



Das Magazin für Führungskräfte in Kirchen und kirchlichen Organisationen

www.kviid.de

KVI im DIALOG

1 | Februar 2026

Finanzen

Kirchliche Rechnungsprüfung - zukunftsorientiert - Der Grundsatz der vollumfänglichen Zuständigkeit, Teil 2

Management & Organisation

Resilienz und Wirkung durch strategische Ausrichtung, betriebswirtschaftliche Steuerung und organisatorische Optimierung sichern

Recht & Steuern

Neues Jahressteuergesetz - Gesetzesbeschlüsse liegen vor

KVI Kongress 2026 Ausblick

„Verwaltung der Zukunft: organisiert, digital, menschlich“ lautet das Motto des KVI Kongresses 2026

Energie & Umwelt

Das Jahr 2025 verzeichnete die bisher meisten E-PKW Neuzulassungen - Marktentwicklung, Top Five laut KBA Neuzulassungen 2025

Personalmanagement

Mediation im kirchlichen Umfeld - Wenn Konflikte belasten - und Gespräche wieder möglich werden



Management & Organisation

Qualitätsmanagement-Modelle in Non-Profit-Organisationen (NPO)

Serie

KIRCHLICHE

Kirchliche Rechnungsprüfung - zukunftsorientiert

Der Grundsatz der vollumfänglichen Zuständigkeit

Teil 5.

Ein Beitrag von Sebastian H. Geisler

Am 12. und 13.05.2023 hat ein EKD-weites Kolloquium der Kirpag (Arbeitsgemeinschaft der Leitungen der kirchlichen Rechnungsprüfungseinrichtungen in der EKD) die als „Frankfurter Impulspapier“ bekannten Grundsätze zur öffentlichen kirchlichen Finanzkontrolle auf den Weg gebracht.¹

Die Kirpag hat am 21.06.2023 diese Grundsätze als leitende Grundsätze für ihre professionelle Arbeit beschlossen.

Das Frankfurter Impulspapier entfaltet zwar keine unmittelbare Rechtswirkung, besitzt jedoch als kirchenübergreifend abgestimmter professionsethischer Referenzrahmen erhebliche Leit- und Orientierungsfunktion.

Zur bisherigen Darstellung sei dafür auf die Teile 1 bis 4 dieses Fortsetzungsartikels in der KVI im DIALOG verwiesen.²

Nachfolgend soll der Grundsatz 4 zur vollumfänglichen Zuständigkeit im Einzelnen beleuchtet werden.

Vollumfängliche Zuständigkeit (horizontale und vertikale Einheit)

Der Grundsatz der vollumfänglichen Zuständigkeit lautet: „Den Prüfungseinrichtungen obliegt die Prüfung der gesamten Haushalts-, Kassen- und Wirtschaftsführung und der Vermögensverwaltung aller ihrem regionalen Zuständigkeitsbereich zugeordneten kirchlichen Körperschaften sowie der von ihnen gegründeten Einrichtungen und Zweckverbände nach



Oberkirchenrat Sebastian H. Geisler ist Leiter des Rechnungsprüfungsamtes der Ev.-luth. Landeskirche Hannovers. Als Volljurist und Wirtschaftswissenschaftler (MBA) widmet er sich der Weiterentwicklung der öffentlichen Finanzkontrolle in Kirche und Staat. Er ist zertifizierter Rechnungsprüfer (Steinbeis-University, AOEV), zertifizierter Prüfer für Qualitätsmanagement in der kommunalen Rechnungsprüfung (KGSt) und zertifizierte Führungskraft der öffentlichen Finanzkontrolle (IDR). Geisler ist u.a. Moderator der Bundesprüfertage, des KVI-Zukunftsforums „Vernetzung der Rechnungsprüfung“ und Dozent zu zahlreichen Themen moderner Finanzkontrolle.

den Grundsätzen der Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit (horizontale und vertikale Einheit der kirchlichen Finanzkontrolle).

Es gibt keine prüfungsfreien Räume. Dies bedarf eines ausreichend breit gefassten Mandats, der vollen Ermessensfreiheit bei der Erfüllung des Auftrags und der Möglichkeit, Prozesse über alle beteiligten Ebenen zu prüfen. Die Einrichtungen der Finanzkontrolle sind Abschluss- und Bilanzprüfer nach kirchlichem Recht.“³

Er umfasst genau genommen sechs zentrale Aspekte:

Erstens geht es um die Gesamtheit des Prüfungsuniversums – also die gesamte Haushalts-, Kassen- und Wirtschaftsführung und die Vermögensverwaltung. Zweitens bestimmt er die Erfassung aller Körperschaften durch ein einheitliches Prüfungshandeln – ausdrücklich wird dabei die horizontale und die vertikale Einheit bestimmt. Dies zusammenfassend drückt der dritte Aspekt noch einmal ausdrück-

lich das Verbot prüfungsfreier Räume aus.

Damit diese formalen Aspekte auch inhaltlich durch die Prüfungseinrichtungen gefüllt werden können, wird als vierter Punkt das für die Prüfungseinrichtungen entsprechend breit gefasste Mandat und fünftens die Ermessensfreiheit im prüferischen Vorgehen betont. Sechstens und nicht zuletzt haben sich die evangelischen Landeskirchen und die EKD dazu entschieden, dass sie ihre eigenen Prüfungseinrichtungen als gesetzliche Abschluss- und Bilanzprüfer einsetzen.

Prüfung der gesamten Haushalts-, Kassen- und Wirtschaftsführung

Die Bestimmung des Prüfungsumfanges auf die Prüfung der gesamten Haushalts-, Kassen- und Wirtschaftsführung und der Vermögensverwaltung ist innerhalb der öffentlichen Hand ein anerkanntes Mittel, um die Möglichkeit auszuschließen, dass sich verantwortlich Handelnde hinsichtlich einzelner Maßnahmen einer externen Prüfung entziehen könnten.

Es soll keine Nebenkassen oder andersartig gelagerte Konstruktionen geben, durch die die Prüfverantwortung auf unterschiedliche Prüfungseinrichtungen aufgeteilt oder gar gegeneinander ausgespielt werden könnte.

Durch eine entsprechende Generalklausel wird zudem sichergestellt, dass der für öffentliches und kirchliches Vermögen anerkannte Grundsatz („keine prüfungsfreien Räume“) Geltung erhält.⁴

Letztlich wirkt sich jedes Handeln der öffentlichen Hand bzw. der kirchlichen Einrichtungen auch auf das Haushaltswesen aus. Sei es, dass konkret Ausgaben getätigt oder Einnahmen bewirkt werden, die Zweckbestimmung der einge-

setzten Mittel erreicht bzw. nicht erreicht wird oder dass ein Handeln mögliche Regressansprüche bzw. Vermögensansprüche begründet oder gefährdet.

So kann die Prüfungseinrichtung aus dieser Generalklausel die erforderlichen umfassenden Prüfungsrechte ableiten.⁵ Natürlich soll nicht verschwiegen werden, dass die im Prüfungsgeschäft fast standardmäßig zu hörende Frage nach den entsprechenden Prüfrechten seitens der geprüften Einrichtungen auch bei den Prüfenden eine Sehnsucht nach einem enumerativen Prüfungskatalog aufkommen lässt. Vielfach wird darauf verwiesen, dass gerade durch einen solch ausdrücklichen Prüfkatalog Auseinandersetzungen über Prüfrechte vermieden werden können.

Am Ende wird aber nichts an der als erstem Aspekt benannten Generalklausel vorbeiführen, denn nur so kann ausgeschlossen werden, dass durch neue Entwicklungen oder die Verschiebung von Werten bzw. Bedeutungszumessungen entstehende Prüfungsaufgaben übersehen oder gar nicht erfasst werden.

Es mag eine entsprechende Generalklausel durch Regelbeispiele (z.B. „insbesondere“) ergänzt werden. Entscheidend kommt es aber für die Funktionsfähigkeit einer transparent handelnden und ordnungsgemäß geprüften Kirche darauf an, dass alle Beteiligten von dem Verständnis geprägt sind, dass alle Bereiche einer öffentlichen Finanzkontrolle unterliegen und sich diese nicht nur auf rein formale – zum Beispiel abrechnungstechnische – Sachverhalte beschränkt.

Die horizontale und vertikale Einheit der Rechnungsprüfung

Der Grundsatz stellt die Funktionsfähigkeit der unabhängigen

kirchlichen Finanzkontrolle durch öffentliche Prüfungseinrichtungen sicher. Nur eine Finanzkontrolle, die wirklich alle kirchlichen Körperschaften, Einrichtungen und Verbände innerhalb ihres Zuständigkeitsbereichs umfasst, kann Transparenz und Rechtstreue glaubwürdig gewährleisten.

Prüfungsfreie Räume – etwa durch Ausklammerung bestimmter Einrichtungen, Sondervermögen oder ausgegliederter Gesellschaften – würden nicht nur Schlupflöcher schaffen, sondern das Vertrauen in die Rechenschaftsfähigkeit der kirchlichen Arbeit insgesamt untergraben.

Das schmerzliche Sprichwort „Die Geistlichkeit segnet sich zuerst!“ ist ein beredtes Beispiel dafür, dass es in den zurückliegenden Jahrhunderten auch immer wieder Phasen gab, in denen genau diese Glaubwürdigkeit der Kirche mangels einer in Unabhängigkeit von Person und Einrichtung handelnden Kontrolle in Abrede gestellt wurde.

Mit anderen Worten: eine Finanzkontrolle, die nur Teile der kirchlichen Wirklichkeit prüft, schafft Misstrauen. Eine vollumfängliche Zuständigkeit gewährleistet, dass kirchliche Körperschaften, Gremien und Mitglieder auf eine vollständige und nicht selektive Kontrolle vertrauen können. Es stärkt die Glaubwürdigkeit kirchlichen Handelns nach innen wie nach außen.

Zugleich postuliert dieser Aspekt den Grundsatz einer regionalen Zuständigkeit. Es ist Grundsatz einer gesetzlichen Prüfung, dass sich diese nicht in den Wettbewerb mit anderen Prüfungseinrichtungen begibt, sondern vielmehr Augenmerk allein auf eine sachgerechte Prüfung legt. Zwar mag das Wett-

bewerbsprinzip ein probates Mittel sein, Weiterentwicklung, Effektivität und Effizienz von Prüfungshandlungen zu befördern.

Im Zusammenhang mit den der Allgemeinheit gewidmeten Mitteln der öffentlichen bzw. der kirchlichen Hand begegnet es aber einem erheblichen Interessenkonflikt. So würde z.B. das Abkürzen oder Auslassen von Prüfungshandlungen den jeweils „konkurrierenden“ Prüfungseinrichtungen Wettbewerbsvorteile verschaffen, die zugleich auch im Interesse der der Prüfung unterliegenden Einheiten liegen.

Die Allgemeinheit bzw. die (Kirchen-)Steuerzahler bleiben dabei mit ihrem Interesse an einer vollumfänglichen Prüfung zur Sicherstellung einer wirtschaftlichen und interessegerechten Mittelverwendung auf der Strecke. Vor diesem Hintergrund ist das vom Wettbewerbsprinzip beherrschte private Wirtschaftsprüfungswesen lediglich bei privaten Vermögensmassen ein geeignetes Medium. Hier entscheiden unmittelbar bzw. in überschaubaren Vertretungsverhältnissen die Vermögensinhabenden über Art und Umfang der Prüfung.

Dies macht zugleich die Schwierigkeit bei der Ausgliederung von öffentlich gewidmeten Vermögensmassen in privatrechtliche Formen deutlich. Eine solche Ausgliederung verlangt grundsätzlich die Aufrechterhaltung einer öffentlich-rechtlichen Prüfung auch der juristischen Person des Privatrechts bzw. zumindest eine ausgeprägte Beteiligungs- und Betätigungsprüfung. Gerade bei der Ausgliederung in privatrechtliche Körperschaften, wie dem eingetragenen Verein oder der Stiftung, öffnen sich hier vielfach unbeachtete Kontrolldefizite.



Abb.: Colourbox

Vertrauen schafft nur eine vollumfängliche Finanzkontrolle.

Im staatlichen bzw. kirchlichen Kontext sind die Vermögen jedoch der Allgemeinheit gewidmet. Diese muss sich darauf verlassen können, dass die Prüfungseinrichtung unabhängig handelt und ihre Prüfungstiefe und den Prüfungsumfang nicht sachfremd von der Übernahme oder dem Verlust eines Prüfungsmandates abhängig macht.

Hier sei kritisch darauf hingewiesen, dass es auch im kirchlichen Bereich in der Vergangenheit wiederholt üblich war, Prüfungseinrichtungen in Konkurrenz zueinander zu bringen und dass die wesentlichen inhaltlichen Entscheidungen dann von Personen maßgeblich vorbereitet wurden, die der Prüfung selbst unterlagen bzw. die als Aufsichtsführende von den Prüfungsfeststellungen abhängig waren.

Weiterentwicklung, Effektivität und Effizienz von Prüfungshandlungen

werden daher im Bereich der gesetzlichen Prüfung durch ein definiertes System der umfassenden Berichterstattung (vgl. Grundsatz 6 des Frankfurter Impulspapiers) und durch berufsständische Qualitätsvorgaben mit Self Audits und Peer Reviews (vgl. Grundsatz 9 des Frankfurter Impulspapiers) sichergestellt.⁶

Die Erfassung aller Körperschaften eines Prüfungsbezirks durch eine Prüfungseinrichtung und damit durch ein einheitliches Prüfungshandeln dient in besonderem Maße einem kostengünstigen und effektiven Prüfungsvorgehen. Das betrifft zum einen alle geprüften Einrichtungen einer Ordnungsebene (z.B. Kirchengemeinden, Kirchenkreise).

Hier sprechen wir von der horizontalen Einheit des Prüfungshandelns. Alle Einrichtungen werden durch eine Prüfungseinrichtung geprüft. So können Skaleneffekte

erzielt, Best Practice-Beispiele weitergegeben und Vergleichsprüfungen angestellt werden. Gerade innerhalb der evangelischen Landeskirchen sind hier in der Vergangenheit seitens der Prüfungseinrichtungen die größten Einsparpotenziale in prüfungsorganisatorischer als auch ergebnisorientierter Sicht erzielt worden.

Nur unter Verweis auf diese zu generierenden Skaleneffekte lässt sich ansatzweise die erheblich geringere personelle Ausstattung kirchlicher Prüfungseinrichtungen im Vergleich zur personellen Ausstattung staatlicher Prüfungseinrichtungen rechtfertigen.⁷

Eine solche im Raum der Kirchen besondere – und im Vergleich zum staatlichen Prüfungssystem auch kostengünstigere – Prüfungsstruktur ist nur deshalb möglich, weil es anders als im staatlichen Recht im kirchlichen Bereich keine vergleichbare Regelung zur kommunalen Selbstverwaltungsgarantie gibt.

Das lässt unter anderem unabhängig von der grundsätzlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Körperschaften zur Einrichtung einer eigenen Prüfungseinrichtung die Einrichtung einer landeskirchenweiten Prüfungsbehörde mit Anschluss- und Benutzungszwang möglich werden. Prüfungsorganisatorisch führt dies zu erheblichen Einsparpotenzialen durch die einheitliche Konzeptionierung von in allen geprüften Einrichtungen gleich gestalteten Prüfungshandlungen.

Zugleich können örtliche mit überörtlichen Prüfungshandlungen verbunden werden und Erkenntnisse für die Selbststeuerung der kirchlichen Körperschaften gleichzeitig mit Hinweisen für aufsichtliches Handeln gewonnen werden. Dies bedeutet nicht nur prüfungsorga-

nisatorische Einsparpotenziale, sondern auch einen erheblichen Gewinn hinsichtlich einer ergebnisorientierten Prüfung.

Geprüfte Einrichtung und aufsichtliche Körperschaft verfügen über die gleichen Erkenntnisse und können sich zügiger über die angemessene Umsetzung abstimmen. Darüber hinaus ist die Verwendung von Erkenntnissen aus geprüften Einrichtungen der vergleichbaren Ebene ein weiterer ergebnisorientierter Gewinn.

Eine Grenze der horizontalen Einheit findet sich dort, wo die Unterschiede zwischen den Einrichtungen der vergleichbaren Ebene zu groß werden oder organisatorisch die erforderliche Nähe zu den geprüften Einrichtungen nicht mehr hinreichend sichergestellt werden kann.

Denklogisch führt dies dazu, dass sich bei einer weitgehenden Identität der Organisation aller Landeskirchen bis hin in die Ortsgemeinde gar eine einheitliche Prüfungseinrichtung für alle Landeskirchen und die EKD vorstellen lässt – natürlich unter der Maßgabe, dass die gebotene räumliche Nähe (z.B. durch Regionalprüfungseinrichtungen) sichergestellt wäre.

Andererseits begegnet die aktuelle Zusammenführung von einzelnen Landeskirchen, die hinsichtlich ihrer Struktur, Organisation, Haushaltsrecht und eingesetzter EDV-Anwendungen große Unterschiede aufweisen, in eine Prüfungseinrichtung beim Oberrechnungsamt der EKD eher großen Zweifeln. Hier scheint gelegentlich das Pferd sprichwörtlich von hinten aufgezäumt zu werden.

Selbst nach Jahrzehnten mit einer gemeinsamen Prüfungseinrichtung haben es die beteiligten Landeskirchen nicht vermocht, die

deutlich größeren Einsparpotenziale durch eine größere Vereinheitlichung des Haushaltsrechtes, des Verwaltungshandelns und der eingesetzten EDV-Anwendungen zu heben.

So konnte der gewünschte Nachweis nicht erbracht werden, wie signifikante Skaleneffekte oder prüferische Zusatzkenntnisse durch die prüferische Zusammenfassung der Landeskirchen gewonnen wurden. In der Vergangenheit haben sich Einsparpotenziale lediglich mit einem Rückgang der im Vergleich mit staatlichen Einrichtungen bereits nicht großen Prüfungsintensität erzielen lassen.

Grundsatz vier betont neben der horizontalen Einheit zudem noch die vertikale Einheit der Rechnungsprüfung – also die Zuständigkeit für alle Ebenen innerhalb der kirchlichen Struktur, von der Kirchengemeinde bis zur Landeskirche selbst.

Dies findet im vierten Grundsatz gleich zwei Mal Erwähnung, wenn am Ende ausdrücklich die Prüfung von Prozessen über alle Ebenen hinweg postuliert wird. Diese vertikale Einheit ist ebenfalls ein Ausfluss aus den deutlich geringeren statischen Abgrenzungen der Landeskirchen-, Kirchenkreis- und Ortsebene innerhalb der Kirche im Vergleich zur staatlichen Ordnung. Es steht keine Selbstverwaltungsgarantie kirchlicher Ortsgemeinden einer vertikalen Einheit entgegen.

Nicht nur Prozesse, die sich regelmäßig über alle Ebenen einer Kirche erstrecken, können gleichzeitig geprüft werden. Auch können Auswirkungen und möglicherweise alternatives unterstützendes Handeln anderer Ebenen im Rahmen einer Prüfung mitbeachtet werden und so zu deutlich effektiveren Prüfungsfolgen führen.

Mehr noch gebietet die größere Verschränkung der Ebenen kirchlichen Handelns ein einheitliches vertikales Prüfen. Vielfach werden durch auf landeskirchlicher Ebene für Kirchenkreis und Ortsgemeinde vorgegebene Prozesse Handlungsweisen bestimmt, deren Folgen zwar von einer örtlichen Prüfung aufgenommen, aber nur durch ein prüferisches Handeln auf landeskirchlicher Ebene wirklich ins Handlungs- und Veränderungsbeusstsein gebracht werden können.

Gerade die im vergangenen Jahrzehnt vorgegebenen Strukturprozesse bis hin zur Einführung eines neuen Rechnungswesens haben das noch einmal verdeutlicht. Hier haben landeskirchliche Vorgaben massiv orts- und kreiskirchliches Handeln bestimmt. Die fehlende Selbstverwaltungsgarantie bewirkt andererseits auch eine Risikoerhöhung für die Gesamtorganisation – weil selbstbestimmte Übernahmeakte entfallen. Darauf hat Rechnungsprüfung durch verschränkte vertikale Prüfungshandlungen zu reagieren.

Veränderungsbedarfe, die auf orts- und kreiskirchlicher Ebene festgestellt wurden, konnten in der Vergangenheit wiederholt unter Verweis auf landeskirchliches Handeln (noch deutlicher: Verweis auf landeskirchliches Versäumen) nicht angegangen werden.

Auch hier gilt: eine Prüfung, die diese vertikale Verschränkung nicht berücksichtigt, ist nur eingeschränkt geeignet, auf Veränderungsbedarfe hinzuweisen. Und mehr noch, sie ist mit Blick auf die Systemrisiken, die sich aus einer großen Verschränkung ergeben, nicht risikoangemessen. Im Zusammenhang mit dem für einzelne Landeskirchen bereits bestehenden System einer getrennten Prüfungsverantwortung zwischen Oberrechnungsamt für die landes-



Abb.: Colourbox

Eine größere Vereinheitlichung des Haushaltsrechtes, des Verwaltungshandelns und der eingesetzten EDV-Anwendungen beinhaltet die Chance großer Einsparpotentiale.

kirchliche Ebene und landeskirchlichem Prüfungsamt für die kreis-/ortskirchliche Ebene bedeutet das, deutlich mehr Ressourcen in eine abgestimmte Prüfungsplanung und Prüfungskonzeption zu stecken und sich in regelmäßigen Gesprächen über die aktuellen Prüfungsergebnisse zu informieren.

In Teilen geschieht das bereits – es entspricht bei Weitem aber nicht dem Bedarf für ein wirklich vertikal einheitliches Prüfungsvorgehen. Ob angesichts der nach wie vor nicht erfolgten Harmonisierung kirchlichen Verwaltungshandelns über die Landeskirchengrenzen hinweg die Zusammenfassung der landeskirchlichen Prüfung auf der Ebene des Oberrechnungsamtes prüfungsökonomisch ist, erscheint vor diesem Hintergrund zumindest diskussionswürdig.

Hier ist vielmehr ein Fokus auf ein wirkliches Vereinheitlichen

von Rechts- und Verwaltungsstrukturen zu legen und eher ein Zusammengehen einzelner landeskirchlicher Prüfungsämter, ggf. unter Einbeziehung der EKD, in den Blick zu nehmen.

Keine prüfungsfreien Räume – ein breites Mandat

Wenn als dritter Aspekt noch einmal das Vermeiden prüfungsfreier Räume betont wird, so ist dies zunächst erst einmal als eine Bestätigung zu verstehen, dass die Erfassung aller Körperschaften in horizontaler und vertikaler Einheit geboten scheint. Es geht aber mehr noch darum, mit diesem Grundsatz das Grundverständnis der Kirche als einer transparenten und einer großen Gemeinschaft verpflichteten Organisation klar herauszustellen.

Sobald sich auch durch zukünftige Umstrukturierungen, insbesondere Verantwortungsverschiebungen

etc. Konstellationen ergeben, in denen kein Einblick mehr von unabhängiger Stelle erfolgt, ist darauf mit einer entsprechenden Anpassung des Prüfungshandelns zu reagieren. Außerdem sollte dieses Postulat als klares Bekenntnis aller verantwortlich Handelnden in der Kirche herausstellen, dass Kirche eben auch in einer Rechtfertigung vor der Welt agiert.

Dieses Selbstverständnis zu betonen und dessen Bedeutung herauszustellen, ist dem Verfasser aus seiner eigenen täglichen Arbeit bewusst geworden, als seitens einer theologischen Leitungsperson im Originalton zur Verweigerung der Einsicht in Vorstandsprotokolle ausgeführt wurde: „Die Gremien müssen ihren geschützten Raum haben, der niemandes Kontrolle unterliegt, und ihre Protokolle so behandelt wissen, dass die Vertraulichkeit gewahrt bleibt.“

Die Vorgabe „Keine prüfungsfreien Räume“ ist also organisatorisch als auch inhaltlich zu verstehen.

Gerade im organisatorischen Bereich bietet die evangelische Kirche neben den verfassten kirchlichen Körperschaften, wie Kirchengemeinden, Kirchenkreisen und Landeskirchen, gesonderte Einrichtungen als kirchliche Körperschaften bzw. öffentlich-rechtliche Körperschaften, für die die Geltung einer gesetzlich geregelten, öffentlich-rechtlichen Finanz- und Wirtschaftskontrolle selbstverständlich sein sollte.

Bemerkenswert ist darüber hinaus das Tätigwerden kirchlicher Einrichtungen in privatrechtlichen Formen, sei es durch Vereine, GmbHs oder Aktiengesellschaften. Hier hat sich – obwohl zumeist aus Gemeinschaftsvermögen finanziert – das Selbstverständnis einer pri-

vatrechtlich organisierten Prüfung durchgesetzt. Die Prüfung wird vertraglich geregelt.

Dabei wird nicht reflektiert, dass es sich um eine Prüfungsgestaltung handelt, die typischerweise für Sachverhalte Anwendung findet, bei denen die jeweiligen zu Vereins- bzw. Unternehmenszwecken eingesetzten Vermögensmassen privat aufgebracht worden sind, die also in einem besonderen, oftmals privatnützigen, Näheverhältnis zu den operativ handelnden Geschäftsführungen oder deren Aufsichtsgremien stehen.

Das gilt selbst für die Form der Aktiengesellschaft, bei der in der Aktionärsversammlung typischerweise die Interessen der tatsächlich Vermögensinhabenden vertreten sind und so auch den Aufsichtsrat bestimmen.

Mit anderen Worten – es geht typischerweise um ‚eigenes Geld‘. Hinsichtlich der Vereine und Gesellschaften mit kirchlichem Auftrag ist oft das Gegenteil der Fall. Auch die laufende Unterhaltung der Vereins- und Unternehmenszwecke ist nicht selten weiter Gegenstand von kirchlichen Kollektensammlungen.

Es drängt sich daher auf, dass gerade auch diese Bereiche nicht durch die Wahl einer privatrechtlichen Organisationsform der öffentlichen Kontrolle entzogen werden sollten. Dies umso mehr, als Kirche in ihrer öffentlich-rechtlichen Form vielfach als Verantwortungsträger hinter dieser vielgestaltigen Tätigkeit wahrgenommen wird⁸ und diese Vermögenswerte ihr zugerechnet werden.⁹

Im inhaltlichen Bereich geht es um die Erkenntnis, dass eine funktionale Rechnungsprüfung nicht bei der „Prüfung von Rechnungen“, also einer stupiden Belegkontrolle,

stehen bleibt. In einer modernen Verwaltung ist die Durchführung der Belegkontrolle nur noch in Ausnahmefällen bedeutsam.

Dass die Bedeutung des Begriffs „prüfungsfreie Räume“ weiter geht, als dass ggf. Belege nicht vollständig eingesehen werden konnten, lässt sich aus der Aufgabe öffentlicher Finanzkontrolle als Einrichtung zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit entnehmen. Bereits in der Instruktion von Friedrich Wilhelm II. vom 18.12.1824 wird festgelegt, dass die Rechnungskontrolle selbstverständlich auch die Wirtschaftlichkeitsprüfung (mit der Zweckmäßigkeitsprüfung) und die Beratung umfasst.¹⁰

Als festen Aufgabenbegriff für die Rechnungsprüfung verwenden wir heute die Prüfung der „Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung“. Unter Wirtschaftlichkeit wird dabei auch die Zweckmäßigkeit mitgelesen, sofern es sich um eine örtlich eigene Prüfungseinrichtung handelt.

Und ebenfalls unter Wirtschaftlichkeit miterfasst, z.T. aber auch ausdrücklich erwähnt, wird die Nachhaltigkeit des Verwaltungshandelns. Die Nachhaltigkeit des Verwaltungshandelns gewinnt dabei als eigenständige Querschnittsdimension zunehmend an Bedeutung. Der Ordnungsmäßigkeitsbegriff begegnet oftmals mehr Nachfragen. Vollkommen klar erscheint er als Prüfungsmaßstab für die Buchhaltung selbst. Er findet sich ausdrücklich im Haushaltsrecht wieder.¹¹

Weniger bekannt ist, dass die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung ein ganz eigener Prüfungsgegenstand der Rechnungsprüfung ist. In den internationalen Statuten für die Rechnungskontrollbehörden wird dazu festgelegt: „Ziel ist es hierbei zu beurteilen, ob die ge-

prüfte Stelle bei ihrer Aufgabenerfüllung die Bestimmungen der für sie geltenden Rechtsnormen eingehalten hat.“¹²

Der Prüfungsumfang einer öffentlichen Finanzkontrolle geht daher deutlich über den Umfang einer Prüfung privatnütziger Vermögenswerte hinaus. Kirchliche Rechnungsprüfung ist deshalb nicht lediglich eine besondere Ausprägung privater Wirtschaftsprüfung, sondern eine eigenständige Form öffentlicher Finanzkontrolle mit erweitertem Prüfungsauftrag.

Und doch ist der dahinter liegende Gedanke der Bedeutung einer materiellen Rechtmäßigkeitsprüfung auch einer privaten Wirtschaftsprüfung nicht fremd. So bestimmt § 321 Abs. 1 S. 3 HGB: „Außerdem hat der Abschlussprüfer über bei Durchführung der Prüfung festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie Tatsachen zu berichten, die den Bestand der geprüften Kapitalgesellschaft oder des Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen.“

In der freien Wirtschaft haben insbesondere das Vernachlässigen von Schutzaufgaben als auch bewusste Rechtsverstöße zu erheblichen – zum Teil existenzgefährdenden – Strafzahlungen geführt, weshalb eine Abschlussprüfung ohne Beachtung auch dieser Aspekte vielfach nicht die Auskunftssicherheit zur wirtschaftlichen Lage bieten konnte, die dem Prüfungsbericht beigemessen wurde.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass der Ausschluss prüfungsfreier Räume eben ein entsprechend breit gefasstes Mandat, also inhalt-

lich ein konzeptionell umfassendes Betrachten der Tätigkeitsbereiche der zu prüfenden Einrichtung, beinhaltet.

Ein besonders prägnantes Beispiel für die Bedeutung des Verbots prüfungsfreier Räume hat eine Auseinandersetzung des niedersächsischen Landesrechnungshofes im Hinblick auf die Einsichtnahme in eine Patientenakte geliefert. Im Rahmen einer Prüfung der Erstattungszahlung für ärztliche Behandlungskosten haben die Prüfer auch die Einsichtnahme in die Notizen des Arztes in seiner Patientenakte verlangt, weil sich nur so ermitteln ließ, ob die dann in der Folge gestellte Diagnose und ergebene Behandlungskosten gerechtfertigt waren.

Im Ergebnis hat nicht nur das Bundesverwaltungsgericht in der Einsichtnahme das angemessene prüferische Vorgehen festgestellt,¹³ sondern mehr noch das Bundesverfassungsgericht¹⁴ unter dem Grundsatz, dass es keine prüfungsfreien Räume geben soll, auch einen grundgesetzlichen Ausschluss der Einsichtnahme verneint.

Faktisch führte dieser Fall vor Augen, dass selbst in Bereichen, in denen strafrechtliche Ermittlungsmaßnahmen an eine überwindbare Grenze stoßen, die Möglichkeit einer öffentlichen Finanzkontrolle nicht ausgeschlossen sein soll. Dieses Beispiel mag zunächst befremden; in der Sache ist es jedoch überzeugend, weil nur mit dem Grundsatz „Keine prüfungsfreien Räume“ die Möglichkeit von unangemessener Verwendung öffentlicher Mittel vermieden werden kann.

Ermessensfreiheit

Im evangelischen Bereich hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass wir uns – wie auch im staatlichen

Bereich – in einem Umfeld befinden, in dem wir der Allgemeinheit, zumindest aber einer großen Gesamtheit an Personen, für unser Handeln Transparenz und Rechenschaft schulden.

Das bedingt einen vollumfänglichen Blick auf das Handeln. Gleichzeitig ist es offenkundig nicht leistbar, wollte man das auch nur annähernd durch eine Vollprüfung und Berichterstattung gewährleisten. Es braucht damit zwangsläufig ein Beschränken des prüferischen Handelns nicht allein auf angemessene Stichproben, sondern mehr noch die Beschränkung auf wesentliche ggf. besonders risiko- oder chancenbehaftete Bereiche.

Wenn im Vorhinein bekannt ist, dass eine Prüfung nicht in alle Bereiche einer zu prüfenden Einrichtung Einsicht nehmen kann, so kann man dennoch von einer Prüfung aller Bereiche ausgehen, wenn

1. potentiell alle Bereiche geprüft werden können und
2. für die geprüfte oder aufsichtführende Einrichtung nicht beeinflussbar ist, welche Bereiche einer Prüfung unterzogen werden.

Das setzt voraus, dass das Rechnungsprüfungsamt seinerseits in eigenem und freiem Ermessen entscheiden kann, welche Bereiche einer Prüfung unterzogen werden und welche nicht. Darüber hinaus muss das RPA sicherstellen, dass anhand eines mehrjährig-konzeptionellen Vorgehens davon ausgegangen wird, dass alle Bereiche auch einer möglichen Prüfung unterzogen werden.

Die Prüfungstiefe und -intensität wird sich beim prüferischen Vorgehen im Sinne eines auch für die Prüfung geltenden Wirtschaftlichkeits-

gebotes an den anzunehmenden Risiken und möglichen Chancen orientieren müssen. Und natürlich wird die Prüfungseinrichtung ihrerseits berücksichtigen dürfen, ob es für Sonderbereiche bereits gesonderte Vorkehrungen zur Einhaltung der Rechtstreue gibt.¹⁵

Zu Ende gedacht ist damit die Unabhängigkeit einer Prüfungseinrichtung – eben die Garantie der freien Ermessensentscheidung – auch ein bedeutender wirtschaftlicher Aspekt. Durch das Verlagern der Entscheidung aus dem operativen Leitungs- bzw. Aufsichtsbereich in den unabhängig aufgestellten Prüfungsbereich und die eigenständige Entscheidung der Prüfungseinrichtung darüber, was, wie und wann geprüft wird, wird für alle Bereiche eine Prüfungspotentialität und damit Transparenz erreicht, die sonst nur bei Gewährleistung der alljährlichen Prüfung in allen Bereichen postuliert werden könnte.

Gesetzliche Abschlussprüfung

In allen Landeskirchen sind die Rechnungsprüfungsämter Abschluss- und Bilanzprüfer nach kirchlichem Recht, das meint gesetzliche Abschlussprüfer. Dies ordnet den Prüfungseinrichtungen und ihren Mitarbeitenden im Prüfungsdienst eine sehr hohe Verantwortung zu.

Nach ihrem abschließenden prüferischen Zeichnen gelten die Vorgänge auch vor dem Gesetz und mit unmittelbarer Wirkung für die Öffentlichkeit als abschließend festgestellt. Zugleich ist es das wirtschaftlichste Vorgehen für die Kirchen – wie auch für öffentlich-rechtliche Körperschaften insgesamt.

Durch eigene Prüfungseinrichtungen wird auf Dauer prüferische Kompetenz aufgebaut, die sich in einer eigenen Prüfungseinrichtung

durch eine besondere Feldkompetenz ergänzt. Da kirchliche Einrichtungen aufgrund ihrer Widmung der Allgemeinheit neben den Prüfungshandlungen einer privaten Wirtschaftsprüfung noch weitergehende Prüfungshandlungen hinsichtlich ihrer Ordnungsmäßigkeit und Zweckmäßigkeit benötigen, können die Prüfungshandlungen zur gesetzlichen Abschlussprüfung schon in Teilen damit verbunden werden.

Und kirchliche Prüfungseinrichtungen können angesichts einer gesetzlichen Prüfungszuständigkeit in anderer Weise Skaleneffekte erzielen, als diese vertraglich zu vereinbaren wären.

Die Einbindung privater Wirtschaftsprüfungsunternehmen durch die Rechnungsprüfungsämter kann zugleich ein sehr probates Mittel darstellen, Spezialkompetenzen zu nutzen. Außerdem bieten sich zahlreiche Gelegenheiten, in denen plötzlicher Arbeitsanfall durch die Einbindung von freien Prüfungskapazitäten aus privaten Wirtschaftsprüfungsunternehmen sehr wirkungsvoll erledigt werden kann.

Zugleich liegt in diesem Auftrag ein herausfordernder Qualitätsauftrag an die kirchlichen Prüfungseinrichtungen.¹⁶

Mitarbeitende haben sich den Anforderungen an die Zulassung als gesetzlicher Abschlussprüfer zu stellen und eine vergleichbare Qualifikation für die Tätigkeit in der Kirche nachzuweisen.¹⁷

Der Beitrag wird mit den Erläuterungen zum Grundsatz 5 des Frankfurter Impulspapiers zur gesicherten Informationsbasis in der KVI im DIALOG fortgesetzt.

Literaturhinweise und Anmerkungen

¹Frankfurter Impulspapier, abrufbar unter: <https://www.kirpag.de/themen-aktuelles/positionspapiere#Impulspapier> sowie <https://www.rpa-kirche.de/Download>

²Sebastian H. Geisler: „Kirchliche Rechnungsprüfung – zukunftsorientiert“ in: KVI im Dialog 02/2024, S. 8-11; 03/2024, S. 6-9; 04/2024, S. 8-13 und 02/2025, S. 8-12 (abrufbar unter <https://www.rpa-kirche.de/Download>)

³Grundsatz 4 des Frankfurter Impulspapier, abrufbar unter: <https://www.kirpag.de/themen-aktuelles/positionspapiere#Impulspapier> sowie <https://www.rpa-kirche.de/Download>

⁴Kurz zusammengefasst bei Erdmann, Christian in „Risikoorientierte Mehrjahresprüfungsplanung in der kommunalen Rechnungsprüfung, Kap. 4.1 (S. 26 f.)

⁵Beispielhaft zum Brandenburger Kommunalverfassungsrecht dargestellt bei: Schlinkert, Thomas in: Potsdamer Kommentar zum Kommunalrecht in Brandenburg (2008), § 102, Rn. 1

⁶Dazu u.a. KGSt-Bericht 1/2028 „Qualitätsmanagement in der kommunalen Rechnungsprüfung“; Thomas Middelhoff: „Wer prüft die Prüfer?“ in KOMMUNAL – Wir gestalten Deutschland Heft 12/2018, S. 67; Gerd Eisenhuth: „Qualitätsmanagement in der Prüfung“ in KVI im Dialog 02/2023, S. 14-17 abrufbar unter <https://www.rpa-kirche.de/Download>

⁷Es besteht ein großer Unterschied in der personellen Ausstattung der staatlichen und der kirchlichen Prüfungseinrichtungen. Während im staatlichen Bereich durchschnittlich eine Prüfungsdienststelle auf 250 andere Beschäftigte entfällt, sind es im kirchlichen Bereich eine Prüfungsdienststelle zu 1300 Beschäftigten. Vgl. Sebastian H. Geisler: „Ökumenische Schritte in der unabhängigen Finanzkontrolle der Kirchen“ in KVI im Dialog 02/2022, S. 16-19 (S. 18)

⁸Nicht selten ertönt ja gerade auch in Fällen des Missmanagements oder der Insolvenz der Ruf nach der Unterstützung oder Ausfallfinanzierung durch die Kirche. Vielfach werden in diesen Situationen auch erhebliche öffentlich bzw. kirchlich gewidmete Gelder eingesetzt. Beispielhaft sei hier auf die DI-AKONIE – Pflege und Gesundheitsdienst gGmbH Lübbecke verwiesen: <https://www.pluta.net/presse/pressemitteilung/glaubigerzustimmung-zum-insolvenzplan-der-diakonie-pflege-und-gesundheitsdienst-ggmbh-aus-lubbecke.html>

⁹In sehr eindrücklicher Weise werden diese Vermögenswerte der „Kirche“ als Ganzes zugeordnet u.a. in der ARD-Dokumentation „Dein Reichtum komme: Der Konzern Kirche“ abrufbar unter: <https://www.ardmediathek.de/video/reschke-fernsehen/dein-reichtum- komme-der-konzern-kirche/das-erste/Y3jp-ZDovL25kci5kZS8yNWJlYmY4OS04ZGZmLTQ1M-WQtYTkxOC0zZGIyZTU2NjZiZnc>

¹⁰Schon in der Instruktion von Friedrich Wilhelm II. vom 18.12.1824 wird festgelegt, dass die Rechnungskontrolle selbstverständlich auch die Wirtschaftlichkeitsprüfung und die Beratung mithin die Zweckmäßigkeitsprüfung umfasst. Rischer, Herbert: Finanzkontrolle staatlichen Handelns. Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit als Prüfungsmaßstäbe. Diss. Augsburg, 1994, S. 171; Sebastian H. Geisler/Michael Thomas: „Entwicklung und Inhalt evangelischer Finanzkontrolle“ in KVI im Dialog 01/2023, S. 9-13 (S. 10) abrufbar unter <https://www.rpa-kirche.de/Download>

¹¹U.a. § 7a HGrG

¹²Internationale Normen für Rechnungskontrollbehörden – ISSAI 400 (Grundsätze der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung) – S. 9 abrufbar unter <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400-Grundsätze-der-Rechtund-Ordnungsmas-sigkeitsprüfung.pdf>

¹³Urteil des BVerwG vom 11. Mai 1989 – Az.: 3 C 68/85 (BVerwGE 82, 56; NJW 1989, 2961)

¹⁴Beschluss des BVerfG vom 29. April 1996 – Az.: 1 BvR 1226/89 (NJW 1997, 1633; MedR 1996, 368)

¹⁵So darf z.B. im Bereich des Datenschutzes mit Verweis auf die gesonderten Datenschutzprüfungseinrichtungen der Prüfungsumfang bewusst klein gehalten werden.

¹⁶Wie Rechnungsprüfung darauf angemessen reagieren kann: Gerd Eisenhuth: „Qualitätsmanagement in der Prüfung“ in KVI im Dialog 02/2023, S. 14-17 abrufbar unter <https://www.rpa-kirche.de/Download>

¹⁷Dies bedeutet unter anderem schon in der Stellenbeschreibung und Stellenausschreibung ein entsprechend hohes Qualifikationsniveau vorzusetzen. So auch: Thomas Barthel, Sebastian H. Geisler und Michael Thomas: „Quantitative und qualitative Personalausstattung der öffentlichen Finanzkontrolle“ in DÖD 5/2022, S. 105 ff.; Auch das Frankfurter Impulspapier geht mit dem Grundsatz 9 gesondert auf die geforderte Steigerung der Qualität der Rechnungsprüfung ein.