



... prüfen ... beraten ... optimieren
Rechnungshof Rheinland-Pfalz



Prüfung der Haushaltsrechnung in Rheinland-Pfalz

Sylvia Schill und Hartmut Herle

Prüfung der Haushaltsrechnung ¹⁾

- Sylvia Schill, Hartmut Herle -

1. Vorbemerkungen

Die externe Finanzkontrolle durch Rechnungshöfe umfasst grundsätzlich zwei Bereiche:

- die rechnungsunabhängige Finanzkontrolle, d.h. die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes oder eines Landes und
- die Rechnungsprüfung im engeren Sinne, d.h. die Prüfung der Haushaltsrechnung einschließlich der Übersicht über Vermögen und Schulden.

Betrachtet man das Aufgabenspektrum der modernen Finanzkontrolle insgesamt, dann kommt der Prüfung der Haushaltsrechnung und der Darstellung der Prüfungsergebnisse in den jährlichen Bemerkungen der Rechnungshöfe eine eher nachrangige Bedeutung zu. Auch die rechts- und verwaltungswissenschaftliche Diskussion geht - wenn überhaupt - allenfalls am Rande auf diese Thematik ein. Dennoch gehört die Prüfung der Haushaltsrechnung zum Kernbereich der den Rechnungshöfen von Verfassungen wegen zugewiesenen Aufgaben. Der Grund hierfür liegt in der Bedeutung der Haushaltsrechnung für die parlamentarische Budgetkontrolle und für die Entlastung der Regierung.

2. Rechtsgrundlagen

Wer für einen anderen über Geldmittel verfügt, ist diesem zur Rechenschaft verpflichtet. Diesem allgemeinen Rechtsgedanken folgend, verpflichten das Grundgesetz, die Landesverfassungen sowie die Haushaltsordnungen des Bundes und der Länder die für Finanzen zuständigen Minister, jährlich über alle Einnahmen und Ausgaben Rechnung zu legen. Der Rechnungshof hat diese

¹⁾ Dieser Beitrag bildete ursprünglich die Grundlage für einen Vortrag, den der Präsident des Rechnungshofs Volker Hartloff anlässlich eines Besuchs der Rechnungskammer der polnischen Wojwodschaft Oppeln im Jahr 2005 gehalten hat.

Ltd. Ministerialrätin Schill ist Mitglied des Rechnungshofs Rheinland-Pfalz;
Regierungsdirektor Herle ist Referent beim Rechnungshof Rheinland-Pfalz.

Rechnung zu prüfen und das Ergebnis seiner Prüfung jährlich in einem Bericht, der dem Parlament und der Regierung zuzuleiten ist, zusammenzufassen.

Haushaltsrechnung und Bericht des Rechnungshofs bilden die Grundlage für die Entlastung der Regierung. Die Entlastung stellt die globale, formalisierte Bestätigung des Parlaments dar, dass der Haushaltsplan gesetzmäßig, d.h. in Übereinstimmung insbesondere mit dem Haushaltsverfassungsrecht, der Bundes-/Landeshaushaltsordnung und dem Jahreshaushaltsgesetz vollzogen wurde. Das ausschließlich dem Gesetzgeber zustehende Recht zur Feststellung des Haushaltsplans (Budgetrecht) korrespondiert mit seinem Recht und seiner Verpflichtung, die Ausführung des Haushaltsplans anhand der Haushaltsrechnung und des Berichts des Rechnungshofs zu kontrollieren. Im Haushaltskreislauf setzt der Entlastungsbeschluss den formellen Schlusstrich unter die Haushaltswirtschaft des betreffenden Haushaltsjahres.

3. Besonderheiten im kommunalen Bereich

Gegenstand der vorliegenden Darstellung ist in erster Linie die Prüfung der Haushaltsrechnung des Landes. Der Rechnungshof Rheinland-Pfalz ist darüber hinaus zwar auch für die überörtliche Prüfung der Kommunen zuständig. Allerdings gelten dort andere Grundsätze. Die Jahresrechnungen der kommunalen Gebietskörperschaften werden im Rahmen des jeweiligen kommunalen Entlastungsverfahrens durch die zuständigen kommunalen Gremien, d.h. letztendlich durch den Rat der Körperschaft geprüft. In das Verfahren zur Entlastung der Kommunalverwaltung ist die externe Finanzkontrolle nicht eingebunden. Das schließt jedoch nicht aus, dass im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung einer Kommune Teile der Rechnung einbezogen werden. Art und Umfang dieser Prüfung hängt jeweils vom Prüfungskonzept im Einzelfall ab.

Im Zuge der Umstellung des kommunalen Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik werden Kommunen spätestens für das Haushaltsjahr 2009 anstelle von Jahresrechnungen nach doppischen Grundsätzen erstellte Jahresabschlüsse vorzulegen haben; Prüfung und Feststellung der Jahresabschlüsse obliegt – wie bisher – den kommunalen Gremien.

4. Inhalt der Haushaltsrechnung

Die nähere Ausgestaltung der Haushaltsrechnung regeln - entsprechend den für Bund und Länder geltenden Vorgaben in §§ 37 ff. Haushaltsgrundsätze-gesetz (HGrG) - die Bundeshaushaltsordnung bzw. die Landeshaushalts-ordnungen (§§ 80 ff. BHO/LHO).

Die Haushaltsrechnung ist danach ein rückschauendes Spiegelbild des Haus-haltsplans, in der den Haushaltsansätzen (Soll) die im Rechnungsjahr tatsäch-lich erzielten Einnahmen und getätigten Ausgaben (Ist) gegenübergestellt werden. Sie folgt - der jedenfalls in Rheinland-Pfalz noch geltenden – kamera-listischen Gliederung des Haushalts in Einzelpläne, Kapitel und Titel. Darüber hinaus weist die Haushaltsrechnung bei den einzelnen Haushaltsstellen die aus dem Vorjahr übernommenen und die in das nächste Jahr übertragenen Ein-nahme- und Ausgabereste aus. Anders als der Haushaltsplan gibt die Haus-haltsrechnung damit Aufschluss über die der Verwaltung im abgelaufenen und im folgenden Haushaltsjahr insgesamt zur Verfügung gestellten Ausgabe-ermächtigungen und – unter Berücksichtigung der in den letzten Jahren weit-gehend gelockerten sachlichen und zeitlichen Bindung²⁾ – über den tatsäch-lichen Mitteleinsatz.

Neben dem Soll-Ist-Vergleich der Einnahmen und Ausgaben enthält die Haus-haltsrechnung eine Reihe von Übersichten, die für die Beurteilung der Haus-haltswirtschaft wesentliche Angaben zusammenfassend darstellen:

- über- und außerplanmäßige Ausgaben einschließlich der Vorgriffe und ihre Begründung,
- Einnahmen und Ausgaben sowie den Bestand der Sondervermögen und Rücklagen,
- Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben in einer Gruppierung nach Arten,
- Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben in einer Gliederung nach Funktionen,
- Jahresabschluss bei Landesbetrieben,

²⁾ Nach dem Grundsatz der sachlichen Bindung dürfen die Ausgabe- und Verpflichtungs-ermächtigungen nur zu dem im Haushaltsplan bezeichneten Zweck und im Hinblick auf den Grundsatz der zeitlichen Bindung nur bis zum Ende des Haushaltsjahres in Anspruch genommen werden.

- Gesamtbeträge der erlassenen Ansprüche nach Geschäftsbereichen,
- nicht veranschlagte Einnahmen aus der Veräußerung von Vermögen.

Zusätzlich zu den von den Haushaltsordnungen vorgegebenen Inhalten kann die Haushaltsrechnung weitere Übersichten enthalten. So sind in Rheinland-Pfalz beispielsweise auch die Vorbelastungen künftiger Haushalte aus privatfinanzierten Investitionen oder die Ergebnisse aus der Budgetierung der Personal-, Sach- und Investitionsausgaben dargestellt. In der Haushaltsrechnung 2004 ist - einer Anregung des Rechnungshofs folgend – erstmals auch die Inanspruchnahme der Verpflichtungsermächtigungen ausgewiesen.

5. Prüfung der Haushaltsrechnung

Die Prüfung der Haushaltsrechnung bereitet die parlamentarische Budgetkontrolle vor. Umfang und Ziel der Prüfung entsprechen den in den Haushaltsordnungen geregelten Vorgaben für die Berichterstattung an das Parlament (§§ 97 Abs. 2 Nr. 1 BHO/LHO). Danach muss der Rechnungshof mitteilen, ob

- die in der Haushaltsrechnung und der Vermögensübersicht und die in den Büchern und in anderen Nachweisen aufgeführten Beträge und Angaben übereinstimmen und
- die geprüften Einnahmen und Ausgaben ordnungsgemäß belegt sind.

Mit anderen Worten: Der Rechnungshof prüft die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltsrechnung in rechnerischer und formeller Hinsicht.

Dazu werden u.a. die Gesamttitelübersicht, die Verzeichnisse über die Einzelrechnungen und die Rechnungsnachweise der Kassen mit der „gedruckten“ Haushaltsrechnung einschließlich der Übersichten verglichen, um etwaige Abweichungen festzustellen. In die Prüfung werden auch Unterlagen einbezogen, die nicht unmittelbar der Vorbereitung der Rechnung gedient haben, wie z.B. Antworten der Landesregierung auf parlamentarische Anfragen oder sonstige Berichte, die der Unterrichtung des Parlaments oder seiner Ausschüsse dienen.

Da die gedruckte Haushaltsrechnung in den letzten Jahren regelmäßig erst im Dezember des auf den Rechnungszeitraum folgenden Jahres vorgelegt wurde,

also z.B. die Rechnung für 2003 im Dezember 2004, steht für die Prüfung des umfangreichen Zahlenwerks nur wenig Zeit zur Verfügung³⁾. Der Rechnungshof Rheinland-Pfalz strebt an, in Einklang mit den Beschlüssen der Enquete-Kommission 13/1 „Parlamentsreform“ des rheinland-pfälzischen Landtags, seinen Bericht spätestens im Januar eines jeden Jahres abschließend zu beraten und im Februar dem Landtag und der Landesregierung zuzuleiten. Damit verbleiben für die Prüfung der Haushaltsrechnung und die Erörterung der Feststellungen mit dem Finanzministerium regelmäßig nur wenige Wochen. Schon deshalb muss die Prüfung auf Stichproben beschränkt bleiben. Bereiche, bei denen in der Vergangenheit häufiger Fehler oder Abweichungen festgestellt wurden, wie z.B. bei den in der Rechnung nachgewiesenen Schulden oder Geldforderungen des Landes, werden dabei einer intensiveren Prüfung unterworfen.

Soweit die Rechnungslegung ganz oder teilweise automatisiert ist, muss sich die Prüfung der Rechnung auch auf die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit des Verfahrens beziehen. Die Rechnungsprüfung im engeren Sinn wird deshalb bei fortschreitender Automatisierung auch zur Systemprüfung. Allerdings heißt das nicht, dass auf die traditionelle Prüfung ganz verzichtet werden kann, denn auch ein noch so gutes System kann nicht verhindern, dass Daten bewusst oder unbewusst unzutreffend erfasst oder Buchungen falsch zugeordnet werden.

In Rheinland-Pfalz hat die Prüfung der Haushaltsrechnung bisher zwar regelmäßig Anlass zu Bemerkungen gegeben. Dennoch konnte stets die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltsrechnung bestätigt werden, weil festgestellte Fehler korrigiert wurden oder sich nicht auf das Abschlussergebnis auswirkten. Dieses Ergebnis ist wesentlich für die Entlastung der Regierung, es ist allerdings weniger öffentlichkeitswirksam als andere, rechnungsunabhängige Prüfungen des Rechnungshofs, weil dort Fehlentwicklungen und Fälle von unwirtschaftlichem Verwaltungshandeln konkret angesprochen sind.

Trotzdem gibt auch die Prüfung der Haushaltsrechnung immer wieder Gelegenheit, grundsätzliche Fragen mit Parlament und Regierung zu erörtern und im Interesse einer wirksamen parlamentarischen Kontrolle auf Verbesserungen

³⁾ Dem Rechnungshof wurden in den vergangenen Jahren vorab Entwürfe von Teilen der Haushaltsrechnung übersandt.

oder Ergänzung der Haushaltsrechnung oder Änderungen der Veranschlagungspraxis hinzuwirken.

6. Beispiele aus der Prüfungspraxis

Einen Schwerpunkt der Berichterstattung im Jahresbericht 2004 bilden die Landesbetriebe. So hat der Rechnungshof bei Durchsicht der Kassenübersichten festgestellt, dass für Landesbetriebe erhebliche Kassenverstärkungskredite in Anspruch genommen wurden. Die für das Land im Jahreshaushaltsgesetz festgelegte prozentuale Höchstgrenze für die Aufnahme derartiger Kredite wurde bezogen auf die Wirtschaftspläne der Landesbetriebe deutlich überschritten. Angesichts der über mehrere Jahre teilweise gleich bleibend hohen Kreditbestände stellt sich außerdem die Frage, ob diese Mittel tatsächlich nur – wie es die Landeshaushaltsordnung vorsieht - zur Überbrückung kurzfristiger Liquiditätsengpässe eingesetzt wurden. Der Rechnungshof hält angesichts dieser Feststellungen eine gesonderte gesetzliche Regelung zur Aufnahme von Kassenverstärkungskrediten für Landesbetriebe für erforderlich. Das Ministerium der Finanzen hat inzwischen eine solche Regelung zugesagt.

Zu den für die Landesbetriebe aufgenommenen Deckungskrediten enthielten die Übersichten über die Schulden des Landes und die Jahresabschlüsse der Landesbetriebe jeweils unterschiedliche Angaben. Ein dritter hiervon abweichender Wert war in einer Vorlage an einen Landtagsausschuss genannt worden.

Ebenfalls nicht eindeutig zu bestimmen war die Höhe der von den Landesbetrieben getätigten Investitionen, weil die Darstellung in den Wirtschaftsplänen und Jahresabschlüssen von der kameralen Systematik abweicht.

Sowohl die Kreditaufnahmen als auch die Investitionen der Landesbetriebe müssen eindeutig bestimmbar sein, damit im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung von Land und Landesbetrieben („Konzernbetrachtung“) die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Kreditobergrenze im Haushaltsvollzug beurteilt werden kann. Durch die „Auslagerung“ von Aufgaben auf Landesbetriebe darf die für die parlamentarische Kontrolle notwendige Transparenz nicht verloren gehen.

7. Haushaltsreform und Rechnungsprüfung

Neue Probleme für die Rechnungslegung und -prüfung hat die jüngste Haushaltsreform gebracht. Mit der Reform vom Februar 2000 sollte ein dauerhafter Rechtsrahmen für flexible Haushaltsinstrumentarien unter Wahrung der Steuerungs- und Kontrollrechte des Landtags und der Transparenz der Mittelbewirtschaftung geschaffen werden. Dazu wurden u.a. folgende Vorgaben des Haushaltsgrundsätzegesetzes in Landesrecht umgesetzt:

- Erleichterung der Übertragbarkeit und Deckungsfähigkeit von Ausgaben,
- Möglichkeit einer dezentralen, leistungsbezogenen (Haushalts-)Planstellung und Bewirtschaftung,
- Vergabe von Leistungsaufträgen.

Außerdem war bereits 1998 das so genannte Bonus-/Malus-System eingeführt worden, durch das nicht in Anspruch genommene Haushaltsmittel ganz oder teilweise (zu 75 %) in das nächste Haushaltsjahr durch die Bildung von Ausgaberesten übertragen werden können.

Die weitgehende Flexibilisierung der Haushaltsbewirtschaftung hat in Rheinland-Pfalz zur Folge, dass der Haushalt zwar noch eine traditionelle Gliederung in einzelne, jeweils einer konkreten Zweckbestimmung zugeordnete Einnahme- und Ausgabebetitel aufweist. Im Haushaltsvollzug können allerdings innerhalb eines Haushaltskapitels Ausgabegruppen, wie z.B. die Personal- oder Sachausgaben, aufgrund der umfassenden Deckungsfähigkeit fast wie ein globaler Ansatz bewirtschaftet werden. Daneben können Ansätze für Sachausgaben oder Investitionen durch Personalmittel verstärkt werden. Selbst eine kapitelübergreifende Bewirtschaftung von Haushaltsmitteln und Stellen ist in einer Reihe von Fällen vorgesehen. Der Exekutive wird damit im Haushaltsvollzug ein weiter Gestaltungsspielraum eingeräumt, mit dem selbst Schwerpunkte, die das Parlament mit der Beschlussfassung über den Haushalt festlegt, unterlaufen werden können, indem Haushaltsermächtigungen nicht für den vorgesehenen Zweck eingesetzt oder erst in den folgenden Haushaltsjahren als Ausgabereste in Anspruch genommen werden.

Der Rechnungslegung über die tatsächliche Mittelverwendung kommt deshalb neben den Berichten über die Ergebnisse der Budgetierung und die Durchführung der Leistungsaufträge, die dem Landtag Rheinland-Pfalz zweimal jährlich zuzuleiten sind, eine entscheidende Bedeutung zu.

Gerade die budgetierten Bereiche lassen, wie die Prüfungen des Rechnungshofs immer wieder gezeigt haben, die gebotene Transparenz der Mittelverwendung noch vermissen. So waren beispielsweise die in den Übersichten zur Haushaltsrechnung dargestellten Budgetierungsergebnisse vielfach nicht oder nur mit erheblichen Einschränkungen nachvollziehbar. Dies betraf insbesondere Angaben über die zur Verstärkung von Budgets herangezogenen Mittel anderer Haushaltsstellen. Ausgabereste oder Rücklagen wurden aus über- und außerplanmäßig zur Verfügung gestellten Mitteln gebildet. Diese Mängelliste ließe sich noch weiter fortsetzen.

Das Finanzministerium hat die Feststellungen des Rechnungshofs in den letzten Jahren zum Anlass genommen, die Vorgaben für die Budgetbewirtschaftung und die Rechnungslegung zu konkretisieren. Auch die vom Rechnungshof kritisierte zumindest teilweise kreditfinanzierte Bildung von Rücklagen im Rahmen des Bonus-/Malus-Systems wurde zwischenzeitlich wieder aufgegeben.

Nachholbedarf besteht noch bei den sog. Leistungsaufträgen, deren Umsetzung auch in der Haushaltsrechnung dargestellt werden sollte. Hiervon hat das Ministerium der Finanzen bislang allerdings - trotz einer entsprechenden Vorgabe in der Landeshaushaltsordnung – abgesehen. Konkrete messbare Ergebnisse konnte der Rechnungshof bisher bei seinen Prüfungen nicht feststellen. Es bleibt abzuwarten, wie die dahingehende Beanstandung durch den Rechnungshof im nächsten Entlastungsverfahren behandelt werden wird.

8. Ausblick

Das Haushaltsgrundsätzegesetz enthält u.a. Grundsätze, nach denen sich das Haushaltsrecht von Bund und Ländern zu richten hat. Gemäß § 33a HGrG kann geregelt werden, dass die Buchführung zusätzlich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches erfolgen kann.

Während das Land Rheinland-Pfalz im Grundsatz noch an dem kameralistischen System festhält, haben andere Länder, wie z.B. Hessen oder Bremen, zusätzlich eine doppelte nach den Grundsätzen folgende Buchführung und Rechnungslegung eingeführt. Wie sich dies auf die Rolle der Rechnungshöfe auswirken wird, ist noch weitgehend ungeklärt. Jedenfalls werden sich mit der Einführung der Doppik für die Rechnungshöfe neue Prüfungsansätze ergeben.

9. Zusammenfassung

1. Artikel 120 der Verfassung für Rheinland-Pfalz verpflichtet den Minister der Finanzen, dem Landtag jährlich über alle Einnahmen und Ausgaben Rechnung zu legen. Der Rechnungshof hat diese Rechnung zu prüfen und das Ergebnis dem Landtag und der Landesregierung mitzuteilen. Entsprechende Regelungen finden sich auch im Grundgesetz und den Verfassungen der übrigen Länder.
2. Haushaltsrechnung und Bericht des Rechnungshofs bilden die Grundlage für die Entscheidung des Parlaments über die Entlastung der Landesregierung.

Die Prüfung der Jahresrechnungen der kommunalen Gebietskörperschaften obliegt demgegenüber den kommunalen Gremien und – soweit eingerichtet – den Rechnungsprüfungsämtern (vgl. z.B. §§ 109 ff. Gemeindeordnung).

3. In der Haushaltsrechnung des Landes werden die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben den Ansätzen im Haushaltsplan gegenübergestellt. Die Haushaltsrechnung gibt insbesondere Aufschluss über die Inanspruchnahme der mit dem Haushaltsplan erteilten Ausgabeermächtigungen. Angesichts der Freiheiten, die die Exekutive bei der Bewirtschaftung der Haushaltsmittel durch weitgehende Lockerungen der sachlichen und zeitlichen Mittelbindung in den letzten Jahren erhalten hat, kommt der Haushaltsrechnung eine entscheidende Bedeutung für die parlamentarische Finanzkontrolle zu.
4. Der Rechnungshof prüft die Ordnungsmäßigkeit der Rechnung in rechnerischer und formaler Hinsicht, d.h. er untersucht, ob die Rechnung mit den Beträgen und Angaben in den Büchern und in anderen Nachweisen übereinstimmt und die geprüften Einnahmen und Ausgaben ordnungsgemäß belegt sind. Obwohl die Prüfungsergebnisse in der Regel weniger öffentlichkeitswirksam sind, als die vom Rechnungshof aufgezeigten Fälle unwirtschaftlicher Mittelverwendung, geben sie Anlass, grundsätzliche Fragen der Rechnungslegung und Veranschlagungspraxis mit Parlament und Regierung zu erörtern und Verbesserungen im Interesse einer wirksamen parlamentarischen Kontrolle anzuregen.