

CB-BEITRAG

Prof. (em.) Dr. Martin Richter

Die kommunale Rechnungsprüfung im System der Corporate Governance und Compliance von Kommunen

Ziel des Beitrages ist es, die kommunale Rechnungsprüfung in das System der Corporate Governance und Compliance von Kommunen einzuordnen und ihr Potential aufzuzeigen. Die kommunale Rechnungsprüfung befindet sich im Umbruch. Das traditionelle Leitbild wird als unbefriedigend empfunden. Im Beitrag werden deshalb ausführlich die Funktionen beschrieben, die die kommunale Rechnungsprüfung übernehmen kann – und sollte, um einen möglichst großen Mehrwert für die Kommune zu erzielen. Das moderne Leitbild ist allerdings noch keine gelebte Realität. Der Beitrag schließt deshalb mit einigen Umsetzungshinweisen sowie der Verantwortung der kommunalen Führung in diesem Veränderungsprozess.

I. Corporate Governance und Compliance in der Privatwirtschaft und in Kommunen

1. Corporate Governance

„Corporate Governance (CG) bezeichnet den rechtlichen und faktischen Ordnungsrahmen für die Leitung **und** Überwachung eines Unternehmens.“¹ Auf Grund vieler leidvoller Erfahrungen mit überraschenden Insolvenzen und Unternehmensschiefen wurde zunehmend erkannt, dass es nicht genügt, sich auf die Führungsfunktion zu konzentrieren, wenn diese nicht durch eine effektive Überwachungsfunktion ergänzt wird.²

Der Begriff Corporate Governance wurde aus dem angloamerikanischen Rechtskreis übernommen. Er hat seit Anfang der 90er Jahre den früher üblichen Begriff der Unternehmensverfassung fast völlig verdrängt.³ Es handelt sich aber nicht nur um einen neomodischen Begriff. Neue Begriffe signalisieren häufig einen Wandel der Perzeption und Interpretation.⁴ Der Begriff der Unternehmensverfassung betraf primär die Binnenordnung des Unternehmens. Im Unterschied dazu werden unter dem Begriff der Corporate Governance auch Fragen der rechtlichen und faktischen Einbindung des Unternehmens in sein Umfeld thematisiert.⁵ Charakteristisch für die Corporate Governance ist das Systemdenken, d. h. die explizite Berücksichtigung des Zusammenwirkens der verschiedenen Akteure und der von ihnen eingesetzten Mittel, insbesondere deren Wirksamkeit, um die Unternehmensziele zu erreichen.⁶

Für die öffentliche Verwaltung, speziell für die kommunale Ebene, wird der Begriff der Governance bzw. Public Governance zwar zunehmend häufiger verwendet,⁷ ohne aber schon die gleiche Dominanz zu erreichen wie im privaten Unternehmenssektor. Eine Ausnahme bildet der öffentliche Beteiligungsbereich. Unter dem Stichwort „Public Corporate Governance“ finden sich hier bereits zahlreiche Beiträge, die das privatwirtschaftliche Konzept transferieren.⁸ In die gleiche Richtung zielen Überlegungen zur Vorgabe eines Public Corporate Governance Kodex für die Führung öffentlicher Unternehmen.⁹

- 1 Von Werder, Corporate Governance, in: Gabler Wirtschaftslexikon, 2014, abrufbar unter wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/corporate-governance.html (Abruf: 29.4.2014).
- 2 Dieser Hintergrund hat auch zum COSO-Modell geführt, das 1992 erstmals vorgestellt worden ist (vgl. Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control – Integrated Framework. Vol. 1: Evaluation Tools (Sept. 1992); Vol. 2: Executive Summary; Framework; Reporting to External Parties (Sept. 1992); Addendum to „Reporting to External Parties“ (May 1994), Jersey City: AICPA, 1994.) und das weltweit große Akzeptanz gefunden hat.
- 3 Die ersten drei deutschsprachigen Veröffentlichungen im Bestand der Universitätsbibliothek Potsdam mit dem Stichwort „Corporate Governance“ im Titel der Veröffentlichung sind nach meinen Feststellungen Scheffler, Corporate Governance, Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 56, 1995; Feddersen/Hommelhoff/Schneider, Corporate Governance, Optimierung der Unternehmensführung und der Unternehmenskontrolle im deutschen und amerikanischen Aktienrecht, 1996; Picot, Corporate Governance, Unternehmensüberwachung auf dem Prüfstand, 1996.
- 4 Vgl. Jann, Governance als Reformstrategie – Vom Wandel und der Bedeutung verwaltungspolitischer Leitbilder, in: Folke Schuppert, Governance-Forschung – Vergewisserung über Stand und Entwicklungslinien, 2005, S. 21–43, S. 22, mit Verweis auf Mayntz.
- 5 Von Werder, Corporate Governance, in: Gabler Wirtschaftslexikon, 2014, abrufbar unter wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/corporate-governance.html (Abruf: 29.4.2014).
- 6 Vgl. auch die Definition der OECD: „a set of relationships between a company's management, its board, its shareholders, and other stakeholders. Corporate Governance provides the structure through which the objectives of the company are set and the means of attaining those objectives and monitoring performance are determined.“ (zitiert in Institute of Internal Auditors (IIA), IPPF – Practice Guide: Assessing Organizational Governance in the Private Sector, July 2012, Altamonte Springs, S. 3).
- 7 Vgl. z. B. Damkowski/Rösener, Good Governance auf der lokalen Ebene, in: Verwaltung und Management, 2004, S. 311–316.
- 8 Vgl. z. B. Schedler/Müller/Sonderegger, Führung, Steuerung und Aufsicht von öffentlichen Unternehmen: Public Corporate Governance für die Praxis, 2. Aufl. 2013.
- 9 Vgl. z. B. Ruter/Sahr/Graf Waldersee, Public Corporate Governance: Ein Kodex für öffentliche Unternehmen, 2005.

Die Kernverwaltung von Kommunen ist dagegen noch von einer eher fragmentarischen Diskussion gekennzeichnet, die einzelne Akteure in den Vordergrund stellt (Gemeinderat, Verwaltung, Kommunalaufsicht usw.) und weniger die Gesamtwirkungen ihres Handelns. Auffällig ist auch die geringe Bedeutung, die die Überwachungsfunktion in diesem Kontext einnimmt. Im Vordergrund steht die Planung, insbesondere die Haushaltsplanung,¹⁰ mit ihrer Setzung von Zielen sowie der Festlegung von Maßnahmen, mit denen die Ziele erreicht werden sollen. Der „Realisation“, d. h. der Umsetzung der geplanten Maßnahmen, wird schon sehr viel weniger Aufmerksamkeit gewidmet. Erst recht gilt dies für die „Überwachung“ als dritter Teilfunktion von Führung. Mit ihr soll festgestellt werden, ob die geplanten Ziele erreicht worden sind.¹¹ Es genügt dabei nicht, sich auf die Einhaltung der Maßnahmen/Regelungen zu beschränken. Vielmehr muss die Überwachung auch nach den Wirkungen der Maßnahmen fragen. Denn einerseits können mit den Maßnahmen unerwünschte Nebenwirkungen verbunden sein, die die Zielerreichung gefährden. Und andererseits können die geplanten Maßnahmen selbst nicht bzw. weniger geeignet sein, um die Zielerreichung zu unterstützen.

Mit der Vernachlässigung der Überwachungsfunktion wird verkannt, dass diese das notwendige Pendant zur Planung ist – wie die Vorder- und Rückseite der gleichen Medaille. Planung, ohne sich später zu fragen, ob das Geplante auch tatsächlich erreicht worden ist, ist sinnlos. Zumindest ist es keine empfehlenswerte Handlungsalternative. Es fehlt dann nämlich auch der belastbare Ausgangspunkt für neue Planungen. Weiterhin ist es ein Missverständnis anzunehmen, dass für die Überwachung (nur) die Prüfer zuständig sind. Eine solche Auffassung verkennt, dass Überwachung eine originäre Führungsfunktion ist.¹²

2. Compliance

Compliance ist ein Anwendungsfall der Corporate Governance. Unter diesem Begriff versteht man „die zuverlässige Befolgung von Gesetzen und anderen Regeln durch Organisationen und ihre Mitarbeiter“.¹³ Compliance-Management ist entsprechend die aktive und systematische Gestaltung der Aufbau- und Ablauforganisation einschließlich der Außenbeziehungen mit dem Ziel, nachhaltig ein regelkonformes Verhalten der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter einer Organisation sowie ggf. von Dritten sicherzustellen.¹⁴ Im Einzelnen umfasst ein Compliance-Management-System (CMS) „die Förderung einer günstigen Compliance-Kultur sowie die Festlegung der Compliance-Ziele, den Prozess der Feststellung und Analyse der Compliance-Risiken durch das Unternehmen, den Prozess der Erstellung des Compliance-Programms, den Aufbau der Compliance-Organisation (Aufbau- und Ablauforganisation) ..., die Entwicklung eines Kommunikationsprozesses sowie von Verfahren zur Überwachung und Verbesserung des CMS“.¹⁵

Der Compliance-Begriff stammt ebenfalls aus dem angloamerikanischen Rechtskreis.¹⁶ Nicht zuletzt der Siemens-Korruptionsfall¹⁷ hat dazu geführt, dass dieser Begriff im einschlägigen Schrifttum den Begriff der Recht- und Ordnungsmäßigkeit fast völlig verdrängt hat. Weitgehend neu sind allerdings die explizite Verpflichtung der gesetzlichen Vertreter einer Organisation zum Compliance Management und der systematische Ansatz.

Es ist eine Kernaufgabe der öffentlichen Verwaltung, „für Compliance in Wirtschaft und Gesellschaft zu sorgen“.¹⁸ Wichtige Mittel sind z. B. die Gerichtsbarkeit, Polizei und Strafverfolgungsbehörden sowie Aufsichtsämter wie das Kartellamt und die Gewerbeaufsicht. Davon ab-

gesehen ist das Compliance-Thema für die öffentliche Verwaltung, wie *Faust* zu Recht feststellt, „häufig noch Neuland“¹⁹. Die Bindung der öffentlichen Verwaltung an Recht und Gesetz ist zwar ein alter bewährter Verwaltungsgrundsatz mit Verfassungsrang (Art. 20 Abs. 3 GG). Trotzdem ist die zuverlässige Regelbefolgung für öffentliche Verwaltungen „offenbar sehr wohl eine Herausforderung – allein wegen zunehmend komplexer Regulierungen und weltweit differierender Gebräuche und Rechtssysteme“.²⁰ Ein gezieltes und systematisches Compliance-Management ist weitgehend noch auf wenige Teilbereiche wie z. B. die Korruptionsprävention beschränkt.

Gegenüber dem Compliance-Ansatz geht der Integrity-Ansatz von einer ethisch-moralischen Selbststeuerung der Mitarbeiter aus. Er vertraut auch weniger auf Fremdkontrollen und Sanktionen, sondern stellt als Instrumente die Personalentwicklung, das Vorbild der Füh-

- 10 Vgl. z. B. Bals/Fischer, Finanzmanagement im öffentlichen Sektor: Budgets, Produkte, Ziele, 3. Aufl. 2014., insbes. S. 9 ff.
- 11 Andere Bezeichnungen für diese Führungsfunktion sind Kontrolle, Evaluation, Monitoring, manchmal auch Nachschau.
- 12 Zur Bedeutung der Überwachung vgl. bereits *Richter*, Die kommunale Rechnungsprüfung als Interne Revision?, in: Edeling/Wagner, Öffentliches und privates Management: Fundamentally Alike in All Unimportant Aspects?, 1998, S. 101–118, S. 101–103, sowie *Richter*, 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 30.6.2013 (abrufbar unter www.idrd.de, Abruf: 28.4.2014.), insbes. S. 20 ff.; aus diesem Gutachten werden einzelne Ausführungen z. T. wörtlich übernommen, ohne dies besonders zu kennzeichnen.
- 13 *Faust*, Compliance-Management in öffentlichen Verwaltungen: Risikoanalyse und wirksame Prävention im Blickpunkt, in: innovative Verwaltung, Heft 10/2013, S. 28–30, S. 28.
- 14 Vgl. auch IDW, IDW PS 980: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, Stand: 11.3.2011, in: IDW Prüfungsstandards (IDW PS), IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS), IDW Standards (IDW S) einschließlich der dazugehörigen Entwürfe, IDW Prüfungs- und IDW Rechnungslegungshinweise (IDW PH und IDW RH), CD-Rom: Stand: November 2013, Tz. 6.
- 15 IDW, IDW PS 980: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, Stand: 11.3.2011, in: IDW Prüfungsstandards (IDW PS), IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS), IDW Standards (IDW S) einschließlich der dazugehörigen Entwürfe, IDW Prüfungs- und IDW Rechnungslegungshinweise (IDW PH und IDW RH), CD-Rom: Stand: November 2013, Tz. 10, vgl. auch Tz. 23. Zu allgemein anerkannten CMS-Rahmenkonzepten vgl. die Anlage zu IDW PS 980.
- 16 Die ersten deutschsprachigen Veröffentlichungen im Bestand der Universitätsbibliothek Potsdam mit dem Stichwort „Compliance“ im Titel der Veröffentlichung sind nach meinen Feststellungen *Jerusalem*, Die Regelung der Mitarbeitergeschäfte im Bankgewerbe durch Compliance, 1996; *Ehrler*, Compliance in Universalbanken: Strategien für das Management von Interessenkonflikten, 1997.
- 17 Vgl. *Graeff/Schröder/Wolf*, Der Korruptionsfall Siemens: Analysen und praxisnahe Folgerungen des wissenschaftlichen Arbeitskreises von Transparency International Deutschland, 2009; *Moosmayer*, Das Compliance Programm von Siemens: Vorbeugen (Prevent) – Aufdecken (Detect) – Reagieren (Respond) und fortlaufende Verbesserung (Continuous Improvement), in: Bannenberg/Jehle, Wirtschaftskriminalität, 2010, S. 83–96.
- 18 *Faust*, Compliance-Management in öffentlichen Verwaltungen: Risikoanalyse und wirksame Prävention im Blickpunkt, in: innovative Verwaltung, Heft 10/2013, S. 28–30, S. 28.
- 19 *Faust*, Compliance-Management in öffentlichen Verwaltungen: Risikoanalyse und wirksame Prävention im Blickpunkt, in: innovative Verwaltung, Heft 10/2013, S. 28–30, S. 28.
- 20 *Faust*, Compliance-Management in öffentlichen Verwaltungen: Risikoanalyse und wirksame Prävention im Blickpunkt, in: innovative Verwaltung, Heft 10/2013, S. 28–30, S. 28.

rungskräfte und organisatorische Vorsorgemaßnahmen in den Vordergrund. Der Integrity-Ansatz dürfte nachhaltiger sein, zumindest dürfte es sich empfehlen, den Compliance-Ansatz um Kerngedanken des Integrity-Ansatzes zu erweitern.²¹

II. Die rechtliche Stellung der kommunalen Rechnungsprüfung

Die Wahrnehmung der Überwachungsfunktion sowie das Compliance-Management sind, wie gezeigt wurde, Führungsfunktionen. Die Verantwortung dafür impliziert zugleich, dass die kommunale Führung damit auch verantwortlich ist für **alle** Unzulänglichkeiten, Defizite und Fehler im Verwaltungshandeln. Denn diese sind als Führungsversagen zu interpretieren. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass Verantwortung nicht delegierbar ist. Sie wird durch die Übertragung von Aufgaben in keiner Weise eingeschränkt. Allerdings dürfte auch unmittelbar einsichtig sein, dass die kommunale Führung²² nicht sämtliche Führungsaufgaben höchstpersönlich erfüllen kann. Sie benötigt vielmehr geeignete Instrumente, wie z. B. Interne Kontrollsysteme und ein Risikomanagement, sowie unterstützende Organisationseinheiten, wie die kommunale Rechnungsprüfung. Im Folgenden wird deshalb zu untersuchen sein, wie die kommunale Rechnungsprüfung die kommunale Führung unterstützen kann.

1. Die kommunale Rechnungsprüfung als unabhängige Organisationseinheit

Die rechtliche Stellung der kommunalen Rechnungsprüfung innerhalb der kommunalen Organisation ist nicht eindeutig definiert.²³ Einerseits muss die kommunale Rechnungsprüfung fachlich kompetent und unabhängig sein. Andererseits ist sie als Dienststelle der Kommune definiert und unterliegt der Dienstaufsicht des Bürgermeisters. Sie ist deshalb ein „Zwitter“, d. h. sie ist funktional einerseits externes Prüfungsorgan, andererseits ist sie aber auch Interne Revision.²⁴ Die Funktion als externes Prüfungsorgan steht insbesondere bei der Jahresabschlussprüfung im Vordergrund. Die Funktion als Interne Revision ist dagegen für die sog. Verwaltungsprüfungen charakteristisch, d. h. für die überwiegende Anzahl der Prüfungen einer kommunalen Rechnungsprüfung.

Zur weiteren Charakterisierung der Stellung der kommunalen Rechnungsprüfung innerhalb einer Kommune kann das Three-Lines-of-Defence-Modell herangezogen werden, das in der Internen Revision seit kurzem propagiert wird.²⁵ Mit diesem Modell wird das interne Überwachungssystem einer Unternehmung/Institution beschrieben. Die erste „Verteidigungslinie“, um Risiken zu erkennen und Fehler zu verhindern, ist die Organisation der Geschäftsprozesse (Arbeits- bzw. Leistungsprozesse) und die in diese implementierten Sicherungsmaßnahmen („Kontrollen“), z. B. das Vieraugenprinzip, sowie die direkte Steuerung und Überwachung durch die Linienvorgesetzten. Das Interne Kontrollsystem (IKS) kann hierunter subsumiert werden. Im kommunalen Sprachgebrauch gehört zu dieser ersten Verteidigungslinie (z. B.) die Ausübung der Rechts- und Fachaufsicht durch die jeweiligen Vorgesetzten. Die zweite Verteidigungslinie bilden mit Überwachungsfunktionen betraute spezialisierte Organisationseinheiten wie Risikomanagement, Controlling, Compliance, Datenschutz und Sicherheit. Die dritte Verteidigungslinie ist dann die Interne Revision und kommunale Rechnungsprüfung. Alle drei Verteidigungslinien unterstützen die kommunale Führung, damit diese ihrer Verantwortung für eine effektive und effiziente Überwachung gerecht werden kann.²⁶

2. Das traditionelle Leitbild der kommunalen Rechnungsprüfung

Das traditionelle Leitbild der kommunalen Rechnungsprüfung ist geprägt von einer Prüfung abgeschlossener Sachverhalte („ex post“) und einer Prüfung von Einzelvorgängen mit einem Prüfungsschwerpunkt im Haushaltswesen. Dominierender Beurteilungsmaßstab ist dabei die Ordnungsmäßigkeit/Gesetzmäßigkeit. Dieses Leitbild ist in der Prüfungspraxis noch sehr verbreitet. Es ist häufig mit einem inadäquaten Prüferverhalten verbunden und hat dazu beigetragen, dass das Image der kommunalen Rechnungsprüfung bei der kommunalen Führung und den geprüften Organisationseinheiten im Allgemeinen wenig positiv ist.

Dieses Funktionsverständnis wird zunehmend als unbefriedigend empfunden, weil es das Potential der kommunalen Rechnungsprüfung bei weitem nicht ausschöpft. Das Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung (Abschnitt III) lässt dagegen einen deutlich höheren Mehrwert für die Kommunen erwarten. Es stellt aber auch deutlich höhere fachliche wie persönliche Anforderungen an die Leiter und die Prüfer der kommunalen Rechnungsprüfung.²⁷ Es ist allerdings noch weitgehend Anspruch und keineswegs gelebte Realität (Abschnitte IV und V).

III. Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung

1. Bedarf an Führungsunterstützung

Die Kommunen befinden sich in einem tiefgreifenden Wandel. Zu den Entwicklungen im kommunalen Umfeld gehören insbesondere:²⁸

-
- 21 Zu den Kernmerkmalen beider Ansätze vgl. die Gegenüberstellung bei *Rüß*, Zusammenspiel von Compliance und Integrity? Essentials der Korruptionsprävention in der öffentlichen Verwaltung in Theorie und Praxis (auf dem Papier und in der Wirklichkeit), Vortragsmanuskript, DIIR-Tagung 2014: Interne Revisionen in Öffentlichen Institutionen, Magdeburg, 5.–6.5.2014, Folie 5; vgl. auch *Claussen*, Compliance- oder Integrity-Management: Maßnahmen gegen Korruption in Unternehmen, 2011.
 - 22 Der Gemeinderat mit seinen Ausschüssen sowie die Verwaltungsspitze (Bürgermeister und politische Wahlbeamte wie z. B. Dezernenten) werden im Folgenden als „kommunale Führung“ bezeichnet.
 - 23 Zur Stellung der kommunalen Rechnungsprüfung (in NRW) vgl. v. a. das ausführliche Gutachten von *Oebbecke/Desens*, Die Rechtsstellung der Leitungen der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen, 2012 m. w. N.
 - 24 Zur Funktion als Interne Revision vgl. *Richter*, Die kommunale Rechnungsprüfung als Interne Revision?, in: *Edeling/Wagner*, Öffentliches und privates Management: Fundamentally Alike in All Unimportant Aspects?, 1998, S. 101–118.
 - 25 Vgl. IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control, Altamonte Springs, Jan. 2013; *Eulerich*, Das Three Lines of Defence-Modell, in: Zeitschrift Interne Revision 2012, 55–58; *Hampel/Eulerich/Theis*, Das Three-Lines-of-Defence-Modell und die Positionierung der Internen Revision innerhalb der Corporate Governance, Zeitschrift für Corporate Governance 2012, 201–207.
 - 26 Zu den Konsequenzen für die kommunale Führung, die sich aus dieser Verantwortung ergeben, vgl. auch unten Abschnitt V.
 - 27 Vgl. hierzu *Richter*, 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 30.6.2013 (abrufbar unter www.idrd.de, Abruf: 28.4.2014), S. 55 ff. und S. 87 ff.
 - 28 Zur Erläuterung dieser Entwicklungen vgl. *Richter*, Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung – Gutachten zur Bewertung der Beamten-

- Gestiegene Erwartungen der Bürger: sie erschweren den Interessenausgleich und verlangen von Politik und Verwaltung ein geändertes Kommunikationsverhalten.
- Strukturveränderungen durch demographische Entwicklungen: diese erfassen alle kommunalen Bereiche; adäquate Antworten müssen weitgehend noch entwickelt werden.
- Technologische Entwicklungen wie z. B. E-Government, Vernetzung der Anwendungen, Datensicherheit und Datenschutz.
- Häufige Änderungen im rechtlichen Rahmen wie das Ineinandergreifen von nationalem und supranationalem (EU-)Recht und widersprüchlichen Tendenzen: Ansätzen zu Deregulierungen und Entbürokratisierungen stehen eine höhere Normendichte und komplexere (bürokratischere?) Regelungen und Abläufe gegenüber.
- Dynamik der Umwelt und verschärfte Wettbewerbssituationen: Der Wettbewerb beschränkt sich nicht nur auf den Standortwettbewerb um Unternehmen; die Konkurrenzfähigkeit einer Kommune zeigt sich z. B. auch beim Personalwettbewerb um hochqualifizierte Arbeitskräfte oder beim Zuzug von Einwohnern.
- Finanzielle Lage der Kommunen.

Das kommunale Handeln wird durch diese Entwicklungen deutlich komplexer und dynamischer, d. h. es muss auf die häufigen Änderungen immer schneller reagieren. Es wird damit auch zunehmend unsicherer. Entsprechend steigen die Anforderungen an eine erfolgreiche Führung von Kommunen – und damit auch an die kommunale Rechnungsprüfung.

2. Eignung der kommunalen Rechnungsprüfung als Führungsunterstützung

Vor diesem Hintergrund kann die kommunale Rechnungsprüfung eine wichtige Unterstützungsfunktion für die kommunale Führung übernehmen. Wegen ihrer Stellung im Organisationsgefüge einer Kommune ist sie besonders prädestiniert, kritische Hinweise und Anstöße für eine erfolgreiche Führung zu geben.²⁹

- Ihr Zuständigkeitsbereich deckt sich mit dem Verantwortungsbereich der kommunalen Führung. Sie hat deshalb eher den Gesamtüberblick über die kommunale Situation und deren Entwicklung, was eine ganzheitliche Sichtweise fördert und die kommunale Rechnungsprüfung in die Lage versetzt, die Verfolgung von Partikularinteressen zu identifizieren.
- Die kommunale Rechnungsprüfung ist nicht in das „Tagesgeschäft“ einer Kommune eingebunden. Von ihr wird verlangt, dass sie prozessunabhängig ist, d. h. sie darf an der Realisation der zu prüfenden Sachverhalte weder direkt noch indirekt mitwirken. 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 der Erfüllung der Pflichtaufgaben ist die kommunale Rechnungsprüfung weitgehend frei, welche Aufgaben sie konkret erfüllen will. Sie hat deshalb grundsätzlich die Möglichkeit, ihre Aktivitäten so auszurichten, dass die kommunale Führung bestmöglich unterstützt wird.
- Die Unabhängigkeit der kommunalen Rechnungsprüfung ist institutionell und personell weitgehend abgesichert. Dies versetzt sie in die Lage, Prüfungsfeststellungen und Empfehlungen auch dann zu artikulieren, wenn Prüfungsadressaten aus persönlichen und anderen Interessen die Publizität von Prüfungsergebnissen unterdrücken möchten.

3. Konkretisierungen der Führungsunterstützung durch die kommunale Rechnungsprüfung

Über die Führungsunterstützung hinaus lässt sich das moderne Leitbild durch die folgenden fünf Teilaspekte weiter konkretisieren:

a) Nutzenorientierung des Prüfers

Nutzenorientierung muss das Verhalten von Prüfern *durchgängig* prägen, z. B.

- bei der Auswahl der Prüfungsthemen („die richtigen Dinge tun“), aber auch
- bei jeder Detailentscheidung im Verlaufe einer Prüfung, z. B. ob es sich „lohnt“, noch weitere fünf Belege zu prüfen, d. h. ob die zusätzliche Erkenntnis den zusätzlichen Zeitaufwand rechtfertigt.

Nutzenorientierung impliziert immer *Zukunftsorientierung*, d. h. alle Aktivitäten eines Prüfers müssen einen zukünftigen Nutzen entfalten. Dies gilt z. B. auch für vergangenheitsorientierte („ex-post“-)Prüfungen.

Der Nutzen von Prüfungen ist in aller Regel nicht selbstevident. Daraus lässt sich die Verpflichtung zum *gezielten Revisionsmarketing* ableiten.³⁰ Ein solches systematisches Revisionsmarketing ist funktional notwendig. Denn nur wenn die Geprüften und Prüfungsadressaten den Nutzen einsehen, werden sie eher dazu tendieren, die Prüfer umfassend zu informieren und ihre Prüfungsfeststellungen und Empfehlungen zu akzeptieren.

b) Innovations- und Initiativfunktion des Prüfers

Innovationen sind insbesondere durch die Merkmale Neuartigkeit und Veränderung charakterisiert. „Was die öffentlichen Organisationen benötigen, ist die Fähigkeit, Neuerungen rascher, kreativer, öffentlicher und partizipativer zu generieren bzw. einzuführen und umzusetzen.“³¹ Die Vorstellung, dass eine Verwaltung (auch) innovativ sein muss, ist sicherlich noch nicht Allgemeingut; sie lässt sich aber aus der allgemeinen Verpflichtung ableiten, für den Bürger die bestmöglichen Leistungen in wirtschaftlicher Weise bereitzustellen.

Effektive Prüfungen setzen eine umfassende Information des Prüfers voraus, z. B. auch Detailkenntnisse über die Entwicklungen im Umfeld der Kommunen und in anderen Kommunen. Wenn Prüfer dieses Wissen nutzen, können sie der kommunalen Führung wichtige, potentiell nutzbringende Hinweise auf Veränderungen geben. Es ist deshalb Aufgabe der Prüfer,

- potentielle Innovationen zu erkennen,
- für ein innovationsförderndes Verwaltungsklima zu sorgen und
- Innovationswiderstände zu erkennen und überwinden zu helfen.

stellen in der kommunalen Rechnungsprüfung (im Auftrag des Instituts der Rechnungsprüfer und Rechnungsprüferinnen in Deutschland e. V. (IDR)), Potsdam, den 30.6.2013 (abrufbar unter www.idrd.de, Abruf: 28.4.2014), S. 12 ff.

29 Damit ist kein „Alleinvertretungsanspruch“ verbunden. Auch andere Organisationseinheiten können die kommunale Führung unterstützen.

30 Vgl. Richter, Marketing der Prüfungsfunktion und der Prüfungsergebnisse – eine Notwendigkeit für öffentliche Prüfer, in: Budäus u. a., Neues öffentliches Rechnungswesen: Stand und Perspektiven, FS Lüder, 2000, S. 655–673.

31 Collm/Schedler, Offene Innovationen in öffentlichen Verwaltungen: Das ungenutzte Potential des Sozialkapitals, in: Hilger/Schauer/Thom, Public Management im Paradigmenwechsel: Staat und Verwaltung im Spannungsfeld von New Public Management, Open Government und bürokratischer Restauration, Linz 2012, S. 733–747, S. 734.

Es ist dann Aufgabe der Verwaltung, die Hinweise der Prüfer („Chancen“) kritisch zu würdigen und ggf. vertieft zu untersuchen und in Veränderungen umzusetzen.

c) Veränderungsfunktion des Prüfers

In der Veränderung liegt der wesentliche Nutzen von Prüfungen – und nicht in den Feststellungen und Empfehlungen. Prüfer müssen deshalb *aktiv* auf Veränderung hinarbeiten. Der kommunale Prüfer muss „Motor der Entwicklungen“ sein. Er muss verhindern, dass die notwendigen bzw. wünschenswerten Veränderungen scheitern oder „versanden“.

Die Funktion des Prüfers als Veränderer („change agent“)³² lässt sich durch folgende Merkmale umschreiben:

- Initiierung von Veränderungen: dies erfolgt i. d. R. durch die Prüfungsfeststellungen.
- Gezielte Kommunikation während des gesamten Prüfungsprozesses, um die Akzeptanz der geprüften Bereiche für die Empfehlungen/Veränderungen zu gewinnen.
- Überwachung, ob die vereinbarten Maßnahmen auch tatsächlich termingerecht umgesetzt werden („Follow Up“); ggf. Begleitung des Umsetzungsprozesses, d.h. Unterstützung bei der Umsetzung der Maßnahmen anbieten, um auszuschließen, dass sich die Veränderungen nicht in die erwünschte Richtung entwickeln (eine Art „projektbegleitende Prüfung“).
- Ggf. Nachprüfung der umgesetzten Maßnahmen, ob die notwendigen bzw. erhofften Wirkungen auch tatsächlich eingetreten sind.

Veränderungen setzen Akzeptanz voraus! Akzeptanz wird gefördert durch

- überzeugende Prüfungsfeststellungen,
- die Glaubwürdigkeit des Prüfers als Person in fachlicher und persönlicher Hinsicht (integer, unterstützend) und
- persönliche und gezielte Kommunikation während des gesamten Prüfungsprozesses.

Spätestens bis zum Abschluss der Prüfungshandlungen vor Ort sollten alle notwendigen Maßnahmen zwischen Prüfer und geprüftem Bereich einvernehmlich und verbindlich festgelegt werden („wer macht was bis wann“?). Eine solche Vorgehensweise ist bereits übliche Praxis der Internen Revision in privatwirtschaftlichen Unternehmen.

d) Mediationsfunktion des Prüfers

Die kommunale Realität ist von vielfältigen Interessenunterschieden bzw. -gegensätzen geprägt. Latente und offene Konflikte können die Folge sein. Konfliktpotentiale sollten deshalb möglichst frühzeitig erkannt und angemessen gehandhabt werden, um dysfunktionale Wirkungen auszuschließen.

Wegen des Konfliktpotentials von Prüfungen sind Prüfer (eher) in der Lage, Konfliktpotentiale zu erkennen. Um erfolgreich zu sein, müssen Prüfer auch lernen, wie mit entstehenden und manifesten Konflikten umzugehen ist.³³ Prüfer dürften deshalb grundsätzlich befähigt sein, eine Mediationsfunktion zu übernehmen, z. B. wenn zwischen zwei Ämtern die Kommunikation abgebrochen ist. Die Berufsgrundsätze verpflichten einen Prüfer darüber hinaus zur Objektivität und Neutralität. Dies dürfte es erleichtern, dass die kommunale Rechnungsprüfung auch als Mediator akzeptiert wird.

e) Veränderte Aufgabenschwerpunkte

Um einen möglichst hohen Nutzen (Mehrwert) zu erzielen, ist es notwendig, „die richtigen Dinge zu tun“, d. h. die Aufgabenschwerpunk-

te sollten auf den folgenden Skalen von links nach rechts verlagert werden:³⁴

- Einzelfall-Prüfungen ▶ Systemprüfungen.
- Prüfungen im Haushaltswesen ▶ Prüfung von Geschäftsprozessen ▶ Prüfung der Geschäftsführung.
- Ordnungsmäßigkeit ▶ Wirtschaftlichkeit ▶ Zweckmäßigkeit (Wirkungsprüfungen).
- ex-post ▶ prozessbegleitend ▶ ex-ante-Prüfungen.
- Fehlerfeststellung ▶ Risiken erkennen ▶ Chancen erkennen.
- Prüfung von Einzelvorgängen/Produkten/Leistungen/Prozessen ▶ Prüfung der Effektivität der Überwachung.

„Verlagerung der Aufgabenschwerpunkte“ nach rechts heißt nicht, dass Prüfungen auf der linken Seite der Skala obsolet werden; lediglich ihr relatives Gewicht sollte abnehmen. Es muss allerdings auch klar gesehen werden, dass Prüfungen auf der rechten Seite der jeweiligen Skala deutlich anspruchsvoller sind. Dies mag ihre zur Zeit noch geringe praktische Relevanz erklären.

IV. Hinweise zur Umsetzung des Leitbildes einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung

1. Änderung der Rechnungsprüfungsordnung und der Stellenbeschreibungen

Die rechtlichen Grundlagen der kommunalen Rechnungsprüfung stehen dem neuen Leitbild nicht entgegen; sie sind allerdings auch nicht förderlich. Die Unzulänglichkeiten in den rechtlichen Grundlagen lassen sich durch eine entsprechende Anpassung der Rechnungsprüfungsordnung ausgleichen. Eine solche Maßnahme hätte Signalwirkung, dass das neue Prüferleitbild politisch auch gewollt ist. Gleiches gilt für die Stellenbeschreibungen, die häufig noch das traditionelle Leitbild repräsentieren. Beide Maßnahmen können kurzfristig umgesetzt werden. Erforderlich sind lediglich ein Beschluss des Gemeinderats sowie entsprechende Verwaltungsakte.

2. Professionalisierung

Um dem neuen Leitbild gerecht zu werden, muss sich die kommunale Rechnungsprüfung deutlich professionalisieren. Einerseits müssen die Rekrutierung neuer Mitarbeiter sowie die interne und externe Aus- und Fortbildung konsequent auf das neue Leitbild ausgerichtet werden. Auch eine deutliche Intensivierung der Aus- und Fortbildung ist erforderlich. Andererseits muss sich das neue Leitbild in der Füh-

32 Vgl. Richter, Der Prüfer als Veränderer („change agent“) – eine abwegige Forderung aus dem Elfenbeinturm der Wissenschaft oder ein notwendiges Leitbild für Prüfer und Prüfungsorgane in der öffentlichen Verwaltung?, in: Bräunig/Gröning, Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, FS Eichhorn, 1999, S. 351–360.

33 Zum Prüfungsprozess als Konflikt-handhabungsprozess und zum Prüfer als Konfliktmanager vgl. Richter, Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine Theorie betriebswirtschaftlicher Prüfungen, in: Richter, Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung II: Wirtschaftsprüfung und ökonomische Theorie – Prüfungsmethoden – Urteilsbildung, 1999, S. 263–305, S. 280ff.; vgl. auch Puhani, Revision als Vermittler zwischen Unternehmensbereichen: Chancen für das Unternehmen, in: Förschler, Innovative Prüfungstechniken und Revisionsvorgehensweisen, 2007, S. 477–510.

34 Zur Begründung im Einzelnen vgl. Richter, 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 30.6.2013 (abrufbar unter www.idr.de, Abruf: 28.4.2014), S. 39 ff.

zung der Rechnungsprüfung, der Jahresplanung und in den konkreten Prüfungsprozessen widerspiegeln.

3. Externe Evaluationen (Peer Review)

In aller Regel ist das *Selbstbild*, d. h. das Bild, das Menschen von sich selbst haben, (deutlich) positiver als das *Fremdbild* und auch positiver als die real erbrachten Arbeitsleistungen. Eine Peer Review kann solche Diskrepanzen aufdecken. Unter einer Peer Review versteht man eine unabhängige und objektive Überprüfung des Potentials und der Leistungen eines Prüfungsorgans durch einen externen erfahrenen Prüfer („*Prüfung der Prüfer*“). Ziel ist festzustellen, ob die Leistungen der Prüfer bereits dem neuen Leitbild entsprechen (und damit ggf. auch höhere Besoldungsstufen rechtfertigen). Mit diesem Instrument lässt sich auch der Prozess der Professionalisierung deutlich beschleunigen. Die Veranlassung einer Peer Review kann entweder durch die kommunale Führung oder durch das Rechnungsprüfungsamt selbst erfolgen.

4. Interkommunale Zusammenarbeit bei kleinen Rechnungsprüfungsämtern

Es ist fraglich, ob kleine Rechnungsprüfungsämter (mit weniger als fünf Prüfern einschließlich Leiterstelle) effektiv arbeiten und dem Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung entsprechen können. Kommunen mit einer geringeren Kapazität können über die interkommunale Zusammenarbeit die notwendige Mindestgröße erreichen. Für eine solche Zusammenarbeit gibt es mittlerweile genügend Modelle und positive Erfahrungen.

V. Die Verantwortung der kommunalen Führung für den Veränderungsprozess

Die kommunale Führung ist verpflichtet, den Veränderungsprozess bei der kommunalen Rechnungsprüfung aktiv zu unterstützen. Diese Verpflichtung lässt sich ableiten

- aus ihrer Verantwortlichkeit für die Effektivität der Überwachung sowie
- aus dem Wirtschaftlichkeitsgebot; dieses umfasst auch die Verpflichtung, Instrumente bestmöglich zu nutzen.

Diese Verpflichtung lässt sich in zweierlei Hinsicht konkretisieren. Die kommunale Führung muss die Rechnungsprüfung

- „*fördern*“, z. B. durch eine angemessene personelle und sachliche Ausstattung und durch eine sichtbare Unterstützung in Konfliktfällen mit den zu prüfenden Einrichtungen. Sie muss aber auch
- „*fordern*“, d. h. die kommunale Rechnungsprüfung unter Leistungsdruck setzen, z. B. konkrete Erwartungen an die Leistungen äußern und eine Peer Review veranlassen.

VI. Zusammenfassung

Corporate Governance und Compliance sind in der öffentlichen Verwaltung noch nicht in dem Maße entwickelt wie in der Privatwirtschaft. Bei ihrer Weiterentwicklung in Kommunen kann die kommunale Rechnungsprüfung eine wichtige Rolle übernehmen. Voraussetzung ist allerdings, dass sie sich von ihrem traditionellen Leitbild löst und deutlich professionalisiert. Das moderne Leitbild ist von der Führungsunterstützung für die kommunale Führung (Gemeinderat, Verwaltungsspitze) geprägt. Es lässt sich durch die Nutzenorientierung des Prüfers, seine Innovations- und Initiativfunktion, die Übernahme einer Veränderungs- und Mediationsfunktion und veränderte Aufgabenschwerpunkte weiter konkretisieren. Es gehört zu den Pflichten der kommunalen Führung, diesen Veränderungsprozess aktiv zu unterstützen.

AUTOR



Prof. (em.) Dr. Martin Richter war bis 2008 Inhaber des Lehrstuhls für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung an der Universität Potsdam. Seine aktuellen Lehr-, Forschungs- und Beratungsschwerpunkte sind die Professionalisierung der kommunalen Rechnungsprüfung, die Interne Revision in privaten und öffentlichen Institutionen, Prüfungsmethodik und Prüferverhalten sowie die Einführung und Prüfung der Doppik in der öffentlichen Verwaltung.