

## Rechnungsprüfung in Kommunen: Ein modernes Leitbild

Das traditionelle Leitbild der kommunalen Rechnungsprüfung ist in der Prüfungspraxis noch weit verbreitet. Es wird zunehmend infrage gestellt, weil es den Entwicklungen im kommunalen Umfeld und den Bedürfnissen der kommunalen Führung nicht gerecht wird.

In diesem Beitrag wird deshalb das Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung vorgestellt, das das (große) Potenzial von effektiven und effizienten Prüfungen ausschöpft. Es lässt sich durch die Stichworte Führungsunterstützung, Nutzenorientierung, Innovations- und Initiativfunktion, Veränderungsfunktion und Mediationsfunktion sowie eine Veränderung der Aufgabenschwerpunkte konkretisieren.

Der Beitrag schließt mit Hinweisen, wie dieser Veränderungsprozess unterstützt werden kann, insbesondere wie die außerordentlich hohen Anforderungen an die Fach- und Sozialkompetenz der Prüfer gewährleistet werden können.

Inhalt	Seite
1 Kommunale Rechnungsprüfung im Wandel .....	1075
2 Entwicklungen in der kommunalen Umwelt .....	1076
3 Verantwortlichkeit für Defizite/Fehler im Verwaltungshandeln .....	1077
4 Eignung der kommunalen Rechnungsprüfung als Führungsunterstützung	1078
5 Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung .....	1080
5.1 Nutzenorientierung des Prüfers .....	1080
5.2 Innovations- und Initiativfunktion des Prüfers .....	1081
5.3 Veränderungsfunktion des Prüfers .....	1081
5.4 Mediationsfunktion des Prüfers .....	1082
5.5 Veränderung der Aufgabenschwerpunkte .....	1083
6 Anforderungen an die fachliche und persönliche Qualifikation der kommunalen Rechnungsprüfung .....	1083
7 Hinweise zur Gestaltung des Veränderungsprozesses .....	1085
7.1 Projektmanagement .....	1085
7.2 Rechnungsprüfungsordnung, Stellenbeschreibungen, interne Prüfungshandbücher .....	1086
7.3 Externe Evaluation der Leistungen der Rechnungsprüfung (Peer Review) ..	1086

7.4	Interkommunale Zusammenarbeit für (zu) kleine Rechnungsprüfungsämter	1087
7.5	Unterstützung durch die kommunale Führung .....	1087
8	Literaturhinweise .....	1088

---

## ■ Der Autor

**Prof. em. Dr. Martin Richter**, ehemals Inhaber des Lehrstuhls für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung an der Universität Potsdam. Langjährige Erfahrungen in der Privatwirtschaft. Kommunalerfahrungen u. a. als Stadtverordneter, Vorsitzender des Finanzausschusses und des Rechnungsprüfungsausschusses, Aufsichtsrat, Vorsitzender des Fachbeirats zur Einführung der Doppik in Brandenburg. Aktuelle Arbeitsschwerpunkte: Prüferverhalten; Prüfung von kommunalen Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen; Seminare zur Internen Revision und zur öffentlichen Finanzkontrolle; Kommunale Rechnungsprüfung als Führungsinstrument.

# 1 Kommunale Rechnungsprüfung im Wandel

Das in der Prüfungspraxis noch immer sehr verbreitete traditionelle Bild 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 Funktionsverständnis wird zunehmend als unbefriedigend empfunden und infrage gestellt<sup>1</sup>, weil es einerseits dem tiefgreifenden Wandel nicht gerecht wird, dem sich die Kommunen ausgesetzt sehen, und andererseits das (große) Potenzial der kommunalen Rechnungsprüfung nur unzureichend ausschöpft. Die Ablösung der Kameralistik durch die Doppik, die auf der kommunalen Ebene seit etwa 10 Jahren erfolgt, hat 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.

## Entwurf eines modernen Leitbilds

Das Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung, auf das sich die kommunale Prüfungspraxis hin entwickelt bzw. hin entwickeln sollte<sup>2</sup>, ist allerdings noch weitestgehend programmatischer Anspruch; es ist keineswegs bereits gelebte Prüfungsrealität. Das Leitbild geht einerseits von den Entwicklungen im kommunalen Umfeld aus (Abschn. 2). Diese gestaltet sich zunehmend komplexer, dynamischer und unsicherer. Entsprechend steigen die An-

<sup>1</sup> Vgl. z.B. Innovationsring „Kreisverwaltung der Zukunft“, Die Zukunft der Rechnungsprüfung, Der Landkreis 1998, S. 591-594; Gemeinsames Positionspapier der Leiterinnen und Leiter der Rechnungsprüfungs-/Revisionsämter der großen Städte im Deutschen Städtetag zur zukünftigen Rolle der kommunalen Rechnungsprüfung im Neuen Kommunalen Finanzmanagement vom 23./24.10.2001 (Essener Erklärung).

<sup>2</sup> Das Leitbild wird ausführlich in einem Gutachten dargestellt und begründet, das vom Institut der Rechnungsprüfer und Rechnungsprüferinnen in Deutschland e.V. (IDR) in Auftrag gegeben worden ist (vgl. Richter, Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung – Gutachten zur Bewertung der Beamtenstellen in der kommunalen Rechnungsprüfung, 2013). Aus diesem Gutachten wird z.T. wörtlich zitiert, ohne dass diese Übernahmen als solche gekennzeichnet werden. Anlass für dieses Gutachten war eine Überprüfung der Stellenbewertungen in dem KGSt-Gutachten Nr. 1/2009.

forderungen an die kommunale Führung.<sup>3</sup> Andererseits ist die kommunale Führung für das gesamte Verwaltungshandeln in ihrer Kommune zuständig und verantwortlich (Abschn. 3). Entsprechend hoch ist der Bedarf an Führungsunterstützung.

Die kommunale Rechnungsprüfung ist – wenn sie das Potenzial effektiver und effizienter Prüfungen ausschöpft – im besonderen Maße geeignet, diese Führungsunterstützung zu leisten (Abschn. 4).

Führungsunterstützung impliziert Nutzenorientierung. Die Übernahme einer Innovations- und Initiativfunktion, einer Veränderungsfunktion und einer Mediationsfunktion sowie eine Veränderung der Aufgabenschwerpunkte sind wichtige Ansatzpunkte der kommunalen Rechnungsprüfung, um für die Kommune einen möglichst hohen Nutzen zu erzielen. Sie konkretisieren das Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung (Abschn. 5).

Das Leitbild stellt außerordentlich hohe Anforderungen an die Fach- und Sozialkompetenz sowohl des Leiters als auch der Prüfer der kommunalen Rechnungsprüfung. Auf wichtige dieser Anforderungen wird in Abschn. 6 hingewiesen.

Die Verwirklichung dieses Leitbilds wird voraussichtlich ein längerer Veränderungsprozess. Die Unterschiede zwischen dem traditionellen und dem modernen Leitbild bezüglich des Selbstverständnisses, des darauf basierenden Prüfungsverhaltens und der fachlichen wie persönlichen Anforderungen sind gravierend. Entsprechend hoch ist der Veränderungsbedarf bei den Prüferpersonen. Hinweise, wie dieser Veränderungsprozess gestaltet werden kann, schließen deshalb diesen Beitrag im 7. Abschnitt ab.

## 2 Entwicklungen in der kommunalen Umwelt

Die Kommunen befinden sich wegen der Entwicklungen in ihrem Umfeld in einem tiefgreifenden Wandel. Die Ursachen sind vielfältig. Die folgenden Faktoren sind Treiber der Entwicklung, erheben aber keinen Anspruch auf Vollständigkeit:

<sup>3</sup> Unter der „kommunalen Führung“ werden im Folgenden Gemeinderat **und** Bürgermeister/Verwaltungsspitze zusammengefasst. Auch wenn die Schwerpunkte unterschiedlich verteilt sind, sind beide im vollen Umfang für die Gestaltung der kommunalen Entwicklung zuständig und verantwortlich.

- gestiegene Erwartungen der Bürger<sup>4</sup>,
- die demografische Entwicklung, die alle kommunalen Bereiche betrifft<sup>5</sup>,
- technologische Entwicklungen wie E-Government, Open-Government und Datensicherheit, die zu einer „Digitalisierung“ der Verwaltungspraxis<sup>6</sup> führen,
- häufige Veränderungen des rechtlichen Rahmens mit widersprüchlichen Tendenzen zur Deregulierung bzw. Regulierung/Bürokratisierung<sup>7</sup>,
- verschärfte Wettbewerbssituationen, wobei sich der Wettbewerb nicht auf die Ansiedlung von Unternehmen beschränkt, sondern vielfältige Wettbewerbsfelder, z. B. auch den Wettbewerb um hoch qualifizierte Mitarbeiter und Einwohner, umfasst<sup>8</sup>,
- Entwicklung der Kommunalfinanzen, wobei Haushaltskonsolidierung und Optimierung der kommunalen Finanzen mehr erfordert als bloßes Sparen.<sup>9</sup>

Als Folge davon steigen Komplexität, Dynamik und Unsicherheit deutlich, d. h., für Gemeinderat und Verwaltungsspitze wird es zunehmend schwieriger, die Kommune im Interesse der Bürger erfolgreich zu führen.

### 3 Verantwortlichkeit für Defizite/Fehler im Verwaltungshandeln

Für die Führung in einer Kommune sind sowohl der Gemeinderat als politisches Organ als auch der Bürgermeister mit seinen Dezernenten/Beigeordneten als Verwaltungsspitze zuständig – und verantwortlich. Die kommunale Führung ist damit auch verantwortlich für **alle** Defizite und Fehler im Verwaltungshan-

<sup>4</sup> Vgl. z. B. den Leitartikel von Klöcker, Bürger wollen Entscheidungen nicht nur abnicken, *innovative Verwaltung* 5/2012, S. 3.

<sup>5</sup> Vgl. *Kommunen in Bewegung – für Teilhabe und Gerechtigkeit: Kommunale Arbeitsfelder der Bertelsmann-Stiftung*, Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), 2008, S. 29.

<sup>6</sup> Vgl. Budäus, *Public Management zwischen Theoriedefizit und Praxisgestaltung*, in: Hilger/Schauer/Thom (Hrsg.), *Public Management im Paradigmenwechsel: Staat und Verwaltung im Spannungsfeld von New Public Management, Open Government und bürokratischer Restauration*, 2012, S. 22.

<sup>7</sup> Vgl. z. B. die Einrichtung und Tätigkeit des Nationalen Normenkontrollrats (auf der Ebene des Bundes); [www.normenkontrollrat.bund.de](http://www.normenkontrollrat.bund.de).

<sup>8</sup> Vgl. z. B. Reichard/Röber, *Ausbildung der Staatsdiener von morgen: Bestandsaufnahme – Reformtendenzen – Perspektiven*, 2012, S. 86.

<sup>9</sup> Vgl. den Untertitel des Beitrags von Höfeler, *Innovative Ansätze strategischer Haushaltskonsolidierung: Optimierung der kommunalen Finanzen erfordert mehr als bloßes Sparen*, *innovative Verwaltung*, 07-08/2012.

deln.<sup>10</sup> Denn diese sind als Führungsversagen zu interpretieren, weil sie keine geeigneten Maßnahmen getroffen haben, um die Defizite und Fehler zu verhindern. Die gleiche Verantwortung – jeweils für ihren Zuständigkeitsbereich – trifft die nachgeordneten Vorgesetzten.

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 Aufgabenübertragung verändern. Mit der Übertragung von Aufgaben entsteht vielmehr eine zusätzliche Verantwortlichkeit bei den Personen, die für die delegierten Aufgaben zuständig werden.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass die Verantwortung der kommunalen Führung sich auf die Kommune insgesamt bezieht und nicht nur auf Teilbereiche. Ggf. müssen Partikularinteressen zurückgestellt werden, wenn diese mit dem Gesamtinteresse der Kommune kollidieren. Diese ganzheitliche Sichtweise mit einer Unterordnung unter das Gesamtinteresse wird auch von allen nachgeordneten Organisationseinheiten und ihren Leitungen verlangt. Allerdings ist es außerordentlich schwierig, das Gesamtinteresse zu definieren und widersprechende Partikularinteressen zu identifizieren. Diese Schwierigkeiten führen jedoch nicht dazu, den Vorrang des Gesamtinteresses aufzugeben bzw. einzuschränken.

Die kommunale Führung kann allerdings sämtliche Führungsaufgaben nicht höchstpersönlich erfüllen; dies dürfte unmittelbar einsichtig sein. 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 risikoreicher sich die Umwelt – und damit auch die Führung/Steuerung von Kommunen – gestaltet.

## 4 Eignung der kommunalen Rechnungsprüfung als Führungsunterstützung

Die kommunale Rechnungsprüfung kann für die kommunale Führung eine wichtige Unterstützungsfunktion übernehmen. Wegen ihrer Stellung im Organisationsgefüge einer Kommune ist sie besonders prädestiniert, kritische Hinweise und Anstöße zu geben, die zu einer verbesserten Zielerreichung führen:

<sup>10</sup> Vgl. z.B. § 62 Abs. 1, § 55 GO NRW.

- Ihr Zuständigkeitsbereich deckt sich mit dem Verantwortungsbereich der kommunalen Führungsebene; dieser ist keineswegs auf die Aufgaben beschränkt, die in den Gemeindeordnungen explizit genannt werden.<sup>11</sup> Die kommunale Rechnungsprüfung 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.<sup>12</sup> Auch die Identifikation von Problemen an Schnittstellen zwischen Organisationseinheiten und in Leistungsprozessen wird erleichtert. Schnittstellenprobleme sind erfahrungsgemäß eine wichtige Ursache für unzureichende Leistungen, für Ineffizienzen und für Konflikte in einer Kommune.
- Die kommunale Rechnungsprüfung ist nicht in das „Tagesgeschäft“ einer Kommune eingebunden. Von ihr wird verlangt, dass sie prozessunabhängig ist, d.h. an der Realisation der zu prüfenden Sachverhalte weder direkt noch indirekt mitgewirkt hat (Selbstprüfungsverbot). 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 Führungsebene bestmöglich unterstützt wird.
- Die Unabhängigkeit der kommunalen Rechnungsprüfung ist institutionell und personell weitgehend abgesichert. Dies versetzt die kommunale Rechnungsprüfung in die Lage, Prüfungsfeststellungen und Empfehlungen auch dann zu artikulieren, wenn Prüfungsadressaten aus persönlichen und anderen Interessen die Publizität von Prüfungsergebnissen unterdrücken möchten.

Die Führungsunterstützung der kommunalen Rechnungsprüfung bezieht sich auf den gesamten Verantwortungsbereich der kommunalen Führungsebene. Sie darf keineswegs auf die Überwachungsfunktion reduziert werden. Wie die kommunale Führung und Vorgesetzte die Überwachungsfunktion wahrnehmen, wird allerdings ein Schwerpunkt der Prüfungen sein müssen. Diese Schwerpunktsetzung lässt sich mit der Hebelwirkung begründen, die eine effektive Überwachung für die Zielerreichung und die Vermeidung von Fehlern hat.

<sup>11</sup> Vgl. z.B. Loose, Zur Entwicklung der örtlichen Rechnungsprüfung, Der Bayerische Bürgermeister, 2008, S. 276: „Nach dem gesetzlichen Auftrag darf und soll die Rechnungsprüfung das gesamte Verwaltungshandeln unter den Gesichtspunkten der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Zweckmäßigkeit prüfen.“ Vgl. weiterhin (z.B.) KGSt, Praxis der kommunalen Rechnungsprüfung, Bericht Nr. 9/2002, S. 10.

<sup>12</sup> Der Anspruch auf eine ganzheitliche Sichtweise ist für andere Prüfungsorgane mittlerweile eine Selbstverständlichkeit; zur Internen Revision vgl. z.B. Peemöller/Richter, Entwicklungstendenzen der Internen Revision: Chancen für die unternehmensinterne Überwachung, 2000, S. 51.

Die kommunale Führung hat allerdings keinen Alleinvertretungsanspruch; auch andere Organisationseinheiten in einer Kommune können Führungsunterstützung leisten.

## 5 Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung

### 5.1 Nutzenorientierung des Prüfers

Prüfungen sind kein Selbstzweck, sondern „wirtschaftliche Veranstaltungen“.<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup> Dies gilt auch für vergangenheitsorientierte (ex post) Prüfungen. Nutzenorientierung muss das Verhalten von Prüfern durchgängig prägen, angefangen von der Auswahl der Prüfungsthemen bis hin zu jeder Detailentscheidung im Verlauf des Prüfungsprozesses.

Der Nutzen von Prüfungen ist allerdings in aller Regel nicht selbstevident. Wegen der erleichterten Informationsbeschaffung und der höheren Akzeptanz der Prüfungsergebnisse ist es für Prüfer deshalb funktional notwendig, mit einem gezielten Revisionsmarketing den Nutzen bzw. Mehrwert von Prüfungen bewusst zu machen.<sup>16</sup>

<sup>13</sup> Loitlsberger, Treuhand- und Revisionswesen, 1961, S. 84.

<sup>14</sup> Vgl. Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision 2013: Ethik-kodex, Standards, Praktische Ratschläge, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (DIIR)/ Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria)/Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (Hrsg.), veröffentlicht am 18.12.2012 (Version 1.0), 2013, S. 7.

<sup>15</sup> Auf die Zukunftsorientierung von Prüfungen weist Loose (vgl. Loose, Zur Entwicklung der örtlichen Rechnungsprüfung, Der Bayerische Bürgermeister, 2008, S. 275-278) sehr deutlich hin.

<sup>16</sup> Zur Notwendigkeit des Revisionsmarketings vgl. Richter, Marketing der Prüfungsfunktion und der Prüfungsergebnisse – eine Notwendigkeit für öffentliche Prüfer, in: Budäus u.a. (Hrsg.), Neues öffentliches Rechnungswesen: Stand und Perspektiven, Festschrift für Klaus Lüder, 2000, S. 655-673.



## 5.2 Innovations- und Initiativfunktion des Prüfers

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. Es umfasst auch das Wissen (z.B.) um alternative Gestaltungsmöglichkeiten (best practices) und Entwicklungen im kommunalen Umfeld. Dieses Wissen sollten kommunale Rechnungsprüfer – auch unabhängig von einem konkreten Prüfungsauftrag – systematisch daraufhin auswerten, ob ihre Kommune Potenziale (Chancen) noch nicht erkannt hat bzw. noch nicht nutzt. Die Prüfung dieser Anregungen der kommunalen Rechnungsprüfer auf Eignung und Umsetzbarkeit ist dann Aufgabe der zuständigen Verwaltungsbereiche.

## 5.3 Veränderungsfunktion des Prüfers

Der wesentliche Nutzen von Prüfungen liegt in der Veränderung, d.h. in der Beseitigung der Ursachen, die zu den Defiziten/Fehlern geführt haben. Prüfungsfeststellungen allein sind lediglich eine notwendige Bedingung, aber nicht hinreichend. Abgesehen vom Nutzen aus der präventiven Wirkung von Prüfungen entfalten Prüfungen Nutzen (Mehrwert) erst dann, wenn sie zu Veränderungen führen. Prüfer sollten deshalb **aktiv** auf Veränderungen hinwirken.<sup>17</sup>

Veränderung setzt immer 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.

Akzeptanz muss möglichst bereits während der Prüfungshandlungen vor Ort erreicht werden, d.h. in dem abschließenden Gespräch sollten alle notwendigen Maßnahmen zwischen Prüfer und dem geprüften Bereich einvernehmlich und verbindlich festgelegt werden (wer macht was bis wann?). Dies entspricht bereits der Praxis der Internen Revision in privatwirtschaftlichen Unternehmen.

<sup>17</sup> Zum Leitbild vom Prüfer als Veränderer (change agent) 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/Greiling (Hrsg.), Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, Festschrift für Peter Eichhorn, 1999, S. 351-360.

Es wird nicht immer gelingen, in jedem Fall Einigkeit zu erzielen. Es ist auch nicht notwendig, „faule Kompromisse“ einzugehen. Wird keine Einigkeit erzielt, ist es gute Prüfungspraxis, im Prüfungsbericht den vorgefundenen Sachverhalt zu beschreiben und die divergierenden Positionen von Prüfer und geprüftem Bereich offenzulegen. In diesem – in der Prüfungspraxis (der Internen Revision) eher seltenen – Fall entscheiden dann die übergeordneten Instanzen.

## 5.4 Mediationsfunktion des Prüfers

Die kommunale Realität ist von vielfältigen Interessen geprägt, die partiell übereinstimmen, aber auch widersprüchlich sein können. Latente und offene Konflikte können die Folge sein. Ob diese sich dysfunktional auswirken, hängt von der Konfliktbehandlung ab.<sup>18</sup>

Vor diesem Hintergrund können die kommunalen Rechnungsprüfer eine wichtige Funktion in der Kommune übernehmen. Einerseits sind Prüfer wegen des Konfliktpotenzials von Prüfungen (eher) in der Lage, Konfliktpotenziale 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.<sup>19</sup> Wenn Prüfer diesen Berufsgrundsatz erkennbar leben, steigt die Wahrscheinlichkeit,

<sup>18</sup> Vgl. z.B. Loose, Die örtliche Revision im Widerstreit der Interessen, Der Bayerische Bürgermeister, 2009, S. 120-123. Zum spezifischen Konfliktpotenzial in Prüfungsprozessen vgl. Richter, Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine Theorie betriebswirtschaftlicher Prüfungen, in: Richter (Hrsg.), Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung II: Wirtschaftsprüfung und ökonomische Theorie – Prüfungsmarkt – Prüfungsmethoden – Urteilsbildung, 1999, S. 281 ff.

<sup>19</sup> Vgl. den Berufsgrundsatz „Objektivität“ der Internen Revision: *„Interne Revisoren zeigen ein Höchstmaß an sachverständiger Objektivität beim Zusammenführen, Bewerten und Weitergeben von Informationen über geprüfte Aktivitäten oder Geschäftsprozesse. Interne Revisoren beurteilen alle relevanten Umstände mit Ausgewogenheit und lassen sich in ihrem Urteil nicht durch eigene Interessen oder durch Andere beeinflussen.“* In den Verhaltensregeln wird dieser Berufsgrundsatz konkretisiert: *Interne Revisoren „dürfen nicht an Aktivitäten beteiligt sein oder Beziehungen unterhalten, die ihr unparteiisches Urteil beeinträchtigen könnten, wobei selbst der Anschein zu vermeiden ist.“* (Quelle der Zitate: Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision 2013: Ethikkodex, Standards, Praktische Ratschläge, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (DIIR)/Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria)/Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (Hrsg.), veröffentlicht am 18. Dezember 2012 (Version 1.0), 2013, S. 18 und 19). Zu den inhaltlich vergleichbaren Berufsgrundsätzen „Integrität“ sowie „Unabhängigkeit, Objektivität und Unparteilichkeit“ der Finanzkontrolle durch Rechnungshöfe (INTOSAI) vgl. ISSAI 30, Pflichten- und Verhaltenskodex, INTOSAI (Hrsg.), 1998; [http://de.issai.org/media/12469/issai\\_30g.pdf](http://de.issai.org/media/12469/issai_30g.pdf) (Abruf: 17.7.2014). Ziff. 12-26.

dass sie dann auch als „Mediator“ akzeptiert werden und ihrer Kommune Nutzen bringen.<sup>20</sup>

## 5.5 Veränderung der Aufgabenschwerpunkte

Die Prüfungskapazitäten werden immer begrenzt sein. Deshalb muss eine kommunale Rechnungsprüfung diejenigen potenziell sinnvollen Prüfungsthemen auswählen, die den größten Nutzen (Mehrwert) für die Kommune bewirken („die richtigen Dinge tun“).

Im Vergleich zu den traditionellen Schwerpunkten (Einzelfallprüfungen, vergangenheitsorientierte Prüfungen sowie Prüfungen im Haushaltswesen) haben

- Systemprüfungen,
- Prüfungen von Geschäfts- und Führungsprozessen,
- Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitprüfungen,
- prozessbegleitende und Ex-ante-Prüfungen,
- risiko- und chancenorientierte Prüfungen sowie
- Prüfungen der Effektivität der Überwachung

ein deutlich höheres Nutzenpotenzial. Solche Prüfungen sollten deshalb deutlich verstärkt werden.

Diese Prüfungsarten sind allerdings auch sehr viel anspruchsvoller. Dies mag zum Teil erklären, warum diese Prüfungen noch keine nennenswerte Bedeutung haben.

## 6 Anforderungen an die fachliche und persönliche Qualifikation der kommunalen Rechnungsprüfung

Das Leitbild der modernen kommunalen Rechnungsprüfung als Führungsunterstützung stellt sehr hohe Anforderungen an die Fach- und Sozialkompetenz sowohl der Amtsleitung als auch der Prüfer. Zum einen verschiebt sich

<sup>20</sup> Die Mediation hat als Methode der Konfliktbehandlung im letzten Jahrzehnt eine sehr große Aufmerksamkeit gefunden. Inzwischen ist sie als Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung gesetzlich geregelt worden; vgl. Mediationsgesetz vom 21.7.2012 (BGBl I S. 1577); vgl. auch Düwell, Mediation endlich gesetzlich geregelt, Der Betriebs-Berater 2012, S. 1921-1923. Nach § 1 Abs. 1 Mediationsgesetz ist Mediation „ein vertrauliches und strukturiertes Verfahren, bei dem Parteien mithilfe eines oder mehrerer Mediatoren freiwillig und eigenverantwortlich eine einvernehmliche Beilegung ihres Konflikts anstreben.“

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.

### Beispiel: Systemprüfungen

Z.B. genügt für die Prüfung von Belegen i.d.R. 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. über zweckmäßige Aufbau- und Ablauforganisationen, die Integration mit DV-Systemen und nicht zuletzt Veränderungskompetenz. Während für die Prüfung von Einzelvorgängen vergleichsweise eindeutige Beurteilungsmaßstäbe vorliegen, ist dies bei Systemprüfungen nicht der Fall. Hier müssen die Beurteilungsmaßstäbe in einem anspruchsvollen Prozess erst entwickelt werden, d.h. vielfältige allgemeine wissenschaftliche/theoretische Erkenntnisse müssen in Verbindung mit Hintergrundwissen und Erfahrung zu einer situationsadäquaten Lösung transformiert werden.

Die höheren Anforderungen betreffen alle Anforderungsmerkmale und die entsprechenden Bestimmungsgrößen nach dem Stellenbewertungsmodell der KGSt:<sup>21</sup>

- Schwierigkeitsgrad der Informationsbearbeitung (Breite des Informationsfelds, Umfang und Methodik der Analysen sowie Neuartigkeit zu entwickelnder Informationen)
- Schwierigkeitsgrad der dienstlichen Beziehungen (Erläuterungsbedürftigkeit der Informationen, Anforderungen an die Argumentation sowie Konfliktmöglichkeiten)
- Grad der Selbstständigkeit (Umfang des Handlungsspielraums und Häufigkeit der Entscheidungen mit Handlungsspielraum)
- Grad der Verantwortung (Leitungsverantwortung; Bedeutung der Produkte für die Zielgruppe, Größe der Zielgruppe, Anforderungen an Personalführung und Organisationsgestaltung sowie Anforderungen an Gestaltung und Bewirtschaftung des Budgets)
- Grad der Vor- und Ausbildung

<sup>21</sup> Vgl. KGSt, Stellenplan und Stellenbewertung, Gutachten Nr. 1/2009, S. 29 ff.

### ■ Grad der Erfahrung.

Die Professionalisierung muss bereits bei der Auswahl der Mitarbeiter beginnen. Grundsätzlich muss eine einschlägige universitäre bzw. eine im Niveau vergleichbare Ausbildung vorausgesetzt werden. Die Professionalisierung 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 befähigen, die unterschiedlichen Dimensionen eines Problems zu erkennen und zu integrieren („ganzheitliches Denken“).

Entscheidend ist schließlich die Persönlichkeitsentwicklung. Prüferleistungen haben den Charakter von Vertrauensgütern.<sup>22</sup> Prüfer müssen deshalb selbst vertrauenswürdig sein, d.h. als fachlich hoch kompetent und als persönlich integer/unterstützend wahrgenommen werden. Nur dann werden sie „auf Augenhöhe“ mit der kommunalen Führung kommunizieren können. Nur dann werden sie Akzeptanz für ihre Prüfungsfeststellungen und -empfehlungen erreichen sowie Konfliktsituationen konstruktiv auflösen können.

## 7 Hinweise zur Gestaltung des Veränderungsprozesses

### 7.1 Projektmanagement

Der Veränderungsprozess weist alle Merkmale eines Projekts auf. Es handelt sich um eine einmalige umfangreiche und komplexe Aufgabe mit unterschiedlichen Beteiligten und einem spezifischen Bedarf an finanziellen und personellen Ressourcen. Der Veränderungsprozess sollte deshalb nach den Regeln des Projektmanagements gesteuert werden, d.h. mit einer klaren Aufgabenstellung und präzisen Zielvorgaben.

Eine zeitliche Begrenzung sollte ebenfalls angestrebt werden; allerdings sollte auch klar sein, dass dieser Veränderungsprozess tiefgreifend ist und Zeit brauchen wird.

<sup>22</sup> Zur Vertrauensguteigenschaft von Prüfungen vgl. Richter, Prüfungen als Vertrauensgüter, in: Döring/Kußmaul (Hrsg.), Spezialisierung und Internationalisierung: Entwicklungstendenzen der deutschen Betriebswirtschaftslehre, Festschrift für Günter Wöhe, 2004, S. 217-238.

## 7.2 Rechnungsprüfungsordnung, Stellenbeschreibungen, interne Prüfungshandbücher

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.<sup>23</sup> Es empfiehlt sich trotzdem, die Rechnungsprüfungsordnung zu ändern und dem neuen Leitbild entsprechend anzupassen. Auch die Stellenbeschreibungen und ggf. vorhandene Prüfungshandbücher und -richtlinien sollten neu gefasst werden. Sie reflektieren noch viel zu häufig das traditionelle Prüferbild. Für die Stellenbeschreibungen enthält das Gutachten Muster.

Die Anpassung von Rechnungsprüfungsordnung und Stellenbeschreibungen kann kurzfristig erfolgen. Sie hätte Signalwirkung, dass das neue Prüferleitbild politisch auch gewollt ist.<sup>24</sup>

## 7.3 Externe Evaluation der Leistungen der Rechnungsprüfung (Peer Review)

Externe Evaluationen können den Veränderungsprozess, d.h. die Professionalisierung der kommunalen Rechnungsprüfung beschleunigen, wenn ein erfahrener externer Prüfer (Peer) der kommunalen Rechnungsprüfung den Spiegel vorhält und Verbesserungspotenziale aufzeigt. Denn erfahrungsgemäß differieren Selbstbild und Fremdbild. In aller Regel ist das Bild, das Menschen von sich selbst haben, (deutlich) positiver als das Fremdbild und auch positiver als die real erbrachten Arbeitsleistungen. Prüfer sind hier keine Ausnahme.

Solche externen Evaluationen sind für die Interne Revision bereits Pflicht. Das Instrument hat sich dort bewährt. Ihre internationalen Berufsgrundsätze fordern eine solche Peer Review spätestens alle 5 Jahre.<sup>25</sup> Gleiches gilt für die Wirtschaftsprüfung, die Peer Reviews schon länger anwendet.<sup>26</sup> Allerdings sollte dieses Instrument für die kommunale Rechnungsprüfung modifiziert werden, um auch dem Zweck der Stellenbewertung gerecht zu werden. Es ist

<sup>23</sup> Das IDR hat im Sommer 2014 eine Arbeitsgruppe gebildet, die einen Vorschlag für bundeseinheitliche Regelungen zur Rechnungsprüfung auf Basis des neuen Leitbildes erarbeiten soll.

<sup>24</sup> Vgl. Richter, Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung – Gutachten zur Bewertung der Beamtenstellen in der kommunalen Rechnungsprüfung, 2013, S. 164-180.

<sup>25</sup> Vgl. Standard 1312, in: Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision 2013: Ethikkodex, Standards, Praktische Ratschläge, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (DIIR)/Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria)/Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (Hrsg.), veröffentlicht am 18.12.2012 (Version 1.0), 2013, S. 32.

<sup>26</sup> Vgl. § 57a WPO.

vorgesehen, zusammen mit der KGSt ein entsprechend angepasstes Instrument zu entwickeln.

## 7.4 Interkommunale Zusammenarbeit für (zu) kleine Rechnungsprüfungsämter

Bei kleinen Rechnungsprüfungsämtern, insbesondere wenn sie nur mit einem Prüfer ausgestattet sind, ist es mehr als fraglich, ob sie dem Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung entsprechen können. Solche kleinen Prüfungsorgane ermöglichen z. B. keine hinreichende fachliche Spezialisierung, bzw. wenn Mitarbeiter einen fachlichen Schwerpunkt haben, führt dieser tendenziell dazu, dass diese Prüfer Prüfungsthemen entsprechend ihrem fachlichen Schwerpunkt bevorzugen und das übrige Leistungsspektrum der Kommune vernachlässigen.

Kritisch ist die Festlegung einer angemessenen Mindestgröße. Als Untergrenze wird man wohl 5 Stellen ansetzen müssen:

- 2 Prüfer mit Schwerpunkt Verwaltung/ Betriebswirtschaft,
- je 1 Prüfer mit technischer bzw. IT-Spezialisierung und
- zusätzlich 1 Leitungsstelle.

Kommunen mit einer geringeren Kapazität können über die interkommunale Zusammenarbeit diese Mindestgröße erreichen. Dafür gibt es mittlerweile hinreichend viele positive Erfahrungen und Modelle, z. B. die Übertragung der Prüfungsaufgaben auf das Rechnungsprüfungsamt des Landkreises (Outsourcing) oder ein gemeinsames Rechnungsprüfungsamt mit benachbarten Kommunen.

## 7.5 Unterstützung durch die kommunale Führung

Der kommunalen Führung kommt bei diesem Veränderungsprozess eine entscheidende Rolle zu. Der Veränderungsprozess kann zeitlich verkürzt werden, wenn die kommunale Führung ihn aktiv unterstützt, und zwar aus zweierlei Gründen:

- Einerseits ist sie dazu verpflichtet. Diese Verpflichtung resultiert aus ihrer Verantwortlichkeit für die Effektivität der Überwachung – und für alle Defizite und Fehler in der Verwaltung. Sie lässt sich aber auch aus dem Wirtschaftlichkeitsgebot ableiten. Dieses verlangt, Steuerungsinstrumente so einzusetzen, dass sie für die Kommune einen möglichst hohen Nutzen (Mehrwert) erbringen.
- Andererseits sollte der kommunalen Führung aber auch aus Eigennutz an einer möglichst effektiven kommunalen Rechnungsprüfung gelegen sein. Denn diese kann als Frühwarnsystem dienen, d. h. durch sie kann die kommunale Führung frühzeitig Hinweise auf Risiken erhalten. Je früh-



zeitiger die Hinweise erfolgen, umso länger ist der Zeitraum, um auf die Risiken angemessen zu reagieren.<sup>27</sup>

Die kommunale Führung sollte deshalb die kommunale Rechnungsprüfung „fördern“, z.B. durch eine angemessene personelle und sachliche Ausstattung und durch eine sichtbare Unterstützung in Konfliktfällen mit zu prüfenden Einrichtungen. Zum Fördern gehört auch eine leistungsadäquate Besoldung. Das Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung führt – wenn man das Bewertungsmodell und die Bewertungskriterien der KGSt zugrunde legt – zu höheren Besoldungsstufen.<sup>28</sup> In Zeiten knapper Kassen führt dies fast reflexartig zur Ablehnung des neuen Leitbilds. Dabei wird übersehen, dass der Mehrwert durch hoch qualifizierte Prüfer die höheren Kosten (deutlich) überkompensiert. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass „schlechte Prüfer Geld kosten“, d.h. zu einem überhöhten Aufwand sowohl im Prüfungsorgan als auch bei den geprüften Organisationseinheiten führen.<sup>29</sup>

Die kommunale Führung sollte andererseits aber auch „fordern“, d.h. ihre Erwartungen formulieren und die kommunale Rechnungsprüfung unter Leistungsdruck setzen, z.B. wenn diese nicht frühzeitig auf wesentliche Risiken hingewiesen hat. Ein zweckmäßiges Mittel ist z.B. die Veranlassung eines Peer Review. Dadurch kann auch festgestellt werden, inwieweit die kommunale Rechnungsprüfung bereits dem neuen Leitbild entspricht – und damit auch die höheren Besoldungsstufen rechtfertigt. Unabhängig davon sollte bei neu zu besetzenden Stellen bereits das Anforderungsprofil des neuen Leitbilds zugrunde gelegt werden (und der Stellenplan die höheren Besoldungsstufen ausweisen).

## 8 Literaturhinweise

Budäus, Public Management zwischen Theoriedefizit und Praxisgestaltung, in: Hilger/Schauer/Thom (Hrsg.), Public Management im Paradigmenwechsel: Staat und Verwaltung im Spannungsfeld von New Public Management, Open Government und bürokratischer Restauration, 2012, S. 15-29.

<sup>27</sup> Oder – im anderen Extrem – die kommunale Führung erfährt erst aus der Tagespresse, dass Risiken eingetreten sind und zu Verlusten und/oder entsprechenden Reputationsschäden geführt haben.

<sup>28</sup> Vgl. im Einzelnen Richter, Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung – Gutachten zur Bewertung der Beamtenstellen in der kommunalen Rechnungsprüfung, 2013, S. 70 ff.

<sup>29</sup> Zu den negativen Folgen schlecht qualifizierter Prüfer vgl. ausführlich Richter, Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung – Gutachten zur Bewertung der Beamtenstellen in der kommunalen Rechnungsprüfung, 2013, S. 106 ff.



Düwell, Mediation endlich gesetzlich geregelt, BB 2012, S. 1921-1923.

Gemeinsames Positionspapier der Leiterinnen und Leiter der Rechnungsprüfungs-/Revisionsämter der großen Städte im Deutschen Städtetag zur zukünftigen Rolle der kommunalen Rechnungsprüfung im Neuen Kommunalen Finanzmanagement vom 23./24.10.2001; erweiterte Fassung der „Essener Erklärung“ auf der Grundlage der Arbeitspapiere der Rechnungsprüfungsämter Duisburg, Essen, Frankfurt a.M., Hannover, Köln und München, abgedruckt bei Voringer, Rechnungsprüfung der Kommunen, 2. Aufl. 2009, S. 97-100.

Höfeler, Innovative Ansätze strategischer Haushaltskonsolidierung: Optimierung der kommunalen Finanzen erfordert mehr als bloßes Sparen, innovative Verwaltung, 07-08/2012, S. 32-35.

Innovationsring „Kreisverwaltung der Zukunft“: Die Zukunft der Rechnungsprüfung, Der Landkreis 1998, S. 591-594.

Internationale Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision 2013: Ethikkodex, Standards, Praktische Ratschläge, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (DIIR)/Institut für Interne Revision Österreich (IIA Austria)/Schweizerischer Verband für Interne Revision (IIA Switzerland) (Hrsg.), veröffentlicht am 18.12.2012 (Version 1.0), 2013.

ISSAI 30, Pflichten- und Verhaltenskodex, INTOSAI (Hrsg.), 1998; [http://de.issai.org/media/12469/issai\\_30g.pdf](http://de.issai.org/media/12469/issai_30g.pdf); (Abruf: 17.7.2014).

KGSt, Praxis der kommunalen Rechnungsprüfung, Bericht Nr. 9/2002.

KGSt, Stellenplan und Stellenbewertung, Gutachten Nr. 1/2009, 7. Aufl. 2009.

Klöker, Bürger wollen Entscheidungen nicht nur abnicken, innovative Verwaltung 5/2012, S. 3.

Kommunen in Bewegung – für Teilhabe und Gerechtigkeit: Kommunale Arbeitsfelder der Bertelsmann-Stiftung, Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), 2008.

Loitlsberger, Treuhand- und Revisionswesen, 1961.

Loose, Die örtliche Revision im Widerstreit der Interessen, Der Bayerische Bürgermeister, 2009, S. 120-123.

Loose, Zur Entwicklung der örtlichen Rechnungsprüfung, Der Bayerische Bürgermeister, 2008, S. 275-278.

Peemöller/Richter, Entwicklungstendenzen der Internen Revision: Chancen für die unternehmensinterne Überwachung, 2000.

Reichard/Röber, Ausbildung der Staatsdiener von morgen: Bestandsaufnahme – Reformtendenzen – Perspektiven, 2012.

Richter, Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine Theorie betriebswirtschaftlicher Prüfungen, in: Richter (Hrsg.), Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung II: Wirtschaftsprüfung und ökonomische Theorie – Prüfungsmarkt – Prüfungsmethoden – Urteilsbildung, 1999, S. 263-305.

Richter, Leitbild einer modernen kommunalen Rechnungsprüfung – Gutachten zur Bewertung der Beamtenstellen in der kommunalen Rechnungsprüfung, 2013.

Richter, Marketing der Prüfungsfunktion und der Prüfungsergebnisse – eine Notwendigkeit für öffentliche Prüfer, in: Budäus u.a. (Hrsg.), Neues öffentliches Rechnungswesen: Stand und Perspektiven, Festschrift für Klaus Lüder, 2000, S. 655-673.

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/Greiling (Hrsg.), Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, Festschrift für Peter Eichhorn, 1999, S. 351-360.

Richter, Prüfungen als Vertrauensgüter, in: Döring/Kußmaul (Hrsg.), Spezialisierung und Internationalisierung: Entwicklungstendenzen der deutschen Betriebswirtschaftslehre, Festschrift für Günter Wöhe, 2004, S. 217-238.