

Olivier Ortiz

Präsident der regionalen Rechnungskammer des Elsass

DIE PLANUNG UND DURCHFÜHRUNG DES RISIKOORIENTIERTEN ANSATZES BEI DER EXTERNEN FINANZKONTROLLE IM SINNE DER INTERNATIONALEN PRÜFUNGSGRUNDSÄTZE

Die Prüfungsberichte

Die Praxis der französischen Rechnungskammern

Die französischen Rechnungskammern untersuchen die Wirtschafts- und Verwaltungsführung der lokalen Gebietskörperschaften und der lokalen öffentlich-rechtlichen Anstalten (Krankenhäuser, Gymnasien und andere weiterführende Schulen, Sozialwohnungsträger ...). Sie können auch die Rechnungen von gemischtwirtschaftlichen Gesellschaften und von bezuschussten Vereinigungen sowie die Rechnungslegung der Übertragungsempfänger öffentlicher Dienstleistungen überprüfen. Die Rechnungskammern unternehmen diese Kontrollen im Wesentlichen im Rahmen ihres Programms (vgl. den Beitrag von C. Descheemaeker). Die Kontrollen zielen darauf ab, nacheinander

- die Ordnungsmäßigkeit, das heißt die Übereinstimmung mit dem Recht, der Ausgaben und öffentlichen Hebungen,
- die Sparsamkeit bei der Verwendung von öffentlichen Geldern und
- die erzielten Ergebnisse

zu untersuchen.

Die an die Wirtschafts- und Verwaltungsführer gerichteten Bemerkungen sind Gegenstand eines streitigen Verfahrens, nach dessen Abschluss die Schlussfolgerungen mitteilbar sind.

Diese Präsentation ist in zwei Teile gegliedert: einen ersten Teil über die Modalitäten und das Verfahren des "Feststellungsberichts" (I) und einen zweiten Teil über die in diesen Berichten identifizierten Risiken (II).

I.- MODALITÄTEN UND VERFAHREN DES FESTSTELLUNGSBERICHTS

• Der Begriff der Feststellungsberichte

Es ist unumgänglich, dass die Rechnungskammer am Ende ihrer Arbeiten den betroffenen Verantwortlichen *direkt* über ihre Kontrolle Bericht erstattet. Auf diese Weise kann ein "Führungsdialo" in Gang gesetzt werden, der für die Umsetzung etwaiger Empfehlungen notwendig ist. Die Untersuchung der Wirtschafts- und Verwaltungsführung mündet also in die Abfassung von "Feststellungsberichten" (die von den eigentlichen Ermittlungsberichten verschieden sind), die vom Rechnungskammerpräsidenten geschrieben und unterzeichnet werden. Diese Unterlagen müssen in Frankreich auch von den "Urteilen" unterschieden

werden, die anlässlich von - begleitend oder nicht durchgeführten - Prüfungen der Rechnungen ergehen, die von den bei lokalen öffentlich-rechtlichen Körperschaften abgestellten öffentlichen Rechnungsführern angelegt wurden.

Administrative Interventionen (nach Einrichtungskategorien)

	2001	2002	2003	2004	2005
Den Regeln der öffentlichen Rechnungsführung unterliegende Einrichtungen					
<i>Gebietskörperschaften</i>					
Endgültige Feststellungsberichte	244	224	272	256	303
Andere administrative Interventionen	179	220	107	99	125
<i>Lokale öffentlich-rechtliche Anstalten</i>					
Endgültige Feststellungsberichte	144	100	223	197	217
Andere administrative Interventionen	125	146	129	228	90
<i>Spezialisierte öffentlich-rechtliche Anstalten</i>					
Endgültige Feststellungsberichte	134	190	98	143	111
Andere administrative Interventionen	183	269	80	67	58
Nicht den Regeln der öffentlichen Rechnungsführung unterliegende Einrichtungen					
<i>Gemischtwirtschaftliche Gesellschaften</i>					
Endgültige Feststellungsberichte	23	22	28	43	41
Andere administrative Interventionen	7	6	8	29	8
<i>Bezuschusste Vereinigungen</i>					
Endgültige Feststellungsberichte	33	33	37	47	45
Andere administrative Interventionen	13	13	15	17	11
Gesamt Feststellungsberichte	578	569	659	686	717
Gesamt andere Interventionen	507	654	339	443	292

Quelle: Rechnungshof, öffentlicher Bericht 2006

Immerhin können die französischen Rechnungskammern im Zuge der Untersuchung der Wirtschafts- und Verwaltungsführung gegen die nicht gewählten Verwalter und in einigen im Gesetz abschließend aufgezählten Fällen gegen die lokalen Volksvertreter Klage vor einem Verwaltungsfachgericht, dem Disziplinargericht für Haushalts- und Finanzangelegenheiten (Cour de discipline budgétaire et financière, CDBF), erheben. Außerdem ist, wenn Sachverhalte geeignet sind, einen strafrechtlich relevanten Tatbestand darzustellen (Korruption, Urkundenfälschung usw.), die Rechnungskammer verpflichtet, die Staatsanwaltschaft bei Gericht darüber in Kenntnis zu setzen.

- **Einhaltung des Streitigkeitsprinzips**

Um den guten Leumund der Personen und die finanziellen Interessen der der Kontrolle unterworfenen Einrichtungen zu schützen, ist die Verhandlung, in der ein Ermittlungsbericht im Bereich der Wirtschafts- und Verwaltungsführung geprüft wird, nicht öffentlich. Aus diesem Grund sind Mechanismen vorgesehen, um die unverzichtbare Streitigkeit sicherzustellen. Der streitige Charakter des Verfahrens ist eine der essenziellen Garantien, die dem Wirtschafts- und Verwaltungsführer zur Verfügung stehen, und die Praxis des kontradiktorischen Verfahrens gehört zu den "Leitlinien" des Berufsstandes.

Der Wirtschafts- und Verwaltungsführer hat das Recht, innerhalb einer Frist von mindestens zwei Monaten auf die so genannten "vorläufigen" (vertraulichen) Feststellungen zu antworten,

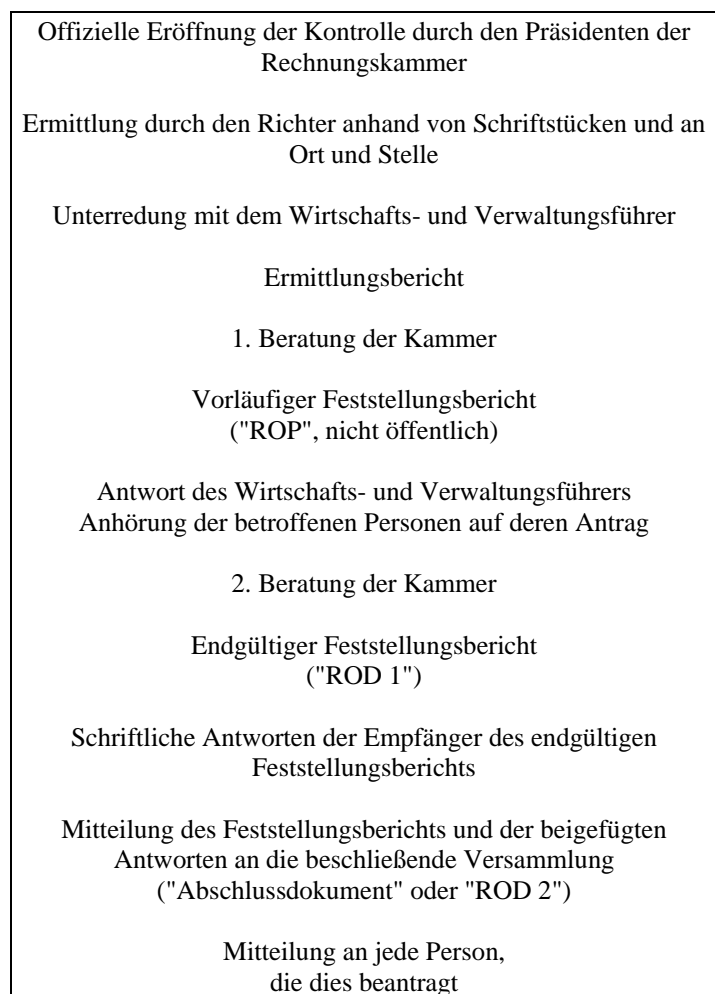
die bei der ersten Beratung eines kollegialen Gremiums festgelegt werden (siehe Kasten weiter unten).

Bei einer zweiten Beratung legen die Kammerrichter die "endgültigen" Feststellungen in der Form eines Feststellungsberichts fest.

Der Wirtschafts- und Verwaltungsführer besitzt das Recht, vor der Beratung angehört zu werden, ebenso wie die etwaigen in Frage gestellten Dritten, gegebenenfalls unterstützt von ihrem Berater.

Diese Garantien stehen sämtlichen amtierenden Wirtschafts- und Verwaltungsführern zum Zeitpunkt der erhobenen Tatsachen zur Verfügung.

Bevor er der Versammlung der Gebietskörperschaft mitgeteilt und dort über ihn debattiert wird, kann der endgültige Feststellungsbericht innerhalb eines Monats Gegenstand einer Antwort des Wirtschafts- und Verwaltungsführers sein, die ihm beigelegt wird.



- **Adressaten der Wirtschafts- und Verwaltungsführungsbemerkungen**

Die Hauptadressaten der am Ende der Kontrolle erstellten Feststellungsberichte sind die lokalen Exekutiven und ihre beschließenden Versammlungen. Ein Exemplar des Berichts

wird dem Präfekten und dem obersten Rechnungsführer des Schatzamts im Département zu ihrer Information übermittelt.

Darüber hinaus kann die Rechnungskammer dem Rechnungshof "verwaltungsmäßige" Bemerkungen für etwaige Interventionen bei Ministern zukommen lassen, die auf Probleme durch die Anwendung bestimmter Texte hingewiesen werden. Sie kann gegebenenfalls deren Reform nahe legen. Die jährlichen (allgemeiner öffentlicher Bericht) oder thematischen (besonderer öffentlicher Bericht) öffentlichen Berichte des Rechnungshofs, in die die Feststellungen und Bemerkungen der regionalen Rechnungskammern einfließen, werden dem Präsidenten der Republik und dem Parlament überreicht. Sie werden im Amtsblatt veröffentlicht und in den Medien ausführlich behandelt.

- **Mittelbarkeit der Feststellungsberichte**

Die Rechnungskammer trägt durch die Prüfung der Wirtschafts- und Verwaltungsführung und durch ihre Feststellungen zur Wahrung der finanziellen Interessen der Einrichtungen, die sie kontrolliert, bei. Indem sie die lokalen Exekutiven und ihre beschließenden Versammlungen informiert, ermöglicht sie ihnen, etwaigen Funktionsstörungen vorzubeugen oder sie zu korrigieren.

Auch die öffentliche Meinung wird über die Feststellungsberichte informiert. Die Initiative zu ihrer Verbreitung liegt bei den Hauptadressaten der Berichte. Wie auch immer besteht freier Zugang zum Inhalt dieser Berichte. Jeder Bürger, der dies beantragt, kann die Feststellungen der Rechnungskammer einsehen, sobald sie der beschließenden Versammlung mitgeteilt worden sind (genauer gesagt, sobald diese Versammlung nach der Übermittlung der Feststellungen der Rechnungskammer zusammengetreten ist, selbst wenn sie dafür nicht angerufen worden ist). Die Berichte sind auf CD-ROM und, bei Berichten jüngerer Datums, auf dem Internet-Server der Rechtsprechungseinrichtungen für das Finanzwesens (Rechnungshof und regionale Rechnungskammern) erhältlich (www.ccomptes.fr). Diese vom Parlament gewollte Transparenz trägt zur Verbesserung der lokalen Demokratie bei.

- **Rechtsmittelwege gegen die Feststellungen**

Die Feststellungsberichte/ Bemerkungen der Rechnungskammer ziehen keine Strafen nach sich. Sie enthalten lediglich Feststellungen und Empfehlungen. Da sie keine richterlichen Entscheidungen sind, sind sie somit nicht auf dem Wege der Berufungseinlegung anfechtbar. Die Rechnungskammer befindet sich allerdings über Anträge auf Berichtigung endgültiger Feststellungen, die von den leitenden Mitarbeitern der kontrollierten juristischen Personen oder von jeder namentlich oder explizit in Frage gestellten Person bei ihr eingereicht werden.

- **Fortgang der Bemerkungen**

Es ist Teil der Aufgaben der Rechnungskammer nach abgeschlossener Kontrolle, die Umsetzung der abgegebenen "präventiven" Empfehlungen und der gegebenenfalls von der Gebietskörperschaft eingegangenen Verpflichtungen zu verfolgen. Die Kammer richtet dafür ein Überwachungssystem für die Verfolgung der Kontrollergebnisse ein. Die Kammer kann sich veranlasst sehen, von den kontrollierten Einrichtungen die für diese Bewertung notwendigen Schriftstücke zu verlangen und sie kann auch beschließen, eine "Nachfasskontrolle" zu programmieren, um die von der Gebietskörperschaft erzielten Fortschritte zu überprüfen (vgl. den Beitrag von *C. Descheemaeker*).

II.- IN DEN FESTSTELLUNGSBERICHTEN IDENTIFIZIERTE RISIKEN

• Der Begriff des Risikos im lokalen Sektor

1) Was auf Anhieb beim lokalen öffentlichen Sektor ins Auge springt, ist die Vielfalt der Fachgebiete und Kompetenzen. Im Zuge der Dezentralisierungsgesetze müssen die französischen Gebietskörperschaften heute immer zahlreichere Kompetenzen in immer unterschiedlicheren Sektoren ausüben. Dieser Erweiterung der Einsatzgebiete ist von potenziell wachsenden Risiken begleitet:

- finanzielle Risiken: insbesondere im Zusammenhang mit den Modalitäten der externen Finanzierung von Aktivitäten und den Barmittellinien. Sie können ebenso aus einer schlechten vorgängigen Bewertung einer Investitionsoperation oder auch aus einer schlechten Verfolgung von bezuschussten Einrichtungen herrühren;
- rechtliche oder sogar gerichtliche Risiken: zum Beispiel im Zusammenhang mit der Vergabe öffentlicher Aufträge, mit Übertragungen öffentlicher Dienstleistungen oder mit Verbindungen, die mit Vereinigungen unterhalten werden.

2) Ein Risiko taucht als Ergebnis dreier Faktoren auf:

- ⇒ der Auswirkungen (was die Konsequenzen, den Ernst, die Schwere oder die Herausforderungen betrifft), die auf der Basis finanzieller, rechtlicher oder gar politischer Kriterien gemessen werden;
- ⇒ der Eintretenswahrscheinlichkeit des Risikos (die Häufigkeit);
- ⇒ des Reduzierbarkeitsgrads (ermöglicht die interne Kontrolle die Beherrschung dieses Risikos?).

In der Regel werden die strategischen Risiken (mit starken Auswirkungen) von der Gebietskörperschaft identifiziert und beherrscht. Die Erfahrung zeigt allerdings, dass wiederkehrenden, aber nur einem geringen Betrag entsprechenden Risiken, die bei der internen Kontrolle außer Acht gelassen werden, deren kumulierte Auswirkungen jedoch letzten Endes erheblich sein können, ein besonderes Interesse entgegengebracht werden muss.

• "Kontrolle der internen Kontrolle"

Die interne Kontrolle ist ein Organisationssystem, das die Verfahren zur Verarbeitung der buchhalterischen Informationen einer Körperschaft und die Verfahren zur Überprüfung der ordnungsgemäßen Verarbeitung dieser Informationen umfasst. Das Ziel der internen Kontrolle ist:

- das Vermögen durch die Umsetzung von Verfahren, die Fehler (unfreiwillig: Unterlassungsfehler, Dateneingabefehler, grundsätzliche Fehler) und Betrug (absichtlich: mit oder ohne Unterschlagung von Werten) verhindern, zu schützen;
- die Leistungen der Körperschaft durch die Umsetzung effizienter Verfahren zu verbessern.

Aus diesem Grund sehen sich die regionalen Rechnungskammern bei der Untersuchung der Wirtschafts- und Verwaltungsführung in der Phase der Kenntnisnahme der Körperschaft

veranlasst, eine "Kontrolle der internen Kontrolle" durchzuführen, um die eingerichteten Verfahren zu verstehen und sich der Existenz einer guten internen Kontrolle zu vergewissern, so dass ihre Nachforschungen orientiert und der Gründlichkeitsgrad der Untersuchung der Wirtschafts- und Verwaltungsführung festgelegt werden kann. Dennoch lässt es die interne Kontrolle innerhalb einer lokalen Gebietskörperschaft nicht zu, auf die Fragen "Welche Wahl soll getroffen werden, wohin soll der Weg gehen?" zu antworten. Für die Definition einer Strategie ist die interne Kontrolle nicht zuständig. Weitere ergänzende Ansätze sind folglich notwendig.

- **Kontrollvorgang**

Für die Identifizierung der Risiken sind mehrere Ansätze möglich, die drei wichtigsten sind die folgenden:

- ⇒ nach Zielen: Hier geht es darum, die strategischen Ziele der Körperschaft zu identifizieren, die Risiken zu erfassen, die ihre Erreichung gefährden, und dann gegebenenfalls die durchzuführenden Kontrollen zu bestimmen;
- ⇒ nach Risiken: Hier geht es darum, für den gesamten Prüfungsumfang die sich erwiesenen Risiken zu identifizieren, indem eine Erfassung der Vorfälle vorgenommen wird, die bereits eingetreten sind, und dann durch Überlegungen zu den potenziellen und der Tätigkeit innewohnenden Risiken zu ergänzen;
- ⇒ nach Prozessen: Hier geht es darum, die Gebietskörperschaft in Prozesse und Subprozesse zu zerlegen und die operativen Ziele zu verstehen, bevor die größeren Risiken der Nichterreichung dieser Ziele identifiziert werden (zum Beispiel für ein Département im Bereich der sozialen und medizinisch-sozialen Aktionen: Bearbeitung individueller Anfragen ...).

Dieser letzte Ansatz, der den Vorteil aufweist, von der Tätigkeit selbst der Dienststellen und Fachgebiete der Gebietskörperschaft auszugehen, ist häufig großen Gebietskörperschaften vertrauter, die möglicherweise bereits ein Qualitätskonzept anwenden. Unabhängig von den Strukturveränderungen und gestützt auf Dokumentenressourcen ermöglicht es dieser Ansatz, die sektoriellen Risiken und die Verantwortlichkeiten problemloser zu identifizieren.

Deswegen stehen diese drei Ansätze nicht im Widerspruch zueinander und können bei einer von der Rechnungskammer durchgeführten Kontrolle gemeinsam angewandt werden.

- **Thematik der Risiken in den Feststellungsberichten**

1) Die Ermittlung finanzieller Risiken ist und bleibt das oberste Ziel der Analyse der Finanzlage von Gebietskörperschaften und die Grundlage der Methoden der Rechnungskammer.

Die Erhebung über die "*mit großen finanziellen Schwierigkeiten konfrontierten Gemeinden*", deren Schlussfolgerungen im öffentlichen Bericht des Rechnungshofs 1995 veröffentlicht wurden, hat gezeigt, dass eine ausgeprägte Verschlechterung der Finanzlage meist aus dem Zusammentreffen von Spannungsfaktoren - einem geringen oder gar völlig fehlenden fiskalischen Spielraum - und dem Eingehen unverhältnismäßiger Risiken herrührt.

Die in der Erhebung genannten Beispiele machen deutlich, dass die größten Risiken in der Tatsache liegen, dass Investitionen in Aktivitäten getätigt werden, mit denen der wirtschaftliche Aufschwung der betroffenen Gebietskörperschaften gefördert werden soll (Tourismuseinrichtungen, befristet überlassene Gewerberäume, Raumgestaltungsmaßnahmen). Man könnte ein Paradox in der Tatsache sehen, dass gerade Aktivitäten mit industrieller und kommerzieller Dominanz sehr oft Quelle größter finanzieller Schwierigkeiten sind. Der Grund dafür liegt zweifelsohne darin, dass diesen Operationen im Allgemeinen eine erwartete oder vermutete Rentabilität gutgeschrieben werden kann, ohne die diese Projekte nicht aufgelegt würden, die aber erfahrungsgemäß häufig überschätzt wird.

2) Die auf die Gebietskörperschaften anwendbaren Vorschriften sind in Frankreich das Ergebnis eines Kompromisses zwischen dem zwingenden Gebot des Haushaltsgleichgewichts und der Bestimmung der Rechnungsführung, ein getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage zu vermitteln. Unabhängig von der mannigfaltigen und evolutiven Form, die diese Versöhnung von Haushaltsprinzipien und Buchführungsvorschriften annehmen kann, können finanzielle Zwänge dazu führen, dass ein Risiko auf der Qualität der Rechnungen lastet, umso mehr, als der öffentliche Rechnungsführer nicht die Möglichkeit hat, eine wirkliche Kontrolle über die Richtigkeit der Vorgänge am Wirtschaftsjahresende auszuüben.

Im Jahresbericht des Rechnungshofs 2005 werden die Ergebnisse einer von den regionalen Rechnungskammern über die Zuverlässigkeit der Rechnungen von Gebietskörperschaften durchgeführten Erhebung vorgestellt, aus der die Realität dieser Risiken deutlich hervortritt.

So unterstreicht diese Erhebung auf das getreue Bild der Ertragslage bezogen eine Reihe von Faktoren, die zu einer Überbewertung der realen Situation von Gebietskörperschaften neigen lassen:

- Die Feststellung von Verlusten wird bei laufenden Forderungen aufgeschoben oder ist, insbesondere bei hohen Verlusten, die aus dem Verzug von gemischtwirtschaftlichen Gesellschaften herrühren können, unvollständig.
- Aufwendungsberichte sind nach wie vor häufig, da hier bei fast einem Drittel der die Stichprobe bildenden Gebietskörperschaften Anomalien festgestellt wurden.
- Die Möglichkeiten der Streckung von Aufwendungen werden missbräuchlich genutzt, um insbesondere außerordentliche Aufwendungen bestreiten zu können, die durch die Bildung von Rückstellungen nicht vorweggenommen wurden.
- Erlöse aus der Abtretung von Aktiva werden ungebührlicherweise zur Deckung von Betriebsausgaben zweckbestimmt und dabei die Buchungen nicht korrekt vorgesehen und getätigt.

Deshalb wurde mittels Änderungen der auf die Gemeinden anwendbaren Rechnungsführungsanweisungen darauf abgezielt, einige dieser Winkelzüge zu beseitigen oder abzuschwächen.

3) Die Kontrollerfahrung lehrt, dass die Risiken auch mit den vertikalen und Querschnitts-, operativen oder Unterstützungsprozessen verbunden sind.

Typologie der in den Feststellungsberichten identifizierten Risiken

- Strategie-, Lenkungs- und Evaluierungsdefizit (keine Lesbarkeitsinstrumente für die öffentliche Politik oder keine Statusberichte für die Aktivitäten)
- mangelhafte Sicherung der Informationssysteme

- mangelnde Kenntnis des Vermögens und des Personalbestands
- Versagen der Sicherheit von Gütern und Personen
- Defizit bei der Kontrollfunktion für Einkäufe und öffentliche Aufträge
- Defizit bei der Kontrolle der Dienstleistungsübertragungen
- Defizit bei der Kontrolle von Mittelzuwendungen und Zuschüssen
- Defizit bei der Sicherung von finanziellen Leistungen, insbesondere an Personen
- Nichteinhaltung besonderer gesetzlicher Bestimmungen (Sozialhilfe für Kinder ...)

Zahlreiche Kompetenzen oder Aufgaben von Gebietskörperschaften können auf öffentliche oder private Einrichtungen übertragen oder ihnen anvertraut werden. Diese indirekte Geschäftsführung schafft Verbindungen und bewirkt finanzielle Risiken, die sie zu einem bevorzugten Anwendungsgebiet der Kontrolle der Wirtschafts- und Verwaltungsführung in Gebietskörperschaften machen. Die Rechnungen von Gebietskörperschaften enthalten wenig Informationen über ihre risikobehafteten Verpflichtungen. Ihre außerbilanzlichen Verpflichtungen (Ausfallbürgschaften, noch laufende Leasing- oder Mietkaufverträge, Zuschüsse nach Annuitäten, sonstige Verpflichtungen) werden, was insbesondere die Kategorie der "sonstigen Verpflichtungen" betrifft, wie sie namentlich aus ihrer Beteiligung an gemischtwirtschaftlichen Gesellschaften hervorgehen können, nicht systematisch ausgewiesen. Aus diesem Grund ist man üblicherweise der Ansicht, dass der richtige Ansatzpunkt für eine Gebietskörperschaft eher die Konsolidierung der Risiken als die Konsolidierung der Rechnungen ist.
