

Neues kirchliches Prüfungswesen als Ergänzung zum Neuen kirchlichen Finanzmanagement

Ein Beitrag von
Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch

Meinen Ausführungen möchte ich zunächst zwei Bibelstellen voranstellen, die die gute Haushalterchaft und damit auch die Aufgaben der kirchlichen Verwaltung und Rechnungsprüfung thematisieren.

Lukas 16, 9 - 13: Und ich sage euch: Macht euch Freunde mit dem ungerechten Mammon, damit, wenn er zu Ende geht, sie euch aufnehmen in die ewigen Hütten. Wer im Geringsten treu ist, der ist auch im Großen treu; und wer im Geringsten ungerecht ist, der ist auch im Großen ungerecht.

Wenn ihr nun mit dem ungerechten Mammon nicht treu seid, wer wird euch das wahre Gut anvertrauen? Und wenn ihr mit dem fremden Gut nicht treu seid, wer wird euch geben, was euer ist? Kein Knecht kann zwei Herren dienen; entweder er wird den einen hassen und den andern lieben, oder er wird an dem einen hängen und den andern verachten. Ihr könnt nicht Gott dienen und dem Mammon.

Und Paulus schreibt:

1. Korinther 4, 1-2: Dafür halte uns jedermann: für Diener Christi und Haushalter über Gottes Geheimnisse. Nun fordert man nicht mehr von den Haushaltern, als dass sie für treu befunden werden.

Der biblische Befund ist eindeutig: Wir sollen uns so verhalten, dass es nicht nur bei Gott redlich zugeht, sondern dass dies auch für die Menschen nachvollziehbar ist. Mit dem anvertrauten Gut „treu sein“ – das ist kirchliche Haushalterchaft.



Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Warth & Klein Grant Thornton AG sowie Honorarprofessor an der Hochschule für Soziale Arbeit in Dresden

Einführung

In den vergangenen Jahren wurde für die staatlichen bzw. kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts ein Neues kommunales bzw. kirchliches Finanzmanagement (NKF) entwickelt.

Statt dem auf den Haushaltsplan und die jeweilige Planerfüllung gerichteten kameralen Rechnungswesen wurde ein neues Paradigma abgeleitet, das sich wie folgt kennzeichnen lässt:

- vollständige Abbildung des Ressourcenverbrauchs durch Berücksichtigung der Investi-

tionsgüter (Aktivierung von Investitionsausgaben in das Anlagevermögen der Bilanz und Berücksichtigung von Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung).

- Abbildung der Rechnungsein- und -ausgänge, die den Zahlungen vorgelagert sind (sog. Offene-Posten-Buchhaltung mit Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz).
- Berücksichtigung von ungewissen Verbindlichkeiten (Rückstellungen, z.B. für

Pensionslasten, für nicht genommenen Urlaub und für angefallene Überstunden) zu periodengerechten Berücksichtigung der betrieblichen Aufwendungen in der Periode, in der die Aufwendungen verursacht wurden.

- Umsetzung einer vorsichtigen Bilanzierung (durch Berücksichtigung von Verbindlichkeitsrückstellungen, z.B. für Prozessrisiken usw.) und vorsichtige kaufmännische Bilanzierung der Erträge (Abschläge auf aktivierte Forderungen aus Ausgangsrechnungen bei sich abzeichnenden vollständigen bzw. teilweisen Zahlungsausfällen (Einzel- und Pauschalwertberichtigungen, Berücksichtigung von wertbeeinflussenden Faktoren bei der Bilanzierung von Grundstücken (Instandhaltungsrückstellungen, außerplanmäßige Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens) sowie Berücksichtigung des Vorsichts- und Wertaufhellungsprinzips bei Gegenständen des Finanzanlagevermögens.

Die genannten Elemente sind einmal Teil der Umstellung des Rechnungsstils von der einfachen Buchführung auf die sog. Doppik (Doppelte Buchführung in Konten). Sie sind darüber hinaus aber auch Spiegelbild eines weitergehenden betriebswirtschaftlichen Blicks auf das Verwaltungshandeln. Unter dem Stichwort der „Generationengerechtigkeit“ wird gefordert, dass die heutige Generation alle Kosten ihres Tuns berücksichtigen muss und nicht Lasten in die Zukunft verschiebt (beispielsweise aus der Beschäftigung von Mitarbeitern, für die eine Pensionszusage gegeben wird, oder die Anschaffung eines Gebäudes, das Folgekosten aus dem Unterhalt mit sich bringt).

Einige Körperschaften sind darüber hinaus dazu übergegangen, in ihrer Haushaltsplanung neben den sachlichen und personellen Inputs die Outputs (erbrachten Leistungen) der jeweiligen Haushaltsstellen zu benennen. Hierdurch sollen die Entscheidungsträger in die Lage versetzt werden, nicht nur über den Ressourceneinsatz zu bestimmen (meist orientiert sich dieser an den in der Vergangenheit zur Verfügung gestellten Ressourcen), sondern auch etwas über die Gegenleistung der Verwaltungsdienststellen zu erfahren. Im NKF hat sich für die Verpflichtungen der jeweiligen Verantwortlichen der Begriff des Kontraktmanagements eingebürgert. Ähnlich wie bei jährlichen Zielvereinbarungen im Personalmanagement auf individueller Ebene gehen die Verwaltungsstellen eine Verpflichtung gegenüber den finanzierenden Gremien (Parlamenten bzw. Synoden) auf aggregierter Ebene ein, als Gegenleistung für die zur Verfügung gestellten sachlichen und personellen Mittel, bestimmte Verwaltungsleistungen zu erbringen. Z.B. verpflichtet sich eine wissenschaftliche Bibliothek, eine bestimmte Anzahl von Nutzern zu bedienen und bestimmte Mengen an Ausleihungen und Recherchen zu bewerkstelligen. Oder eine Abteilung für Öffentlichkeitsarbeit setzt sich als Ziel, eine bestimmte Öffentlichkeitswirkung zu erzielen, z.B. in Gestalt von Pressekonferenzen und publizierten Zeitungsseiten.

Wenn nicht mehr alleine die Inputseite der Tätigkeit der Körperschaften des öffentlichen Rechts, sondern ebenso die Outputseite dieser Tätigkeit in den Blick genommen wird, spricht man vom Haushaltsbuch statt nur dem Haushaltsplan: Auf der einen Seite des Buches werden die sachlichen und personellen Mittel (Inputs) ausgewiesen, auf der

gegenüberliegenden Seite die mit diesen Mitteln zu erzielenden Outputs.

In diesem Beitrag wird dargestellt, welche Entwicklung das Prüfungswesen in der „Welt“ und in der „Kirche“ genommen hat, um daraus Folgerungen für die zukünftige Entwicklung abzuleiten.

Entwicklung im weltlichen Prüfungswesen

In den vergangenen Jahren hat sich ein enormer Wandel für das weltliche Prüfungswesen ergeben. Unter diesem Begriff werde ich in diesem Beitrag die Prüfungen nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) fassen. Mit den §§ 317 ff HGB werden die Vorschriften des Dritten Buchs des HGB zur Rechnungslegung um Vorschriften zur Jahresabschlussprüfung ergänzt.

Die jährliche Abschlussprüfung hat sich in den letzten Jahren von ihrem Charakter her stark verändert, so dass in einem gewissen Sinne auch hier von einem „neuen Paradigma“ gesprochen werden kann.

Die wesentliche Neujustierung der gesetzlichen Vorschriften zur Jahresabschlussprüfung hat sich durch das KonTraG aus dem Jahre 1998 ergeben. In Reaktion auf die sog. „Erwartungslücke“¹ bei den Bilanzlesern hat der Gesetzgeber bestimmt, dass die Prüfung stärker risikoorientiert sein soll. Die Prüfungsberichte spiegeln dieses neue Paradigma ebenso wieder wie das zusammenfassende Prüfungsteststat, der sog. Bestätigungsvermerk. In der Rechnungslegung hat der bis dato ein „Stiefmütterchenda-sein“ fristende Lagebericht eine neue Aufgabe bekommen, in dem ein neuer Abschnitt „Risiken der zukünftigen Entwicklung“ eingefügt wurde².

¹ Die Erwartungslücke entstand in den Fällen, in denen die Tinte unter der Testatsunterschrift noch nicht trocken war, und das betreffende Unternehmen schon den Gang zum Konkursrichter eingeschlagen hatte. Die Öffentlichkeit hat immer schon das Testat des Abschlussprüfers als Gütesiegel zur wirtschaftlichen Lage des Unternehmens interpretiert. Tatsächlich konnte in der Zeit vor dem KonTraG jedoch ein Jahresabschluss mit einem positiven Prüfungsurteil versehen werden, wenn die sich verschlechternde wirtschaftliche Lage tatsächlich in der Bilanz und GuV ausgewiesen war. Der künftige Bilanzleser konnte dies herauslesen. Nicht jedoch der „Rechnungswesenlaie“. Als historische Beispiele, die eine Reform des Handelsrechts bewirkt haben, können die Skandale um die Fa. FlowTex Technologie GmbH & Co. KG im badischen Ettlingen oder der sog. Balsam-Proceto-Fall dienen. Vgl. für eine Darstellung V. H. Peemöller, S. Hofmann (2005) Bilanzskandale: Delikte und Gegenmaßnahmen, Erich Schmidt Verlag.

² In einer späteren Gesetzesüberarbeitung wurde dieser Abschnitt in „Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung“ umbenannt.

Explizit ist die Jahresabschlussprüfung zunächst einmal darauf gerichtet, festzustellen, ob der Fortbestand des Unternehmens in der kommenden Periode gesichert ist die (sog. Going-Concern-Prämisse).³ Die Feststellung des Abschlussprüfers beruht auf der Aussage des Managements im genannten, neu eingeführten Kapitel des Lageberichtes.

Um die Rechenschaftslegung für kleinere und personengeführte Unternehmen nicht zu sehr zu verkomplizieren, sind die Vorschriften differenziert nach der Rechtsform und Größe der Unternehmen ausgestaltet: Lediglich mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sind verpflichtet, einen Lagebericht nach § 289 HGB aufzustellen.

In diesem Zusammenhang ist noch darauf hinzuweisen, dass für börsennotierte Gesellschaften im Aktiengesetz die Pflicht eingeführt wurde, ein Risikomanagementsystem (RMS) einzuführen, das geeignet ist, die wesentlichen Risiken der zukünftigen Geschäftstätigkeit früh zu erkennen. Der Aufsichtsrat ist ebenso wie der Abschlussprüfer verpflichtet, die Existenz und Eignung dieses RMS zu prüfen.

Im Prüfungsbericht, der vor dem KonTraG wenig „problemorientiert“ ausgestaltet war und oft einen umfangreichen Erläuterungsteil zur Zusammensetzung der Bilanz- und GuV-Posten enthielt (Kritiker nannten dies einen „Zahlenfriedhof“), sind nunmehr in der sog. Vorwegberichterstattung zunächst einmal die Feststellungen zur Prüfung des Fortbestands des Unternehmens und etwaige festgestellte Unrichtigkeiten und Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften darzustellen. Es folgt ein Kapitel zu den Aussagen der Geschäftsführung im Lagebericht (Wiedergabe der wesentlichen Aussagen der Geschäftsführung und ggfs.



Abb.: Colourbox

Der Charakter der jährlichen Abschlussprüfung hat sich stark verändert

eigene Kommentierung durch den Abschlussprüfer). Anschließend sind die wirtschaftlichen Verhältnisse übersichtsartig - unter Verzicht auf die ausführliche Aufgliederung der Posten der Vermögens- und Erfolgsrechnung nach dem gesetzlichen Gliederungsschema - und nach betriebswirtschaftlichen Kriterien zu beschreiben und zu erläutern. Die Ertragslage und die Vermögenslage sind jeweils durch die Darstellung von Kennzahlen, die geeignet sind, die betriebswirtschaftliche Lage kurz und prägnant zu charakterisieren, zu ergänzen.

Darüber hinaus ist eine Kapitalflussrechnung anzufügen, die es erlaubt, die Finanzflüsse nach den Bereichen operativer Bereich, Investitionen und Finanzierung aufzuschlüsseln. Abschließend gibt der letzte Abschnitt des Prüfungsberichtes das Prüfungsergebnis (Testat bzw. Bestätigungsvermerk) wieder. Das Testat soll ebenfalls „problemorientiert“ ausgefertigt sein, d.h. es wird nicht mehr als kurzes formelhaftes Testat, son-

dern ausführlich als längerer Text (im Mustertext des Prüfungsstandards IDW PS 400: „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“ über 330 Wörter) zu fassen. Im Testat weist der Abschlussprüfer darauf hin, dass die Verantwortung für die Finanzbuchhaltung und die Aufstellung des Rechnungswesens bei der Geschäftsführung liegt. Der Abschlussprüfer prüft lediglich auf der Basis von Stichproben das vorgelegte Rechenwerk (nach einer risikoorientierten Prüfung). Um einen zutreffenden Jahresabschluss vorzulegen, hat die Geschäftsführung ein internes Kontrollsystem einzuführen, mit dem die Vollständigkeit und Fehlerfreiheit des Abschlusses gesichert wird.

Nebenaspekt: Zusammenarbeit des Abschlussprüfers mit der Internen Revision

Bei der risikoorientierten Prüfung kann ein Prüfungsschwerpunkt dort gesetzt werden, wo die Interne Revision bestimmte Feststellungen

³ Zunächst einmal wurde diese Periode auf das restliche Geschäftsjahr (gerechnet ab dem Zeitpunkt der Durchführung der Prüfung) und das kommende volle Geschäftsjahr bezogen. Aktuell wurde der Zeitraum für eine quantitative Prognose von 2 Jahren auf nur noch 1 Jahr (das kommende Geschäftsjahr) verkürzt. Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat am 14. September 2012 den Deutschen Rechnungslegungs-Standard DRS 20 „Konzernlagebericht“ verabschiedet. Vgl. für Details <http://www.wkgt.com/wissen/aktuelles/201301-lagebericht/>.

⁴ Verweis auf die fachlichen Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: IDW PS 321: „Interne Revision und Abschlussprüfung“ bzw. IDW PS 322: „Verwertung der Arbeit von Sachverständigen“.

getroffen hat. Bei beanstandungsloser Interner Revision in einem Prüffeld kann der Abschlussprüfer einen geringeren Stichprobenumfang wählen⁴.

Ergänzung der Jahresabschlussprüfungen um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

Für Körperschaften des öffentlichen Rechts gibt es eine Ergänzung der jährlichen Prüfungen, die sich auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung beziehen: die sog. Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz.⁵

Traditionelles Verständnis der kirchlichen Rechnungsprüfung

Traditionell entsprach die Aufgabe der kirchlichen Rechnungsprüfung der Aufgabe des Rechnungswesens. Im Haushaltsplan hat die Verwaltung für alle Haushaltspositionen die Einnahmen und Ausgaben angesetzt, die für die jeweiligen Ziele der Körperschaft erforderlich waren. Ergänzend wurde ein Stellenplan beschlossen, der die Grundlage für die Einstellung von Personal ist. Das zuständige Parlament bzw. im kirchlichen Bereich der Vermögensverwaltungsrat bzw. die Synode hat über die Haushaltsplanung beraten und am Ende der Haushaltsplanberatung einen entsprechenden Haushaltsbeschluss (Gesetz) gefasst. Dieser Plan ermächtigte die Verwaltung, die zugewiesenen Mittel zu verausgaben und freie bzw. etwaige neu geschaffene oder frei werdende Stellen zu besetzen. Dabei sind nach allgemeinen Grundsätzen der öffentlichen Hand die „Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit“ zu beachten.

Das laufende Berichtswesen (Monatsabschlüsse) verfolgte das Ziel,

zu überwachen, welche der zur Verfügung gestellten Mittel bereits ausgegeben worden waren, mithin welche Mittel noch zur Verfügung stehen. Deshalb werden diese monatlichen Abschlüsse auch „Haushaltsüberwachungslisten“ genannt.

Die Aufgabe der kirchlichen Rechnungsprüfung bestand nun darin zu überprüfen, dass die Verwaltung auch tatsächlich nur die zur Verfügung gestellten Mittel verausgabte und die im Stellenplan ausgewiesenen Stellen besetzt wurden. Damit war der Fokus beispielsweise darauf gerichtet, dass dem Grundsatz der Haushaltsklarheit und -wahrheit dadurch entsprochen wurde, dass die Ausgaben an der sachlich richtigen Stelle im Jahresabschluss ausgewiesen wird. Und dass nicht die gesetzte Ausgabengrenze einer ausgeschöpften Haushaltsstelle dadurch umgangen wird, dass Mittel einer anderen Haushaltsstelle, die noch restliche Mittel aufweist, in Anspruch genommen wird.

Organisatorisch konnte die Prüfung als permanente Prüfung ausgestaltet werden. Ein Mitarbeiter des RPA hat permanenten Zugriff auf alle Buchungen und kann schon unmittelbar nach der laufenden Verbuchung prüferisch tätig werden. Möglich ist sogar im Extremfall, dass Auszahlungen erst veranlasst werden können, nachdem sie vom RPA freigegeben wurden (sog. Visaprüfung).

Die Prüfung der kirchlichen Rechnungsprüfung war darüber hinaus traditionell darauf gerichtet, dass die Grundsätze der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit beachtet wurden. Dies betraf z.B. die Reisekostenabrechnung und die Fahrzeugbücher für zur dienstlichen Nutzung zur Verfügung gestellte Fahrzeuge. In der Öffentlichkeit werden Prüfungsfeststellungen

von Rechnungsprüfern bzw. kritischen Mitgliedern von Haushaltsausschüssen (und der kritischen Presse) viel beachtet, bei denen eine Fehlnutzung von Fahrzeugen (oder Flugzeugen im Bereich der Bundesregierung) bekannt geworden ist.

Ein weiterer wichtiger Prüfungsschwerpunkt liegt bei den Eingruppierungen von Stellen. Immer wieder kommt es hier zu kritischen Feststellungen der Rechnungsprüfer, die darauf hinweisen, dass die tatsächlich übernommenen Aufgaben nicht im Einklang mit den Stellenbewertungen stehen.

Darüber hinaus prüft die Rechnungsprüfung den Umgang mit Investitionsausgaben, über die begleitende Prüfung bei Bauvorhaben und die Beschaffung lassen sich ganze Romane schreiben. Das Schwarzbuch des Rechnungshofes auf Bundesebene beispielsweise enthält jährlich eine Sammlung der größten Unwirtschaftlichkeiten, die die Prüfer in der abgelaufenen Periode festgestellt haben.

Und die Existenz einer solchen kritischen Prüfung hat mit Sicherheit eine große Zahl von Fehlverwendung öffentlicher Gelder alleine durch ihre „prophylaktische“ Wirkung verhindert.

Diese Aufgaben sind für alle Körperschaften des öffentlichen Rechts unverzichtbar, das ergibt sich schon alleine aus der Tatsache, dass anders als beim familiengeführten Unternehmen kein Eigentümer täglich durch das Unternehmen geht und den sinnvollen Einsatz der knappen finanziellen Ressourcen überprüft. Die Rechnungsprüfung übernimmt hier wichtige Kontrollaufgaben für die Öffentlichkeit und nicht zuletzt für die (Kirchen-)steuerzahler und Spender.

⁵ Für diese ergänzende Prüfung haben sich die Inhalte grundsätzlich nicht geändert. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW) hat in seiner Stellungnahme IDW PS 720 einen Fragenkatalog entwickelt, der mit 16 Fragenkreisen 64 Fragen zu den Einzelaspekten der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Lage stellt. Es sind die Aufbau- und Ablauforganisation zu prüfen, die ordnungsgemäße Besetzung der Organe, ihre tatsächliche Tätigkeit (Turnus der Sitzungen, Qualität der Sitzungsprotokolle, Umfang und Eignung der Entscheidungsvorlagen usw.), die Qualität der benutzten Geschäftsführungsinstrumente (Finanzbuchhaltung, Rechenschaftslegung, Reporting, Verfahren der Investitionsrechnung, Kostenrechnung usw.), die Vollständigkeit der Entgeltabrechnung, das Vorhandensein einer Internen Revision, Art und Weise der Kapitalanlage (Eingehen und Steuerung der Risiken z.B.). Darüber hinaus ist die wirtschaftliche Lage zu beschreiben, dies betrifft beispielsweise wichtige einzelne Geschäfte mit Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, etwaige stille Reserven, Verlustquellen und Maßnahmen zum Abbau von Verlusten.

Erste Reformschritte im Prüfungswesen

Für eine wirksame Prüfung kirchlicher Institutionen ist zunächst einmal grundlegend, dass die Prüfungseinrichtung unabhängig von der geprüften Institution ist. Für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist der Grundsatz der Unabhängigkeit der wichtigste Berufsgrundsatz (§ 43 Abs. 1 Wirtschaftsprüferordnung). In den letzten Jahren hat sich dieser verschärfte Blick auf das institutionelle Regime bei einigen Landeskirchen niedergeschlagen, bei anderen kirchlichen Körperschaften ist die Unabhängigkeit immer schon gesetzlich festgeschrieben gewesen.

Der verbesserten Prüfungsqualität dient der Erfahrungsaustausch der kirchlichen Rechnungsprüfungsämter, der auf der Plattform der kirpag organisiert ist. In der „Arbeitsgemeinschaft von Rechnungsprüfungseinrichtungen in den Gliedkirchen der Evangelischen Kirche in Deutschland (kirpag)“ werden beispielsweise gemeinsame Prüfungsstandards entwickelt und entsprechende Fortbildungen organisiert. Die gemeinsame Internetplattform www.kirpag.de bietet allen an der Rechnungsprüfung Interessierten die Möglichkeit, sich über die Organisationsstrukturen kirchlicher Rechnungsprüfung zu informieren, das Fortbildungsangebot zu nutzen sowie sich an dem Wissenstransfer und Erfahrungsaustausch zu beteiligen.

Nach Beobachtung des Verfassers hat sich in den letzten Jahrzehnten das Prüfungswesen der öffentlichen Hand fortentwickelt, beispielsweise durch Systematisierung des Prüfungsstoffes (Bildung von Risikoklassen für einzelne Prüfungsgebiete) und durch Qualifikation der Prüfungsmitarbeiter.

Beispiel aus der Ev.-Luth. Landeskirche Sachsen:

In der alten Verfassung war die Unabhängigkeit des RPA nicht genannt. Die Dienstaufsicht über den Leiter des RPA lag beim Verwaltungschef (Präsident des Landeskirchenamtes).

Bei der Neufassung der Verfassung der Landeskirche im Jahre 2006 wurde die Unabhängigkeit in § 45 Abs. 3 der Verfassung explizit geregelt.

§ 3 Rechnungsprüfungsamtsgesetz Unabhängigkeit

Das Rechnungsprüfungsamt ist bei der Durchführung seiner Aufgaben unabhängig und nur den kirchlichen Rechtsvorschriften unterworfen. Dem Rechnungsprüfungsamt dürfen keine Weisungen erteilt werden, die den Umfang, die Art und Weise oder das Ergebnis der Prüfungen betreffen.

In der Vorschrift zur Dienstaufsicht, die beim Landeskirchenamt liegt, wird ausdrücklich auf § 3 verwiesen.

Den Anforderungen des neuen Rechnungsstils (Doppelte Buchführung) stellen sich die Prüfer durch Konzeption von Fortbildungen und neuen Ausbildungslehrgängen.

Darüber hinaus ist vermehrt zu beobachten, dass ausgebildete Diplom-Kaufleute und Diplom-Betriebswirte (Universität bzw. FH) eingestellt werden.

In diesem Beitrag wird eine verstärkt arbeitsteilige Prüfung thematisiert. Diese ergab sich aus Reorganisationen, die in den letzten Jahren in der Prüfungs-

Beispiel aus der Evangelischen Kirche in Hessen und Nassau:

In der Kirchenordnung (Verfassung) ist die Unabhängigkeit des RPA genannt. Die Dienstaufsicht über den Leiter des RPA liegt beim Präses der Synode.

Artikel 67 Rechnungsprüfungsamt

(1) Zur Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Kirchengemeinden, Dekanate und kirchlichen Verbände, der Gesamtkirche einschließlich ihrer Sondervermögen und unselbstständigen Einrichtungen sowie der sonstigen kirchlichen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen wird ein Kirchliches Rechnungsprüfungsamt eingerichtet.

(2) In seiner Prüfungstätigkeit ist dieses Amt unabhängig und nur an die kirchlichen Gesetze und allgemein verbindlichen Vorschriften gebunden.

(3) Die Leiterin oder der Leiter des Rechnungsprüfungsamtes wird von der Kirchensynode gewählt. Die Dienstaufsicht übt die oder der Präses aus.

praxis zu beobachten gewesen sind. Im evangelischen Bereich ist festzustellen, dass das Oberrechnungsamt der EKD (ORA) vermehrt mit der Prüfung der landeskirchlichen Ebene beauftragt wird.

In der Hannoverschen Landeskirche ergab sich wegen der Nähe zum Kirchenamt der EKD schon vor mehr als 30 Jahren die Möglichkeit einer Kooperation. Derzeit wird diskutiert und erprobt (etwa durch mehrere Kirchen im Südwesten Deutschlands), ob weitere Prüfungsleistungen in der Gemeinschaft der Gliedkirchen erfolgen können.

	Hannover	Braunschweig	Pfalz	Baden
Prüfung der Landesrechnung durch das Oberrechnungsamt der EKD	Seit mehr als 30 Jahren, aber nur landeskirchliche Ebene.	seit 2003/2004	Das ORA prüft ab dem Rechnungsjahr 1987 durchgehend die Jahresrechnungen der Evangelischen Kirche der Pfalz.	seit der Prüfung des Jahresabschlusses 2007

Hinweis: Auch andere Landeskirchen arbeiten mit dem ORA zusammen (z.B. Lippische Landeskirche oder Oldenburg). Die Aufstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Das ORA hat teilweise die vorhandenen Prüfungsmitarbeiter übernommen und eine Außenstelle am Sitz der landeskirchlichen Verwaltung errichtet. Die Prüfung der mittleren Verwaltungsebene (Kirchenkreise) und die Prüfung der Kirchengemeinden verbleiben beim Rechnungsprüfungsamt der jeweiligen Landeskirche.

Positiv ist für diese arbeitsteilige Prüfungsdurchführung festzustellen, dass die Qualifikation der Prüfungsleitung insofern steigt, als ein Erfahrungsaustausch aus der Prüfung mehrerer Landeskirchen erreicht wird. Durch eine Rotation der eingesetzten Prüfungsmitarbeiter wird der Blick auf etwaige Problemlagen geschärft, auch für den Abschlussprüfer in der Welt bzw. für Prüfungen bei kommunalen Eigenbetrieben bzw. Tochtergesellschaften ist nach § 319 HGB-alt bzw. den örtlichen Bestimmungen der Gemeindeordnung vorgesehen (gewesen), dass eine Rotation der prüfenden Gesellschaft (externe Rotation) bzw. des Prüfers (interne Rotation) alle 5 - 7 Jahre erfolgen soll. Negativ ist bei dieser zentral geleiteten Prüfung, dass die Kenntnis vor Ort verloren geht. Dies schließt auch das Benchmarking und den Erfahrungsaustausch zwischen den verschiedenen vertikalen Ebenen (Kirchengemeinde und Kirchen-

kreis) ein. Bei der Fremdvergabe ist der Austausch zwischen den Prüfern der Landesebene und den Prüfern der Ortsebene geringer als im herkömmlichen Modell.

Zweitens ist zu beobachten, dass vermehrt Bistümer der römisch-katholischen Kirche zur Doppelten Buchführung übergehen und den Jahresabschluss und Lagebericht von einem Wirtschaftsprüfer prüfen lassen.

Drittens konnte beim staatlichen Rechnungshof des Landes Hessen beobachtet werden, dass die Einführung des NKF begleitet wurde durch Vergabe von Sonderaufträgen an Wirtschaftsprüfer zu bestimmten Aspekten der Umstellung. Im Jahre 1993 wurde die sog. „Überörtliche Prüfung“ im Land Hessen als Staatsaufgabe ausgestaltet und institutionell als oberste Landesbehörde errichtet. Diese ist eine separate Prüfungsinstitution für die kommunale Ebene⁶.

Die Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften legt nach Abschluss eines jeden Jahres dem Landtag und der Landesregierung einen Gesamtbericht über die Feststellungen von allgemeiner Bedeutung bei der überörtlichen kommunalen Prüfung vor (mittlerweile kann im Internet der 24. Bericht eingesehen werden⁷). Die überörtliche Prüfung befasst sich beispielsweise mit folgenden Themen:

- Wurden die Eröffnungsbilanzen in der vorgesehenen Frist aufgestellt?

- Wurden durch die Parlamente/Verwaltungen Konsequenzen aus festgestellten Verlusten in bestimmten kommunalen Bereichen gezogen?

Neues kirchliches Prüfungswesen als Ergänzung zum Neuen kirchlichen Finanzmanagement

Hier wird der Schluss gezogen, dass sich die kirchliche Prüfung inhaltlich und organisatorisch weiterentwickeln sollte.

Stärkere Problemorientierung

Aus der Darstellung der Entwicklungen in den letzten Jahren ergibt sich die Empfehlung, dass wie bei der Prüfung „in der Welt“ sich auch die Prüfung in der Kirche stärker problemorientiert aufstellen muss. Die wirtschaftliche Lage der kirchlichen Körperschaften steht vor enormen Herausforderungen, da die Zahl der Gemeindeglieder in der verfassten Kirche zurückgeht und die demografische Entwicklung einen Zwang zur Einsparung und zum effizienten Umgang mit den finanziellen Ressourcen immer stärker verlangt. Hier wird vorgeschlagen, dass sich das kirchliche Prüfungswesen stärker an der Prüfung gewerblicher Unternehmen orientiert. Und das neue Paradigma der problemorientierten Prüfung nachvollzieht.

Erforderlich ist als Voraussetzung, dass der Prozess der Buchhaltung und Jahresabschlusserstellung weiter entwickelt wird (wie in der Welt stärkere Betonung des IKS).

⁶ Die Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften ist dem Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs übertragen. Ihr obliegt die unabhängige externe Finanzkontrolle der kommunalen Körperschaften. Die kommunalen Körperschaften in Hessen werden grundsätzlich vergleichend untersucht. Damit gewinnt die Überörtliche Prüfung ein breites Spektrum an Kenntnissen und Erfahrungen aus der kommunalen Praxis. Von diesen profitieren nicht nur die am Vergleichsring beteiligten Körperschaften, sondern die kommunale Familie insgesamt. Nachhaltigkeit erlangen die Untersuchungen, weil die Körperschaften in einem Turnus von längstens fünf Jahren in die überörtlichen Prüfungen einbezogen werden. Mit der Wahrnehmung der Prüfungen können öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder andere geeignete Dritte (wie Unternehmensberatungsgesellschaften oder technische Sachverständige) beauftragt werden. Die langjährigen Prüfungserfahrungen zeigen, dass dieser Weg, den der Hessische Gesetzgeber mit der Schaffung des ÜPKKG vorgab, bis heute nichts von seinem zukunftsweisenden Charakter verloren hat.

⁷ Vgl. für eine Übersicht die Homepage des Rechnungshofs <http://www.rechnungshof-hessen.de/index.php?id=46> - Zugriff am 16.9.2013.

Die Finanzverwaltung selber muss sich daneben durchgängig einer Internen Revision bedienen. Zu der Umsetzung des neuen Paradigmas gehört es nach Überzeugung des Verfassers, dass die auch weiterhin wichtigen formalen Prüfungen, wie etwa die Prüfung der wirtschaftlichen und sparsamen Betriebsführung (z.B. die korrekte Führung der Fahrtenbücher und Reisekostenabrechnungen oder die zutreffende Eingruppierung von Personalstellen) durch die Verwaltung selber vorgenommen werden. Die Notwendigkeit für diese formalen Prüfungen ergibt sich aus dem Spezifikum der kirchlichen Körperschaften, die vornehmlich mit Steuergeldern und Spenden arbeitet.

Die Prüfung der wirtschaftlichen und sparsamen Betriebsführung – der guten Haushalterschaft im biblischen Sinne – sollte allerdings in einer neuen Aufgabenteilung geschehen:

Die kirchliche Verwaltung selber setzt durch Ausformulierung eines Internen Kontrollsystems und durch Einsetzen einer Internen Revision strengere Maßstäbe an das eigene Handeln und „prüft die Materie vor“. Das Rechnungsprüfungsamt hat dann im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen bzw. von gesonderten Prüfungen festzustellen, ob die installierten Schutzsysteme geeignet und wirksam sind.

Die Berichte der Internen Revision sind dem RPA vorzulegen und bieten Anhaltspunkte für die Konzeption der eigenen Prüfungshandlungen.

Als Konsequenz ergibt sich hieraus, dass die RPA-Prüfung weniger eine Prüfung nach formalen Kriterien ist. Sie wird stärker risiko- und problemorientiert. Gleichzeitig kommt dem RPA eine verstärkte beratende Funktion zu.

Einsatzfelder für diese verstärkte „Prüfung nach neuem Paradigma“ sind der tatsächliche Ressourceneinsatz, die Generationengerechtigkeit und die Outputorientierung.

Es sollte daher geprüft werden, ob eine Qualifikation der Rechnungsprüfung im Bereich der Kirche nicht dadurch erreicht werden kann, dass die hier aufgezeigte Entwicklung bewusst weiterentwickelt wird. D.h. dass die Jahresabschlussprüfung stärker profiliert wird und Aufgaben der „formalen Prüfung“ an die kirchliche Verwaltung abgegeben werden.

Übersichtsartig lässt sich die Neuordnung der kirchlichen Rechnungsprüfung wie folgt darstellen:

Reorganisation der Prüfung

Der Verfasser plädiert im Übrigen dafür, dass weitere Landeskirchen sich für eine arbeitsteilige Prüfung in der Gemeinschaft der Gliedkirchen entscheiden. Ob das ORA der EKD als zentrale Institution mit Außenstellen (z.B. in Nord und Süd, Ost und West) oder ob mehrere neu geschaffene Prüfungsinstitutionen („Landeskirchlicher Prüfungsverband (LPV) neu 1“ ... „LPV neu 4“) die geeignete Organisationsform sind, muss der weiteren Erörterung überlassen bleiben.

Generell ist davon auszugehen, dass in der evangelischen Kirche ein von unten gewachsenes System aus der „Gemeinschaft der Gliedkirchen“ eine höhere Umsetzungschance als ein zentrales Modell hat.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass eine Beteiligung der synodalen Gremien unabdingbare Voraussetzung eines zukünftigen Organisationsmodells sein muss. Wenn das ORA der EKD in seiner jetzigen Form die Prüfung wei-

terer Landeskirchen durchführen soll, ist ein Beirat für das ORA zu bilden, der sich aus Vertretern der Synoden zusammensetzt.

Personelle Konsequenzen

Für die Mitarbeiter der Prüfungseinrichtungen haben die hier entwickelten Vorschläge personelle Konsequenzen. Generell sind neue Anforderungen in fachlicher Sicht an die Prüferinnen und Prüfer zu stellen. Neben der Materie (Umstellung auf das NKf und die Doppik) ändern sich auch die Prüfungsinhalte und Prüfungsmethoden.

Die derzeit schon zu beobachtenden Qualifikationsanstrengungen – etwa der kirpag – sind unbedingt weiter zu entwickeln.

Wenn die kirchlichen Körperschaften auch der Empfehlung dieses Beitrag folgen, Teile der formalen Prüfung von den Rechnungsprüfungsämtern in die Finanzabteilungen zu verschieben, ergäben sich auch notwendige Wechsel bei den Anstellungsträgern. Beispielsweise könnten die auch weiterhin mit der (wichtigen) Aufgabe der Prüfung der Fahrtenbücher, Reisekostenabrechnung und Stelleneingruppierung betrauten Prüfungsmitarbeiter in die Finanzabteilungen übernommen werden.

Ergebnis

In diesem Beitrag ist dargestellt worden, dass sich das Prüfungswesen im Bereich des Handelsrechts in den vergangenen 15 Jahren erheblich verändert hat. Nach Ansicht des Verfassers ist der Paradigmenwechsel hin zu einer stärker problemorientierten Prüfung auch von den kirchlichen Prüfungseinrichtungen nachzuvollziehen. Bei den meisten Prüfungsämtern ist die Fortentwick-

	Innenrevision	Internes Kontrollsystems	externe Jahresabschlussprüfung
Definition	Interne Revision unterstützt die Verwaltung bei der Durchsetzung der vorgegebenen Organisation und Prozesse	Das interne Kontrollsystem ist ein Teilsystem des Systems zur Überwachung einer Unternehmung, das die Gesamtheit der Mechanismen zur Kontrolle enthält	Ex post Prüfung des vorgelegten Jahresabschlusses und Lageberichtes
Aufgaben	Sicherung des Vermögens, laufende und permanente Prüfung, darüber hinaus im Einzelfall: Wirtschaftlichkeitsprüfungen zu ausgewählten Fragestellungen	Es dient der Sicherung des Vermögens und der Präzision von (Verwaltungs-) und Finanzbuchhaltungsabläufen, es werden klare und nachprüfbar organisatorischen Regelungen und Verfahren angestrebt, die maschinelle, fehlerverhindernde, zwangsläufige Kontrollen zur Folge haben	gesetzliche Aufgabe bzw. freiwillige Aufgabe, die sich an das HGB anlehnt, Zentral: wirtschaftliche Lage / Fortführungsprognose / schwerwiegende Gesetzesverstöße, Verlässlichkeit der Rechnungslegung soll erhöht werden
Zusammenhang	Sichert ein funktionierendes internes Kontrollsystem (IKS) ab	IKS bedient sich der unterjährigen Internen Revision, wird durch die Jahresabschlussprüfung auf Funktion und Wirksamkeit geprüft, IKS-Prüfung liefert wichtige Hinweise, ob die Geschäftsvorfälle in chronologischer Reihenfolge vollständig, systematisch und rechnerisch richtig erfasst werden	grundlegend ist die Existenz eines IKS, sonst stark ausgeweitete Einzelfallprüfungen, ausgeprägt als Gegenüber zum Rechnungswesen/ Finanzbuchhaltung (Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, ggfs. erweitert um die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung)
Organisation	beteiligt im Prozess, unter Regie des Leiters Rechnungswesen/ Finanzbuchhaltung (Rechtmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit z.B. Dienstwagen, Reisekostenabrechnung...)	Das IKS ordnet Arbeitsinhalte und legt den zeitlichen und räumlichen Ablauf fest, es werden Aufgaben für jede Stelle beschrieben (Kompetenzen und Verantwortlichkeiten)	wird durch externen unabhängigen Wirtschaftsprüfer durchgeführt, nicht beteiligt im Prozess
Berichtsadressat	die Finanzabteilung / Verwaltung selber, Berichte werden auch von der RPA und vom Abschlussprüfer zur Kenntnis genommen / unterstützt die Stichprobenprüfung und Schwerpunktsetzung des Abschlussprüfers	keine Berichte, aber Dokumentation des Systems	Rechnungsprüfungsausschuss der Synode / Synode selbst / Kirchenleitung
Prüfungsdurchführung	kann (unangekündigt) ohne Anlass im Prozess prüfen	es handelt sich um ein einzurichtendes System mit zu führenden Dokumentationen	stichprobenartig, auf der Basis der Überprüfung der Existenz eines funktionierenden IKS mit reduziertem Umfang

lung hin zu einer risikoorientierten Prüfung längst in Angriff genommen worden.

Für eine solche Fortentwicklung sind als Voraussetzung Veränderungen bei den kirchlichen Verwaltungen vorzunehmen. Bisher ist nach Beobachtung des Verfassers die dokumentierte Installation eines internen Kontrollsystems noch nicht weit vorangeschritten. Deshalb ist die kirchliche Rech-

nungsprüfung auch begrenzt in der Fortentwicklung in dem hier beschriebenen Sinne. Nicht zuletzt von der Bereitschaft aller Beteiligten, auch Stellenverlagerungen vorzunehmen, wird die Umsetzung der hier vorgetragenen Vorschläge abhängen.

Nach Beobachtung des Verfassers haben die Mitglieder der ehrenamtlichen Aufsichtsgremien in den Kirchen aufgrund der Erfahrungen

und Kenntnisse im weltlichen Bereich (neues Paradigma der Jahresabschlussprüfung durch das KonTraG) eine geänderte Erwartung an die kirchliche Rechnungsprüfung.

Durch eine Reorganisation der Prüfungsinhalte und der Prüfungsdurchführung in dem hier beschriebenen Sinne würde dieser Erwartungshaltung entsprochen werden können.