fait“ erklärt hat, vorgelegten Bücher gemäß denselben Bedingungen wie die Bücher von offenkundigen Rechnungsführern. Gegen die Rechnungsführer ohne Ermächtigung kann also auch ein Erstattungsbeschluss verhängt werden. Die Kammer ist darüber hinaus befugt, diese zu einem Bußgeld zu verurteilen.

2.2.2 Die Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung

Die regionalen Rechnungskammern sind befugt, die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gebietskörperschaften und ihrer öffentlichen Einrichtungen zu prüfen. Diese Prüfung, deren Inhalt - um ganz offen zu sein - bislang durch das Gesetz nie explizit geklärt wurde, konzentriert sich gleichzeitig auf die Ordnungsmäßigkeit, die Wirtschaftlichkeit und die Sparsamkeit der Wirtschaftsführung. Die Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung, die in der Regel zeitgleich mit der gerichtsförmigen Rechnungsprüfung erfolgt, aber auch von dieser getrennt sein kann, wird üblicherweise auf Initiative der Kammer durchgeführt, kann aber auch auf begründeten Antrag des Präfekten oder einer territorialen Behörde erfolgen.

Die Planung von Arbeiten der regionalen Kammern im Bereich von Prüfungen der Haushalts- und Wirtschaftsführung erfolgt ausschließlich auf ihre eigene Initiative. Sie bemühen sich hingegen darum, über den Verbindungsausschuss zwischen dem

Rechnungshof und den regionalen Rechnungskammern ihre Prüfungen untereinander und mit dem Rechnungshof zu koordinieren, indem sie gemeinsame Themen der Überprüfung definieren und nationale Untersuchungen durchführen. Zum Abschluss der Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung erhält die geprüfte Gebietskörperschaft ein definitives Beanstandungsschreiben nach einem - im wesentlichen schriftlichen - kontradiktorischen Verfahren, das zunächst aus einem Prüfungsabschlussgespräch zwischen dem berichtenden Prüfer und dem amtierenden anweisungsberechtigten Beamten und gegebenenfalls seinen Vorgängern besteht; danach erfolgt die Zustellung eines vertraulichen vorläufigen Beanstandungsschreibens nach vorheriger Beratung an den amtierenden anweisungsberechtigten Beamten, wobei eine Kopie dieses Schreibens bezüglich der die früheren anweisungsberechtigten Beamten betreffenden Beanstandungen auch an diese geschickt wird sowie an jede weitere betroffene Person. Nach Prüfung der schriftlichen Antworten dieser Personen und gegebenenfalls einer von ihnen gewünschten Anhörung entscheidet die Kammer über einen zweiten Bericht des ermittelnden Prüfers und formuliert die definitiven Beanstandungen, die an den amtierenden anweisungsberechtigten Beamten geschickt werden.

Dieser ist seit dem Gesetz vom 15. Januar 1990 verpflichtet, die Beanstandungen der beschlussfassenden Versammlung der Gebietskörperschaft vorzulegen. Diese Beanstandungen können somit jedem zugänglich gemacht werden, der dies wünscht.

Dieser öffentliche Charakter, der den Beanstandungsschreiben der regionalen Rechnungskammern über die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gebietskörperschaften verliehen wurde, ist ein wesentlicher Aspekt für ihre Tätigkeit, da sie die Gebietskörperschaften nicht unmittelbar dazu zwingen können, die festgestellten Unregelmässigkeiten und Mängel auszuräumen. Die Veröffentlichung der markantesten Beanstandungen der Haushalts- und Wirtschaftsführung durch die regionalen Kammern im Jahresbericht des Rechnungshofes ist unter diesem Gesichtspunkt ein besonders wichtiges Element.

Die Prüfung der Wirtschaftsführung durch die regionalen Rechnungskammern erstreckt sich auch auf Organisationen ohne öffentlichen Rechnungsführer, denen die Gebietskörperschaften und ihre öffentlichen Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung von mehr als 10.000 FRF zukommen lassen oder an denen sie mehr als die Hälfte des Kapitals oder der Stimmen in Beschlussfassungsorganen halten oder bei denen sie einen vorherrschenden Einfluss auf Entscheidungen oder Wirtschaftsführung ausüben.

Die Prüfung der Wirtschaftsführung dieser Organisationen - im wesentlichen Verbände und lokale gemischtwirtschaftliche Unternehmen - erfolgt parallel zur

Prüfung ihrer Bücher nach Verfahrensregeln, die denen ähneln, die für Gebietskörperschaften gelten, wobei der bedeutendste Unterschied darin besteht, dass die Prüfung in erster Linie vor Ort erfolgt, da die Bücher und Belege für Ausgaben und Einnahmen dieser Organisationen nicht der Kammer vorgelegt werden, wie es bei den Gebietskörperschaften und lokalen öffentlichen Einrichtungen der Fall ist.

Wenn die finanzielle Unterstützung einer dieser Organisationen durch eine Gebietskörperschaft in Form einer Subvention erfolgt, die nicht mehr als 50% der gesamten Ressourcen des Begünstigten ausmacht, ist die Prüfung jedoch ausschliesslich auf die Verwendung der Subvention begrenzt.

1999 wurden 800 definitive Beanstandungsschreiben von den Kammern an Gebietskörperschaften und andere geprüfte Organisationen geschickt.

Darüber hinaus können die regionalen Rechnungskammern seit 1995 im Rahmen der Prüfung der Rechnungslegung einer Gebietskörperschaft bei einem Unternehmen, an das ein öffentlicher Dienst übertragen wurde, die Bücher überprüfen, die es der Gebietskörperschaft vorgelegt hat, die ihm den Dienst übertragen hat.

2.2.3 Die verwaltungstechnische Prüfung von Haushaltsvorgängen

Infolge der Freiheit, die den Gebietskörperschaften 1982 zugestanden wurde, unterliegen deren Haushaltsentscheidungen nicht mehr der vorherigen Prüfung durch den Präfekten. Dieser muss jedoch in bestimmten Fällen die regionale Rechnungskammer damit betrauen. Letztere gibt dann ihre Vorschläge innerhalb begrenzter Fristen in Form einer öffentlichen Bekanntmachung ab.

Als ursprüngliche Aufgabe der Finanzgerichtsbarkeit erfolgt die Prüfung von Haushaltsvorgängen, zu denen die Kammern 1999 1.193 Stellungnahmen abgegeben haben, in vier Fällen:

Wenn der Haushaltsentwurf einer Gebietskörperschaft nicht vor dem 31. März des Rechnungsjahres angenommen wurde, arbeitet die vom Präfekten angerufene Kammer im Laufe des Monats Vorschläge für die Aufstellung des Haushalts aus. Der Präfekt stellt den Haushalt auf der Grundlage dieser Vorschläge fest, von denen er jedoch auch abweichen kann.

Der Vertreter des Staates muss ebenfalls die Kammer anrufen, wenn eine Gebietskörperschaft einen unausgeglichenen Haushalt verabschiedet hat oder wenn die Ausgeglichenheit aufgrund der Unterbewertung einer Ausgabe oder der Überbewertung einer Einnahme nur scheinbar gegeben ist. Die Kammer schlägt der

Gebietskörperschaft innerhalb einer einmonatigen Frist die erforderlichen Maßnahmen für die Wiederherstellung des Haushaltsgleichgewichts vor. Letztere muss ihrerseits innerhalb eines Monats über die Vorschläge der Kammer entscheiden und die Kammer fordert den Präfekten auf, den Haushalt zu regeln, falls die Gebietskörperschaft diesen Vorschlägen nicht oder nur zum Teil folgt.

Die Kammer wird ebenfalls vom Präfekten angerufen, wenn der Abschluss der kommunalen Rechnungen ein Defizit von 10% der ordentlichen Verwaltungseinnahmen aufweist, wenn es sich um eine Kommune mit weniger als 20.000 Einwohnern handelt, und von 5% in allen anderen Fällen.

Die Kammer schlägt der Gebietskörperschaft innerhalb einer Frist von einem Monat die für die Wiederherstellung des Haushaltsgleichgewichts erforderlichen Maßnahmen vor und legt einen Zeitraum fest, in dem die Bereinigung des Defizits erfolgen muss. Der Präfekt ist im Anschluss hieran verpflichtet, der Kammer die Haushalte der Rechnungsjahre vorzulegen, in denen das Defizit abgebaut werden soll. Wenn die Kammer bei der Prüfung dieser Haushalte feststellt, dass die Gebietskörperschaft keine ausreichenden Berichtigungsmaßnahmen ergriffen hat, schlägt sie dem Präfekten innerhalb eines Monats die erforderlichen Maßnahmen vor. Der Präfekt regelt dann den Haushalt anhand dieser Vorschläge, von denen er jedoch abweichen kann.

Wenn die Mittel, die es ermöglichen, eine zwingende Ausgabe zu begleichen, nicht im Haushalt veranschlagt worden sind, können der Präfekt, aber auch der öffentliche Rechnungsführer oder der Gläubiger die Kammer anrufen. Wenn die Kammer den obligatorischen Charakter der Ausgabe anerkennt und das Fehlen der erforderlichen Mittel feststellt, richtet sie innerhalb eines Monats eine Mahnung an die Gebietskörperschaft. Wenn diese Mahnung ohne Wirkung bleibt, fordert die Kammer den Präfekten auf, die Ausgabe einzutragen, indem sie ihm gegebenenfalls die erforderlichen Maßnahmen zur Aufrechterhaltung des Haushaltsgleichgewichts vorschlägt.

2.2.4 Weitere Aufgaben der regionalen Rechnungskammern

Neben den drei großen Zuständigkeitsbereichen, die soeben ausgeführt wurden, sind die regionalen Rechnungskammern gehalten, auf Anruf des Präfekten in einer Reihe von Fällen durch Stellungnahmen einzuschreiten. So kann der Präfekt der Kammer zur Stellungnahme die Vereinbarungen über die Übertragung von öffentlichen Diensten vorlegen, die Entscheidungen von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen, wenn diese so beschaffen sind, dass den beteiligten Gebietskörperschaften ein finanzielles Risiko droht, sowie Vereinbarungen über die

öffentliche Auftragsvergabe. In diesen drei Fällen hat die Kammer für ihre Stellungnahme eine Frist von einem Monat.

3. Die Prüfung lokaler öffentlicher Unternehmen: Vorstellung von Fallbeispielen gemischtwirtschaftlicher Unternehmen

Kontrollieren bedeutet nach der Definition des französischen Wörterbuchs Robert „beherrschen und dominieren“.

Wir Prüfer befassen uns mit dermaßen vielen Beanstandungen von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen, dass man sich berechtigter Weise fragen kann, wie gut wir dieses Thema beherrschen, denn es ist angesichts der Gemischtheit der Wirtschaftsführungen, die sie mit sich bringen (Beteiligungen von öffentlich-rechtlichen und privaten Organisationen in einem gewerblichen Unternehmen) ausgesprochen komplex.

Die Prüfung von Unternehmen der lokalen Ebene, wie zum Beispiel gemischtwirtschaftlicher Unternehmen, erfordert zwangsläufig eine Analyse ihres Zwecks, ihrer verwaltungstechnischen und finanziellen Funktionsweise und, aufgrund ihrer Besonderheit, eine Analyse der vereinbarten oder vertragsmäßigen Dienstleistungen, die sie für die Gebietskörperschaften, ihre Hauptaktionäre oder Kunden, erbringen. Durch diese Analyse soll unter anderem festgestellt werden, dass diese Vereinbarungen in juristischer, finanzieller und wirtschaftlicher Hinsicht gemäß den geltenden Gesetzen und Bestimmungen ausgewogen sind. Weiterhin soll sie ermöglichen, eine angemessene Stellungnahme über das Fortführen ihrer Geschäftstätigkeiten auch unter Berücksichtigung des finanziellen Gleichgewichts der Gebietskörperschaften abzugeben.

Das hier vorgeschlagene Konzept zielt darauf ab, zusammenfassend die wichtigsten Einwände gegen diese Unternehmen darzulegen. Es verfolgt nicht den Zweck und erhebt nicht den Anspruch, eine Anklageschrift gegen diese Einrichtungen zu sein, deren grundsätzlicher Nutzen nicht mehr aufgezeigt oder bewiesen werden muss.

3.1 Die verwaltungstechnische Funktionsweise der gemischtwirtschaftlichen Unternehmen: extrem unterschiedliche Aufgabenbereiche, die zum Teil nicht miteinander vereinbar sind und sich nur schwer mit unzureichendem Eigenkapital erfüllen lassen.

3.1.1 Das Gesetz von 1983 und der Zweck der GU: vom ursprünglichen Zweck zu situationsbedingten Zwecken

A) Das Prinzip der Komplementarität der Tätigkeitsbereiche

- Die Vielfalt der Unternehmenszwecke, die durch offenbar wenig zwingende gesetzliche Bestimmungen begünstigt wird (das Gesetz verlangt lediglich die Komplementarität der Tätigkeitsbereiche), trägt dazu bei, den freien Wettbewerb zu behindern.

Der Umfang und die mangelnde hierarchische Strukturierung des Gesellschaftszweckes eines gemischtwirtschaftlichen Unternehmens scheinen kaum im Sinne der Bestimmungen des Gesetzes vom 7. Juli 1983 zu sein, denen sie unterliegen. Wenn der Gesellschaftszweck, so schreibt es Artikel eins des Gesetzes vor, mehrere Aktivitäten umfasst - seien es das Ausführen von Raumordnungs- oder Baumaßnahmen, das Betreiben von gewerblichen öffentlichen Diensten oder andere Aktivitäten von allgemeinem Interesse -, so müssen diese komplementär sein. Unter komplementär sind gemäß der vom Innenministerium in seinem Rundschreiben vom 16. Juli 1985 formulierten Interpretation „diejenigen zu verstehen, welche die von diesen Diensten erbrachten Leistungen verbessern können“. Derselbe Text unterstreicht, „dass eine rein finanzielle Auslegung des Prinzips der Komplementarität, die zu einer Zusammenfassung von Aktivitäten in einem Unternehmen führt, deren einziges Ziel es ist, ein finanzielles Gleichgewicht zu erreichen, unzulässig ist“. Unter diesen Bedingungen kann das Bemühen um ein bloßes finanzielles Gleichgewicht keinen Vorrang vor der mangelnden Komplementarität der Aufgaben haben, die auf rein satzungsmäßiger Ebene von einem gemischtwirtschaftlichen Unternehmen ausgeübt werden können, es sei denn man will eine reine Unternehmenslogik denen vorziehen, die dem Gesetz von 1966 unterliegen und auf dem Territorium der beteiligten Gebietskörperschaften angesiedelt sind.

- Die Vielfalt der von einem Unternehmen übernommenen Aufgaben kann unklare vertragliche Beziehungen nach sich ziehen, was zu Unregelmäßigkeiten bei der von den Gebietskörperschaften geleisteten finanziellen Unterstützung führen kann.

Die Rechnungskammer der Region Rhône-Alpes konnte 1995 feststellen, dass ein gemischtwirtschaftliches Unternehmen (Grenoble Isère Développement, GID), das vom Departement Isère gegründet wurde und für Bau- und Raumordnungsarbeiten zuständig war, von 1991 bis 1995 Subventionen in Höhe von etwa 147 Millionen FRF ohne Mehrwertsteuer (175 Millionen FRF inkl. Mehrwertsteuer) vom Departement erhalten hatte, als die Aktivitäten übernommen wurden, die zuvor von Verbänden ausgeübt worden waren, die dem Gesetz von 1901 unterliegen und die Wirtschaft des Departements, insbesondere im Ausland, fördern oder Beratungsaufgaben bei Unternehmen wahrnehmen sollten. Unter der Annahme,

dass die Übernahme der gesamten durch den Vertrag vorgesehenen Aufgaben und Aktivitäten durch GID von allgemeinem Interesse sind, hatte die Rechnungskammer darauf hingewiesen, dass dies das Problem der Vereinbarkeit der besagten Aktivitäten, für deren Vergütung vom Departement vergebene Subventionen der Gebührenerhebung bei den Benutzern vorgezogen wurden, mit dem Gesetz vom 24. Juli 1966 über Handelsgesellschaften, aufwerfen, dem die gemischtwirtschaftlichen Unternehmen unterliegen. Die Verflechtung der Aktivitäten von allgemeinem Interesse mit den Raumordnungs- und Bauaktivitäten weist jedoch nicht nur schwach entwickelte interne Beziehungen und mangelnde Synergien auf; die Ausübung dieser Aktivitäten hat es auch ermöglicht, Gewinne zu erzielen, mit denen die Verluste im Zusammenhang mit den traditionellen Aktivitäten von GID ausgeglichen werden konnten. Die Kammer hat dann die Einschätzung vertreten, dass die auf wirtschaftliche Aktivitäten der Gebietskörperschaften anwendbaren Bestimmungen wissentlich umgangen wurden und dass der vom Gesetz gewählte Begriff der Komplementarität nur mit dem Ziel herangezogen wurde, die Bücher des Unternehmens in einem ausgeglichenen Zustand zu erhalten, indem zwischen Aktivitäten verschiedener Art finanzielle Ausgleichs durchgeführt wurden, was ein Umgehen der für wirtschaftliche Aktivitäten der Gebietskörperschaften geltenden Bestimmungen zur Folge hatte und damit den gesamten Vertrag mit Unregelmäßigkeiten behaftete.

B) Missbräuchliche Einsätze gemischtwirtschaftlicher Unternehmen im Auftrag der Gebietskörperschaften

- Tätigkeiten gemischtwirtschaftlicher Unternehmen in Zuständigkeitsbereichen, die nicht den Gebietskörperschaften unterliegen: die Sanierung privater Immobilien in den Bergen und an der Küste (die SAGEST in Tignes).

1996 stellte die Rechnungskammer der Region Rhône-Alpes fest, dass die Gemeinde Tignes ein Vertragswerk mit dem GU „SAGEST“, welches im Bereich Raumordnung und Verwaltung tätig war, abgeschlossen hatte, um die Entwicklung ihres Tourismusstandortes zu fördern. Die Gemeinde beauftragte die besagte SAGEST mit der Durchführung umfangreicher Sanierungsmaßnahmen am Bestand privater Mietwohnungen (Sanierung von 1.600 Wohnungen in 5 Jahren), die Immobilienagenturen zur Verfügung gestellt werden sollten, deren Einschreiten den Vermietungsstand der Wohnungen verbessern sollte. Nach Auffassung der Kommune fiel diese Operation unter das Städtebaugesetz (code de l'urbanisme). Artikel L 300-1 dieses Gesetzes besagt aber, „dass Raumordnung alle Maßnahmen der Gebietskörperschaften bezeichnet, die im Rahmen ihrer Zuständigkeiten darauf abzielen, Aktivitäten oder Geschäfte auszuführen oder zu genehmigen und die

Harmonisierung dieser Aktivitäten oder Geschäfte sicherzustellen“. Die Rechnungskammer war deshalb der Ansicht, dass die Gemeinde in keinem Fall eine Zuständigkeit, die sie selbst nicht hat, an ein gemischtwirtschaftliches Unternehmen übertragen kann.

- Einmischungen in den Bereich der öffentlichen Wirtschaftsführung: das Beispiel des gemischtwirtschaftlichen Unternehmens von Châtel.

Im Jahr 2000 stellte die Rechnungskammer bei der Prüfung der Bücher der Gemeinde Châtel und ihres gemischtwirtschaftlichen Unternehmens fest, dass die Gebietskörperschaft die Betreibergesellschaft der Skilifte dafür in Anspruch genommen hatte, ohne vertragliche Grundlage die Verwaltung der Parkplätze und andere gewerbliche Dienstleistungen zu übernehmen, um Gebühren einzuführen, die in keiner Verbindung zu deren finanziellem Gleichgewicht standen. Der entgangene Gewinn des Unternehmens wurde in entsprechender Höhe durch Subventionen oder die direkte Übernahme von Ausgaben in den Gemeindehaushalt ausgeglichen.

C) Verwaltungstechnische Überlegungen oder geschäftliche Überlegungen?

- Die Beziehungen zu den Auftraggebern weisen gelegentlich mangelnde Autonomie der Unternehmen gegenüber den an ihnen beteiligten Gebietskörperschaften auf: der Fall des GU „Grenoble Isère Développement“.

Wir haben eben bereits über das Unternehmen GID gesprochen, das Aktivitäten übernommen hatte, die bis zu diesem Zeitpunkt von Verbänden ausgeübt worden waren. Es sei darauf hingewiesen, dass die Tätigkeiten des Unternehmens von 1991 bis 1994, welche die Vereinnahmung von Subventionen ermöglicht hatten, ohne vertragliche Grundlage ausgeführt wurden. Man darf sich mit gutem Grund die Frage stellen, ob das Unternehmen die Wahl hatte, die Übernahme der Aktivitäten ohne vertragliche Grundlage abzulehnen, da doch durch diese Aktivitäten neue Mittel erzeugt werden konnten, die eine Wiederherstellung ihres finanziellen Gleichgewichts ermöglichten.

- Die Beziehungen zwischen gemischtwirtschaftlichen Unternehmen und ihren Tochtergesellschaften: das Beispiel der SOVAMEUSE und der Aktiengesellschaft „Lombut“.

Die Beteiligungen eines GU am Kapital privater Unternehmen ist auf der Grundlage des Gesetzes vom 29. Januar 1993 zulässig. Wenn der Gesellschaftszweck der Tochtergesellschaft jedoch nicht dem Gesellschaftszweck des GU entspricht, lastet ein finanzielles Risiko auf den an ihm beteiligten Gebietskörperschaften. Der staatliche Rechnungshof hat in seinem öffentlichen Bericht des Jahres 1995

bezüglich der GUs im Bereich Raumordnung darauf hingewiesen, „dass die finanzielle Anfälligkeit bestimmter Raumordnungsunternehmen durch Tochtergesellschaften, die Bau- und Verkaufsaktivitäten wahrnehmen deren Risiken größer sind als bei Raumordnungsprojekten, erhöht wird.... Der Gesellschaftszweck der GUs muss auf die Zuständigkeitsbereiche der öffentlich-rechtlichen Körperschaften beschränkt bleiben und darf sich im Normalfall nicht auf Bauträgergeschäfte erstrecken, sofern es nicht ausnahmsweise an privater Initiative mangelt...“.

Im dritten Teil dieses Referates werden wir an der Vorstellung des Falls der Sovameuse und ihrer Tochtergesellschaft Lombut sehen, dass GUs nicht unerhebliche Risiken eingehen, wenn sie in Erwägung ziehen, der Realisierung eines Vorhabens den Vorrang zu geben, deren gewerblicher Erfolg von externen Faktoren abhängt, wie beispielsweise der Änderung der Bestimmungen für den Import von Müll durch eine Regierung.

- Die Aktivitäten dieser Unternehmen im eigenen Namen sind im Allgemeinen kaum entwickelt.

Unter diesen Bedingungen ist es kaum überraschend, dass GUs zögern, im eigenen Namen Aktivitäten zu entwickeln, für die ein Risiko eingegangen werden muss, auch wenn ihre finanzielle Tragweite in der Regel gering ist.

Deshalb ist es selten, dass diese Aktivitäten im eigenen Namen mehr als 10% vom Umsatz der besagten GUs ausmachen.

3.1.2 Das Gesellschaftskapital

- A) Die gesetzlich vorgeschriebenen Maßstäbe reichen oft für eine solide Finanzbasis der gemischtwirtschaftlichen Unternehmen nicht aus.

- Eine geringe Kapitalausstattung in Relation zur Bedeutung und Anzahl der für Rechnung der Gebietskörperschaften erfüllten Aufgaben.

Das Gesetz sieht für gemischtwirtschaftliche Verwaltungsgesellschaften ein Gesellschaftskapital von 250.000 FRF vor, für Unternehmen im Raumordnungsbereich 1 Mio. FRF und im Bauwesen von 1,5 Mio. FRF. In Relation zur Verschuldung der Unternehmen oder zur Höhe ihres Umsatzes erweist sich dieses Kapital als sehr gering und in vielen Fällen als unzureichend, um über mehrere aufeinanderfolgende Geschäftsjahre Verluste zu decken, was gelegentlich dazu führt, dass diese Unternehmen eine Bilanz vorlegen, die den Bestimmungen des Handelsrechts zuwiderläuft oder zumindest Gegenstand von Beanstandungen der Wirtschaftsführung seitens der Finanzgerichtsbarkeit (der Rechnungskammer) sein kann.

- Eine Kapitalausstattung, die zum Teil ordnungswidrig durch Intervention von Einrichtungen erreicht wird, die von den Gebietskörperschaften abhängen, oder Probleme bei der Suche nach echten Partnern aus der privaten Wirtschaft, die sich am Gesellschaftskapital dieser Unternehmen beteiligen.

Es kommt nicht selten vor, dass die Gebietskörperschaft, deren Kapitalbeteiligung an dem gemischtwirtschaftlichen Unternehmen zwischen 50% und 80% liegen muss, in Ermangelung privater Partner Satelliten subventioniert, in der Regel Verbände nach dem Gesetz von 1901, um die Bildung des Gesellschaftskapitals des besagten gemischtwirtschaftlichen Unternehmens zu ergänzen.

So wies die Rechnungskammer der Region Rhône-Alpes 1994 darauf hin, dass der Distrikt Norma sich in Höhe von 79% am Gesellschaftskapital des GU SOGENOR beteiligt hatte. Angesichts der kumulierten Verluste des Unternehmens in Höhe von 6 Mio. FRF in 3 Jahren wurde sein Kapital auf 6 Mio. FRF aufgestockt, von denen etwa 1 Mio. FRF vom Fremdenverkehrsverein, einem Verband nach dem Gesetz von 1901, stammten, die durch eine spezifische Subvention des Distrikts finanziert und ohne ausdrücklichen Beschluss seiner beschlussfassenden Versammlung gezahlt wurden.

Diese Unregelmäßigkeit bringt rechtliche Probleme mit sich. Angesichts der Unfähigkeit, echte Partner zu finden, die bereit gewesen wären, einen Teil der Kapitalausstattung beizusteuern, kommt es dazu, dass die beteiligte Gebietskörperschaft ihr Unternehmen durch Kredite finanziert, die in Form von Kontokorrentkrediten auf Gesellschafterkonten erfolgen, deren Ordnungsmäßigkeit nicht immer offenkundig ist.

B) Fragen bezüglich der Anpassung des Gesellschaftskapitals von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen

- Kontokorrentkredite auf Gesellschafterkonten

Der rechtliche Rahmen, dem die finanziellen Beziehungen zwischen den gemischtwirtschaftlichen Unternehmen und den Gebietskörperschaften unterliegen, wurde durch den Staatsrat (Conseil d'Etat) in einer Reihe seit 1994 ausgesprochenen Entscheidungen abgesteckt. Durch seine Verordnung vom 17. Januar 1994 „Präfekt des Departements Alpes de Hautes-Provence“, hat der Staatsrat geurteilt, dass diese Beziehungen im Prinzip den allgemeinen Regeln für die finanziellen Hilfen unterliegen, die die Gebietskörperschaften privaten Unternehmen gewähren dürfen. Dennoch ermöglicht der vom Gesetz anerkannte spezifische gemischtwirtschaftliche Charakter in zwei wesentlichen Punkten von dieser allgemeinen Regelung abzuweichen. Die erste Abweichung betrifft die Einlage von Kapital, deren grundsätzliche Rechtmäßigkeit vom Staatsrat anerkannt wurde. So erkannte er 1994

die Rechtmäßigkeit von Kapitaleinlagen an, die von Gebietskörperschaften zugunsten von GUs erfolgten, deren Aktionäre sie waren. Die zweite Abweichung bezieht sich auf Kredite, die vertraglich festgelegt sind. Nach Artikel L 1523.2 des C.G.C.T. (Code Générale des Collectivités Territoriales) sind die Beziehungen zwischen Gebietskörperschaften und GUs, wenn es nicht um Dienstleistungen geht, Gegenstand eines Vertrages, der insbesondere die Pflichten beider Parteien und gegebenenfalls den Betrag ihrer finanziellen Beteiligung festlegt. Der Staatsrat hat eingeräumt, dass es sich bei Krediten in laufender Rechnung unter folgenden beiden Vorbehalten um zulässige Einlagen handelt:

- Gegenstand der Unterstützung darf nicht die Realisierung von Dienstleistungen sein (Urteil vom 2. Oktober 1995, Verband „Vivre ensemble à Sanary“),
- Die Einlage muss im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung erfolgen. (Urteil vom 13. September 1995, Departement Alpes Maritimes).

Ein dritter Vorbehalt war bislang noch nicht Gegenstand einer Entschließung des Staatsrates. Er ist das Ergebnis von Verwaltungsgerichtsbeschlüssen: Die Unterstützung darf nur für die Realisierung der Aufgabe erfolgen, die dem GU übertragen wurde. Die Gebietskörperschaft kann ihm nur Kredite in laufender Rechnung für die Finanzierung seiner Aufgabe gewähren und nicht für die Rückzahlung von Schulden oder zur Überbrückung finanzieller Schwierigkeiten, die in keiner Beziehung zur der ihm von der Gebietskörperschaft übertragenen Aufgabe stehen. Insgesamt sieht es so aus, als müssen diese Bestimmungen restriktiv interpretiert werden, insbesondere bezüglich der Bedeutung des Begriffs „finanzielle Beteiligung“, der offensichtlich nichts anderes abdecken kann als Kapitaleinlagen seitens der Gebietskörperschaft, die Aktionärin ist. Die vom Staatsrat gewählte Begründung tendiert in diese Richtung, da das hohe Gericht als Unterstützung, die auf dieser Basis geleistet werden könnte, nur Kredite in laufender Rechnung für die Ausführung der Aufgabe des GU in Erwägung zieht. Daher würde eine Übernahme des betrieblichen Defizits eines GU durch die beteiligte Gebietskörperschaft über das hinausgehen, was der oben erwähnte Text zulässt.

- Die Umgehung von gesetzlichen Bestimmungen: der Fall des gemischtwirtschaftlichen Unternehmens von Châtel und der SATELAM.

Das GU von Châtel wurde 1986 durch die Umwandlung des gleichnamigen GU, das die Konzession für den Betrieb der Skilifte hatte, gegründet. Seit 1987 hat die Gemeinde 17 Mio. FRF an Krediten in laufender Rechnung auf Gesellschafterkonten eingezahlt. 1990 erreichten diese Kredite eine Höhe von 27,5 Mio. FRF. Die Überweisung dieser Kredite war rechtswidrig, da ihr einziger Zweck der Ausgleich von Verlusten aus der Geschäftstätigkeit des Unternehmens war. Diese Kredite konnten nicht zu einer echten Refinanzierung des Unternehmens führen, da es keine privaten Partner gab, die sich langfristig am Kapital beteiligt hätten.

Dieselbe Beanstandung lässt sich für die SATELAM formulieren, ein gemischtwirtschaftliches Unternehmen des Departements Isère, deren Hauptaktionär ein Gemeindeverband von zwei Kommunen ist und das zwischen 1986 und 1995 Verluste von 63 Mio. FRF verzeichnet hat, die zum Teil durch die Überweisungen von Krediten seitens des Gemeindeverbands ausgeglichen wurden.

Diese Sachverhalte - nicht komplementäre Aktivitäten eines GU und unzureichendes Kapital - werden gelegentlich durch den Mangel an Transparenz ihrer Funktionsweise noch verschärft.

3.1.3 Die interne Funktionsweise von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen: eine Führung der Geschäfte, die gelegentlich unter mangelnder Transparenz leidet.

A) Der Verwaltungsrat und sein Vorsitzender

- Das Problem der Vormachtstellung der Vertreter der Gebietskörperschaften

Unter Bezugnahme auf Artikel L.1522-1 des CGCT halten die Gemeinden und andere Gebietskörperschaften getrennt oder zu mehreren über die Hälfte der Stimmen der beschlussfassenden Organe der GUs. Abweichend von Artikel 91 des Gesetzes vom 24. Juli 1966 trägt die zivilrechtliche Haftung, die sich aus der Ausübung eines Mandats der Vertreter ergibt, die Gebietskörperschaft oder die Gruppierung, deren Bevollmächtigte sie sind. Die Gemeinderatsmitglieder, die als Bevollmächtigte handeln, werden nicht als Unternehmer für kommunale Dienstleistungen im Sinne des Wahlrechts betrachtet. Wenn sie jedoch Funktionen übernehmen wollen, die mit einer Vergütung oder bestimmten Vorteilen verbunden sind, muss ihnen dies durch einen ausdrücklichen Beschluss der Versammlung, die sie ernannt hat, genehmigt werden. In einem solchen Beschluss werden der maximale Betrag der Vergütung oder die Vorteile, die sie erhalten können, sowie die Art der Funktionen, durch die diese gerechtfertigt werden, festgelegt. Es kommt nicht selten vor, dass Gemeinderatsmitglieder ohne Beschluss von Vorteilen profitieren, auf die sie gesetzlich keinen Anspruch haben.

Wenngleich das Gesetz von 1966, das zum Teil auf GUs anwendbar ist, darauf hinweist, dass der Verwaltungsrat des GU die vorrangige Instanz ist, bei der die Kontrolle seiner Wirtschaftsführung durch die beteiligten Gebietskörperschaften (Rundschreiben vom 16.07.1985) erfolgt und dass der Vorsitzende des Verwaltungsrates in eigener Verantwortung die Geschäftsleitung des Unternehmens wahrnimmt, insbesondere weil er das Unternehmen in seinen Beziehungen zu Dritten vertritt, ist es vorgekommen, dass entweder der Geschäftsführer des Unternehmens, der auf Vorschlag des Vorsitzenden des Verwaltungsrats ernannt wurde, um ihn zu unterstützen, die gesamten Befugnisse wahrnimmt, was Artikel

117 des Gesetzes von 1966 zuwiderläuft, oder der Vorsitzende selbst alle Vollmachten ausübt, die dem Verwaltungsrat zukommen, was eine weitere Verletzung der geltenden Gesetzgebung ist, was mehrfach von der Rechtsprechung bestätigt wurde.

- Illegales Verfolgen von Interessen seitens der Verwaltungsratsmitglieder

Das Strafgesetzbuch weist darauf hin, dass das Delikt der illegalen Vorteilsnahme bei einer Person, die über öffentliche Vollmachten verfügt, darin besteht, direkt oder indirekt Vorteile aus einem Unternehmen oder einer Transaktion zu ziehen, zu bekommen oder zu bewahren, wenn sie zum Zeitpunkt des Vorfalls mit dessen Aufsicht beauftragt ist. Tatbestände dieser Art wurden mehrfach von der Finanzgerichtsbarkeit aufgezeigt.

B) Die interne Kontrolle

- Der Standpunkt des Nationalen Rats für Rechnungswesen (Conseil National de la Comptabilité)

Die vom nationalen Rat für Rechnungswesen herausgegebene Norm 2102 definiert interne Kontrolle als „alle Maßnahmen der Buchprüfung oder sonstige, welche die Geschäftsleitung des Unternehmens in eigener Verantwortung definiert, anwendet und überwacht, um den Schutz des Vermögens des Unternehmens und die Zuverlässigkeit der Buchungen und der Jahresabschlüsse, die sich aus diesen ergeben sicherzustellen; folglich ist der Mangel an einer präzisen Definition und der Anwendung einer internen Kontrolle ein Versäumnis der Verantwortlichen des Unternehmens, und ein unzureichendes oder schlecht angewendetes Kontrollsystem kann die berechtigte Befürchtung aufkommen lassen, dass entweder die Bücher die Aktivitäten des Unternehmens nicht vollständig widerspiegeln oder dass ein Teil des Unternehmensvermögen in einer dem Unternehmensinteresse zuwiderlaufenden Weise verwendet worden sein könnte“.

- Die festgestellten Verstöße

GUs, die eine konsistente interne Kontrolle entwickeln, sind selten. Anlässlich der Prüfung des GU „GID“ hat die Rechnungskammer angemerkt, dass die interne Organisation des Unternehmens außerhalb der Buchhaltung es nicht ermöglichte, die juristischen und finanziellen Unterlagen zur Dokumentation von Geschäftsvorfällen zusammenzustellen. Da diese auf verschiedene Abteilungen mit unterschiedlichen Ablageverfahren verteilt waren, konnte nicht nach einer präzisen Logik begründet werden, warum ein Beleg in den Unterlagen vorhanden war oder warum er fehlte. Die Verfahren der Geschäftsführung war gekennzeichnet durch:

- eine vage Definition von Regeln für die Geschäftsführung der Gesellschaft (wenig Richtlinien), mangelnde Sanktionen im Falle der Nichteinhaltung der wenigen definierten Grundsätze,

- ein praktisch völliges Fehlen von Ausschreibungen für Bestellungen,
- die Möglichkeit für eine einzelne Person, eine Ausgabe von ihrer Ermächtigung bis zur Zahlung allein zu verwalten,
- eine offensichtlich lückenhafte Kontrolle der erbrachten Dienstleistung, die vom Fehlen einer Zertifizierung gekennzeichnet war, wie sie die interne Dienst-anweisung vorsah.

3.1.4 Externe Unterstützung: ihr Beitrag zur Kenntnis von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen.

A) Die Aufgabe des Wirtschaftsprüfers

Die Berichtersteller der regionalen Rechnungskammer haben Zugang zu den Arbeitsunterlagen des Wirtschaftsprüfers eines GU. Deshalb ist es von Interesse, sich bei einer Prüfung nicht nur die Sonderberichte in Anwendung von Artikel 101 des Gesetzes von 1966 (Ausarbeiten einer Aufstellung von Verträgen) und den im Rahmen von Artikel 168 des Gesetzes von 1966 vorgelegten Gesamtbericht über die Rechnungslegung des Unternehmens vorlegen zu lassen, sondern auch seine Arbeitspapiere. Es sei darauf hingewiesen, dass der Wirtschaftsprüfer im Rahmen des Gesetzes vom 1. März 1984 ein Verfahren zur Abwendung einer drohenden Insolvenz anwenden kann, wenn er Umstände feststellt, welche die Kontinuität der betrieblichen Aktivitäten gefährden könnten. „Er informiert den Vorsitzenden des Verwaltungsrates... Wenn vom Unternehmen keine Maßnahme ergriffen wird, informiert er den Vorsitzenden des Handelsgerichts von seinen Schritten“.

- Die Grenzen der Interventionen der Wirtschaftsprüfer: Bestätigungsschreiben Laut der nationalen Vereinigung der Wirtschaftsprüfer (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) beziehen sich diese Schreiben auf „bedeutende Aspekte, über die Ungewissheit besteht und die entweder die Rechnungslegung beeinträchtigen oder Einfluss auf das Testat der Wirtschaftsprüfer haben könnten“. Es kommt vor, dass Unternehmensleiter auf diese Schreiben nicht reagieren. Dies war der Fall beim GU „GID“. 1991 forderten die Wirtschaftsprüfer die Ausstellung von Bestätigungsschreiben durch die Unternehmensleiter, deren Zweck die Bestätigung einer Reihe von Aspekten bezüglich Rückstellungen, dem Vorliegen einer eventuellen Steuerprüfung und unter anderem die Tatsache waren, dass die Unternehmensleiter keine Kenntnisse von Unregelmäßigkeiten oder Veruntreuungen hätten, die sich in erheblicher Weise auf die Rechnungslegung auswirken würden. Diese Aufforderung blieb in der Tat unbeantwortet.

B) Die Rolle des Präfekten

- Die Aufsicht über die Beratungen des Verwaltungsrats von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen: das Beispiel des gemischtwirtschaftlichen Unternehmens „ICARE“.

Die Beschlüsse des Verwaltungsrates eines GU werden innerhalb von zwei Wochen nach ihrer Verabschiedung dem Präfekten vorgelegt. Wenn der Staatsvertreter der Auffassung ist, dass einer dieser Beschlüsse die finanzielle Belastung einer oder mehrerer Gebietskörperschaften ernsthaft erhöhen könnte, ...ruft er innerhalb eines Monats die regionale Rechnungskammer an. Das Einschreiten der Finanzgerichtsbarkeit - durch eine innerhalb eines Monats zugestellte Stellungnahme - führt lediglich zu einer zweiten Lesung des beanstandeten Beschlusses durch den Verwaltungsrat.

- Institutionelle Beziehungen zwischen den Präfekturen und den Rechnungskammern der Regionen

Die Fälle der Weiterleitung eines Beschlusses einer GU durch den Präfekten an die Rechnungskammer sind außerordentlich selten. Bei der Prüfung des GU ICARE im Jahr 2000 wies die Kammer darauf hin, dass dessen Aktionäre eine Kapitalerhöhung von 25,7 Mio. FRF für die Jahre 1999 und 2000 beschlossen hatten. Es stellte sich heraus, dass diese Kapitalerhöhung den Zweck hatte, die Auflösung des Unternehmens und insbesondere die Zahlung von Abfindungen für die entlassenen Mitarbeiter zu ermöglichen, die im übrigen von den betreffenden Gebietskörperschaften wiederingestellt wurden. Man kann sich die Frage stellen, was aus dem Einlegen eines Rechtsmittels wegen Amtsmissbrauch bezüglich der unter diesen Bedingungen vorgenommenen Kapitalerhöhung geworden wäre. Es scheint, dass der Verwaltungsrichter in einem solchen Fall eine Kontrolle ausübt, die sich auf den ganz offensichtlichen Irrtum bei der Einschätzung der Angemessenheit der Entscheidung über die Kapitalerhöhung beschränkt. Die Erhöhung des Gesellschaftskapitals ist gewiss nicht so beschaffen, dass sie die Finanzen der beteiligten Gebietskörperschaften angesichts ihrer Höhe mit Schulden überlasten würde, aber die Kammer konnte sich gemäß den Schlussfolgerungen der Staatsanwaltschaft bei den betreffenden Präfekten über ihre Einstellung gegenüber der Prüfung der Rechtmäßigkeit hinsichtlich der Umsetzung des von den beteiligten Gebietskörperschaften gefassten Beschlusses zur Kapitalerhöhung des GU in Verbindung mit seiner Auflösung erkundigen.

3.2 Die finanztechnische und buchhalterische Funktionsweise: die Einhaltung der Regeln zur Erstellung der Syntheseunterlagen, die im 1982 geänderten Kontenplan vorgeschrieben sind (Bilanzen, Gewinn- und

Verlustrechnungen, Anhang), reicht nicht immer aus, um „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ des Unternehmens zu vermitteln.

3.2.1 Die jährlich zu erstellenden Syntheseunterlagen bringen die mehrjährigen Verpflichtungen der Unternehmen nur unzureichend zum Ausdruck.

A) Die Aussagekraft der Gewinn- und Verlustrechnung wird zum Teil dadurch in Frage gestellt, dass langfristig angelegte Raumordnungsprojekte nicht berücksichtigt werden.

- Ihr Inhalt: Ausmaß des Verbrauchs durch Dritte
- Ihre Gestaltung: Ermittlung von Zwischensalden der Betriebsführung

Dies ist nicht der Kontext, um im einzelnen auf den Inhalt einer Gewinn- und Verlustrechnung einer Aktiengesellschaft einzugehen, auch nicht wenn es sich um eine spezielle Art handelt, was bei einem GU der Fall ist. Die besagte Rechnungslegung erfolgt nach den 1982 bei der Annahme eines auf den gewerblichen Sektor anwendbaren Kontenplans formalisierten Prinzipien, d.h. sie ist so konzipiert, dass Aufwand und Erträge des abgeschlossenen Geschäftsjahres aufgeführt werden. Man spricht dann von Periodenabgrenzung. Seither berücksichtigt die Ermittlung der Zwischensalden der Geschäftsführung, wie der Mehrwert als Maß für das wirtschaftliche Gewicht des Unternehmens oder der Bruttobetriebsgewinn als Maß für die Rentabilität des Unternehmens, nicht mehr alle Auswirkungen eines langfristig ausgeführten Vorhabens, da es einen bedeutenden zeitlichen Versatz zwischen den Aktivitäten und den Ergebnissen gibt.

Konsequenzen

Die Interpretation der Ergebnisse ist also nicht frei von Ungewissheiten. So wird für das Raumordnungsunternehmen festgestellt, dass angesichts des langen Produktionszyklus und der üblichen Vorgehensweise, im Falle von Konzessionen das Defizit oder den Überschuss eines Vorhabens an dessen Ende zu verbuchen, ein erheblicher zeitlicher Versatz zwischen den Aktivitäten und den Ergebnissen besteht. Insbesondere die Bonus- oder Malusanteile an den Ergebnissen bei der Liquidierung von Konzessionsaktivitäten werden nicht ermittelt. Der Umfang von Rückstellungen und mit ihnen verbundenen Auflösungen ermöglicht kaum eine detaillierte Einschätzung der finanziellen Leistung. In bestimmten Geschäftsjahren ist die Auflösung von Rückstellungen erheblich, und diese Praxis bleibt nicht ohne Einfluss auf die Zusammenstellung der Ergebnisse des Unternehmens. Die Finanzgerichtsbarkeit ist zu der Auffassung gelangt, dass die in den Abschlüssen und im Anhang aufgeführten Informationen zur Begründung der Bildung und Auflösung von Rückstellungen unzureichend sind.

B) Die Richtigkeit der Bilanz bietet nicht alle Garantien für ein tatsächliches finanzielles Gleichgewicht des gemischtwirtschaftlichen Unternehmens sowie für die Fortführung seiner Unternehmenstätigkeit.

- Ihre Prüfung: die funktionale Analyse

Die funktionale Bilanzanalyse eines Unternehmens ermöglicht, seine großen finanziellen Gleichgewichte zu ermitteln, indem die Höhe des Umlaufvermögens und der Bedarf an Umlaufvermögen oder aber an liquiden Mittel bestimmt werden. Aber dennoch reicht diese Analyse nicht immer aus, um sich eine angemessene Meinung über die finanzielle Situation eines Unternehmens zu bilden. Ohne auf die Bewertung einzugehen, die man auf das Eigenkapital eines Unternehmens anwenden kann, und auf die Schwierigkeiten bei der Einordnung der von den Gebietskörperschaften auf Gesellschafterkonten eingezahlten Kredite in laufender Rechnung, müssen einige Posten in den Aktiva mit Vorsicht betrachtet werden. Das gilt für Geschäftsvorfälle die im Rahmen eines Auftrags durchgeführt wurden, da das Unternehmen diese in seiner Bilanz nur über einen Posten in den Aktiva und Passiva ausweist, und es gilt vor allem für die Posten offener Lagerbestände in der Buchhaltung der GUs, die im Bereich Raumordnung tätig sind.

- Das Problem der Bewertung von Vorräten bei Raumordnungsprojekten

1984 hat der nationale Rat für Rechnungslegung eine Stellungnahme zu diesem Thema abgegeben, die folgendes beinhaltet: Verbuchungen des Aufwands der Vorratzugänge nach der Methode der permanenten Inventur und Verbuchung der Erträge als Abgänge aus den Vorratskonten. Bestimmte Unternehmen konnten daher negative Vorratsbestände ausweisen, was für den Leser einer Bilanz nur schwer zu interpretieren ist. Angesichts dieses Problems weisen bestimmte Unternehmen, wie die SEDRO im Departement Drôme, ihre Vorräte aus, indem sie sie zu Gesamtkosten bewerten, die neben Kauf- und Arbeitskosten die Finanzierungskosten sowie eine Marge auf das Ergebnis einschließen. So ist das Umlaufvermögen des Unternehmens ständig überbewertet. Diese Situation verschlimmert sich noch, wenn der Verkauf zu den reinen Anschaffungskosten der Grundstücke erfolgt, da das Unternehmen niemals eine Wertberichtigung der Buchführung seiner Vorräte vornimmt.

Unter diesen Bedingungen ermöglicht nur ein aufmerksames Lesen der Anhänge, sich eine angemessene Meinung von GUs zu bilden, die im Bereich Raumordnung tätig sind.

C) Der Anhang und die Belege für die Geschäftsvorgänge

- Aktivitäten im Rahmen von Konzessionen für Raumordnungsprojekte: die Bestimmung der Beteiligungen von Gebietskörperschaften.

Man muss anerkennen, dass das Gesetz vom 8. Februar 1995 dazu tendiert, die Menge der Informationen, die den Verwaltungsratsmitgliedern eines Unternehmens vorzulegen sind, zu erhöhen. Seit 1995 müssen zwei neue Unterlagen erstellt werden, die sich zum einen auf Immobilienkäufe und -abtretungen und zum anderen auf die Vorlage der Immobiliarsachenrechte beziehen.

Jede Konzession muss Gegenstand einer detaillierten Information im Anhang sein, mit Angabe der erschlossenen, verkauften und behaltene Parzellen. Auch wenn es diese Unterlagen gibt, sind in der Praxis der Überwachung der vertraglichen Verpflichtungen folgende Beanstandungen zu formulieren:

Die Dauer der Konzessionen wird häufig durch Zusatzvereinbarungen verlängert. Dies spiegelt die Tatsache wider, dass die Realisierung in vielen Fällen nicht den Planungen entsprochen hat. Man darf sich dann die Frage nach der Sachdienlichkeit der zuvor gemachten Durchführbarkeitsstudien stellen. Die Überdimensionierung von Geschäftsvorgängen, die durch die gesammelten Daten erkennbar ist, hat den Nachteil, dass hohe Finanzierungskosten deren Konten belasten, Kosten, die vollständig an den Konzessionsgeber abgewälzt werden.

Das Ergebnis der Konzessionen gibt diese Realität nur schlecht wieder, da es meistens erst ermittelt wird, wenn der Konzessionsgeber die Grundstücksbelastungen, Grundstücke oder Bauwerke, die nicht an einen Dritten verkauft werden konnten, zurückgekauft hat, manchmal nachdem die durchzuführende Aufgabe auf das Risiko des Konzessionsgebers umqualifiziert wurde. Die tatsächliche Leistung des Unternehmens bei der Erfüllung seiner Raumordnungsaufgabe wird daher nur scheinbar deutlich.

Die Finanzgerichtsbarkeit hat bezüglich des in Artikel L.1523.3 des CGCT vorgesehenen Jahresberichts an die Gebietskörperschaft (*Compte-rendu annuel à la collectivité, CRAC*) auf folgende Funktionsmängel hingewiesen: gelegentlich verspätete Vorlage bei der konzessionsgebenden Körperschaft, mangelnde Standardisierung der Präsentation, Verwirrung zwischen den Begriffen Finanzierungsplan und Prognose von Einnahmen und Ausgaben, fehlender Fälligkeitsplan für Einnahmen und Ausgaben, außergewöhnliche Präsentation von Soll-Ist Vergleichen sowie das Fehlen von Rohbilanzen.

Dieselben Beanstandungen können für die Bilanzen der Geschäftsvorgänge formuliert werden. Es scheint definitiv so zu sein, dass die Art der Berichterstattung des Konzessionärs kaum zur Transparenz der Realisierungen beiträgt, die ihm anvertraut sind. Sie gibt der Ausgeglichenheit der Liquiditätsbilanz des

Konzessionärs, die alles in allem für das Unternehmen das einzige implizite Leistungskriterium der Geschäftsvorgänge im Rahmen der Konzession ist, zu Lasten einer optimalen Nutzung der Mittel zugunsten der konzessionsgebenden Körperschaft und der Kenntnis seiner tatsächlichen Engagements den Vorrang.

- Die Liquiditätssteuerung für die für Rechnung der Gebietskörperschaften durchgeführten Aktivitäten

In seinem öffentlichen Bericht des Jahres 1993 bemerkte der Rechnungshof, dass „die Übertragung der Bauleitung, insbesondere an ein GU große finanzielle Vorteile mit sich bringt.... in vielen Fällen sind diese Vorteile trügerisch: die Vorfinanzierungen sind kostspielig und die Bürgschaft der Gebietskörperschaften wird unter kostspieligen Bedingungen für die lokalen Finanzen aufs Spiel gesetzt“.

Bei Auftragstätigkeiten führen die Unternehmen deren Realisierung mittels Vorfinanzierungen seitens der Gebietskörperschaften durch. Wenngleich die Überweisung liquider Mittel zwischen verschiedenen Aktivitäten, die im Auftrag einer einzigen Körperschaft ausgeführt werden, möglich ist, gilt dies nicht, wenn das Unternehmen einen Überschuss an liquiden Mitteln aus einer realisierten Tätigkeit im Auftrag einer Kommune für eine defizitäre Aktivität verwendet, die im Auftrag einer anderen Kommune durchgeführt wurde. Dieser anormale Zustand wurde bei der Prüfung eines GU für Raumordnungsaufgaben des Departements Drome häufig festgestellt.

3.2.2 Die Finanzierung gemischtwirtschaftlicher Unternehmen und die auftretenden Schwierigkeiten

A) Die Aufnahme von Darlehen

Das Darlehen betrifft vorrangig Aktivitäten, die im Rahmen der Konzession durchgeführt werden. Es kommt regelmäßig vor, dass GUs nicht immer eine sehr aktive Schuldenverwaltung betreiben und die Bedingungen einer Anleihe unzureichend aushandeln, die im übrigen vollständig auf die Konzessionsgeber abgewälzt werden, zu Kosten, die sich als höher erweisen können als die, von denen sie üblicherweise profitieren. Im Falle defizitärer Aktivitäten übernehmen die Gebietskörperschaften die Darlehen. Man muss also feststellen, dass die Kosten der Aktivitäten im Rahmen von Konzessionen offensichtlich mit einem zusätzlichen Risikofaktor belastet werden (Effekt der Cooke-Ratio), der nicht vorhanden wäre, wenn die Körperschaft selbst die Bauleitung übernehmen würde, und das trotz der Bürgschaft der Körperschaft (maximal 80% im Falle von Raumordnungsprojekten).

- Die Überschuldung: der Fall der gemischtwirtschaftlichen Skilift-Unternehmen
Hier kommt die Frage nach wirtschaftlich unausgeglichenen Pachtverträgen auf, die sich in der dem Pächter durch die an die Körperschaft zu zahlende Pacht auferlegte Verpflichtung niederschlagen, sich an den gesamten Rückzahlungen von Darlehen zu beteiligen, die von der Körperschaft abgeschlossen wurden. Die wirtschaftliche Unausgewogenheit des Vertrages kann wie in Modane zum Konkurs des Unternehmens führen und zu der Übernahme der Darlehen durch die Gebietskörperschaften, deren Bücher über 6 Rechnungsjahre unausgeglichen waren. Ganz allgemein wenden sich diese mit geringem Kapital ausgestatteten Unternehmen an Banken als private Partner, deren Interesse es ist, in einem Sektor, der sehr wettbewerbsintensiv ist und in dem ein konstanter Investitionsbedarf besteht, die Fähigkeit dieser Unternehmen zu messen, Kredite aufzunehmen, um zu investieren. Folglich sind die Banken unmittelbar daran interessiert, diesen Unternehmen Darlehen zu gewähren, die generell von den Gebietskörperschaften verbürgt werden.

- Von den Gebietskörperschaften geleistete Kreditbürgschaften: die Einhaltung der Vorschriften von 1988.

Die Möglichkeit, die von GUs aufgenommenen Darlehen mit einer Bürgschaft zu versehen (80% bei Raumordnungsprojekten, 50% in anderen Fällen), ist immer damit verbunden, dass Risiken auf den Finanzen der Gebietskörperschaften lasten. Dies ist häufig beim Betreiben von Wintersportstationen zu beobachten, wo die Fälle von Konkursen eines GU häufig sind und die Inanspruchnahme des Bürgen zur Folge haben.

B) Umstrittene Beihilfen der Gebietskörperschaften

- Forderungsverzichte: das Beispiel des gemischtwirtschaftlichen Unternehmens von Châtel.

Die Gemeinde Châtel, von der im ersten Teil des Referats bereits die Rede war, wurde gezwungen, auf die seinem GU ohne ausdrücklichen Beschluss gewährten Kredite auf dem Wege der Einzahlung auf Gesellschafterkonten in Höhe 15 Mio. FRF zu verzichten.

- Die wirtschaftliche und finanzielle Unausgeglichenheit von Verträgen: die Beispiele des gemischtwirtschaftlichen Unternehmens von Modane und der SOGENOR.

Der Fall der SATELAM: der Gemeindeverband hatte versucht, die Aktivitäten der SATELAM aufrechtzuerhalten, indem er ihr von 1989 bis 1996 Kredite in laufender Rechnung in Höhe von 22.810.000 FRF zahlte und ihr Kapital veränderte, indem

er Erhöhungen und dann entsprechende Senkungen vornahm, die sich auf einen Betrag von über 31 Millionen Francs beliefen, was den Gemeindeverband dazu veranlasste, rechtswidrig auf Forderungen in Höhe von eben diesen 31 Mio. FRF, die er gegenüber dem gemischtwirtschaftlichen Unternehmen hatte, zu verzichten. Bei Mondane bedurfte es in sechs aufeinander folgenden Rechnungsjahren des Einschreitens der regionalen Rechnungskammer, um die Finanzen der Gemeinde zu sanieren.

Bei der SOGENOR hat das Kumulieren von Verlusten den Distrikt dazu veranlasst, über einen Zeitraum von drei Jahren keine Zahlung von Konzessionsgebühren einzufordern, das Unternehmen zu subventionieren, damit es ein Leasinggeschäft zurückzahlen konnte, ihm praktisch alle Steuern auf die Skilifte zurückzuerstatten, ihm punktuell eine Subvention für Investitionen zu gewähren usw.

3.3 Die Analyse der von gemischtwirtschaftlichen Unternehmen für Rechnung der Gebietskörperschaften ausgeführten Tätigkeiten

3.3.1 Fallbeispiele

A) Der Fall der SEDRO und des Unternehmens „Grenoble Isère Développement“

- Unklare Unternehmenszwecke und Schwierigkeiten bei der Erstellung einer juristischen Beurteilung

Ein häufig angetroffenes Hindernis hängt mit der gelegentlich geschürten Verwirrung zwischen dem Prinzip der Beauftragung und der Konzession zusammen. Für den Staatsrat fallen gebaute und bei ihrer Fertigstellung oder spätestens bei ihrer Abnahme an die Gebietskörperschaft übergebene Bauwerke, für die das Unternehmen nicht die vollständige Finanzierung übernimmt, in den Bereich des Auftrages.

Der Rechnungshof bemängelt in seinen öffentlichen Berichten, dass eine Übertragung missbräuchlicherweise Konzession getauft wird, während eine Analyse der Aktivität ergibt, dass „sie letztendlich im Namen und für Rechnung der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wurde“. Er führt das Beispiel eines Vertrages an, der den Titel „Konzessionsvertrag“ trägt, obwohl es sich um einen Auftragsvertrag handelt, denn er sah vor, dass die Gebietskörperschaft jeweils bei Fertigstellung Eigentümerin der Bauwerke wurde und dass folglich „die vom GU im Rahmen des Auftragsverhältnisses abgeschlossenen Verträge den Bestimmungen über öffentliche Auftragsvergabe unterliegen“.

Prüfungen der GUs SEDRO und GID haben derartige Sachverhalte ans Licht gebracht: Es wurden Konzessionen eingerichtet, um Bauwerke zu realisieren, die an die Gebietskörperschaft zurückabgetreten werden sollten: Schulkomplex, Kulturzentrum, Sporthalle, Autobahnkreuz. Die Nutzung des Konzessionskonzepts ist umstritten, da es sich um die einfache Errichtung öffentlicher Bauwerke handelt, bei der weder eine gewerbliche Nutzung - und sei es nur teilweise - noch der Betrieb durch den Konzessionär im Spiel waren.

B) Die SOVAMEUSE und ihre Tochtergesellschaft „LOMBUT“ (Hausmüllentsorgung) oder die Auswirkungen einer Veränderung amtlicher Bestimmungen auf Geschäftstätigkeit und Finanzlage eines Unternehmens

- Die Abhängigkeit eines Unternehmens, dessen Zukunft an die Realisierung eines einzigen Projektes gebunden ist

Die SOVAMEUSE ist im Bereich Hausmüllentsorgung tätig. Sie beschloss 1991, eine Anlage zu bauen, deren optimaler Betrieb bei einer jährlichen Verarbeitungskapazität von 160.000 Tonnen gegeben sein sollte. Das hinsichtlich des geschätzten Bedarfs seines Einzugsgebiets (50.000 Tonnen) überdimensionierte Projekt zielte darauf ab, die Aufbereitung von Müll aus Deutschland mit einem Volumen von mindestens 100.000 Tonnen zu übernehmen. Das Interesse der an dem GU beteiligten öffentlich-rechtlichen Körperschaften stützte sich auf eine unterschiedliche Tarifgestaltung, bei der für ihre Tonnen eine reduzierte Gebühr erhoben werden sollte, die durch die höhere Gewinnmarge ermöglicht wurde, die bei der Aufbereitung der importierten Abfälle erzielt werden konnte. Der prognostizierte Preis für letzteren Müll lag doppelt so hoch, nämlich bei 500 FRF pro Tonne gegenüber 250 FRF pro Tonne für die französischen Gebietskörperschaften. Das erforderliche Investitionsvolumen lag in der Größenordnung von 260 Mio. FRF. Nachdem das Projekt vom französischen Staat befürwortet worden war, beschloss er, infolge eines Erlasses von 1992 die Importe von Müll zu stoppen. Der durch die Einstellung der Importe entgangene Gewinn hat in Verbindung mit den Vorzugstarifen für die französischen Gebietskörperschaften das finanzielle Gleichgewicht des Unternehmens gestört.

Doch für die Realisierung dieses Projekts hatte die SOVAMEUSE 1991 eine Tochtergesellschaft gegründet, die SA Lombut. Diese unterzeichnete 1992 mit der SOVAMEUSE und einem deutschen Unternehmen, der Firma REKO, eine grundlegende Vereinbarung, in dem die finanzielle Struktur des Projekts der Hausmüllaufbereitung sowie die Verbindungen der Partner vorläufig festgelegt wurden, bis eine definitive und formelle Vertragsform vorliegen würde, zu der es aber im Anschluss an den Importstopp für Müll aus Deutschland nie kam. Die finanzielle Struktur sah vor, dass die Lieferanten von Hausmüll aus Deutschland

66% des Kapitals der SA Lombut stellen und den gesamten Bau der Verbrennungsanlage finanzieren sollten. Ohne mit den Gebietskörperschaften einen Vertrag abgeschlossen zu haben, hat die SA Lombut Studien für die Realisierung des Projekts eingeleitet und Vorschüsse von der SOVAMEUSE erhalten.

Doch das besagte Unternehmen, dessen Gesellschaftszweck ausschließlich im Bau der Verbrennungsanlage bestand, machte keinen Umsatz und hat seit seiner Gründung keine betrieblichen Erlöse erzielt. Seither verdeutlicht die Bilanz des Unternehmens die finanzielle Sackgasse, in der es sich mit einer Verschuldung von 4,5 Mio. FRF, negativen Eigenmitteln von 4 Mio. FRF und keinen nennenswerten Vermögenswerten befand.

- Die finanziellen Folgen

Für die SA Lombut wurde beim zuständigen Handelsgericht die Zahlungseinstellung erklärt. Das Handelsgericht legte daraufhin ihre Vermögenswerte mit denen der SOVAMEUSE zusammen. Am 5. Februar 1999 verkündete das Gericht die Liquidation der Gesellschaft.

Die SOVAMEUSE wurde 1997 einem handelsgerichtlichen Betriebsanierungsverfahren unterzogen. Es besteht ein Sanierungsplan für einen Zeitraum von 10 Jahren.

3.3.2 Die rechtlichen Risiken, mit denen gemischtwirtschaftliche Unternehmen konfrontiert sind

A) Das Verwaltungsrecht und die Bezeichnung der Aufträge

- Fälle der Anwendung der Bestimmungen über Aufträge der öffentlichen Hand

Wie weiter oben ausgeführt, unterliegen die von GUs im Rahmen der Beauftragung erteilten Aufträge den Bestimmungen über öffentliche Auftragsvergabe, im Gegensatz zu denen, die im Rahmen von Konzessionsverträgen vergeben werden, auch wenn der Gesetzgeber seit 1993 das Wettbewerbsprinzip vorschreibt. Die mögliche Umbenennung eines Vertrages durch einen Richter kann nicht unerhebliche Konsequenzen für Gebietskörperschaften haben, die in eine solche Verwirrung verwickelt sind.

- Die Folgen

Die Folgen sind klar: sie können eine Umbenennung von Aufträgen mit sich bringen.

B) Die Anwendung des Strafgesetzbuches: die Beziehungen zwischen dem Finanzrichter und dem Strafrichter.

- Missbrauch von Gesellschaftsvermögen: Artikel 437 des Unternehmensgesetzes: „Verwaltungsratsmitglieder, die böswillig Güter oder die Kreditwürdigkeit des

Unternehmens in einer Weise, von der sie wussten, dass sie dessen Interessen zuwiderlaufen, zu persönlichen Zwecken oder zur Begünstigung eines anderen Unternehmens, an dem sie direkt oder indirekt beteiligt sind, verwendet haben, werden mit 5 Jahren Gefängnis und einer Geldbuße bestraft...“

- Falsche Bilanzen: derselbe Artikel sieht dieselben Strafen für jedes Verwaltungsratsmitglied vor, das wissentlich der Öffentlichkeit oder den Aktionären zum Zwecke der Verschleierung der wirklichen Situation des Unternehmens Jahresabschlüsse vorlegt, die nicht für jedes Geschäftsjahr ein den tatsächlichen betrieblichen Ergebnissen des Geschäftsjahres und der tatsächlichen Finanz- und der Vermögenslage bei Ablauf dieser Periode entsprechendes Bild vermitteln.

Diese beiden Delikte sieht das Strafgesetzbuch vor. Wenn ein Finanzrichter sie feststellt, werden sie Gegenstand einer Mitteilung an den Strafrichter, oder genauer gesagt an den Generalstaatsanwalt, der ein Ermittlungsverfahren eröffnen kann.

3.3.3 Die Folgen der Tätigkeit der GU für die Gebietskörperschaften

A) Die Feststellung von Risiken

- Die gegenseitigen Verrechnungskonten von Gebietskörperschaften und gemischtwirtschaftlichen Unternehmen

Verrechnungskonten sind Konten von zwei getrennten juristischen Persönlichkeiten, die jedoch dieselben Geschäftsvorfälle verbuchen. Daher betreffen Kredittransaktionen und Änderungen des Kapitals die beteiligten Gebietskörperschaften und ihre GUs.

- Das Beispiel der SATELAM

Die Prüfung des an diesem Unternehmen beteiligten Gemeindeverbandes hat ermöglicht, in seinen Büchern den fehlenden Ausweis von Verzichten auf Forderungen gegen die SATELAM aufzudecken, was zu einer Abweichung von 30 Mio. FRF gegenüber den Büchern des Unternehmens führte. Insgesamt und unter Berücksichtigung der Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen musste der Gemeindeverband seine Situation bereinigen, was zu einer Verringerung seines Vermögens um 60 Mio. FRF führte. Die zuständige Rechnungskammer benötigte vier Rechnungsjahre, um die finanzielle Situation des Gemeindeverbandes zu sanieren, wobei anzumerken ist, dass das Unternehmen mittlerweile aufgelöst wurde.

Es versteht sich von selbst, dass die regionalen Rechnungskammern sich nach derartigen Feststellungen veranlasst sehen, einen Konsolidierungskreis der

öffentlich-rechtlichen Körperschaften einzurichten, um mit absoluter Gewissheit ein Urteil über ihre finanzielle Situation abgeben zu können.

B) Finanzielle Risiken und jährliche Haushaltsführung

In Erwartung des seit mehreren Geschäftsjahren angekündigten Gesetzes von 1983 über die GUs und angesichts dieser Palette von Beanstandungen steht zu hoffen, dass

- die Feststellung von langfristigen finanziellen Risiken in den von den Unternehmen den Gebietskörperschaften vorgelegten Jahresberichten besser erfasst wird;
- Verbesserungen in der Funktionsweise von GUs selbst gefördert werden, die vom Einfordern einer besseren Lesbarkeit ihrer finanziellen Vertragsdokumente über die Entwicklung von Aktivitäten im eigenen Namen und eine bessere Vereinheitlichung des öffentlichen Auftragswesens bis hin zu einer breiteren Öffnung des Gesellschaftskapitals für private Aktionäre reicht.

Das wird wahrscheinlich der Preis sein, zu dem sich die Leiter von öffentlich-rechtlichen Körperschaften und GUs und wir Prüfer uns besser verstehen werden, statt in der Situation der Menschheit nach dem Zusammenbruch des Turms von Babel zu verharren.

Quellen:

Rechnungskammer der Region Rhône-Alpes

- Schreiben vom 15. Juni 1994 über die abschließenden Feststellungen zum Unternehmen SOGENOR und zum Bezirk La Norma
- Stellungnahme vom 12. Juli 1995 zum Paragraphen L.234-1 der Finanzgerichtsbarkeitsordnung bezüglich des Unternehmens „Grenoble Isère Développement“
- Schreiben vom 3. Dezember 1996 über die abschließenden Feststellungen zum Unternehmen „Grenoble Isère Développement“
- Stellungnahme vom 30. April 1996 zum Paragraphen L.1411-18 der allgemeinen Ordnung der Gebietskörperschaften bezüglich des gemischtwirtschaftlichen Unternehmens „SAGEST“ in Tignes
- Stellungnahme vom 2. Juli 1997 zum Paragraphen 1411-18 der allgemeinen Ordnung der Gebietskörperschaften bezüglich der Gemeinde Modane und ihres gemischtwirtschaftlichen Unternehmens

- Bericht über das Unternehmen „ICARE“, über den am 20. September 2000 beraten wurde
- Bericht über das Unternehmen „SEDRO“, über den am 28. September 2000 beraten wurde

Rechnungskammer der Region Lothringen

- Schreiben von 1999 über die abschließenden Feststellungen zum Unternehmen „SOVAMEUSE“
- Schreiben von 1999 über die abschließenden Feststellungen zum Unternehmen „LOMBUT“.

El control de las empresas públicas locales en Francia

Pierre-Alain BAUDET, Director, Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes
André PEZZIARDI, Consejero de la Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes

El control de las empresas públicas locales en Francia

- 1. Las empresas públicas locales en Francia**
- 2. Las cámaras regionales y territoriales de cuentas**
 - 2.1 Organización y funcionamiento
 - 2.2 Las competencias
 - 2.2.1 El control jurisdiccional de las cuentas
 - 2.2.2 La auditoría de la gestión económico-financiera
 - 2.2.3 El control de la programación presupuestaria
 - 2.2.4 Otras competencias de las cámaras regionales de cuentas
- 3. El control de las empresas mixtas de ámbito local: presentación de casos de empresas mixtas**
 - 3.1 El funcionamiento administrativo de las empresas mixtas
 - 3.1.1 La Ley de 1983 y el objeto de las empresas mixtas
 - 3.1.2 El capital social
 - 3.1.3 El funcionamiento interno de las empresas mixtas
 - 3.1.4 Las ayudas externas
 - 3.2 El funcionamiento financiero y contable
 - 3.2.1 Los documentos anuales de síntesis
 - 3.2.2 La financiación de las empresas mixtas y las dificultades halladas
 - 3.3 El análisis de las operaciones realizadas por las empresas mixtas por cuenta de las comunidades locales
 - 3.3.1 Presentación de ejemplos
 - 3.3.2 Los riesgos a los que se enfrentan las empresas mixtas en el ámbito jurídico
 - 3.3.3 Las consecuencias de las intervenciones de las empresas mixtas para las comunidades locales

El control de las empresas públicas locales en Francia

1. Las empresas públicas locales en Francia

Presentar las empresas públicas del ámbito local en el caso de Francia, es decir, describir los modos de producción por parte de las comunidades territoriales de bienes y servicios destinados a las poblaciones, requiere mencionar previamente las condiciones en las que estas comunidades pueden intervenir en el ámbito económico.

1.1 Las comunidades locales (es decir, las regiones, los departamentos y los municipios) están capacitadas para intervenir en el ámbito económico, aunque bajo unas condiciones estrictamente delimitadas por la normativa y, en particular, sin la menor restricción a la libertad de comercio e industria. En general la ley prohíbe a estos entes cualquier participación en el capital de una sociedad mercantil y de cualquier otro organismo con fin lucrativo, con la principal excepción de las empresas mixtas.

Aparte de la asignación de ayudas directas e indirectas a las empresas, las entidades locales están, en cambio, autorizadas a crear servicios públicos de carácter industrial y comercial, es decir, servicios que ejercen una actividad económica semejante a aquella realizada por las empresas privadas y que responden a un interés público local.

Son necesarias tres condiciones para que un servicio público pueda ser considerado industrial y comercial: en primer lugar, el objeto del servicio debe ser una actividad de producción y de intercambio de bienes o servicios susceptibles de ser garantizados por una empresa privada.

En segundo lugar, la financiación del servicio debe incluir el pago de tasas por parte del usuario a cambio del servicio prestado. La financiación del servicio por ingresos fiscales priva a éste de cualquier carácter industrial y comercial. Es el caso, por ejemplo, de un servicio de recogida de basura doméstica, financiado por la tasa de recogida de basura y no por un canon calculado en función de la importancia del servicio prestado, estando ambas posibilidades abiertas a las entidades locales.

Por último, es necesario que el servicio sea gestionado y organizado siguiendo las normas y los métodos utilizados en las empresas del sector privado.

Algunos servicios públicos industriales y comerciales, tales como los mataderos, los servicios de aprovisionamiento y depuración de aguas, de distribución de electricidad o servicios de transporte público, se incluyen entre las tareas legales de

las entidades locales. Sin embargo, dichas entidades tienen igualmente la facultad de crear servicios públicos industriales y comerciales distintos de los previstos por la ley para responder a una necesidad económica de la población en caso de insuficiencia o falta de iniciativa privada. Puede tratarse, por ejemplo, de la explotación de un comercio de alimentación en un medio rural, en ausencia de comercios de esta naturaleza.

En general, los entes locales no están autorizados a aportar fondos para asegurar el equilibrio financiero de sus respectivos servicios públicos industriales y comerciales, aparte de algunos casos derogatorios, especialmente cuando las exigencias del servicio público llevan a la entidad a imponer unas obligaciones particulares de funcionamiento o cuando el funcionamiento del servicio requiere la realización de inversiones que no pueden ser financiadas sin un aumento excesivo de las tarifas. Sin embargo, esta prohibición no se aplica a los servicios de distribución de agua potable y de depuración de aguas residuales de los municipios con menos de 3.000 habitantes.

1.2 Si prestamos atención ahora a las modalidades de gestión de los servicios públicos industriales y comerciales de las entidades locales, éstas aparecen caracterizadas por una gran diversidad.

Esta diversidad es, en primer lugar, la de las colectividades públicas a las que atañe la responsabilidad de organizar la explotación de estos servicios. Éstos pueden en efecto ser administrados en un marco municipal, incluso de departamento. Pero son susceptibles de ser administrados igualmente en el marco de organismos públicos de cooperación intermunicipal, como las agrupaciones intercomunales (*syndicats de communes*), las mancomunidades de municipios o de aglomeración (*communautés de communes ou d'agglomération*) y las comunidades urbanas (*communautés urbaines*), así como en el marco de las agrupaciones mixtas (*syndicats mixtes*), que pueden incluir entre sus miembros principalmente a los municipios, departamentos o cámaras de comercio e industria.

A diferencia de las agrupaciones mixtas o intercomunales, cuyo objeto es determinado por las entidades miembros, las mancomunidades de aglomeración y las comunidades urbanas ejercen obligatoriamente ciertas competencias en materia de gestión de los servicios públicos industriales y comerciales. Las mancomunidades de aglomeración, que reagrupan varios municipios formando un conjunto de más de 50.000 habitantes alrededor de un municipio central de más de 15.000 habitantes, deben ejercer obligatoriamente en lugar de los municipios, tres competencias elegidas de una relación de cinco, donde aparecen la gestión de los servicios de aprovisionamiento y depuración de aguas, la gestión de aparcamientos, así como la eliminación de residuos domésticos. Las comunidades urbanas, que reúnen varios

municipios que forman un conjunto de más de 500.000 habitantes, tienen competencia para organizar los transportes urbanos, gestionar los mataderos y los servicios de aprovisionamiento y depuración de aguas, así como para eliminar y valorar los residuos domésticos.

Bien sean competencia de un municipio, departamento u organismo público de cooperación intermunicipal, los servicios públicos industriales y comerciales pueden, en primer lugar, ser explotados directamente por una entidad local o por la agrupación competente. Se habla entonces de administración simple o directa, distinguiéndose el servicio de los demás servicios del ente por su naturaleza industrial y comercial.

En segundo lugar, las entidades locales tienen competencia para crear unas administraciones dotadas solamente de la autonomía financiera. Estas administraciones son gestionadas, bajo la autoridad del alcalde o del concejo municipal, por un consejo de explotación y un director. Su presupuesto se adjunta al presupuesto municipal.

La gestión de los servicios públicos industriales y comerciales puede ser confiada también a unas administraciones dotadas de autonomía financiera y personalidad jurídica, que son personas jurídicas de derecho público provistas de órganos de administración propios.

Las entidades locales o sus agrupaciones tienen igualmente la facultad de crear empresas mixtas para asegurar la explotación de los servicios públicos industriales y comerciales. Estas empresas adoptan la forma de sociedades anónimas participadas de capital público y privado.

Por último, la gestión de los servicios públicos industriales y comerciales puede ser delegada, conforme a las condiciones establecidas por una ley de 1993, a una empresa privada. Esta delegación adopta dos formas principales. En el sistema de la concesión, la entidad local encarga a una empresa externa el equipamiento y la posterior explotación del servicio por su cuenta y riesgo, permitiéndole poder exigir una remuneración al usuario. En el caso del arrendamiento, la empresa privada administra el servicio por medio de obras que le son cedidas por el municipio. La empresa es remunerada a través de tasas a pagar por el usuario y ella misma paga al ente un canon o recargo, destinado a cubrir los gastos contraídos por este último para la instalación o ampliación de las obras arrendadas. Existen otras formas de gestión delegada, como la “régie intéressée”, el sistema de gestión en el que la entidad local encarga a una empresa privada la puesta en funcionamiento del servicio conservando la responsabilidad financiera de la explotación, recibiendo la empresa explotadora una remuneración concertada a la que se añade una participación en los resultados.

La gestión delegada se encuentra especialmente en los sectores de aprovisionamiento de agua, de depuración de aguas residuales, en el sector de la recogida y tratamiento de residuos domésticos, o incluso en el sector de la explotación de remontes mecánicos de las estaciones de deportes de invierno. Los socios de las entidades locales son pues, por lo general, grandes consorcios o sociedades subsidiarias de grandes consorcios industriales o de servicios, normalmente multinacionales en su mayor parte. Las empresas a las cuales es delegada la gestión están vinculadas a la colectividad pública delegante por medio de un convenio, cuya duración está limitada a veinte años en los sectores del aprovisionamiento y depuración de aguas, y deben presentar cada año a dicha colectividad pública un informe que comprende las cuentas del servicio delegado y un análisis de la calidad del mismo.

A título de ejemplo, la parte de las empresas privadas en la gestión de los servicios industriales y comerciales de las entidades locales alcanza un 72 % en el sector del aprovisionamiento de aguas y un 44 % en el sector de la depuración de aguas, en términos de facturación. Para los transportes públicos de viajeros, la parte de las empresas privadas se eleva a un 68 % del número total de organismos que prestan este servicio.

1.3 En el interior de este amplio espectro, que abarca, por consiguiente, desde la gestión directa de los servicios públicos industriales y comerciales a la delegación de la gestión a una empresa privada, solamente dos modalidades de explotación recurren a entidades susceptibles de aspirar, en diferentes grados, a la calificación de empresas públicas locales. Se trata de las administraciones dotadas de autonomía financiera y personalidad jurídica, por una parte, y las empresas mixtas locales, por otra.

1.3.1 Las administraciones dotadas de autonomía financiera y personalidad jurídica son creadas por decisión del concejo municipal. La deliberación establece las disposiciones del reglamento interior y fija el importe de la dotación inicial, que representa la contrapartida de los créditos y las aportaciones en especie efectuadas por la entidad local vinculada.

Las administraciones dotadas de autonomía financiera y personalidad jurídica constituyen, a pesar de su denominación, verdaderos organismos públicos industriales y comerciales, administrados por un consejo de administración y por un director. Los miembros del consejo de administración, compuesto por un tercio a lo sumo de cargos públicos titulares del ámbito local o nacional, son nombrados por el concejo municipal. El director es igualmente elegido por el concejo municipal a propuesta del alcalde previa consulta del consejo de administración. Las funciones de contable de la administración son confiadas a un contador público, que puede ser

un contador del Tesoro o bien un contable especial, nombrado por el prefecto, a propuesta del consejo de administración previa consulta del contador superior del Tesoro.

La contabilidad de estas administraciones es llevada en unas condiciones definidas por un plan contable conforme a un plan contable general. Después del cierre del ejercicio, la cuenta financiera, establecida por el contador, es remitida al consejo de administración como anexo a un informe del director. Dicho informe facilita toda la información sobre la actividad de la administración a lo largo del ejercicio y describe las medidas a considerar. Las cuentas son remitidas a la entidad local vinculada para su información.

Las reglas establecidas para las administraciones municipales dotadas de autonomía financiera y personalidad jurídica se aplican igualmente a las administraciones de los departamentos que presentan las mismas características y, desde la promulgación de una ley de 12 de julio de 1999, a aquellas administraciones que pueden crear las demás entidades locales y organismos públicos de cooperación intermunicipal para la explotación de servicios industriales y comerciales. Dos tipos de administraciones con autonomía financiera y personalidad jurídica, los servicios de transporte público de viajeros y los servicios de electricidad y gas, siguen estando, en cambio, sometidos a unas disposiciones reglamentarias específicas.

1.3.2 Empresas mixtas

Las entidades locales están autorizadas, en el marco de las competencias que les son reconocidas por la ley, a crear *empresas mixtas del ámbito local* que les asocian a una o varias personas privadas y, llegado el caso, a otras personas jurídicas de derecho público. Las empresas mixtas (EM) adoptan la forma de sociedades anónimas regidas por la Ley de 1966 sobre las sociedades mercantiles, a reserva de las particularidades resultantes de la Ley de 7 de julio de 1983 que las instituyó.

Las comunidades locales y sus agrupaciones no pueden estar en posesión, en conjunto, de menos del 50 % y de más del 80 % del capital social de las empresas mixtas. La regla de la participación mayoritaria de las entidades locales no se aplica, sin embargo, a dos categorías de empresas mixtas: las EM cuyo objeto es la gestión y la animación de actividades deportivas de pago y las EM de equipamiento y explotación de remotes mecánicos constituidas con anterioridad a la Ley de 7 de julio de 1983. Por otro lado, hay que destacar que las comunidades territoriales extranjeras pueden, a reserva de la conclusión de un acuerdo previo entre los estados afectados, participar en el capital de las empresas mixtas locales cuyo objeto es la explotación de los servicios públicos de interés común.

a) El ámbito de competencia de las empresas mixtas del ámbito local va más allá de la sola explotación de servicios públicos industriales y comerciales, dado que se extiende igualmente a la realización de operaciones de ordenación territorial y de construcción, así como, según la Ley de julio de 1983, a “cualquier otra actividad de interés general”. La creación por motivos de interés general de una empresa mixta que realiza sus actividades en un sector competitivo únicamente es admitida por el juez administrativo si esta intervención tiene por objeto satisfacer necesidades de los ciudadanos cuando la iniciativa privada falla. Por consiguiente, la creación de una EM encargada de gestionar un complejo hotelero en una estación de deportes de invierno ha sido declarada ilegal.

El objeto social de una empresa mixta puede incluir varias actividades a condición de que éstas se complementen entre sí. Además, las entidades locales y sus agrupaciones no podrán participar en el capital de una empresa mixta cuya actividad no corresponde con las competencias que son atribuidas a las empresas mixtas por la ley. Por otra parte, las empresas mixtas son autorizadas a participar en el capital de una sociedad mercantil. Una participación de esas características debe ser objeto de un acuerdo expreso del/de los accionista(s) público(s) de la empresa mixta, es decir, la(s) entidad(es) local(es) y sus agrupaciones.

En el ámbito de las operaciones de ordenación del territorio y de construcción, sectores tradicionales de intervención de las EM locales, se les puede confiar a dichas empresas, en calidad de mandatarios o concesionarios de entidades locales accionistas, el establecimiento de zonas destinadas a acoger diversos edificios y equipamientos públicos, así como la construcción de inmuebles para uso de viviendas u oficinas. Las actividades de construcción de las empresas mixtas se ejercen, fundamentalmente, en el ámbito de la vivienda social.

En la actualidad existen 1.255 empresas mixtas, 294 de ellas en el sector de la construcción, 316 en el sector de la ordenación del territorio y 622 en el sector servicios. En total estas sociedades dan empleo a 60.000 personas y llegan a 70 mil millones de francos de facturación. Su capitalización alcanza 11,5 mil millones de francos, el 64 % en posesión de las entidades locales por término medio. En el ámbito de la gestión de los servicios públicos industriales y comerciales, las empresas mixtas desempeñan un papel importante en los transportes públicos, donde representan el 30 % del conjunto de la red, en la gestión de aparcamientos, con un 20 % del conjunto a nivel nacional o incluso en la gestión de los remotes mecánicos, donde les corresponde un 20 % de la facturación. En cambio, menos de 20 EM, para ser precisos, 17, intervienen en el ámbito del aprovisionamiento y depuración de aguas.

b) Las tareas confiadas a las empresas mixtas del ámbito local por las entidades locales, accionistas o no de la sociedad, dan lugar a la firma de convenios con estos

últimos. Desde 1993 las empresas mixtas locales son sometidas, para la ejecución de sus trabajos, a los principios de publicidad y selección de contratistas previstos por el código de contratación pública.

Las empresas mixtas son administradas por un consejo de administración, donde cada entidad local accionista tiene derecho al menos a un representante. Los cargos de consejero de administración son atribuidos en proporción al capital que posee cada entidad local o agrupación. Los órganos deliberantes de los entes locales accionistas se pronuncian sobre el informe escrito que les es remitido, al menos una vez al año, por sus representantes. Además, el concejo municipal de una entidad local accionista es igualmente destinatario del informe financiero que debe elaborar cada año toda empresa mixta encargada por convenio de la realización de adquisiciones de bienes inmuebles o de la construcción de obras y edificios. Este informe incluye en especial el balance provisional y el plan de tesorería de la operación actualizados.

Las empresas mixtas locales cuentan con uno o varios auditores de cuentas y están igualmente sometidos al control del prefecto, a quien deben remitir sus respectivas cuentas anuales y deliberaciones. Asimismo están sometidas a los diferentes controles que ejercen sobre ellas las cámaras regionales de cuentas.

2. Las cámaras regionales y territoriales de cuentas

Las cámaras regionales de cuentas fueron creadas por la Ley de 2 de marzo de 1982, relativa a los derechos y libertades de los municipios, departamentos y regiones, que ponía fin al régimen de la aprobación previa de las decisiones de las comunidades locales por parte del prefecto. Como contrapartida al debilitamiento de la tutela a priori sobre las entidades locales, la ley confiaba a las cámaras regionales de cuentas, establecidas en cada región, el control de las finanzas locales, ejercido hasta ese momento por el Tribunal de Cuentas estatal sobre las contabilidades más importantes.

2.1 Organización y funcionamiento

Las 24 cámaras regionales de cuentas, a las que hay que añadir las cámaras territoriales de cuentas de Nueva Caledonia y de la Polinesia francesa, son instituciones independientes, cuyos miembros son magistrados inamovibles. En la actualidad el número de magistrados asciende a unos 350.

Las cámaras regionales están presididas por magistrados del Tribunal de Cuentas, nombrados por el Presidente de la República previo dictamen del primer Presidente

del Tribunal de Cuentas. Los nombramientos se efectúan bien entre los magistrados del Tribunal de Cuentas o entre los magistrados de las cámaras regionales de cuentas, de tal manera que un tercio como mínimo y dos tercios como máximo de las presidencias de dichas cámaras estén ocupadas por magistrados de una u otra procedencia.

Los demás magistrados de las cámaras regionales de cuentas son seleccionados normalmente de entre los antiguos alumnos de la Escuela Nacional de Administración cuando finalizan sus estudios. Igualmente se organiza anualmente el ingreso en la carrera de funcionarios ajenos a la misma.

De dimensiones muy variables entre sí, puesto que el efectivo de magistrados oscila entre 5 para Lemosín y 50 para Ile-de-France, las cámaras están divididas, con excepción de las más pequeñas de ellas, en secciones, dirigidas por un presidente de sección, el escalón más elevado del cuerpo de consejeros de cámaras regionales de cuentas.

Los magistrados son asistidos en sus tareas de control por ayudantes de auditoría. Éstos son funcionarios estatales o de las entidades locales destinados provisionalmente por su respectiva administración de origen a las cámaras regionales de cuentas. En cada cámara, uno o varios magistrados asumen las funciones de comisionados del gobierno y son responsables, por autorización del Fiscal del Tribunal de Cuentas, de emitir un dictamen jurídico sobre los trabajos realizados por la cámara.

Las fiscalizaciones, realizadas en un principio cada cuatro años, son objeto de una programación anual e incluso plurianual. Estas auditorías son dirigidas básicamente a partir de documentos justificativos de ingresos y gastos que los contadores públicos de las entidades locales están obligados a remitir a la cámara. Asimismo se llevan a cabo investigaciones en la propia sede de la entidad fiscalizada.

Para la realización de las fiscalizaciones que les incumben, los magistrados disponen de amplias competencias, en especial en lo que se refiere a la exhibición de documentos. Está igualmente previsto que les asistan en su trabajo expertos para la realización de encuestas de carácter técnico. La cámara puede también convocar a todos los representantes de las entidades fiscalizadas o funcionarios estatales cuya audiencia es considerada necesaria.

Las averiguaciones del magistrado o de los magistrados responsables de la auditoría son recogidas en un informe que es presentado a la cámara, o bien a la sección. A continuación ésta decide colegiadamente por mayoría simple sobre cada una de las conclusiones, una vez tiene conocimiento de las observaciones escritas, o conclusiones, del consejero delegado para las funciones del ministerio público en calidad de comisionado del gobierno.

Aun siendo independientes en el ejercicio de sus competencias, las cámaras regionales de cuentas están unidas al Tribunal de Cuentas por numerosos vínculos funcionales e institucionales. Algunos de estos vínculos ya han sido mencionados, como la pertenencia de los presidentes de las cámaras regionales al cuerpo de magistrados del Tribunal de Cuentas y el papel desempeñado por el Fiscal del Tribunal de Cuentas en la orientación y armonización de la acción de los comisionados del gobierno.

El Tribunal de Cuentas es igualmente el juez de apelación de las decisiones con carácter judicial emitidas por las cámaras regionales sobre las cuentas públicas y dedica una parte de su informe público a las conclusiones formuladas por estas últimas sobre la gestión económico-financiera de las entidades locales. Un comité de enlace entre el Tribunal de Cuentas y las cámaras regionales de cuentas coordina los trabajos de los dos niveles de jurisdicciones financieras. El consejo superior de cámaras regionales de cuentas, presidido por el primer Presidente del Tribunal de Cuentas y compuesto por magistrados de dicho Tribunal y de las cámaras regionales de cuentas, es por lo que a él se refiere, competente para todo lo que concierne a la carrera de los consejeros de las cámaras regionales de cuentas. Por último, el Tribunal de Cuentas es responsable de una misión permanente de inspección con respecto a las cámaras regionales de cuentas.

2.2 Las competencias

La competencia de las cámaras regionales de cuentas se extiende a la totalidad de las comunidades locales de su jurisdicción -región, departamentos, municipios-, así como a los organismos de derecho público intermunicipales (agrupaciones, mancomunidades, ...) y locales (hospitales, entes públicos de viviendas de alquiler moderado, institutos de enseñanza media). A esta competencia obligatoria hay que añadir el control facultativo de aquellos organismos que reciben fondos públicos. Por último, el Tribunal de Cuentas delega a las cámaras regionales de cuentas la facultad de fiscalizar algunas entidades de derecho público nacionales, tales como las universidades o las cámaras de agricultura.

Las cámaras regionales de cuentas ejercen tres tipos de tareas.

2.2.1 El control jurisdiccional de las cuentas

Las cámaras regionales de cuentas enjuician dentro del ámbito de su competencia la totalidad de las cuentas de los contadores públicos de las entidades locales y de sus organismos de derecho público. Desde 1988, no obstante, la tarea de verificar las

cuentas de las entidades pequeñas es confiada a los contadores superiores del Tesoro. Se trata de municipios o agrupaciones de municipios cuya población no supera los 2.000 habitantes y cuyo importe de ingresos de funcionamiento es inferior a 2 millones de francos.

De carácter público, el control jurisdiccional de las cuentas, que constituye la primera tarea de las cámaras regionales de cuentas y fundamenta su estatuto de jurisdicción, tiene por objeto verificar que las cuentas, que los contadores públicos están obligados a presentar anualmente a la cámara, son presentadas de manera correcta y que los contadores han llevado a cabo los controles que están obligados a efectuar en materia de ingresos y gastos, so pena de ver enjuiciada su responsabilidad personal y financiera.

Los fallos, mediante los cuales las cámaras emiten su juicio sobre las cuentas de los contadores públicos, pueden, al término de un procedimiento contradictorio escrito que comprende una fase provisional y una fase definitiva, contener una sentencia que ordena saldar el debe no justificado de sus cuentas, es decir, obligar a los contadores públicos a devolver las cantidades que, por su negligencia, han sido pagadas erróneamente o no han sido recaudadas. Si no existe cargo alguno en contra del contador, bien sea a primera vista o al final del procedimiento contradictorio, una resolución de descarga es formulada por la cámara a su favor. El procedimiento es el mismo si el contador ya ha dejado su cargo. Los fallos definitivos de las cámaras regionales son apelables ante el Tribunal de Cuentas.

En 1999 las cámaras regionales de cuentas emitieron 17.500 fallos acerca de las 70.000 contabilidades públicas de su ámbito de competencia y pronunciaron más de 600 condenas a saldar el debe no justificado de las cuentas por un importe de 208 millones de francos. 29 fallos definitivos fueron recurridos.

Aparte del juicio de las cuentas de los contadores públicos, las actividades jurisdiccionales de las cámaras regionales de cuentas conciernen en particular la condena de los contadores a pagar una sanción por retraso en la presentación de sus cuentas o en las respuestas facilitadas a los requerimientos formulados por las cámaras. Estas actividades jurisdiccionales comprenden igualmente la declaración y la investigación del manejo de fondos públicos por personas que no tienen autorización a ello (“gestion de fait”). La cámara emite su fallo sobre las cuentas de estos contadores de hecho bajo las mismas condiciones que las que rigen para las cuentas de los que son evidentemente contadores públicos. Los contadores de hecho pueden por tanto ser condenados a saldar el debe no justificado de sus cuentas. La cámara tiene, además, la facultad de imponer a éstos el pago de una sanción.

2.2.2 La auditoría de la gestión económico-financiera

Las cámaras regionales de cuentas tienen competencia para examinar la gestión económico-financiera de las comunidades locales y sus organismos de derecho

público. Este examen, cuyo contenido en realidad nunca ha sido aclarado por la ley hasta ahora, trata a la vez sobre la regularidad, la economía y la eficacia de la gestión. La auditoría de la gestión económico-financiera, que se efectúa generalmente al mismo tiempo que el control jurisdiccional de las cuentas pero que puede ser separado de este último, es llevado a cabo habitualmente a iniciativa de la cámara, aunque puede igualmente realizarse a petición justificada del prefecto o de la autoridad local.

La programación de los trabajos de las cámaras regionales en el ámbito de la auditoría de la gestión económico-financiera compete por completo a dichas cámaras. No obstante, éstas intentan, a través del comité de enlace entre el Tribunal de Cuentas y las cámaras regionales de cuentas, coordinar sus auditorías, entre ellas y con el Tribunal de Cuentas, definiendo temas comunes de investigación y realizando encuestas nacionales.

El examen de la gestión económico-financiera conduce al envío a la entidad fiscalizada de una carta de auditoría que contiene las conclusiones definitivas, después de un procedimiento contradictorio, fundamentalmente escrito, que comprende sucesivamente: una entrevista entre el magistrado ponente y el ordenador de pagos en funciones al concluir la auditoría y, si hubiere lugar a ello, una entrevista con los ordenadores de pagos anteriores; el envío al ordenador en funciones, después de una consulta previa, de una carta con conclusiones provisionales de naturaleza confidencial, siendo una copia de esta carta igualmente dirigida, sobre las conclusiones que les conciernen, a los anteriores ordenadores de pagos, así como a toda persona implicada. Después del examen de las respuestas escritas de estas personas, y después de haber procedido, si hubiere lugar a ello, a su audición por petición de ellos mismos, la cámara delibera sobre un segundo informe del magistrado instructor y establece sus conclusiones definitivas, que son dirigidas al ordenador de pagos en funciones.

Éste tiene la obligación, desde la promulgación de la Ley de 15 de enero de 1990, de comunicar las conclusiones de la cámara a la asamblea deliberante. Estas conclusiones pueden ser entonces comunicadas a quienquiera que lo solicite.

La publicidad dada a las cartas de auditoría de las cámaras regionales de cuentas sobre la gestión económico-financiera de las entidades locales es un elemento esencial de su acción, en la medida en que no puedan obligar directamente a estos entes a subsanar las anomalías y carencias constatadas. A este respecto la publicación en el informe anual del Tribunal de Cuentas de las conclusiones más destacadas de las cámaras regionales es un elemento particularmente importante.

El ámbito de la auditoría de la gestión económico-financiera por parte de las cámaras regionales de cuentas se extiende igualmente a los organismos, desprovistos de un contador público, a los que las entidades locales y sus organismos de derecho público

aportan una ayuda financiera superior a 10.000 francos o en los que poseen más de la mitad del capital o del voto en los órganos deliberantes, o bien ejercen un poder preponderante de decisión o de gestión.

El examen de la gestión económico-financiera de estos organismos –asociaciones y empresas mixtas del ámbito local fundamentalmente– se efectúa paralelamente a la fiscalización de sus cuentas, según unas normas de procedimiento similares a las establecidas para las entidades locales, siendo la principal diferencia que el control se realiza principalmente sobre el terreno y las cuentas y los documentos justificativos de los ingresos y gastos de los organismos fiscalizados no son remitidos a la cámara, como ocurre con las comunidades y entidades de derecho público del ámbito local.

Cuando la ayuda financiera aportada por una entidad local a uno de estos organismos es atribuida en forma de subvención y no excede el 50 % de los recursos totales del beneficiario, el control está, no obstante, limitado a la utilización dada a la subvención.

En 1999, un total de 800 cartas de auditoría definitivas fueron remitidas por las cámaras a las comunidades locales y a otros organismos fiscalizados.

Por otro lado, desde 1995 las cámaras regionales de cuentas pueden dentro del marco del control de las cuentas de una entidad local, verificar en una empresa a la que ha sido delegado un servicio público las cuentas presentadas por esta última a la entidad que delega dicho servicio.

2.2.3 El control de la programación presupuestaria

Como consecuencia de la libertad otorgada a las entidades locales, las decisiones presupuestarias de estas últimas ya no están sometidas al control previo del prefecto. Sin embargo, éste debe, en algunos casos, atribuir a la cámara regional de cuentas el conocimiento de dichas decisiones. Esta última formula entonces unas propuestas por anuncio público emitido en unos plazos fijados.

El control de la programación presupuestaria de las entidades locales y sus organismos públicos, tarea original en el seno de las jurisdicciones financieras, a título del cual las cámaras emitieron 1.193 dictámenes durante 1999, se ejerce en cuatro casos:

Cuando el presupuesto original de una colectividad pública no ha sido aprobado antes del 31 de marzo del ejercicio, la cámara, a la que recurre el prefecto, elabora durante el mes unas propuestas para arreglar el presupuesto. El prefecto arregla el presupuesto sobre la base de estas propuestas, aunque tiene la facultad para no tenerlas en cuenta.

El representante del Estado debe igualmente recurrir a la cámara si el presupuesto de una colectividad pública no ha sido adoptado en equilibrio, o cuando el equilibrio

es sólo aparente, a causa de la subestimación de un gasto o la sobreestimación de un ingreso. La cámara propone a la entidad, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para el restablecimiento del equilibrio presupuestario. Ésta debe a su vez deliberar, asimismo en el plazo de un mes, sobre las propuestas de la cámara y, si decide no hacer caso a estas propuestas, o si las cumple sólo parcialmente, la cámara solicita al prefecto que ajuste el presupuesto.

El prefecto recurre igualmente a la cámara cuando el cierre de las cuentas hace aparecer un déficit igual al 10 % de los ingresos de funcionamiento, si se trata de un municipio de menos de 20.000 habitantes, e igual al 5 % en los demás casos.

La cámara propone, en el plazo de un mes, unas medidas a la entidad para restablecer el equilibrio presupuestario, definiendo el periodo durante el cual se debe realizar la corrección del déficit. A continuación el prefecto tiene la obligación de remitir a la cámara los presupuestos de los ejercicios durante los cuales debe enjugarse el déficit. Si durante el examen de estos presupuestos la cámara constata que la entidad local no ha adoptado las medidas de rectificación suficientes, ésta propone al prefecto las medidas necesarias a adoptar en el plazo de un mes. El prefecto ajusta entonces el presupuesto a partir de estas propuestas, aunque puede adoptar también medidas diferentes.

Por último, suponiendo que los créditos que permiten pagar un gasto obligatorio no han sido incluidos en el presupuesto, el prefecto puede recurrir a la cámara, pero también lo puede hacer el contador público o el acreedor. La cámara, si decide que el gasto es obligatorio y reconoce la ausencia de los créditos necesarios, dirige un requerimiento a la entidad local en el plazo de un mes. Si ésta hace caso omiso a este requerimiento, la cámara solicita al prefecto que anote el gasto en el presupuesto, y, si se diera el caso, le propone las medidas necesarias para preservar el equilibrio presupuestario.

2.2.4 Otras competencias de las cámaras regionales de cuentas

Además de los tres grandes ámbitos de competencia que acabamos de examinar, las cámaras regionales de cuentas pueden ser requeridas a intervenir, a petición del prefecto, mediante la emisión de dictámenes, en un determinado número de casos. El prefecto puede así remitir a la cámara, para que emita un dictamen acerca de ello, los convenios de delegación de un servicio público, las deliberaciones de las empresas mixtas cuando éstas son de tal naturaleza que pueden suponer un riesgo financiero para las comunidades locales accionistas y, por último, los convenios en materia de contratación pública. En estos tres casos, la cámara dispone del plazo de un mes para emitir su dictamen.

3. El control de las empresas públicas del ámbito local: presentación de casos relativos a las empresas mixtas

Según la definición del diccionario “Robert” controlar significa “dominar”.

En nuestra calidad de auditores, formulamos tantas observaciones sobre las empresas mixtas, que es lícito que uno se plantee si dominamos una materia cuya complejidad es evidente dado el carácter mixto de la gestión que conlleva, esto es, una sociedad mercantil que cuenta con la participación no sólo de capital público sino también de capital privado.

Fiscalizar las empresas del ámbito local, como las empresas mixtas, exige analizar su objeto, su funcionamiento administrativo y financiero y, por su propio carácter específico, los servicios convencionales o contractuales que ofrecen a las comunidades locales, sean éstas accionistas mayoritarios o simples clientes. Uno de los objetivos de este análisis consiste, entre otros, en asegurarse de que el equilibrio de estos convenios esté garantizado desde el punto de vista jurídico, financiero y económico de conformidad con las leyes y reglamentos vigentes. El análisis debería permitir, además, expresar una opinión razonable sobre la continuación de las actividades de estas empresas respetando también los equilibrios financieros de las entidades locales afectadas.

El plan propuesto apunta a presentar una síntesis de las principales observaciones formuladas en relación con estas empresas, aunque no pretende ser un escrito de acusación contra unos organismos cuya utilidad general ya no es preciso demostrar.

3.1 El funcionamiento administrativo de las empresas mixtas: gran diversidad de competencias, a veces incluso poco compatibles entre sí, difíciles de garantizar con capitales propios insuficientes.

3.1.1 La Ley de 1983 y el objeto de las empresas mixtas: del objeto fundacional a las finalidades circunstanciales

A) El principio de complementariedad de las actividades

- La multiplicidad de finalidades favorecida gracias a unas disposiciones legislativas aparentemente poco vinculantes (la ley se limita a imponer la complementariedad de las actividades) puede constituir un obstáculo para la libre competencia.

El alcance y la ausencia de una jerarquía en cuanto al objeto de una empresa mixta no parecen ser conformes al espíritu de la Ley de 7 de julio de 1983 que las regula.

Según el artículo 1 de la ley, cuando el objeto de una empresa mixta abarca varias actividades, ya sea la realización de operaciones de ordenación territorial, construcción, explotación de los servicios públicos de carácter industrial o comercial o cualquier otra actividad de interés general, estas actividades deben ser complementarias. Ahora bien, de acuerdo con la interpretación del Ministerio del Interior expresada en la Circular de 16 de julio de 1985, por complementarias “hay que entender las que sean susceptibles de mejorar las prestaciones derivadas de los servicios”. Según este texto, “es conveniente considerar como ilícita una concepción meramente financiera del principio de complementariedad destinada a la agrupación de actividades en una misma sociedad con el único objetivo de alcanzar un equilibrio financiero”. En estas condiciones, la búsqueda del mero equilibrio financiero no podrá imponerse a la falta de complementariedad entre las tareas que una empresa mixta podría realizar en un marco estrictamente estatutario, salvo que se intente privilegiar un concepto de empresa que fuera en detrimento de las empresas contempladas por la Ley de 1996 e implantadas en el territorio de las entidades locales accionistas.

- La multiplicidad de las tareas garantizadas por una empresa mixta puede conllevar la existencia de relaciones contractuales confusas que, a su vez, pueden generar irregularidades en las ayudas financieras otorgadas por las entidades locales.

En 1995, la Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes pudo comprobar que una empresa mixta creada por el departamento de Isère (Grenoble Isère Développement, GID), con competencias en materia de construcción y ordenación territorial, se benefició de aproximadamente 147 millones de francos sin IVA entre 1991 y 1995 (175 millones de francos IVA incluido) en concepto de subvenciones del departamento. El motivo fue la reanudación de las actividades anteriormente realizadas por las asociaciones reguladas en la Ley de 1901 destinadas a fomentar la economía del departamento, sobre todo en el extranjero, o a garantizar tareas de asesoramiento ante las empresas. Suponiendo que sea de interés general que el GID se encargue del conjunto de las tareas y actividades previstas por el convenio, la cámara de cuentas ha señalado que se plantea el problema de la compatibilidad de dichas actividades para las que se prefiere las subvenciones del departamento a la imposición de una tarifa a los usuarios según la Ley de 24 de julio de 1996 relativa a las sociedades mercantiles y a las que están sujetas las empresas mixtas. Sin embargo, la combinación de las actividades de interés general con las actividades de ordenación territorial y construcción pone de manifiesto no sólo unas relaciones internas poco desarrolladas y una falta de sinergia, sino también revela que la realización de estas actividades ha permitido generar unos beneficios que pueden compensar las pérdidas vinculadas a las actividades tradicionales del GID. La cámara

de cuentas ha considerado que se eludió voluntariamente la normativa aplicable a las intervenciones económicas de las comunidades locales, dado que la noción de complementariedad recogida por la ley sólo se invocó con la finalidad de mantener el equilibrio financiero de las cuentas de la sociedad mediante compensaciones financieras entre actividades de distinta naturaleza. Por consiguiente, se eludieron las normas aplicables a las intervenciones económicas de las entidades locales, lo que conlleva a tachar de irregular el conjunto del convenio.

B) Las intervenciones abusivas de las empresas mixtas a petición de las comunidades locales

- La intervención de las empresas mixtas en ámbitos que no son competencia de las entidades locales: la rehabilitación de bienes inmuebles privados en el interior o en la costa (la empresa SAGEST en Tignes).

En 1996, la Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes comprobó que el municipio de Tignes había aprobado un dispositivo convencional suscrito con la empresa mixta SAGEST, competente en materia de ordenación territorial y de gestión, para garantizar el desarrollo turístico del lugar. El municipio le pidió a SAGEST que realizara importantes obras de rehabilitación inmobiliaria del patrimonio locativo privado (rehabilitación en el plazo de cinco años de 1.600 apartamentos) para ponerlas a disposición de las agencias inmobiliarias de cuyas actuaciones se esperaba una mejora de los índices de ocupación. El municipio consideró que esta operación estaba sujeta a las disposiciones del código de urbanismo. No obstante, según el artículo L 300-1 de dicho código, “la ordenación territorial hace referencia al conjunto de actividades de las comunidades locales cuyo objetivo es realizar o autorizar, dentro del marco de sus competencias, acciones u operaciones y garantizar la armonización de dichas acciones u operaciones”. La cámara de cuentas opinó por esta razón que bajo ningún concepto el municipio estaba habilitado para delegar una competencia que no tenía en una empresa mixta.

- Las intromisiones en el ámbito de la gestión pública: el ejemplo de la empresa mixta de Châtel.

En 2000, la cámara de cuentas que procedió al control de las cuentas del municipio de Châtel y de su empresa mixta reveló que la colectividad pública había utilizado su sociedad de explotación de remontes para garantizar, sin basarse en ningún acuerdo, la gestión de los aparcamientos y de otros servicios de carácter industrial y comercial con el fin de establecer unas tarifas que no guardaban relación alguna con el equilibrio financiero de éstos. Las pérdidas de la sociedad fueron compensadas mediante subvenciones equivalentes o porque, tal y como reflejaba el presupuesto del municipio, éste asumía directamente los gastos.

C) ¿Una lógica administrativa o una lógica mercantil?

- Las relaciones con los mandantes a veces ponen de manifiesto la falta de autonomía de las empresas mixtas frente a las entidades accionistas: el caso de la empresa mixta Grenoble Isère Développement.

Hemos mencionado antes la sociedad GID, que se encargó de las actividades que hasta la fecha habían venido gestionando las asociaciones. Es conveniente recordar que entre 1991 y 1994 la intervención de la sociedad que dio lugar a la obtención de subvenciones se efectuó sin basarse en un convenio. Es razonable que uno se plantee el grado de libertad del que disponía la empresa para rechazar la reanudación de estas actividades sin que existiera acuerdo alguno cuando la propia reanudación de las mismas iba a generar nuevos recursos que permitirían recuperar su equilibrio financiero.

- Las relaciones entre las empresas mixtas y sus filiales: ejemplo de la sociedad de la empresa mixta SOVAMEUSE y de la sociedad anónima LOMBUT.

La Ley de 29 de enero de 1993 autoriza a una empresa mixta a adquirir participaciones en una empresa privada. Sin embargo, la falta de conformidad del objetivo social de la filial con el de la empresa mixta supone un riesgo financiero para las colectividades accionistas. En su informe público de 1995, en relación con las empresas mixtas de ordenación territorial, el Tribunal de Cuentas estatal ha recordado que “aumenta la vulnerabilidad de determinadas empresas mixtas de ordenación territorial por la mediación de filiales en actividades de construcción y ventas, cuyos riesgos son superiores a los de la ordenación territorial (...). El objeto social de las empresas mixtas debe seguir limitándose a las competencias de las colectividades públicas accionistas y en general no puede ampliarse a la promoción inmobiliaria salvo insuficiencia excepcional de la iniciativa privada (...).”

En la tercera parte de esta ponencia, con la presentación del caso de SOVAMEUSE y de su filial, la sociedad LOMBUT, se comprobará que las empresas mixtas corren riesgos importantes desde el momento en que se plantean dar prioridad a la realización de una operación cuyo éxito comercial o industrial depende de factores exógenos como, por ejemplo, la modificación de una normativa sobre importación de residuos decidida por un gobierno.

- Las actividades en nombre propio de las empresas mixtas suelen estar poco desarrolladas.

En estas condiciones no resulta sorprendente que las empresas mixtas sean reacias a desarrollar actividades en nombre propio que conlleven un riesgo, aun cuando su alcance financiero no suele ser demasiado grande.

Por consiguiente, estas actividades en nombre propio no representan en líneas generales más del 10% del volumen de negocios de las empresas mixtas.

3.1.2 El capital social

A) Las referencias impuestas por la ley no siempre son suficientes para asegurar un fundamento financiero sólido de las empresas mixtas.

- Una capitalización escasa en relación con la importancia y el número de operaciones realizadas por cuenta de las comunidades locales

En el caso de las empresas mixtas de gestión, la ley exige un capital social mínimo de 250.000 francos; para las empresas mixtas de ordenación territorial, el capital debe ser de un millón de francos y para las empresas mixtas de construcción el capital social mínimo debe alcanzar un millón y medio de francos. Dado el endeudamiento de las sociedades o la importancia de su volumen de negocios, este capital resulta exíguo y a menudo insuficiente para cubrir las pérdidas de varios ejercicios sucesivos. La consecuencia es que a veces las sociedades presentan una situación del balance que infringe las disposiciones del código de comercio o, como mínimo, puede provocar comentarios acerca de su gestión por parte de las jurisdicciones financieras, es decir, los órganos de control externo competentes.

- Una capitalización obtenida a veces de forma irregular mediante la intervención provocada de organismos que dependen de las comunidades locales o las dificultades para encontrar verdaderos socios privados que participen en el capital social de las empresas mixtas.

Lo cierto es que es frecuente que, ante la ausencia de verdaderos socios privados, la entidad local cuya participación en el capital de la empresa mixta no puede ser inferior al 50% ni superior al 80% subvencione sociedades satélite, en general, asociaciones reguladas por la Ley de 1901, con el fin de completar la formación del capital social de la empresa mixta.

De este modo, la Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes detectó en 1994 que un distrito, el de La Norma, participaba en torno a un 79% en el capital de una empresa mixta, SOGENOR. Ante la acumulación de pérdidas de la sociedad, 6 millones de francos en tres años, su capital se incrementó hasta 6 millones de francos, de los cuales un millón procedió del centro del turismo, una asociación contemplada por la Ley de 1901, mediante una subvención específica del distrito otorgada sin deliberación expresa de su asamblea deliberante.

Esta irregularidad plantea problemas desde el punto de vista jurídico. Ante la incapacidad de encontrar verdaderos socios capaces de aportar dotaciones complementarias de capital, a veces la colectividad pública accionista financia su empresa mixta con adelantos en cuentas corrientes de socios cuya regularidad no siempre está asegurada.

B) Los aspectos relativos a la nivelación del capital social de las empresas mixtas

- Los adelantos en cuentas corrientes de los socios

En una serie de decisiones pronunciadas a partir de 1994, el Consejo de Estado aportó algunas precisiones al marco jurídico que regula las relaciones financieras entre las empresas mixtas y las colectividades públicas. Mediante la resolución de 17 de enero de 1994, “Prefecto del departamento de los Alpes de Alta Provenza”, el Consejo de Estado ha determinado que estas relaciones, en principio, estaban sujetas a las normas generales relativas a las ayudas financieras que las comunidades locales tienen derecho a aportar a las empresas privadas. Sin embargo, el carácter específico de la gestión mixta, reconocido por ley, permite sustraerse a este régimen general en dos aspectos. La primera excepción hace referencia a la aportación de capital cuya legalidad ha sido reconocida por el Consejo de Estado de un modo general. Por consiguiente, éste admitió en 1994 la legalidad de las aportaciones de capital aprobadas por las colectividades públicas en beneficio de las empresas mixtas de las cuales son accionistas. La segunda excepción se refiere a los adelantos definidos por acuerdo. Según el artículo L 1523.2 del Código General de las Comunidades Locales (Code Général des Collectivités Territoriales, CGCT), cuando no se trate de prestaciones de servicios, las relaciones entre las entidades locales y las empresas mixtas son objeto de un convenio que define ante todo las obligaciones de cada una de las partes y, cuando proceda, el importe de su participación financiera. El Consejo de Estado ha admitido que los anticipos de tesorería constituyen aportaciones lícitas con dos restricciones:

- El objeto de la ayuda no debe ser la prestación de servicios (resolución de 2 de octubre de 1995, asociación “Vivre ensemble à Sanary”).
- La aportación debe ser aprobada en el marco de un convenio (decisión de 13 de septiembre de 1995, departamento de los Alpes marítimos).

El Consejo de Estado todavía no se ha pronunciado sobre una tercera restricción. Ésta depende de las decisiones de los tribunales administrativos: la ayuda debe centrarse exclusivamente en la realización de la tarea confiada a la empresa mixta. La colectividad pública que ha confiado una tarea a una empresa mixta sólo le puede conceder anticipos de tesorería para contribuir a la financiación de la tarea que tiene que realizar y no para reembolsar la deuda contraída por ésta o para hacer frente a sus dificultades financieras que no guardan relación alguna con la tarea que le ha sido confiada. En resumen, parece ser que estas disposiciones deben interpretarse de forma restrictiva, sobre todo en lo relativo al significado del término “participación financiera”, que en principio sólo puede cubrir la aportación de capital autorizada por la colectividad pública accionista. La motivación esgrimida por el Consejo de Estado parece orientarse en este sentido, puesto que la jurisdicción superior sólo

admite como ayudas otorgadas bajo este concepto los anticipos de tesorería para la ejecución de la tarea confiada a la empresa mixta. Por consiguiente, si la colectividad pública se hiciese cargo del déficit de explotación de una empresa mixta, se estaría extralimitando en sus funciones, según el texto antes citado.

- Eludiendo la normativa: los casos de la empresa mixta de Châtel y SATELAM.

La empresa mixta de Châtel fue creada en 1986 mediante transformación de la empresa mixta con el mismo nombre, concesionaria de remotes. Desde 1987 el municipio aportó 17 millones de francos a las cuentas corrientes de socios. En 1990, estos anticipos alcanzaban ya 27 millones y medio de francos. El desembolso de estos anticipos era irregular, puesto que su único objeto era compensar las pérdidas de gestión de la empresa. Dichos anticipos no podían generar una verdadera recapitalización de la sociedad, dada la ausencia de socios privados susceptibles de participar permanentemente en el capital de la misma.

Se puede hacer la misma observación en el caso de SATELAM, una empresa mixta del departamento de Isère cuyo principal accionista es una agrupación intercomunal compuesta por dos municipios. Entre 1986 y 1995, esta sociedad registró unas pérdidas que ascendieron a 63 millones de francos, compensadas en parte por el desembolso de anticipos por parte de la agrupación intercomunal.

Estas circunstancias, es decir, unas actividades no complementarias desarrolladas por una empresa mixta y un capital insuficiente, se ven agravadas a veces debido a la falta de un funcionamiento interno transparente.

3.1.3 El funcionamiento interno de las empresas mixtas: una gestión con, a veces, una escasa transparencia.

A) El consejo de administración y su presidente

- El problema del predominio de los representantes de las comunidades locales

De conformidad con el artículo L.1522-1 del CGCT, los municipios y las demás entidades locales tienen por separado o de forma conjunta más de la mitad de los votos en los órganos deliberantes de las empresas mixtas. La responsabilidad civil que se deriva del desempeño del cargo de miembro del consejo de administración de una empresa mixta por parte de los representantes de las comunidades locales atañe a la colectividad pública o a la agrupación de la que son representantes, a diferencia de lo regulado por el artículo 91 de la Ley de 24 de julio de 1966. Los concejales que actúan como representantes de las entidades locales no son considerados como ejecutores de servicios municipales en el sentido de la ley electoral. Sin embargo, cuando desean desempeñar funciones que suponen percibir una remuneración o unas ventajas concretas, deben contar con la autorización correspondiente, previa

deliberación expresa de la asamblea que los ha designado. Dicha deliberación determina el importe máximo de las remuneraciones o ventajas que pueden percibir así como la naturaleza de las funciones que las justifican. Sucede con frecuencia que algunos representantes perciben sin deliberación previa ventajas a las que no tienen derecho legalmente.

Asimismo, aun cuando la Ley de 1966 aplicable en parte a las empresas mixtas recuerda que el consejo de administración de la empresa mixta constituye la instancia privilegiada en el seno de la cual las entidades accionistas pueden controlar la gestión de dicha sociedad (Circular de 16 de julio de 1985) y que el presidente del consejo de administración garantiza bajo su responsabilidad la dirección general de la sociedad, principalmente porque él representa a ésta en sus relaciones con terceros, también se ha podido constatar que no sólo el director general de la sociedad – director nombrado a propuesta del presidente para ayudarle en la ejecución de sus tareas – llega a ostentar todos los poderes (en contra de lo dispuesto en el artículo 117 de la Ley de 1966), sino que también lo llega a ostentar el propio presidente, lo que representa una nueva infracción de la legislación vigente corroborada en múltiples ocasiones por la jurisprudencia.

- La adquisición ilícita de intereses por parte de los miembros del consejo de administración

El código penal recuerda que el delito de adquisición ilícita de intereses consiste en que una persona investida de autoridad pública tome, reciba o conserve un interés directo o indirecto en una empresa o en una operación que se encuentra bajo su supervisión en el momento en que se produce el acto delictivo. Estas circunstancias fueron detectadas en innumerables ocasiones por la cámara de cuentas.

B) El control interno

- El punto de vista del Consejo Nacional de Contabilidad

Según la norma 2102 dictada por el Consejo Nacional de Contabilidad, el control interno se define como “el conjunto de medidas de control contables u otras que la dirección de la sociedad define, aplica y vigila, bajo su responsabilidad, con el fin de asegurar la protección del patrimonio de la empresa y la fiabilidad de los asientos contables y de las cuentas anuales que resultan de estos asientos. Por consiguiente, la ausencia de una definición precisa y de la aplicación de un control interno aparecen como una negligencia de los responsables de la sociedad y la existencia de un sistema de control interno insuficiente o mal aplicado puede legítimamente hacer temer que las cuentas no reflejan la totalidad de la actividad de la empresa o bien que un elemento del patrimonio social perteneciente a la empresa se ha podido utilizar de forma contraria al interés social.”

- Las carencias observadas

Son escasas las empresas mixtas que desarrollan un control interno coherente. Con motivo de la fiscalización realizada en la empresa mixta GID, la cámara de cuentas responsable del control señaló que al margen del servicio de contabilidad, la organización interna de la sociedad no permitía reconstituir fácilmente los expedientes jurídicos y financieros de las operaciones. Al estar repartidos entre distintos servicios cuyos métodos de clasificación son diferentes, no existía ninguna lógica concreta que pudiera justificar la presencia o ausencia de un justificante en el expediente. Los procedimientos de gestión se caracterizaban por una definición imprecisa de las normas de gestión de la sociedad (pocas directrices); una falta de sanciones en caso de inaplicación de los escasos principios definidos; una ausencia casi total de aplicación de los procedimientos establecidos para la selección de contratistas en materia de contratación pública; la posibilidad de que una sola persona gestionara un gasto desde su compromiso hasta el pago del mismo; un control aparentemente incompleto del servicio efectuado, caracterizado por la ausencia de una certificación tal y como se prevé en la nota de servicio interna de referencia.

3.1.4 Las ayudas externas: su contribución al conocimiento de las empresas mixtas

A) El papel del auditor de cuentas

Los magistrados ponentes de la cámara regional de cuentas pueden acceder a los papeles de trabajo del auditor de las cuentas de una empresa mixta. Por este motivo, a la hora de proceder a una fiscalización les interesa no sólo recibir los informes especiales elaborados en aplicación del artículo 101 de la Ley de 1966 (presentación de una relación de los convenios establecidos), el informe general sobre las cuentas de la sociedad presentado por referencia al artículo 168 de la Ley de 1966, sino también los papeles de trabajo. Es preciso recordar también que el auditor de cuentas puede iniciar un procedimiento de alerta, de conformidad con la Ley de 1 de marzo de 1984, cuando observe que algunos hechos son susceptibles de comprometer la continuidad de la explotación: “Informa de ello al presidente del Consejo de Administración (...). Si la sociedad no dicta ninguna medida, informa de ello al presidente del tribunal de comercio.”

- Los límites a las intervenciones de los auditores de cuentas: las cartas de confirmación

Según el Colegio Nacional de Censores de Cuentas, estas cartas se centran en unos “aspectos significativos que suscitan cierta incertidumbre y que pueden afectar a las cuentas o influir en la opinión de los auditores”. Es posible que estas cartas no

obtengan respuesta por parte de los dirigentes de las empresas auditadas. Así ocurrió con la empresa mixta GID. En 1991, los auditores de las cuentas de dicha sociedad solicitaron la elaboración de cartas de confirmación cuyo objeto era confirmar un número determinado de puntos relativos a las provisiones, la existencia de un posible control fiscal y, entre otros, una declaración de que no tenían constancia de ninguna irregularidad o malversación que pudiera incidir de forma significativa en la presentación de las cuentas. En efecto, esta solicitud no fue atendida por parte de los dirigentes.

B) El papel del prefecto

- El control ejercido sobre las deliberaciones del consejo de administración de las empresas mixtas: el ejemplo de la empresa mixta ICARE.

Las decisiones del consejo de administración de una empresa mixta son comunicadas al prefecto en el plazo de 15 días desde el momento de su adopción. Si el representante del Estado considera que alguna de estas decisiones puede aumentar considerablemente la carga financiera de una o varias comunidades locales, acude a la cámara regional de cuentas en el plazo de un mes. La intervención de la jurisdicción financiera, notificada mediante dictamen en el plazo de un mes, se limita a que el consejo de administración cuya decisión ha sido impugnada realice una segunda lectura.

- Las relaciones institucionales entre las prefecturas y las cámaras regionales de cuentas

No son en absoluto frecuentes los casos en los que un prefecto proceda a la transmisión a la cámara regional de cuentas de una decisión adoptada por una empresa mixta. Al proceder a la fiscalización de la empresa ICARE en 2000, la cámara señaló que sus accionistas decidieron un aumento del capital por una cantidad de 25,7 millones de francos que debía realizarse entre 1999 y 2000. Se comprobó que el único objetivo de este incremento de capital había sido permitir la disolución de la sociedad y, en concreto, el pago de las indemnizaciones por despido del personal que, por otra parte, fue de nuevo contratado por las colectividades públicas afectadas. En este contexto podría plantearse la cuestión de cuál sería el resultado de un recurso por abuso de poder en relación con la aportación de capital realizada en dichas condiciones. Parece ser que en tal caso, el control del juez administrativo se limita al evidente error de apreciación sobre la conveniencia de adoptar la decisión de aumentar el capital. Es cierto que, dado su importe, el aumento del capital de la sociedad no es susceptible de endeudar las finanzas de las colectividades accionistas. No obstante, de conformidad con las conclusiones del ministerio público, la cámara de cuentas había podido informarse ante los prefectos

sobre la actitud de éstos en relación con el control de legalidad ejercido sobre la puesta en práctica de las decisiones adoptadas por las colectividades accionistas con vistas al aumento del capital de la empresa mixta para facilitar su posterior disolución.

3.2 El funcionamiento financiero y contable: el respeto de las normas de elaboración de los documentos de síntesis fijados por el plan contable revisado de 1982 (balances, cuentas de resultados, anexo) no siempre es suficiente para obtener una “imagen fiel” de la sociedad.

3.2.1 Los documentos anuales de síntesis reflejan de forma imperfecta los compromisos plurianuales de las empresas mixtas.

A) La fidelidad de la cuenta de resultados se pone en entredicho, en parte, por no tener en cuenta las operaciones de ordenación territorial llevadas a cabo a largo plazo.

- Su contenido: importancia de los bienes de consumo procedentes de terceros.
- Su elaboración: determinación de los saldos de gestión intermedios.

No procede detallar aquí el contenido de una cuenta de resultados de una sociedad anónima, ni siquiera de un tipo tan concreto como lo es una empresa mixta. La presentación de dicha cuenta se conforma a los principios formalizados en 1982 con motivo de la adopción del plan contable vigente para los sectores industrial y comercial, es decir, concebido para que se recogieran los gastos y los ingresos relativos al ejercicio cerrado. Desde entonces, la determinación de los saldos intermedios de gestión, tales como el valor añadido, medida del peso económico de la empresa, o el excedente bruto de explotación, medida de la rentabilidad de la sociedad, no tiene en cuenta todos los efectos de una operación llevada a cabo a largo plazo, puesto que existe un desfase temporal importante entre las actividades y los resultados.

Las consecuencias

La interpretación de los resultados no está, por lo tanto, exenta de incertidumbres. De modo que en el caso de la empresa mixta de ordenación territorial se comprueba que, dada la duración del ciclo de producción y el procedimiento usual que, en el caso de las concesiones, consiste en contabilizar el déficit o superávit de una operación cuando ésta ha concluido, existe un desfase importante entre las actividades y los resultados. No se identifica claramente la parte de los resultados que se refieren a los superávit y déficit de liquidación de las operaciones de concesión. La importancia de las provisiones creadas y aplicadas a su fin apenas permite una

apreciación detallada de los logros financieros. En el caso de algunos ejercicios, es importante el nivel de aplicación de las provisiones a su fin y esta práctica influye en la obtención de los resultados de la sociedad. La cámara de cuentas ha considerado insuficiente la información facilitada en las cuentas y en el anexo sobre la justificación de las provisiones creadas y aplicadas a su fin.

B) La fidelidad del balance no ofrece todas las garantías para el equilibrio financiero real de la empresa mixta y la continuación de su actividad.

- Su examen: el análisis funcional.

Con el análisis funcional del balance de una empresa se pueden establecer sus grandes equilibrios financieros determinando el importe del activo circulante y la cantidad necesaria de este activo o las necesidades de tesorería. Sin embargo, aun así este análisis no siempre basta para formarse una opinión razonable sobre la situación financiera de una empresa. Aunque no es preciso volver a mencionar la valoración de los fondos propios de una sociedad y las dificultades que existen en materia de calificación de los adelantos en cuentas corrientes de los socios desembolsados por las colectividades públicas, algunas partidas del activo deben examinarse con cautela. Esto es así cuando se trata de operaciones realizadas bajo el régimen del encargo, puesto que la empresa las contabiliza en el balance a través de una única línea en el activo y el pasivo. Pero ocurre sobre todo con las cuentas de existencias abiertas en la contabilidad de las empresas mixtas que intervienen en el ámbito de la ordenación territorial.

- El problema de la valoración de las existencias en las operaciones de ordenación territorial

En 1984, el Consejo Nacional de Contabilidad adoptó un dictamen sobre este asunto en el siguiente sentido: contabilización de los gastos de adquisiciones de existencias según el método del inventario permanente y contabilización de los ingresos por las ventas de existencias como salidas de las cuentas de existencias. Así, algunas sociedades podían presentar unas existencias negativas de difícil interpretación para cualquier lector del balance. Ante este problema, algunas empresas mixtas como SEDRO, en el departamento de la Drôme, presentan sus existencias con una valoración a su coste total, es decir, teniendo en cuenta además de las compras y de los trabajos los gastos financieros así como un margen sobre el resultado. Por esta razón, el activo circulante de la sociedad es objeto de una sobrevaloración constante. Esta situación empeora cuando la venta se realiza sólo de acuerdo con el coste de compra de terrenos en la medida en que la empresa nunca procede a un ajuste de su contabilidad de existencias.

En estas condiciones, uno sólo puede formarse una opinión razonable de las empresas mixtas que intervienen en el ámbito de la ordenación territorial si efectúa una lectura atenta de los anexos.

C) Los anexos y justificantes de las operaciones

- Las operaciones de concesiones de ordenación territorial: la determinación de las participaciones de las colectividades públicas.

Es justo reconocer que la ley, esto es, la Ley de 8 de febrero de 1995, tiende a aumentar la información que debe presentarse a los miembros del consejo de administración de una sociedad. Por lo tanto, desde 1995 deben elaborarse dos documentos nuevos relativos, por una parte, a las adquisiciones de bienes inmuebles y a las cesiones y, por otra, a la presentación de los derechos inmobiliarios reales.

Toda concesión debe ser objeto de una información exhaustiva en el anexo con una indicación de los terrenos acondicionados que han sido vendidos o conservados. Aun si existen estos documentos, las conclusiones deben extraerse de la práctica de vigilancia de las obligaciones contractuales, las cuales se pueden resumir de la siguiente manera:

La duración de las concesiones a menudo se dilata mediante cláusulas adicionales. Esto explica por qué en muchos casos la realización no ha sido conforme a las previsiones. Uno puede entonces cuestionar la utilidad de los estudios previos de viabilidad. La dimensión excesiva de las operaciones, tal y como se observa en los datos recogidos, tiene el inconveniente de representar unas cargas financieras importantes para las cuentas de las operaciones, gastos que son cargados en su totalidad a la colectividad que otorga la concesión.

El resultado de las concesiones no refleja bien esta realidad puesto que, en general, este resultado se determina después de la recompra por parte de la colectividad de las cargas inmobiliarias y de los terrenos u obras que no han podido ser vendidos a terceros, a veces después de que la misión haya sido recalificada por cuenta y riesgo de la colectividad. Por lo tanto, los resultados reales de la sociedad en cuanto al cumplimiento de su misión de ordenación territorial sólo aparentan claridad.

En relación con los informes anuales a dirigir a las colectividades públicas (*compte-rendu annuel à la collectivité, CRAC*), tal y como se prevé en el artículo L.1523.3 del CGCT, la jurisdicción financiera ha señalado las siguientes disfunciones: presentación a veces tardía a la colectividad que otorga la concesión, falta de normalización de la presentación, confusión entre las nociones de plan de financiación y previsión de los ingresos y gastos, ausencia de registro preventivo de vencimientos de los ingresos y los gastos, presentación excepcional de comparaciones entre las previsiones y las realizaciones y ausencia de balances preventivos.

Se pueden formular las mismas observaciones en cuanto a los balances de las operaciones. En definitiva, parece ser que el modo de rendir cuentas por parte del concesionario no contribuye en absoluto a la transparencia de las operaciones que le han sido confiadas. Favorece el equilibrio de tesorería del concesionario (que para la sociedad es, a fin de cuentas, el único criterio de los logros implícitos de las operaciones de concesión) en detrimento de la mejor utilización de los fondos en beneficio de la colectividad que otorga la concesión y del conocimiento de los compromisos reales de ésta.

- La gestión de la tesorería de las operaciones llevadas a cabo por cuenta de las comunidades locales

En su informe público de 1993, el Tribunal de Cuentas señalaba que “la delegación de la dirección de obras a una empresa mixta presenta grandes ventajas financieras (...) en muchos casos dichas ventajas son una ilusión: las financiaciones previas son muy onerosas y en unas condiciones que suponen un coste para las finanzas locales se pone en juego la garantía prestada por las entidades locales”.

En las operaciones llevadas a cabo por encargo, las sociedades proceden a su realización mediante financiaciones previas ofrecidas por las colectividades públicas. Aun cuando sea posible transferir fondos entre diferentes operaciones efectuadas por cuenta de una misma colectividad, no sucede lo mismo cuando una sociedad destina un excedente de tesorería de una operación realizada por cuenta de un municipio a una operación deficitaria realizada por cuenta de otro municipio. Esta situación anómala se ha apreciado en reiteradas ocasiones durante la fiscalización de una empresa mixta de ordenación territorial del departamento de la Drôme.

3.2.2 La financiación de las empresas mixtas y las dificultades halladas

A) El recurso a los préstamos

Los préstamos abarcan en primer lugar las operaciones realizadas en el marco de la concesión. Con frecuencia, se puede observar que las empresas mixtas no siempre gestionan la deuda de forma muy activa; no negocian suficientemente las condiciones de los préstamos que a fin de cuentas son cargados al cien por cien a las colectividades que otorgan la concesión y eso a un coste que puede llegar a ser superior a aquél del que se suelen beneficiar. Si las operaciones registran un déficit, las colectividades públicas se hacen cargo de los préstamos. Por lo tanto, se constata que el coste de las operaciones de concesión parece estar gravado por un factor riesgo adicional (efecto del ratio Cooke), que no se presentaría si la colectividad garantizara por sí misma la dirección de obra y ello, a pesar de la garantía prestada por la colectividad (un máximo del 80% en los casos de operaciones de ordenación territorial).

- El sobreendeudamiento: el caso de las empresas mixtas de remontes

Se hace referencia aquí al tema de los contratos de arrendamiento que se consideran desequilibrados desde el punto de vista económico, lo que se traduce por la obligación contraída por el arrendatario a través del canon a pagar a la colectividad pública de contribuir por su importe total al reembolso de los préstamos que ésta ha contratado. El desequilibrio económico del acuerdo puede implicar como en Modane la quiebra de la sociedad, lo que lleva a la colectividad implicada a hacerse cargo de los préstamos con el consiguiente desequilibrio de sus cuentas durante 6 ejercicios.

En general, estas empresas poco capitalizadas suelen recurrir a bancos como socios privados. Estos bancos tienen interés en medir en un sector muy competitivo y donde el esfuerzo de inversión debe ser constante, la capacidad de las sociedades para solicitar préstamos destinados a realizar inversiones. Por consiguiente, los bancos tienen un interés directo en la concesión de dichos préstamos a las sociedades, préstamos que suelen estar garantizados por las colectividades públicas.

- Las garantías de préstamos dadas por las comunidades locales: el respeto de las disposiciones de 1988.

La posibilidad de garantizar los préstamos contratados por las empresas mixtas (el 80% en las operaciones de ordenación territorial, el 50% en los demás casos) no está exenta de riesgos para las finanzas de las colectividades públicas. Esto se constata en el ámbito de la actividad de gestión de las estaciones de deportes de invierno donde son frecuentes los casos de revés financiero de una empresa mixta, lo que obliga a recurrir a la garantía prestada por la colectividad.

B) Las ayudas cuestionables de las comunidades locales

- La renuncia de créditos: el ejemplo de la empresa mixta de Châtel.

El municipio de Châtel, que se ha mencionado en la primera parte de la ponencia, se vio obligado a renunciar a 15 millones de francos en concepto de adelantos aportados sin deliberación expresa a su empresa mixta a través de las cuentas corrientes de los socios.

- Los desequilibrios económicos y financieros de los contratos: los ejemplos de la empresa mixta de Modane y de SOGENOR.

El caso de SATELAM: la agrupación intercomunal intentó mantener la actividad de SATELAM mediante el desembolso de anticipos por un importe de 22.810.000 francos entre 1989 y 1996 y actuando sobre su capital, mediante aumentos y reducciones equivalentes por una cantidad superior a 31 millones de francos. Estas operaciones llevaron a la entidad a renunciar de forma irregular a los créditos que

ostentaba frente a la empresa mixta por este mismo importe de 31 millones de francos.

En el caso de Modane, la cámara regional de cuentas tuvo que intervenir durante 6 años consecutivos para sanear la situación financiera del municipio.

En cuanto a SOGENOR, la acumulación de pérdidas llevó al distrito a no exigir durante tres años el desembolso del canon debido en concepto de concesión, a subvencionar a la sociedad para que reembolsara un arrendamiento financiero (leasing), a devolverle prácticamente la totalidad de los impuestos sobre los remotes, a atribuirle puntualmente una subvención para inversiones (...).

3.3 El análisis de las operaciones realizadas por las empresas mixtas por cuenta de las comunidades locales

3.3.1 Presentación de ejemplos

A) Los casos de SEDRO y GID

- Unos objetos imprecisos y unas dificultades a la hora de establecer una calificación jurídica de los convenios

Los obstáculos encontrados frecuentemente se deben a la confusión existente entre el régimen del encargo y el de la concesión. El Consejo de Estado considera que existe encargo cuando las obras construidas han sido entregadas, bien en el momento de su finalización o, a más tardar, en el momento de su recepción por parte de la colectividad pública, y de las cuales la empresa mixta no asume la totalidad de la financiación.

En sus informes públicos, el Tribunal de Cuentas denuncia la práctica por la cual, de forma abusiva, se califica de concesión una delegación cuando el análisis de la operación revela que “se realiza de hecho como si se hubiera efectuado en nombre y por cuenta de la colectividad pública”. El Tribunal ofrece el ejemplo de un convenio titulado “tratado de concesión” cuando, de hecho, se trataba de un contrato por encargo puesto que se preveía que la colectividad pública se convirtiera en propietaria de las obras a medida que se fueran llevando a cabo y que, por consiguiente, “los acuerdos concluidos por la empresa mixta en el marco de un encargo debían quedar sujetos al código de contratación pública”.

Las fiscalizaciones relativas a las empresas mixtas SEDRO y GID pusieron estos hechos de manifiesto: se efectuaron concesiones para realizar obras destinadas a ser restituidas a la colectividad pública: instalaciones escolares, centro cultural, polideportivo, cruce de autopistas. Optar por la concesión es una decisión discutible

dado que se trata de una simple construcción de obras públicas que no implican ninguna comercialización ni siquiera parcial ni tampoco explotación por parte del concesionario.

B) La sociedad SOVAMEUSE y su filial LOMBUT (tratamiento de los residuos domésticos) o los efectos de un cambio de la normativa pública relativa a la actividad y la situación financiera de una empresa

- La dependencia de una sociedad cuyo futuro está vinculado a la realización de un proyecto único

SOVAMEUSE interviene en el ámbito del tratamiento de residuos. En 1991, decidió construir una fábrica cuyo funcionamiento óptimo debía implicar una capacidad de tratamiento anual de 160.000 toneladas. Una capacidad desmesurada si se tienen en cuenta las necesidades de recogida calculadas de su área de aprovechamiento (50.000 toneladas), aunque de hecho el proyecto aspiraba a garantizar el tratamiento de los residuos procedentes de Alemania en unas 100.000 toneladas como mínimo. El interés de las colectividades públicas implicadas en la empresa mixta se basaba en el posible establecimiento de un sistema de tarifas que preveía precios reducidos para su tonelaje gracias a unos márgenes de beneficios muy elevados derivados del tratamiento de los residuos importados. El precio pronosticado para estos últimos equivalía a más del doble del precio de la tonelada en el caso de las entidades locales francesas implicadas, es decir, 500 francos por tonelada frente a 250 francos. El volumen total de la inversión a autorizar era de aproximadamente 260 millones de francos. Después de haber apoyado el proyecto en un principio, el Estado francés decidió interrumpir la importación de residuos mediante un decreto de 1992. La pérdida de ganancias provocada por la suspensión de las importaciones junto con la tarifa preferencial decretada para las colectividades públicas francesas desequilibraron las cuentas de la sociedad.

Ahora bien, para la realización de dicho proyecto, SOVAMEUSE había creado una filial en 1991, la sociedad anónima LOMBUT. Esta última concluyó con SOVAMEUSE y con una empresa alemana, la sociedad REKO, un acuerdo básico que fijaba de forma provisional la estructura financiera del proyecto de tratamiento de los residuos domésticos y los vínculos entre las partes en espera de una formalización definitiva que jamás se llevó a cabo después de que el Estado francés ordenase interrumpir la importación de residuos procedentes de Alemania. La estructura financiera preveía que los suministradores de residuos procedentes de Alemania tenían que proporcionar el 66% del capital de LOMBUT S.A. y garantizar la financiación de la totalidad de la construcción de la fábrica de incineración. Sin que se hubiese establecido un acuerdo con las colectividades públicas implicadas,

LOMBUT S.A. elaboró unos estudios relativos a dicha obra y se benefició de unos anticipos por parte de SOVAMEUSE.

Sin embargo, dicha sociedad cuyo objeto social se centraba únicamente en la construcción de la fábrica de incineración no ha obtenido ningún volumen de negocios y ni siquiera ha percibido ingresos derivados de su actividad desde su creación. Desde entonces, el balance de la sociedad pone de manifiesto el atolladero financiero en que se ha encontrado con una deuda por valor de 4 millones y medio de francos, unos fondos propios negativos por un importe de 4 millones de francos y ningún activo significativo.

- Las consecuencias financieras

LOMBUT S.A. ha sido objeto de una declaración de suspensión de pagos ante el tribunal de comercio competente que ha proclamado la fusión de sus patrimonios con los de SOVAMEUSE. El 5 de febrero de 1999 el tribunal dictó la liquidación judicial de la sociedad.

SOVAMEUSE fue objeto de un procedimiento de restablecimiento para el pago ordenado de sus acreedores mediante el correspondiente convenio en 1997. Existe un plan de reorganización para un plazo de diez años.

3.3.2 Los riesgos a los que se enfrentan las empresas mixtas en el ámbito jurídico

A) El derecho administrativo y la calificación de los contratos

- Los casos de aplicación del código de contratación pública

Tal y como se mencionó antes, los contratos otorgados por las empresas mixtas en el marco de un régimen de encargo se someten al código de la contratación pública, a diferencia de los contratos otorgados en el marco de los convenios de concesión, aunque desde 1993 el poder legislativo haya sentado unas normas de competencia. La posibilidad de que el juez proceda a una nueva calificación de un convenio puede tener unas consecuencias que las colectividades afectadas por este tipo de confusiones no deben pasar por alto.

- Las consecuencias

Las consecuencias son claras: pueden comportar una nueva calificación de los contratos otorgados.

B) La aplicación del código penal: relaciones entre el juez financiero y el juez penal

- El abuso de los bienes sociales: de acuerdo con el artículo 437 de la ley de sociedades “se castigará con una pena de cinco años de cárcel y con el pago de

una multa (...) a los miembros del consejo de administración que de mala fe hayan hecho un uso de los bienes o del crédito de la sociedad contrario al interés de ésta, para sus fines personales o para favorecer a otra sociedad o empresa en la que tenían un interés directo o indirecto”.

- Los balances falsos: según este mismo artículo se prevén las mismas penas para todo administrador que con premeditación haya publicado o presentado a los accionistas, con la intención de esconder la verdadera situación de la sociedad, unas cuentas anuales que no ofrecen para cada ejercicio una imagen fiel del resultado de las operaciones del ejercicio, de la situación financiera y del patrimonio al término de dicho periodo.

El código penal prevé ambos delitos. Si los constata el juez financiero serán objeto de una comunicación dirigida al juez penal, más concretamente al Fiscal de la República, que podrá abrir un sumario.

3.3.3 Las consecuencias de las intervenciones de las empresas mixtas para las comunidades locales

A) La constatación de los riesgos

- Las cuentas recíprocas de la entidad local y de la empresa mixta

Las cuentas recíprocas son cuentas cuyos titulares son dos personalidades jurídicas distintas pero que contabilizan las mismas operaciones. Por consiguiente, las operaciones de anticipos y de modificación de capital afectan a las colectividades públicas accionistas y a sus empresas mixtas.

- El ejemplo de SATELAM

La fiscalización de la agrupación intercomunal accionista de dicha sociedad ha permitido detectar en sus cuentas la falta de contabilización de una renuncia de créditos concedidos a SATELAM, lo que ha representado un desfase de 30 millones de francos con las cuentas de la sociedad. En total y dadas las operaciones de aumento y de reducción del capital, la agrupación intercomunal ha tenido que regularizar su situación financiera, lo que ha llevado a una reducción de su patrimonio por la cantidad de 60 millones de francos. La cámara de cuentas competente ha precisado cuatro ejercicios para sanear la situación financiera de la agrupación. Conviene observar que la sociedad ha sido disuelta entretanto.

Es evidente que después de tales averiguaciones se inste a las cámaras regionales de cuentas a establecer el ámbito de consolidación de las colectividades públicas para poder pronunciarse con absoluta certeza sobre su situación financiera.

B) Los riesgos financieros y la gestión presupuestaria anual

En espera de la Ley de 1983 relativa a las empresas mixtas, pendiente desde hace varios ejercicios, y ante este cúmulo de observaciones, cabe esperar que:

- se abarquen mejor los riesgos financieros a largo plazo detectados en las cuentas anuales presentadas por las empresas mixtas a las colectividades públicas;
- se preconicen las mejoras en el funcionamiento de las propias empresas mixtas mediante una mejor legibilidad de los documentos financieros contractuales, mediante el desarrollo de las acciones en nombre propio y una mayor armonización de la contratación pública y, finalmente, mediante una mayor apertura del capital social a los accionistas privados.

Sin duda, pagando este precio, los gestores de las colectividades públicas y de las empresas mixtas así como los auditores, como somos nosotros mismos, no se quedarán de brazos cruzados ante una situación como la que siguió al derrumbarse la torre de Babel, sino que se comprenderán mejor.

Fuentes:

Cámara Regional de Cuentas de Ródano-Alpes:

- Carta de auditoría de 15 de junio de 1994 que recoge las conclusiones definitivas relativas a la sociedad SOGENOR y al distrito de La Norma
- Dictamen de 12 de julio de 1995 sobre el artículo L.234-1 del código de las jurisdicciones financieras relativo a la sociedad “Grenoble Isère Développement”
- Carta de auditoría de 3 de diciembre de 1996 que recoge las conclusiones definitivas relativas a la sociedad “Grenoble Isère Développement”
- Dictamen de 30 de abril de 1996 sobre el artículo L.1411-18 del código general de las comunidades locales relativo a la empresa mixta SAGEST en Tignes
- Dictamen de 2 de julio de 1997 sobre el artículo 1411-18 del código general de las comunidades locales relativo al municipio de Modane y a su empresa mixta
- Informe sobre la sociedad ICARE deliberado el 20 de septiembre de 2000
- Informe sobre la sociedad SEDRO deliberado el 28 de septiembre de 2000.

Cámara Regional de Cuentas de Lorena:

- Carta de auditoría de 1999 que recoge las conclusiones definitivas relativas a la sociedad SOVAMEUSE
- Carta de auditoría de 1999 que recoge las conclusiones definitivas relativas a la sociedad LOMBUT.

Allocution de clôture

Schlusswort

Discurso de clausura

Allocution de clôture

La question qui a été au centre de nos travaux est au fond la suivante : pourquoi les collectivités territoriales (régionales ou locales) créent-elles des entreprises publiques, ou des sociétés d'économie mixte, ou encore pourquoi ont-elles recours à des entreprises privées pour gérer certains de leurs services publics ? Est-ce par souci d'efficacité, d'économie, pour rendre aux usagers un meilleur service au moindre coût ? Ou bien s'agit-il simplement d'échapper aux règles et aux contrôles de la gestion publique ?

Ce n'est pas aux contrôleurs externes de décider à la place des collectivités publiques quel est le mode de gestion qu'elles doivent choisir pour leurs services. Mais il semble bien que de nos travaux se dégage un accord unanime pour considérer que les contrôleurs externes des collectivités publiques devraient avoir compétence, dans tous les cas, pour contrôler aussi les entreprises publiques et les sociétés d'économie mixte qu'elles créent. Ainsi l'opinion donnée sur la gestion de ces collectivités porterait sur l'ensemble de leurs domaines d'intervention.

Je voudrais, en conclusion, remercier les intervenants pour la grande qualité de leurs exposés qui ont fourni la base d'échanges fructueux avec l'ensemble des participants. D'ores et déjà, je peux vous confirmer que la totalité des contributions écrites seront prochainement publiées par EURORAI.

Enfin, en votre nom à tous, je remercie le Président Christian Descheemaeker et la chambre régionale des comptes de Rhône-Alpes qui, avec l'aide du secrétariat général d'EURORAI, ont pris en charge l'organisation matérielle et intellectuelle de ce séminaire et en ont assuré le succès.

Bernard LEVALLOIS
Président d'EURORAI

Schlusswort

Die Frage, die im Mittelpunkt unserer Arbeit stand, ist im Grunde genommen die folgende: Warum gründen (regionale oder lokale) Gebietskörperschaften öffentliche oder gemischtwirtschaftliche Unternehmen oder warum ziehen sie zur Geschäftsführung einiger ihrer öffentlichen Dienste private Unternehmen heran? Geschieht dies im Bemühen um Wirtschaftlichkeit, um Sparsamkeit, um den Benutzern einen besseren Service zu niedrigeren Kosten anzubieten? Oder geht es schlicht und einfach darum, den Vorschriften und Kontrollen der öffentlichen Haushalts- und Wirtschaftsführung zu entkommen?

Es ist nicht die Aufgabe der externen Prüfer, anstelle der Gebietskörperschaften zu entscheiden, welche Geschäftsführungsweise sie für ihre Dienste zu wählen haben. Dennoch scheint sich aus unseren Arbeiten deutlich die einhellige Meinung herauslesen zu lassen, dass die externen Prüfer von Gebietskörperschaften in allen Fällen auch für die Finanzkontrolle der öffentlichen und gemischtwirtschaftlichen Unternehmen, die diese errichten, zuständig sein sollten. Ihre Bemerkungen über die Haushalts- und Wirtschaftsführung dieser Gebietskörperschaften bezöge sich dann nämlich auf deren gesamten Tätigkeitsbereich.

Zum Schluss möchte ich den Referentinnen und Referenten für ihre wertvollen Beiträge danken, die die Grundlage für einen fruchtbaren Austausch mit allen Teilnehmerinnen und Teilnehmern lieferten. Ich kann Ihnen auch schon an dieser Stelle bestätigen, dass alle schriftlichen Beiträge von EURORAI veröffentlicht werden.

Schließlich danke ich in Ihrer aller Namen Herrn Präsidenten Christian Descheemaeker und der regionalen Rechnungskammer Rhône-Alpes, die mit Hilfe des EURORAI-Generalsekretariats die materielle und intellektuelle Organisation dieses Seminars übernommen und so für seinen Erfolg gesorgt haben.

Bernard Levallois
Präsident von EURORAI

Discurso de clausura

La cuestión que ha sido el objeto principal de nuestros trabajos es en el fondo la siguiente: ¿por qué las colectividades territoriales (regionales o locales) crean empresas públicas o empresas mixtas? o incluso ¿por qué dichas colectividades recurren a empresas privadas para gestionar algunos de sus servicios públicos? ¿lo hacen porque se preocupan por la eficacia y la economía? ¿lo hacen por prestar a los usuarios un mejor servicio al menor coste posible? ¿o bien se trata simplemente de evitar las normas y controles de la gestión pública?

No son los auditores externos quienes tienen que decidir por las colectividades públicas el sistema de gestión que éstas deben elegir para sus servicios. Sin embargo parece que de nuestros trabajos resulte un acuerdo unánime por considerar que los auditores externos de las colectividades públicas deberían tener competencia, en todos los casos, para fiscalizar también las empresas públicas y las empresas mixtas creadas por dichas colectividades. Así, la opinión dada sobre la gestión de estas colectividades se referiría a la totalidad de sus ámbitos de actuación.

Para concluir desearía dar las gracias a los ponentes de este seminario por la gran calidad de sus presentaciones, que han proporcionado la base para unos intercambios provechosos entre todos los participantes. Asimismo puedo ya confirmarles que todas las ponencias escritas serán publicadas por EURORAI.

Por último, en nombre de todos ustedes deseo dar las gracias al Presidente Christian Descheemaeker y a la Cámara Regional de Cuentas de Rhône-Alpes que, con la ayuda de la Secretaría General de EURORAI, se han encargado de la organización material e intelectual de este seminario y con ello han asegurado el éxito de éste.

Bernard Levallois
Presidente de EURORAI