

Kommunale Rechnungsprüfung als Führungsunterstützung

Entscheidungshilfen für das Handeln von Rat und Verwaltungsspitze

Im Rahmen eines aktuellen Gutachtens wird der Frage nachgegangen, was die kommunale Rechnungsprüfung leisten kann. Ergebnisse der Untersuchung, die Konkretisierung eines modernen Leitbildes der Rechnungsprüfung, Herausforderungen bei der Umsetzung und Hinweise zur Gestaltung eines notwendigen Veränderungsprozesses sind wesentliche Bestandteile dieses Beitrags.

Die (örtliche) kommunale Rechnungsprüfung befindet sich in einem tiefgreifenden Veränderungsprozess. Sie sieht sich mit deutlich gestiegenen Anforderungen konfrontiert. Hierfür gibt es vielfältige Signale, auch wenn ein repräsentatives empirisches Bild noch nicht gezeichnet werden kann. Das traditionelle Bild der kommunalen Rechnungsprüfung war geprägt von einer Prüfung abgeschlossener Sachverhalte (ex post) und einer Prüfung von Einzelvorgängen mit einem Prüfungsschwerpunkt im Haushaltswesen. Dominierender Beurteilungsmaßstab war dabei die Ordnungsmäßigkeit/Gesetzmäßigkeit. Dieses Funktionsverständnis wird zunehmend als unbefriedigend empfunden, weil es das Potential der kommunalen Rechnungsprüfung nur teilweise ausschöpft. Die Einführung des Neuen Steuerungsmodells (New Public Management), vor allem aber die seit etwa zehn Jahren erfolgende Ablösung der Kameralistik durch die Doppik haben deutlich gemacht, dass eine Neuorientierung notwendig ist. Treiber dürfte dabei vor allem die – für die kommunale Rechnungsprüfung völlig neuartige – Erfahrung des Wettbewerbs sein, nämlich des Wettbewerbs mit den Wirtschaftsprüfern.

Allerdings besteht in großen Teilen der Praxis noch keine hinreichende Klarheit darüber, was die kommunale Rechnungsprüfung leisten kann und soll. In einem Gutachten für das Institut der Rechnungsprüfer e. V. (IDR) habe ich deshalb die großen Potentiale der kommunalen Rechnungsprüfung aufgezeigt – sofern sie richtig praktiziert wird.

Verantwortlichkeiten für Unzulänglichkeiten

Führung lässt sich in die drei Teilfunktionen Planung, Realisation (Steuerung) und Überwachung unterteilen. Diese Unterteilung ist analytischer Natur; in der Realität sind die drei Teilfunktionen untrennbar miteinander verbunden. Zuständig für die Führung sind sowohl der Gemeinderat als politisches Organ als auch der Bürgermeister als Leiter der Verwaltung. Die kommunale Führungsebene ist damit auch verantwortlich für alle Unzulänglichkeiten, Defizite und Fehler im Verwaltungshandeln (vgl. z.B. § 62 Abs. 1, § 55 GO NRW). Denn diese lassen sich als Führungsversagen interpretieren. Die gleiche Verantwortung – jeweils für ihren Zuständigkeitsbereich – trifft die nachgeordneten Vorgesetzten.



Prof. (em) Dr. Martin Richter ist ehemaliger Inhaber des Lehrstuhls für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung an der Universität Potsdam

Verantwortung ist nicht delegierbar. Sie wird durch die Übertragung von Aufgaben in keiner Weise eingeschränkt. Lediglich die Maßnahmen, die erforderlich sind, um der Verantwortlichkeit gerecht zu werden, können sich bei einer Aufgabenübertragung verändern. Damit entsteht eine zusätzliche Verantwortlichkeit bei den Personen, die für die sorgfältige Erfüllung der delegierten Aufgaben zuständig werden – mit Konsequenzen für die kommunale Führung in Bezug auf die Rechnungsprüfung.

Es dürfte unmittelbar einsichtig sein, dass die kommunale Führung nicht sämtliche Führungsaufgaben höchstpersönlich erfüllen kann. Sie braucht vielmehr geeignete Instrumente, z. B. interne Kontrollsysteme und ein Risikomanagement. Sie benötigt darüber hinaus vielfältige Unterstützung, wenn sie ihrer (Führungs-)Verantwortung gerecht werden will. Sie braucht diese Unterstützung umso mehr, je komplexer, dynamischer und damit auch risikoreicher sich die Umwelt gestaltet.

Zunehmender Bedarf an Führungsunterstützung

Die Entwicklungen im kommunalen Umfeld zeichnen sich durch eine zunehmende Komplexität, Dynamik und Unsicherheit aus. Gestiegene Erwartungen der Bürger bezüglich einer größeren Transparenz und Begründung politischer Entscheidungen, die demographischen Entwicklungen, die technologischen Entwicklungen wie E-Government und Open Government, die häufigen Veränderungen im Rechtsrahmen, die Verschärfung des Wettbewerbs und die finanzielle Situation – all das sind wichtige Beispiele für diese Entwicklungen. Folge dieser Entwicklungen sind veränderte und im Niveau deutlich gestiegene Anforderungen an die Führung von Kommunen.

Rechnungsprüfung als Führungsunterstützung

Vor diesem Hintergrund kann die kommunale Rechnungsprüfung eine wichtige Unterstützungsfunktion für die kommunale Führung übernehmen. Damit ist kein Ausschließlichkeitsanspruch verbunden; auch andere Ämter können Führungsunterstützung leisten. Wegen ihrer Stellung im Organisationsgefüge einer Kommune ist die kommunale Rechnungsprüfung jedoch besonders prädestiniert, kritische Hinweise und Anstöße zu geben, die zu einer verbesserten Zielerreichung führen:

- Ihr Zuständigkeitsbereich (gesamtes Verwaltungshandeln) deckt sich mit dem Verantwortungsbereich der kommunalen Führungsebene. Sie hat deshalb eher den Gesamtüberblick über

die kommunale Situation und ihre Entwicklung, was eine ganzheitliche Sichtweise fördert und es ermöglicht, die Verfolgung von Partikularinteressen und Schnittstellenprobleme zu identifizieren.

- Sie ist nicht in das Tagesgeschäft eingebunden. Sie hat deshalb eher die nötige Distanz, um die Sachverhalte unvoreingenommen beurteilen zu können. Sie unterliegt damit auch weniger der Gefahr der Betriebsblindheit.
- Abgesehen von den Pflichtaufgaben ist sie weitgehend frei darin, welche Aufgaben sie konkret erfüllen will. Sie hat deshalb grundsätzlich die Möglichkeit, ihre Aktivitäten so auszurichten, dass die kommunale Führungsebene bestmöglich unterstützt wird.
- Ihre Unabhängigkeit ist institutionell und personell weitgehend abgesichert, d. h., sie kann Prüfungsfeststellungen und Empfehlungen auch dann artikulieren, wenn persönliche und andere Interessen diese Informationen unterdrücken möchten.

'Modernes Leitbild der Rechnungsprüfung

Nutzenorientierung des Prüfers, Innovations- und Initiativfunktion, Veränderungsfunktion, Mediationsfunktion sowie geänderte Aufgabenschwerpunkte sind Teilaspekte, die in ihrem Zusammenwirken das moderne Leitbild der kommunalen Rechnungsprüfung prägen:

- **Nutzenorientierung:** Prüfungen sind kein Selbstzweck, sondern „wirtschaftliche Veranstaltungen“. Sie müssen darauf ausgerichtet sein, Mehrwerte zu schaffen. Diese Verpflichtung kommt in den internationalen Berufsgrundsätzen der Internen Revision deutlich zum Ausdruck. Sie ist dort sogar Definitionsmerkmal. Dabei sind unter Mehrwert nicht nur quantifizierbare, insbesondere nicht nur finanzielle Aspekte zu verstehen, sondern alle Vorteile bei der kommunalen Aufgabenerfüllung. Nutzenorientierung impliziert immer Zukunftsorientierung, d. h., alle Aktivitäten eines Prüfers müssen einen zukünftigen Nutzen entfalten. Das gilt

auch für vergangenheitsorientierte Prüfungen. Nutzenorientierung muss das Verhalten von Prüfern durchgängig prägen, von der Auswahl der Prüfungsthemen bis hin zu jeder Detailentscheidung im Verlauf des Prüfungsprozesses. Der Nutzen von Prüfungen ist allerdings in aller Regel nicht selbstvident. Für Prüfer ist es deshalb funktional notwendig, mit einem gezielten Revisionsmarketing den Nutzen und Mehrwert von Prüfungen bewusst zu machen.

- **Innovations- und Initiativfunktion:** Die Vorstellung, dass eine Verwaltung (auch) innovativ sein muss, ist sicherlich noch nicht Allgemeingut. Allerdings wird diese Notwendigkeit zunehmend anerkannt. Innovationen, wenn sie erkannt und umgesetzt werden, befähigen eine Kommune, ihre Leistungen zu verbessern und/oder die Abgabenbelastung der Bürger zu reduzieren. Um Prüfungen effektiv durchführen zu können, müssen sich Prüfer sehr umfassend informieren. Dieses Wissen reicht weit über den Zustand des Prüfungsobjekts im engeren Sinne hinaus. Dieses Wissen sollten kommunale Rechnungsprüfer – auch unabhängig von einem konkreten Prüfungsauftrag – systematisch daraufhin auswerten, ob ihre Kommune Potentiale noch nicht erkannt hat oder noch nicht nutzt. Die Prüfung dieser Anregungen der kommunalen Rechnungsprüfer auf Eignung und Umsetzbarkeit ist dann Aufgabe der zuständigen Verwaltungsbereiche.
- **Veränderungsfunktion:** Prüfer haben keinen „Berichtigungsanspruch“, d. h., sie können vom geprüften Bereich nicht verlangen, dass er vom Prüfer als notwendig angesehene Veränderungen vornimmt. Der fehlende Berichtigungsanspruch schließt allerdings nicht aus, dass Prüfer aktiv auf Veränderung hinarbeiten und Veränderungen anstreben sollten (Leitbild vom Prüfer als Veränderer). Denn schließlich entfaltet die bloße Feststellung, dass Fehler passiert und strukturelle und/oder prozessuale Veränderungen notwendig oder wünschenswert sind, noch

keinen Nutzen – von der präventiven Wirkung von Prüfungen einmal abgesehen. Veränderungen stoßen häufig auf vielfältige Widerstände. Wichtig ist deshalb der Kommunikationsaspekt. Der Prüfer als Veränderer muss versuchen, potentielle Widerstände zu identifizieren, und seine weitere Kommunikationsstrategie darauf ausrichten, diese Widerstände zu überwinden. Ziel ist, dass die Veränderungen von den Verwaltungsbereichen akzeptiert und dann auch umgesetzt werden. Anzustreben ist, dass bereits während des Prüfungsprozesses die Veränderungen einvernehmlich und verbindlich vereinbart werden (wer macht was bis wann?). Bei der privatwirtschaftlichen internen Revision ist diese Vorgehensweise bereits Standard. Wenn Prüfer in dieser Weise agieren, entlasten sie stark die Führungsebene. Diese kann dann ihre sehr knappen Führungskapazitäten auf die Probleme konzentrieren, die noch nicht befriedigend gelöst sind („management by exception“).

■ **Mediationsfunktion:** Die kommunale Realität ist von vielfältigen Interessenunterschieden geprägt, die sich als latente oder offene Konflikte destruktiv auswirken können, wenn sie nicht angemessen bewältigt werden. Vor diesem Hintergrund kann die Rechnungsprüfung eine wichtige Funktion in der Kommune übernehmen. Einerseits sind Prüfer wegen des Konfliktpotentials von Prüfungen (eher) in der Lage, Konflikte in der Kommune zu erkennen. Um erfolgreich zu sein, müssen sie auch lernen, wie mit entstehenden und manifesten Konflikten umzugehen ist. Andererseits verpflichten die Berufsgrundsätze einen Prüfer zur Objektivität und Neutralität. Wenn Prüfer diesen Berufsgrundsatz erkennbar leben, steigt die Wahrscheinlichkeit, dass sie dann auch als „Mediatoren“ akzeptiert werden.

■ **Geänderte Aufgabenschwerpunkte:** Die Prüfungskapazitäten werden immer begrenzt sein. Deshalb muss eine kommunale Rechnungsprüfung die potentiell sinnvollen Prüfungsthemen auswählen, die den größten Nutzen

(Mehrwert) für die Kommune bewirken. Im Vergleich zu den traditionellen Schwerpunkten (Einzelfallprüfungen, vergangenheitsorientierte Prüfungen und Prüfungen im Haushaltswesen) haben Systemprüfungen, die Prüfung von Geschäfts- und Führungsprozessen, Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitprüfungen, prozessbeglei-

„Hier (im Rechnungsprüfungsamt) muss sich etwas ändern: Ich will nicht wissen, was schiefgelaufen ist, sondern was ich tun muss, damit nichts schief läuft.“

So begrüßte der Oberbürgermeister einer Großstadt den neuen Leiter seines Rechnungsprüfungsamtes.

tende und Ex-ante-Prüfungen, risiko- und chancenorientierte Prüfungen und Prüfungen der Effektivität der Überwachung ein deutlich höheres Nutzenpotential. Solche Prüfungen sollten deshalb deutlich verstärkt werden.

Hinweise für die Umsetzung des neuen Leitbildes

Die Umsetzung einer wirkungsvollen und die Führung unterstützenden Rechnungsprüfung hat Auswirkungen auf diese Bereiche:

■ **Rechnungsprüfungsordnung/Stellenbeschreibungen:** Die rechtlichen Grundlagen für die kommunale Rechnungsprüfung sind in den Bundesländern nicht einheitlich; sie sind vor allem „historisch gewachsen“. Sie stehen dem neuen Leitbild aber nicht entgegen. Es empfiehlt sich trotzdem, die Rechnungsprüfungsordnung zu ändern und dem neuen Leitbild anzupassen. Auch die Stellenbeschreibungen und ggf. vorhandene Prüfungshandbücher und -richtlinien sollten neu gefasst werden. Sie reflektieren noch viel zu häufig das traditionelle Prüferbild. Die Anpassung von Rechnungsprüfungsordnung und Stellenbeschreibungen kann kurzfristig erfolgen. Sie hätte Signalwirkung, dass das neue Prüferleitbild politisch auch gewollt ist.

■ **Professionalisierung der kommunalen Rechnungsprüfung (Aufbau von Fach- und Sozialkompetenz):** Das Leitbild der modernen kommunalen Rechnungsprüfung als Führungsunterstützung stellt sehr hohe Anforderungen an die Fach- und Sozialkompetenz der Amtsleitung und der Prüfer. Zum einen verschiebt sich tendenziell die

Ebene der Prüfungsadressaten, mit denen vorrangig kommuniziert werden muss. Zum anderen sind mit der Erfüllung der Funktionen, die das neue Leitbild prägen – insbesondere mit den neuen Aufgabenschwerpunkten –, deutlich andere, in jedem Fall aber wesentlich höhere Anforderungen verbunden. Zum Beispiel genügt für die Prüfung von Belegen in der Regel die Kompetenz, über die die Sachbearbeiter verfügen müssen, die diese Einzelvorgänge ordnungsgemäß bearbeiten sollen. Systemprüfungen in dem gleichen Anwendungsbereich verlangen zusätzlich vertiefte organisatorische Kompetenzen, z. B. Kenntnisse über zweckmäßige Aufbau- und Ablauforganisationen, die Integration mit DV-Systemen und nicht zuletzt Veränderungskompetenz. Für die Übernahme der Initiativfunktion sind darüber hinaus die Entwicklungen im Umfeld zu beobachten und zu analysieren, z. B. um zusätzliche Risiken und/oder Best-Practice-Gestaltungen zu erkennen und auf ihre Eignung zu überprüfen. Die Professionalisierung muss deshalb bereits bei der Auswahl der Mitarbeiter beginnen; grundsätzlich muss eine einschlägige universitäre Ausbildung vorausgesetzt werden. Sie wird dann verstärkt durch eine bereits am ersten Arbeitstag beginnende systematische und intensive

Aus- und Fortbildung. Diese darf sich keineswegs auf die reine Wissensvermittlung beschränken. Sie muss auch Prüfungsmethodik und Prüferverhalten reflektieren, d. h. mit anderen Handlungsmöglichkeiten abwägen. Sie muss darüber hinaus auch dazu befähigen, die unterschiedlichen Dimensionen eines Problems zu erkennen und zu integrieren (ganzheitliches Denken). Entscheidend ist schließlich die Persönlichkeitsentwicklung. Prüfer müssen vertrauenswürdig sein, d. h. als fachlich hochkompetent und als persönlich integer/unterstützend wahrgenommen werden.

- **Stellenpläne:** Höhere Anforderungen an eine Stelle müssen sich in einer entsprechenden Anpassung der Stellenpläne widerspiegeln. Die sehr hohen Anforderungen, die das moderne Leitbild stellt, führen zu höheren Bewertungen, und zwar um bis zu drei Besoldungsstufen gegenüber dem KGSt-Gutachten 2009, das noch weitgehend von dem traditionellen Bild der kommunalen Rechnungsprüfung geprägt war. Mit einer solchen Höherbewertung der Leiter- und Prüferstellen sind sicherlich Akzeptanzprobleme verbunden – insbesondere vor dem Hintergrund der finanziellen Situation vieler Kommunen. Man sollte aber deutlich die gravierenden Nachteile sehen, wenn Prüfer nicht hochqualifiziert sind. Denn ohne ausreichende Qualifizierung steigt das Risiko, dass Fehler/Defizite übersehen werden und/oder Empfehlungen suboptimal sind. Schließlich sprechen für die sehr hohen Qualifikationsanforderungen und entsprechenden Besoldungsstufen Wirtschaftlichkeitsüberlegungen. Denn „gute“ Prüfer sind in aller Regel (deutlich) wirtschaftlicher als „schlechte“ – selbst bei einer höheren Besoldung.
- **Externe Evaluation der Leistungen des Rechnungsprüfungsamtes (Peer-Review):** Externe Evaluationen können den Veränderungsprozess, d. h. die Professionalisierung der kommunalen Rechnungsprüfung beschleunigen,

wenn ein externer erfahrener Prüfer (Peer) der kommunalen Rechnungsprüfung den Spiegel vorhält und Verbesserungspotentiale aufzeigt. Mit solchen externen Evaluationen lässt sich auch festzustellen, ob das moderne Leitbild bereits gelebt wird. Denn es dürfte kaum als „gerecht“ empfunden werden, wenn einerseits die Besoldungsstufen bereits angehoben werden und andererseits die (sehr hohen) Anforderungen nicht oder noch nicht erfüllt werden, auf die sich die höheren Besoldungsstufen gründen. Externe Evaluationen sind für die interne Revision bereits Pflicht. Das Instrument hat sich dort bewährt. Gleiches gilt für die Wirtschaftsprüfung, die Peer-Reviews schon länger anwendet. Allerdings sollte dieses Instrument für die Zwecke der kommunalen Rechnungsprüfung modifiziert werden, um auch dem Zweck der Stellenbewertung gerecht zu werden.

- **Interkommunale Zusammenarbeit bei kleinen Rechnungsprüfungsämtern:** Häufig gibt es noch kleine Rechnungsprüfungseinrichtungen, die teilweise sogar mit nur einem Prüfer ausgestattet sind. Es ist fraglich, ob diese effektiv arbeiten können. Insbesondere dürfte mehr als fraglich sein, ob sie dem Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung entsprechen können. Solche kleinen Prüfungsorgane ermöglichen z. B. keine hinreichende fachliche Spezialisierung, und wenn Mitarbeiter einen fachlichen Schwerpunkt haben, führt das tendenziell dazu, dass diese Prüfer Prüfungsthemen entsprechend ihrem fachlichen Schwerpunkt bevorzugen und das übrige Leistungsspektrum der Kommune vernachlässigen. Kritisch ist in diesem Zusammenhang die Festlegung einer angemessenen Mindestgröße. Als Untergrenze wird man wohl fünf Prüferstellen (einschließlich Leiterstelle) ansetzen müssen. Kommunen mit einer geringeren Kapazität können diese Mindestgröße über eine interkommunale Zusammenarbeit erreichen. Dafür gibt es mittlerweile hinreichend viele positive Erfahrungen

und Modelle. Naheliegender ist z. B. die Übertragung der Prüfungsaufgaben auf das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises oder ein gemeinsames Rechnungsprüfungsamt mit mehreren benachbarten Kommunen.

Funktion der Führung im Veränderungsprozess.....

Es ist nicht nur wünschenswert, sondern auch Verpflichtung der kommunalen Führung, den Veränderungsprozess bei der kommunalen Rechnungsprüfung aktiv zu unterstützen. Diese Verpflichtung resultiert aus ihrer Verantwortlichkeit für die Effektivität der Überwachung. Sie lässt sich auch aus dem Wirtschaftlichkeitsgebot ableiten. Es verlangt, Steuerungsinstrumente so einzusetzen, dass sie für die Kommune einen möglichst hohen Nutzen (Mehrwert) erbringen. Aber auch aus Eigennutz sollte der kommunalen Führung an einer möglichst effektiven kommunalen Rechnungsprüfung gelegen sein, d. h., sie sollte die kommunale Rechnungsprüfung „fördern“, z. B. durch eine angemessene personelle und sachliche Ausstattung und durch eine sichtbare Unterstützung in Konfliktfällen mit zu prüfenden Einrichtungen. Sie sollte aber auch „fordern“, d. h. die kommunale Rechnungsprüfung unter Leistungsdruck setzen, z. B. wenn die kommunale Führung nicht frühzeitig auf wesentliche Risiken hingewiesen wird. Ein zweckmäßiges Mittel ist z. B. die Veranlassung eines Peer-Reviews.

Weitere Informationen erhalten Sie bei **Prof. Dr. Martin Richter, E-Mail: Martin.Richter@uni-potsdam.de**.

QUELLEN UND LITERATUR:

Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision 2013: Ethikkodex, Standards, Praktische Ratschläge, hrsg. vom Deutschen Institut für Interne Revision e. V. (DIIR) u. a., veröffentlicht am 18. Dezember 2012 (Version 1.0), Frankfurt am Main 2013 (www.diir.de/Fachwissen)
 KGSt-Gutachten Nr. 1/2009: Stellenplan und Stellenbewertung, 7. Aufl., Köln 2009
 Richter, Martin: Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung – Gutachten zur Bewertung der Beamtenstellen in der kommunalen Rechnungsprüfung (im Auftrag des Instituts der Rechnungsprüfer und Rechnungsprüferinnen in Deutschland e. V. [IDR]), Potsdam, den 30. Juni 2013 (www.idrd.de)