



Das Magazin für Führungskräfte in Kirchen und kirchlichen Organisationen

www.kviid.de

KVI im DIALOG

2 | Mai 2023

Finanzen

Qualitätsmanagement in der Prüfung -
Wie kann Vertrauen in gute Prüfung
gerechtfertigt werden?

Facility- & Immobilienmanagement

Fusion der Ev. Stiftung Pflege Schönau
(ESPS) und der Ev. Pfarrgründestiftung
Baden (EPSB) - Interview mit
Ingo Strugalla

Management & Organisation

Zukunftsfähigkeit der kirchlichen Verwaltung -
Aspekte der Zusammenführung von
Verwaltungsleistungen

Informationstechnologien

Lässt sich der administrative Prozess der
Taufe digitalisieren? -
Wie lässt sich das Ergebnis auf die Prozess-
digitalisierung in Kirche, kirchlichen und
kirchennahen Organisationen übertragen?

Energie und Umwelt

PV-Anlagen auf denkmalgeschützten
Kirchen und Gebäuden? - Neue Rahmenbedingen,
Denkmalschutzbehörden und kirchliche Bauämter

Personalmanagement

Führung ist nicht gleich Führung -
Führungspersonen unter besonderer
Betrachtung kirchlicher und sozialwirt-
schaftlicher Arbeitsfelder



Vorschau

Das Beste aus zwei Welten -
KVI Kongress 2023

Qualitätsmanagement in der Prüfung

Wie kann Vertrauen in gute Prüfung gerechtfertigt werden?

Ein Beitrag von Gerd Eisenhuth

Mit der Berichterstattung zum Wirecard-Prozess rückt aktuell wieder vermehrt auch das Thema der (Abschluss-)Prüfung und ihrer Qualität in den öffentlichen Fokus¹. Beck, Bogner und Brand gaben bereits 2019 einen Überblick zu den Ansätzen der Qualitätssicherung in verschiedenen Bereichen der Prüfung und Qualitätssicherungssysteme in der kirchlichen Finanzkontrolle. Im Anschluss an diese Veröffentlichung erfolgt nun ein Überblick zu Grundlagen und zu aktuellen Entwicklungen.

Rahmenbedingungen von Prüfung

Prüfung rechtfertigt Vertrauen in die geprüfte Institution, insbesondere derjenigen, die Mittel zur Finanzierung der Institution bereitstellen. Im privatrechtlichen Umfeld können dies Investoren oder die Kapitalmärkte sein. Bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die nicht insolvenzfähig sind und keinen Eigentümer haben, geht es um die Akzeptanz der zur Leistung von Abgaben (Steuern, Gebühren und Beiträgen) Verpflichteten sowie um die Wahrung der Haushaltshoheit der zuständigen (Legislativ-)Gremien. Die Diskussionen rund um den Fall Wirecard zeigen: Eine Prüfungsinstanz muss, um das Vertrauen in ihre Prüfung zu rechtfertigen, neben einer angemessenen personellen und finanziellen Ausstattung möglichst unabhängig sein und ein wirksames Qualitätsmanagementsystem haben. Einflussfaktoren für die Unabhängigkeit wie auch für das Qualitätsmanagementsystem unterscheiden sich sowohl nach der Aufgabenstellung wie auch nach der privatrechtlichen (wettbewerbsorientiert)

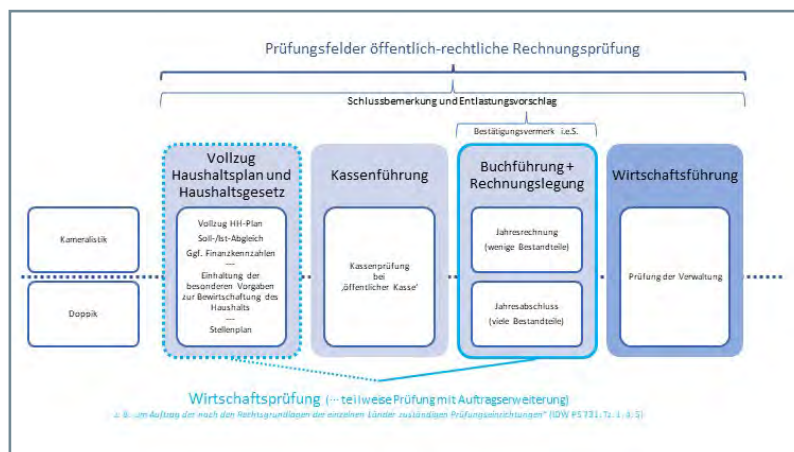


Abbildung 1: Öffentlich-rechtliche Finanzkontrolle und Wirtschaftsprüfung

bzw. öffentlich-rechtlichen (zuständigkeitsorientiert) Organisations- und Finanzierungsform.

Wirtschaftsprüfung hat die Aufgabe, die Rechnungslegung bzw. Finanzberichterstattung bei Unternehmen zu prüfen. Sie soll die Übereinstimmung der vom Unternehmen bereitgestellten Finanzinformationen mit den tatsächlichen Verhältnissen sicherstellen. Prüfungsmaßstab sind die jeweils geltenden Rechnungslegungsstandards und gegebenenfalls gesondert beauftragte Rahmenbedingungen. Die Wirtschaftlichkeit / Wirksamkeit / Zweckmäßigkeit von Unternehmensentscheidungen als solche wird regelmäßig, siehe z.B. § 317 Abs. 4a HGB, ausdrücklich nicht geprüft².

Öffentliche Finanzkontrolle soll Transparenz, den wirtschaftlichen Umgang mit erhobenen Abgaben [im kirchlichen Bereich vorwiegend Kirchensteuern] und die Umsetzung der von den zuständigen (Legislativ-)Gremien [im Bereich evangelischer Kirchen synodale Gremien] getroffenen Beschlüsse

durch die Exekutive sicherstellen.

Sie ist ungefilterte Informationsquelle für die haushaltsbeschließenden (Gesetzgebungs-)Organe, kann daneben aber auch Informationen für die aufsichtlichen Funktionen über andere öffentlich-rechtliche Körperschaften oder die Öffentlichkeit liefern. Prüfungsmaßstab sind die gesetzlichen / haushaltsrechtlichen Bestimmungen; sie enthalten auch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit, an dem sich alle Exekutiventscheidungen messen lassen müssen. Diese Bestimmungen des öffentlich-rechtlichen Sektors sind sehr breit gefächert. Trotz bestehender Harmonisierungsansätze (z. B. EPSAS/ IPSAS) ist selbst der Teilbereich der Rechnungslegung in weit geringerem Maße standardisiert als in der Privatwirtschaft. Das Erfordernis einer bundeseinheitlichen Regelung des Prüfungsverfahrens oder einer Zentralisierung von Zuständigkeiten wurde in der Rechtsprechung verneint³. Folglich ist eine besondere Spezialisierung und Zuordnung öffentlich-rechtlicher Prü-

Abb.: Eisenhuth, eigene Darstellung

fungseinrichtungen erforderlich. Für öffentlich-rechtliche kirchliche Körperschaften gilt: Prüfung leitet sich nicht aus dem „Kirche-Sein“ ab. Fachlich und organisatorisch liegt deshalb eine Orientierung an bestehenden Standards öffentlicher Finanzkontrolle auf der Hand.

Abbildung 1 stellt die Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Prüfungsfelder der öffentlich-rechtlichen Rechnungsprüfung und der Wirtschaftsprüfung dar. Auch wo sich die Prüfungsfelder überschneiden, sind Intensität und Betrachtungsweise der Prüfung unterschiedlich⁴.

Unabhängigkeit von Prüfungseinrichtungen

Im Bereich der Wirtschaftsprüfung existieren eine Reihe berufsrechtlicher Regelungen (siehe v. a. § 2 Berufssatzung WP/vBP), mit denen sichergestellt werden soll, dass persönliche oder wirtschaftliche Faktoren (wie z. B. ein Beratungs- oder Anschlussmandat) keine Auswirkungen auf die berufliche Entscheidungsfreiheit haben. Ein vom Prüfer angenommener Auftrag für eine gesetzliche Abschlussprüfung kann von der zu prüfenden Gesellschaft regelmäßig nicht gekündigt werden (§ 318 Abs. 6 und 7, Abs. 1 S. 5 HGB). Den Abschlussprüfer und eventuelle Ergänzungen des Prüfungsauftrages legen die Gesellschafter und nicht die Vertreter der geprüften Gesellschaft fest (§ 318 Abs. 1 HGB).

Im Bereich der öffentlich-rechtlichen Prüfung existieren eine Vielzahl von Organisationsformen mit unterschiedlichen Graden der Unabhängigkeit: von der verwaltungsinternen bzw. aufsichtlichen Prüfung als Teil einer Abteilung über Stabsstellen in größeren Einheiten (wie z. B. Innenrevisionen), Einrichtungen der örtlichen unabhängigen Prüfung wie Revisionsämtern bis hin zu überörtlichen rechnungshofähnlichen

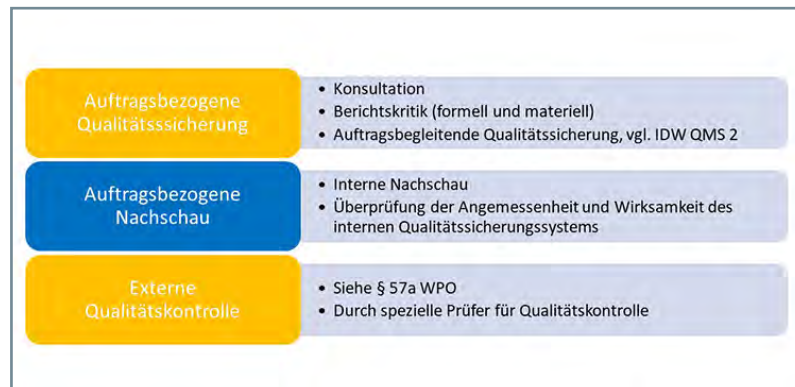


Abbildung 2: Qualitätssicherung im Bereich der Wirtschaftsprüfung (vereinfachte Darstellung)

Prüfungseinrichtungen bzw. Rechnungshöfen.

Hier bedeutet Unabhängigkeit, autonom über die Auswahl des Prüfungsgegenstands sowie die Art, die Form, den Umfang, den Zeitpunkt und die Dauer einer Prüfung zu bestimmen und das Vorgehen/den Ressourceneinsatz an im Laufe der Prüfung festgestellte neue Aspekte anpassen zu können⁵. Eine Sonderstellung als unabhängiges Organ der (externen) Finanzkontrolle setzt voraus, dass besondere Regelungen zur sachlichen und persönlichen Unabhängigkeit der Prüfenden bestehen, die sicherstellen, dass sie frei von Weisungen und Einflussnahmen seitens der Exekutive, des parlamentarischen Vertretungsorgans und auch der Öffentlichkeit ihrer Kontrollfunktion nachgehen können⁶.

Ansätze zu Qualitätsmanagementsystemen

Eingangs benannte unterschiedliche Rahmenbedingungen haben auch unterschiedliche Ansätze bei den Qualitätsmanagementsystemen zur Folge. Die folgende Darstellung beschränkt sich auf Einrichtungen der externen Prüfung⁷. Wirtschaftsprüfung prüft im definierten Budgetrahmen so viel und intensiv, wie sie im Rahmen der rechtlichen Vorgaben und Standards muss. Denn ohne wirtschaft-

lichen Erfolg (Erlöse > Aufwand) kann eine privatwirtschaftliche Prüfungseinrichtung nicht bestehen.

Rechnungsprüfung zielt auf eine wirksame Finanzkontrolle. Daher prüft sie im definierten Budgetrahmen so viel und intensiv, wie ihr im Rahmen der rechtlichen Vorgaben und Standards wirtschaftlich vertretbar möglich ist. Der unterschiedliche Prüfungsauftrag führt zu einem unterschiedlichen Vorgehen im Qualitätsmanagement.

Die Wirtschaftsprüfung setzt im Rahmen umfangreicher beruflicher Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer Deutschlands e.V. (IdW) auf ein einheitliches und mehrstufiges System der verpflichtenden Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle, dessen Anfänge etwa 30 Jahre zurückreichen und welches seither laufend weiterentwickelt und an internationale Standards angepasst worden ist. Dieses reicht von der auftragsbezogenen Qualitätssicherung als Teil eines internen Qualitätssicherungssystems bis zu einer externen Qualitätskontrolle⁸ und überträgt den risikobasierten Ansatz auch auf das Qualitätsmanagement.

Im Bereich der öffentlich-rechtlichen Rechnungsprüfung existieren verschiedene Ansätze, die teils auch

durch deutliche Größenunterschiede der Prüfungseinrichtungen bedingt sind. Ihnen gemeinsam ist die regelmäßig freiwillige Anwendung.

Auf Ebene der obersten Rechnungskontrolleinrichtungen (Rechnungshöfe) werden im Rahmen der internationalen Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden⁹ entsprechende internationale Standards (früher ISSAI, heute IFPP) erarbeitet, darunter auch solche zum Qualitätsmanagement.

Im Bereich der evangelischen Kirchen haben die Prüfungseinrichtungen im Jahr 2002 mit der kirpag (Arbeitsgemeinschaft der Leitungen der kirchlichen Rechnungsprüfungseinrichtungen in der evangelischen Kirche in Deutschland) ein Netzwerk gebildet, welches mit dem „Handbuch zur Qualitätssicherung“ im Jahr 2010 die Grundlage für ein Qualitätsmanagementsystem entwickelt und dieses in der Folge mit ergänzenden Arbeitshilfen weiter ausgebaut hat. Mittlerweile liegt es in seiner Version 4.0 vom März 2022 vor. Das mehrstufige System setzt mit der Schaffung eines Qualitätsbewusstseins über das kirpag-Qualitätshandbuch an, stellt Arbeitshilfen für ein standardisiertes Vorgehen bei bestimmten Prüfungsaufgaben zur Verfügung und ermöglicht anhand eines Prüfkatalogs in verschiedenen Feldern eine regelmäßige Reifebeurteilung des Qualitätsmanagementsystems. Diese erfolgt zunächst im Wege eines internen Audits, auf einer weiteren Stufe wird – wie von einer Reihe landeskirchlicher Prüfungseinrichtungen zwischenzeitlich praktiziert – das interne Audit einer externen Review unterzogen und in der weiteren Ausbaustufe finden externe Reviews in Form einer Peer-Review statt.

Da das Feld der kommunalen Rechnungsprüfung durch starke Größenunterschiede bei den Prüfungsein-

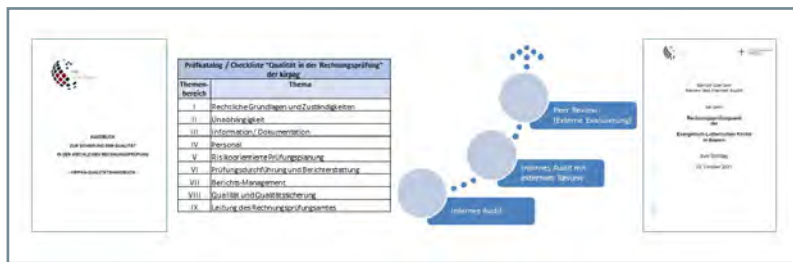


Abbildung 3: Qualitätsmanagementsystem der kirpag

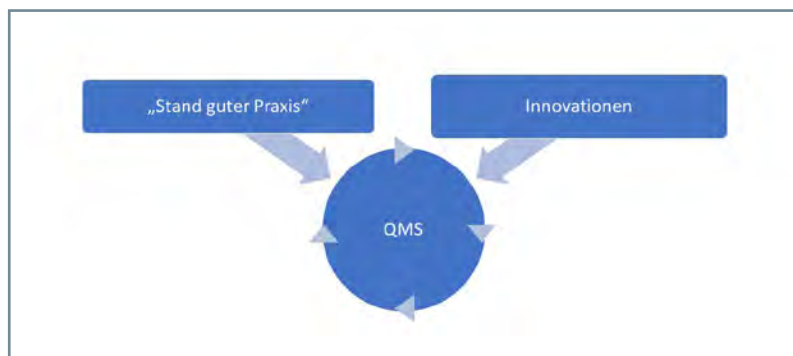


Abbildung 4: Qualitätsmanagement und Innovation

richtungen gekennzeichnet ist, hat das Institut der Rechnungsprüfer Deutschlands e. V. (IDR) im Februar 2023 gemeinsame Qualitätsstandards für die öffentlich-rechtliche Rechnungsprüfung herausgegeben, welche den Mitgliedern des IDR zur Verfügung gestellt wurden - voraussichtlich Mitte des Jahres 2023 werden sie allgemein veröffentlicht. Das „IDR Handbuch für ein Qualitätsmanagement in der öffentlich-rechtlichen Rechnungsprüfung“ beschreibt unabhängig von der jeweiligen Größe und Organisationsform der Prüfungseinrichtung eine gemeinsame Qualitätsbasis. Enthalten sind fünf Fragenkataloge zu fünf Qualitätsbereichen. Besonderheit ist, dass einer dieser Qualitätsbereiche sich dem Feld der Beratung widmet. Dieses gehört seit langem zum Aufgabenportfolio der Prüfungseinrichtungen, gewinnt in jüngerer Zeit aber zunehmend an Bedeutung. Eine Referenzierung zu bestehenden Fragenkatalogen anderer Standards / Quellenangabe, darunter auch zum System

der kirpag, soll die parallele Anwendung mit anderen Standards bzw. den Umstieg erleichtern und dabei urheberrechtliche Klarheit gewährleisten. Auch hier wird der Reifegrad des Qualitätsmanagements zunächst im Wege interner Audits gemessen. Dies wird durch ein Fragenkatalog-Tool unterstützt, welches den Umfang der Fragen nach der Größe der Prüfungseinrichtung skaliert und so auch einen (Qualitäts-)Mindeststandard für die öffentlich-rechtliche Rechnungsprüfung beschreibt. Das Ergebnis wird für die fünf Qualitätsbereiche einfach visualisiert dargestellt.

Ungeachtet der verschiedenen Ansätze ist wesentlich, dass in der Prüfung wirksames Qualitätsmanagement praktiziert wird. Qualitätsmanagementsysteme sind letztlich nur dann wirksam, wenn sie nicht allein mit dem Ziel einer Erfüllung formaler Anforderungen, sondern dem erklärten Ziel einer laufenden Qualitätsverbesserung praktiziert werden.

Abb.: Eisenhuth, eigene Darstellung

Abb.: Eisenhuth, eigene Darstellung

Abb.: Eisenhuth

Dafür benötigt der zugrundeliegende PDCA-Zyklus¹⁰ stets ergänzend eine Innovationskomponente. Diese muss auch die Qualitätsmanagementsysteme als solche einbeziehen und führt zu einer laufenden Anpassung an aktuelle Entwicklungen und Herausforderungen.

Herausforderungen und Entwicklungschancen für die Prüfung

Prüfung und ihr Qualitätsmanagementsystem müssen sich immer schneller an veränderte Rahmenbedingungen und Aufgabenstellungen anpassen. Ein Beispiel sind die Nachhaltigkeitsthemen (ESG-Kriterien) und Nachhaltigkeitsrisiken, die für Rechnungslegung und Wirtschaftsführung und auch deren Prüfung zunehmend an Bedeutung gewinnen. Einsparungsnotwendigkeiten und Regulierungstendenzen aber auch politische Ziele (möglichst ‚günstige‘ bzw. wenig Prüfung und möglichst gutes Prüfungsurteil) führen bei Wirtschaftsprüfung wie auch öffentlicher Finanzkontrolle in einer Art Wellenbewegung zum Ruf nach Neuorganisation bei der Prüfung – bis ein neues Ereignis zu Rufen nach einer intensiveren und qualitativollen Prüfung führt.

Die zunehmende Digitalisierung ist dabei Herausforderung und Chance zugleich. Abhängig vom Einsatz und Umsetzungsstand bei den geprüften Stellen vergrößert sie den Prüfungsstoff teils exponentiell: es entstehen viel größere Datenmengen und auch die eingesetzte Software muss geprüft werden (Stichworte: Customizing, Revisionssicherheit, Berechtigungskonzept). Digitalisierung ist jedoch auch zentraler Bestandteil des Qualitätsmanagements in der Prüfung. Unabdingbar sind die Standardisierung und Unterstützung / Dokumentation von Prüfungsprozessen. Aber auch die Möglichkeiten der digitalen Prüfung (Vollprüfung

statt Stichprobenprüfung), digitaler Berichte (einschließlich elektronischer Signatur), des Einsatzes von Business-Process-Mining oder sog. Künstlicher Intelligenz bieten Werkzeuge zur Effizienzsteigerung und haben zur Sicherung der Effektivität der Prüfung mit ihrem Einsatz auch Einfluss auf das Qualitätsmanagement.

Fazit

Der Fall Wirecard zeigt, dass es im öffentlichen Interesse ist, Prüfung von der Einflussnahme durch die Geprüften und der Jagd nach der vermeintlich ‚günstigsten‘ Prüfung frei zu halten und welchen Wert qualitätvolle Prüfung tatsächlich hat.

Die Qualität muss durch ein wirksames Qualitätsmanagementsystem sichergestellt werden. Dafür gibt es im Bereich der Wirtschaftsprüfung und der öffentlichen Finanzkontrolle verschiedene

Ansätze, die laufend an aktuelle Anforderungen angepasst werden. Die Nutzung der Möglichkeiten der Digitalisierung ist hierbei unabdingbar.



Gerd Eisenhuth ist Volljurist mit ergänzender wirtschaftswissenschaftlicher Qualifikation. Seit 2008 leitet er das Rechnungsprüfungsamt der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern. Er ist Sprecher der Arbeitsgruppe Qualität der kirpags sowie des IDR Bundesarbeitskreises Qualitätsmanagement.

Literaturhinweise

- ¹ Statt vieler: <https://app.handelsblatt.com/unternehmen/dienstleister/wirtschaftspruefer-wirecard-skandal-fruehere-ey-pruefer-geben-lizenzen-ab-und-entziehen-sich-auf-sichtsverfahren/28942592.html>, Abruf vom 21.02.2023
- ² Siehe auch IDW PS 450 n. F. (10.2021), Tz. 88 (Zweckmäßigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen); IDW PS 730 Tz. 11 (Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung); IDW PS 731, Tz. 18 (Beurteilung der Wirtschaftlichkeit einzelner Maßnahmen).
- ³ BVerwG, Urteil vom 11.04.1995 - 1 C 34/92; NVwZ 1995, 889 ff. 893. Bei einem Ausgleich von Bundesinteressen mit der Haushaltsautonomie der Länder kann nicht einseitig die Effektivität der Bundesrechnungshoftätigkeit Maßstab sein, siehe BVerfG 2 BvF 1/09, Rz. 144ff.
- ⁴ IDW PH 9.720.2 (05.2022), Tz. 25.
- ⁵ BVerwG Urteil vom 12.05.2021 - 6 C 12.19, Rz. 58
- ⁶ Zur unterschiedlichen Rechtsstellung von Prüfungseinrichtungen siehe OVG Münster, Urteil vom 17.05.2006 - 8 A 1642/05, Rz. 43ff.
- ⁷ Für die Qualitätsbeurteilung von Innenrevisionen siehe DIIR Revisionsstandard Nr. 3, https://www.diir.de/fileadmin/fachwissen/standards/downloads/DIIR_Revisionsstandard_Nr_3.pdf (Abruf vom 21.02.2023).
- ⁸ Detailliertere Erläuterungen finden sich auf den Seiten der Wirtschaftsprüferkammer, siehe <https://www.wpk.de/wpk/qualitaetskontrolle/> (Abruf 21.02.2023) sowie des IdW zu IdW QMS 1 und 2 (<https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-qms-1-und-2-neue-qualitaetsmanagementstandards-fuer-wp-praxen.html>).
- ⁹ INTOSAI; <https://intosai.org/de/>
- ¹⁰ Im PDCA-Zyklus (Plan-Do-Check-Act; deutsch PTCA: planen-tun-checken-agieren), auch bekannt als Shewhart- oder Deming-Kreis, bewirkt das wiederholte Durchlaufen der vier Basiszyklen einen laufenden Verbesserungsprozess (Deming, Out of the Crisis, 1986, S. 23 f.).