

Der Wechsel des Abschlussprüfers in Unternehmen der öffentlichen Hand als Bestandteil einer effektiven Corporate Governance?

von Rudolf X. Ruter und Markus Häfele

I. Einführung	2
1. Privatisierung und Unternehmen der öffentlichen Hand.....	2
2. Problemstellung: Prüferwechsel	4
II. Rechtliche Grundlagen der Rotation	5
1. Prüfungserfordernisse und Vorteile einer Prüfung	5
2. Unternehmen der öffentlichen Hand und die Regelungen des KonTraG.....	7
3. Die Rotation und die Ziele des KonTraG.....	7
4. Die externe Rotation nach landesrechtlichen Vorschriften	9
5. Die Rotation im internationalen Bereich.....	10
6. Exkurs: Die Rolle der Rechnungshöfe und Rechnungsprüfungsämter.....	12
7. Der Umfang der Abschlussprüfung bei Unternehmen der öffentlichen Hand ...	13
8. Ergebnis.....	15
III. Die Nachteile und Vorteile einer externen Rotation	16
1. Die Funktion des Abschlussprüfers.....	17
2. Gründe für eine externe Rotation.....	17
3. Die Nachteile einer externen Rotation	18
4. Zwischenergebnis.....	21
IV. Möglichkeiten zur Verbesserung der Kooperation von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	21
1. Einführung eines effektiven Beteiligungsmanagements.....	22
2. Verbesserung des Dialogs zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	22
3. Teilnahme an Aufsichtsratssitzungen.....	23
4. Einbeziehung in die Berichterstattung.....	23
5. Verständliche Berichterstattung.....	24
6. Sonderaufträge an den Abschlussprüfer	24
7. Qualifikation der Aufsichtsratsmitglieder.....	24
8. Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen für Mitglieder des Aufsichtsrats	26
V. Resümee	26
VI. Zusammenfassung	27
1. Problemstellung externe Rotation.....	27
2. Privatisierung und Unternehmen der öffentlichen Hand.....	27
3. Rechtliche Grundlagen einer externen Rotation.....	28
4. Die Vor- und Nachteile einer externen Rotation	28
5. Verbesserung der Kooperation von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	29

I. Einführung

1. Privatisierung und Unternehmen der öffentlichen Hand

Seit jeher hat sich die öffentliche Hand (Bund, Länder und Kommunen) wirtschaftlich betätigt. Bei der Teilnahme der öffentlichen Hand am Wirtschaftsleben sind fiskalische Hilfsgeschäfte, die der Beschaffung der für die Verwaltung erforderlichen Güter dienen¹, und rein erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand² von der Erfüllung öffentlicher Aufgaben in Formen des Privatrechts zu trennen³.

Nicht in den Bereich der Privatisierung im Sinne einer rechtlichen Verselbständigung fällt die Errichtung von Eigen- und Regiebetrieben, da sie weiterhin in die Verwaltung und Rechtspersönlichkeit der Gemeinde integriert sind⁴.

Eine Sonderform der Privatisierung stellen Überlegungen zum privaten Betrieb von Justizvollzugsanstalten (JVA) dar. Erste Schritte in diese Richtung geht das Bundesland Hessen mit der Errichtung und dem Betrieb der JVA Schüren⁵. Diese wird nicht nur privat gebaut und geplant, sondern auch zu einem erheblichen Teil von privaten Dritten betrieben werden. Die öffentliche Hand gründet hier allerdings nicht selbst ein Unternehmen in Form des Privatrechts. Vielmehr erfolgt ein Einsatz von Unternehmen, die von Privaten betrieben werden. Es findet dadurch ein "Outsourcing" von Tätigkeiten statt, die private Firmen effektiver und kostengünstiger ausführen können. Grenze ist hier das Gewaltmonopol des Staates. In diesem Kernbereich hoheitlichen Handelns steht der Staatsvorbehalt einer Verwendung Privater bei der Ausübung hoheitlicher Befugnisse entgegen⁶. Raum für eine Tätigkeit Privater ist in der "Verwaltungs- und Vollzugshilfe". Durch diese Kombination von staatlichen und privaten Kräften wird eine sinnvollere Verteilung der finanziellen Ressourcen der öffentlichen Hand und eine Konzentration auf die hoheitlichen Aufgaben ermöglicht.

Jede Gründung von Unternehmen in Privatrechtsform durch einen öffentlich-rechtlichen Anteilseigner steht unter der Prämisse, dass das errichtete Unterneh-

¹Zum Beispiel Beschaffung von Büromaterial, Fahrzeugen und Gebäuden durch privatrechtliche Kauf-, Miet- oder Werkverträge.

²Dabei nimmt die öffentliche Hand als Unternehmer am Wirtschaftsleben teil, ohne dass dadurch eine öffentliche Aufgabe erfüllt wird. Es handelt sich meist um traditionelle Unternehmen wie etwa Porzellanmanufakturen oder Brauereien. Diese rein erwerbswirtschaftliche Tätigkeit erfolgt mit Gewinnerzielungsabsicht und in den Formen des Privatrechts - es gelten die Regelungen des BGB, des HGB, des AktG, des UWG etc.

³Ronellenfitsch, DÖV 1999, 705 (706).

⁴GK, 2/1999 S. 40.

⁵Stuttgarter Zeitung (STZ) vom 2. Februar 2000.

⁶BVerfGE 49, 24 (56 f.).

men die Aufgabe, deren Erfüllung dem Gesellschafter (also der Gebietskörperschaft) obliegt, optimal verwirklicht. Diese (Organisations-) Privatisierung ist damit nicht Selbstzweck⁷, sondern wurde als möglicher Weg betrachtet, Leistungen der öffentlichen Hand sowohl einer effizienten (Kosten-) Kontrolle zu unterwerfen als auch die Leistungsqualität der Verwaltung zu optimieren. Die wirtschaftlichen Unternehmen der öffentlichen Hand schlagen die Brücke zwischen der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe und der Erwirtschaftung von Erträgen für den Haushalt⁸.

Die Verselbständigung von Aufgabenbereichen der öffentlichen Hand ist noch lange nicht am Ende und hat ihren (vorläufigen) Höhepunkt in den Börsengängen der letzten Zeit erreicht (die Beispiele hierzu reichen von den Privatisierungsbestrebungen des Bundes im Telekommunikationsbereich bis hin zu kommunalen Unternehmen der Verkehrs- und Versorgungsbranche, die wie die Mannheimer MVV ebenfalls einen Börsengang anstreben).

Diese Entwicklung, die oftmals als "Flucht ins Privatrecht" bezeichnet wurde⁹, führt auf Seiten der öffentlichen Hand, vor allem der Kommunen, zu einer Unübersichtlichkeit der unterschiedlichen Beteiligungs- und Gesellschafterverhältnisse. Zugleich verringert sich die direkte Einflussmöglichkeit der politischen Entscheidungsträger, für die die öffentliche Hand nach wie vor zumindest politisch das Haftungsrisiko trägt¹⁰: Die Entscheidungen über die wirtschaftlichen Aktivitäten fallen nicht mehr in den Organen der Gebietskörperschaften, sondern in denen des Unternehmens. In diesem Bereich gilt das Primat der Unternehmensleitung. Der Einfluss der öffentlichen Hand ist nicht mehr direkter Natur, da kommunale Informationsrechte und Weisungsbefugnisse gegenüber dem Unternehmen aufgrund der rechtlichen Selbständigkeit gerade nicht gelten. Daher kann die Kontrolle der öffentlichen Unternehmen zu einem Problem werden¹¹.

Verfügt das Unternehmen der öffentlichen Hand über einen Aufsichtsrat, gilt für das persönliche Anforderungsprofil des einzelnen Aufsichtsratsmitglieds der Grundsatz "Unternehmer überwachen Unternehmer"¹², unabhängig von der tatsächlichen Qualifikation zum Beispiel eines Gemeinderatsmitglieds, das als Aufsichtsratsmitglied fungiert¹³. Aus dieser Tatsache ergeben sich für die Gemeinderatsmitglieder, die für eine Kommune als Gesellschafterin eine Aufsichtsrats Tätigkeit ausüben, hohe Anforderungen, die eine Einarbeitung in eine komplexe Materie vor allem für Angehörige wirtschaftsfremder Berufe mit sich bringt.

⁷Von Boehm-Bezing, Phillip; Ruter, Rudolf X.; Privatisierung – politisch polemischer oder zweckmäßiger Ansatz?

⁸Ronellenfitsch DÖV 1999, 705 (711).

⁹Ruter, Rudolf X., Die Flucht ins Privatrecht fordert neues Denken in den Städten, in: Handelsblatt vom 23.10.1995.

¹⁰Dr. Hans Hack, Hauptgutachter der KGST, spricht in diesem Zusammenhang vom "unkontrollierten Abdriften", vgl. KGST-Info 1996, S. 54.

¹¹Harms, Jens, ZöGU Band 21, Heft 1, 1998 S.87 (88).

¹²Ruter Rudolf X., Beiräte in mittelständischen Familienunternehmen, S. 89 bzw. Höhn, Reinhard, Die Geschäftsleitung der GmbH - Organisation, Führung und Verantwortung.

¹³Scheffler, Eberhard DB 2000, S. 433.

Um bestehende Risiken zu vermeiden beziehungsweise zu minimieren, ist es notwendig, die gesellschaftsrechtlichen Engagements gerade bei Bestehen zahlreicher heterogener öffentlicher Beteiligungsgesellschaften durch ein aktives Beteiligungsmanagement der öffentlichen Hand zu koordinieren¹⁴.

Ein Baustein dieses Beteiligungsmanagements stellt die in mittlerweile fast allen Gesellschaftsverträgen der neu gegründeten öffentlichen Unternehmen festgeschriebene Pflicht zur jährlichen Prüfung des Jahresabschlusses durch einen externen Abschlussprüfer dar. Daneben gelten die im Handels- und Gesellschaftsrecht vorgesehenen Prüfungserfordernisse: Auch wenn die öffentliche Hand Gesellschafterin ist, handelt es sich rechtlich um eine Gesellschaft privaten Rechts, auf die die einschlägigen zivilrechtlichen Regelungen Anwendung finden.

2. Problemstellung: Prüferwechsel

Die folgende Erörterung befasst sich mit der Frage, ob ein freiwilliger, planmäßiger Prüferwechsel in Unternehmen der öffentlichen Hand einen Beitrag zur Verbesserung der Corporate Governance, also der Unternehmensüberwachung, und zum effektiven Beteiligungsmanagement in der öffentlichen Hand leisten kann. Gegenstand der Erörterung bildet eine Untersuchung der Vor- und Nachteile dieses Wechsels und dessen rechtliche Grundlagen.

Bei einem freiwilligen, nicht auf handels- und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften beruhenden Prüferwechsel spricht man von **externer Rotation** beziehungsweise einem turnusmäßigen Wechsel der Prüfungsgesellschaft.

Unter **externer Rotation** ist damit zu verstehen

- die Wahl des Abschlussprüfers durch die Gesellschafter erfolgt jährlich jeweils für ein Geschäftsjahr,
- nach einer festgelegten Anzahl von Jahren ist eine Wiederbestellung des Abschlussprüfers nicht mehr möglich,
- vielmehr wird ein neuer (eventuell vorher schon festgelegter) Prüfer bestellt,
- die entsprechenden Mitglieder des Aufsichtsrats beziehungsweise der Geschäftsleitung des Unternehmens der öffentlichen Hand sollen nicht rotieren¹⁵.

Dieser turnusmäßige Wechsel des Abschlussprüfers ist vom turnusmäßigen Wechsel des verantwortlichen Prüfungsleiters beziehungsweise des Prüfungs-

¹⁴Ruter, Rudolf X., Controlling öffentlicher Gesellschaften; Politisch vorgegebenes Beteiligungs-Management; Privatisierung öffentlicher Aufgaben, 1996 beziehungsweise Weiblein, Willi, Der Gemeindehaushalt, 1995 S. 176 ff.

¹⁵Sofern eine aktuelle (Kommunal-)Wahl nicht zu einer Veränderung der Sitzverteilung im (Kommunal-)Parlament und damit zu einer Veränderung der Machtverhältnisse führt.

teams innerhalb der beauftragten Prüfungsgesellschaft zu unterscheiden. Bei dieser so genannten **internen Rotation** behält das Prüfungsunternehmen weiterhin das Prüfungsmandat. Auf Weisung des Auftraggebers erfolgt aber nach einem bestimmten Zeitablauf ein Wechsel der das Testat erteilenden Wirtschaftsprüfer und/oder eine Aufnahme von neuen Prüfungsmitgliedern bei gleichzeitigem Ausscheiden bereits vorhandener Prüfer. Diese interne Rotation, die ein wichtiger Bestandteil der internen Qualitätssicherung der Prüfung ist, soll nicht weiter Gegenstand der Untersuchung sein¹⁶.

Ebenso wenig soll der "normale Wechsel" eines Jahresabschlussprüfers aus Gründen der

- fehlenden Zufriedenheit des Auftraggebers mangels Nichterfüllung der Erwartungen des Auftraggebers durch den Prüfer,
- Kosten-Ineffizienz,
- neuen Anforderungen aufgrund veränderte Unternehmensgröße (Konzernabschluss), wachsenden Märkten (Auslandsgesellschaften), verändertem Unternehmensgegenstand (Wohnungsbaugesellschaften),
- Kapazität (vorgezogener Prüfungstermin aufgrund vorgezogener Veröffentlichung des Beteiligungsberichts),
- Rückgabe des Prüfungsmandats durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, oder anderer Gründe

sowie die gelegentliche Bestellung eines Sonderprüfers Gegenstand der Erörterung sein.

II. Rechtliche Grundlagen der Rotation

1. Prüfungserfordernisse und Vorteile einer Prüfung

Unternehmen der öffentlichen Hand, die in Formen des Privatrechts geführt werden, haben neben den öffentlich-rechtlichen Vorschriften die Regelungen des Aktiengesetzes (AktG), des GmbH-Gesetzes (GmbHG), des Handelsgesetzbuchs und der sonstigen Wirtschaftsgesetze so zu beachten wie alle anderen privatwirtschaftlichen Unternehmen. Dies gilt insbesondere auch für die (Rechts-) Beziehungen zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer.

Als Vorteile einer Prüfung des Jahresabschlusses durch einen externen Abschlussprüfer werden die Steigerung der Qualität des jeweiligen

¹⁶Vgl. auch die *IDW-Stellungnahme* VO 1/1995: Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: Wirtschaftsprüfer Kammer Mitteilungen, 35. Jg., 1/1996 beziehungsweise *Norbert Herzig/Christoph Watrin*, zfbf 47 (9/1995) S. 797 "bei großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist die Rotation eine bereits geübte Praxis".

Jahresabschlusses, die Erhöhung der Effizienz bei der Jahresabschlusserstellung¹⁷ im Unternehmen¹⁸ sowie der verbesserte und beschleunigte Informationsfluss in Richtung Gesellschafter genannt¹⁹.

Der Abschlussprüfer ist den Eigentümern in Form der Gesellschafterversammlung beziehungsweise dem Aufsichtsrat verpflichtet und nicht - wie oft vermutet - der Geschäftsführung des betreffenden Unternehmens der öffentlichen Hand.

¹⁷Vgl. *Bacher, Albrecht/ Ruter, Rudolf X.*, Effiziente Erstellung des Jahresabschlusses bei Unternehmen der öffentlichen Hand, in: *Bürgermeisterhandbuch - Von der Behörde zum Dienstleistungsbetrieb*.

¹⁸Gemäß § 319 Absatz 2 Nr. 5 HGB darf der beauftragte Abschlussprüfer bei der Führung der Bücher oder bei der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus nicht mitwirken.

¹⁹Es muss eine klare und problemorientierte Darstellung der Prüfungsfeststellungen erfolgen, vgl. § 321 Absatz 1 Satz 1 HGB. Insbesondere ist im Prüfungsbericht explizit darzulegen, ob im Rahmen der Prüfung Unrichtigkeiten, Gesetzesverstöße oder Tatsachen festgestellt wurden, die den Bestand der Gesellschaft gefährden können. Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer zur Frage Stellung zu nehmen, inwieweit der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (sog. True and fair view des Jahresabschlusses). Auf Grund der vielfältigen Bilanzierungs- und Bewertungsmöglichkeiten ist dies besonders wichtig, um den Gesellschaftern einen Einblick in die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu vermitteln.

2. Unternehmen der öffentlichen Hand und die Regelungen des KonTraG²⁰

Ziel des KonTraG ist es, durch Änderungen von handels- und gesellschaftsrechtlichen Regelungen die Transparenz von Organisation und Rechnungswesen der Unternehmen zu verbessern und die Kontrolle der Unternehmen durch Aufsichtsrat, Hauptversammlung und Abschlussprüfer zu verstärken²¹.

Betroffen von den Gesetzesänderungen sind alle Kapitalgesellschaften, insbesondere börsennotierte Aktiengesellschaften, Aktiengesellschaften, deren Aktien im amtlichen Handel notiert werden, sowie Gesellschaften, die über einen Aufsichtsrat verfügen.

Für Gebietskörperschaften haben die Änderungen in zweierlei Hinsicht Bedeutung: Unternehmen der öffentlichen Hand, die in Formen des Privatrechts organisiert sind, haben zum einen die gesellschaftsrechtlichen Neuregelungen wie jede andere Gesellschaft zu beachten. Zum anderen beanspruchen die Regelungen Geltung für Eigenbetriebe und selbständige Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts, wenn und soweit in den landesrechtlichen Vorschriften auf das HGB verwiesen wird.

3. Die Rotation und die Ziele des KonTraG

Ein wesentliches Ziel der handelsrechtlichen Neuregelungen, die durch das KonTraG in Kraft traten, war die Verbesserung der Unternehmensüberwachung durch eine engere Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Diese enge Zusammenarbeit sollte nach dem Willen des Gesetzgebers der Eckpfeiler für eine effiziente Unternehmensüberwachung und Optimierung der Corporate Governance sein. Der Begriff Corporate Governance (Unternehmensaufsicht) betrifft die gesetzliche und tatsächliche Rollenverteilung zwischen Gesellschaftern, Vorstand und Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft. Eine effiziente Corporate Governance muss nach den Vorstellungen des Gesetzgebers in der Lage sein, Fehlentwicklungen bei der Unternehmenstätigkeit rechtzeitig zu erkennen sowie Unternehmenskrisen und Kapitalverluste zu vermeiden. Sie dient dadurch letztlich dem Schutz der Interessen von Gesellschaftern, Unternehmen und Arbeitnehmern gleichermaßen. Dazu wurde die Stellung des Aufsichtsrats als "geborenem Überwachungsträger"²² aufgewertet. Unterstützen soll den Aufsichtsrat bei der Überwachungstätigkeit der Abschlussprüfer²³. Die Unternehmensüberwa-

²⁰Gesetz zu Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich vom 30. April 1998.

²¹KonTraG - Auswirkungen auf kommunale Unternehmen GK 21/1998 S. 476 ff.

²²Dörner, Dietrich, DB 2000 S. 101 ff.

²³Ziemons, Hildegard, DB 2000 S.77 ff.

chung und -kontrolle ist damit als arbeitsteiliger Vorgang konzipiert, bei dem der Aufsichtsrat als interner Überwachungsträger mit dem Abschlussprüfer als externem Überwachungsträger Hand in Hand arbeitet.

Zu den einzelnen Maßnahmen, die die Überwachung des Unternehmens verbessern sollen, gehört unter anderem

- die Regelung einer **internen Rotation**. Die gesetzliche Regelung zur internen Rotation betrifft aber nur Aktiengesellschaften, deren Aktien im amtlichen Handel notiert werden: Für die Abschlussprüfer dieser Gesellschaften wurde die Pflicht zur internen Rotation eingeführt. Danach darf ein Abschlussprüfer die Prüfung einer amtlich notierten Aktiengesellschaft verantwortlich leiten und den Bestätigungsvermerk unterzeichnen, wenn er innerhalb der vergangenen zehn Jahre den Bestätigungsvermerk zum Jahres- beziehungsweise Konzernabschluss in mehr als sechs Fällen gezeichnet hat²⁴.
- die Auftragserteilung an den Abschlussprüfer durch den Aufsichtsrat und nicht mehr durch den Vorstand²⁵. Die Wahl des Abschlussprüfers erfolgt durch die Anteilseigner, während der Vertrag durch den Aufsichtsrat abgeschlossen wird. Die Bestellung des Abschlussprüfers muss für jedes Jahr neu erfolgen und soll zeitlich vor dem Ablauf des Geschäftsjahres liegen²⁶. Derselbe Abschlussprüfer darf ohne weiteres über mehrere Jahre (jeweils neu) bestellt werden. Nicht möglich ist dagegen eine Bestellung (in einem Jahr) für mehrere aufeinander folgende Geschäftsjahre.
- die Teilnahme des Abschlussprüfers an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats. Dabei besteht die Möglichkeit, dem Aufsichtsrat die Schwerpunkte und Feststellungen der Prüfung persönlich zu erläutern und auf Fragen der Aufsichtsratsmitglieder, die bei Unternehmen der öffentlichen Hand zum Teil aus wirtschaftsfremden Berufen kommen, besonders einzugehen. Auch hier bildet eine Optimierung der Zusammenarbeit zur möglichst effektiven Unternehmensüberwachung den Hintergrund²⁷.
- die Verschärfung der Ausschlussstatbestände für die Auswahl des Abschlussprüfers²⁸. Der höchstzulässige Anteil an den Gesamteinnahmen, den ein Abschlussprüfer innerhalb der letzten fünf Jahre und voraussichtlich auch im laufenden Geschäftsjahr aus seiner prüfenden und beratenden Tätigkeit mit der zu prüfenden Gesellschaft erzielt, wurde von 50 % auf 30 % ermäßigt. Durch diese neue Grenze wird die Abhängigkeit eines

²⁴Vgl. die Regelung in § 319 Absatz 1 Satz 2 i.V.m. Absatz 3 Nr. 6 HGB, neugefasst im Zuge des KonTraG.

²⁵Auch eine Erteilung des Prüfungsauftrages durch einen Aufsichtsratsausschuss scheidet aus, vgl. *Ziemons, Hildegard*, DB 2000, S. 77 ff.

²⁶Vgl. § 318 HGB bezüglich der Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers.

²⁷*Scheffler, Eberhard*, DB 2000, S. 433 (436).

²⁸Vgl. dazu die umfangreiche und detaillierte Neuregelung in § 319 HGB.

Abschlussprüfers von einem Mandanten verringert und zugleich das Vertrauen in die Unabhängigkeit der Abschlussprüfung gestärkt.

Ein weiteres Element der Risikominimierung stellt die Errichtung eines Risiko-Früherkennungssystems dar. Unter diesem ist nach herrschender Auffassung die Gesamtheit aller Maßnahmen zu verstehen, mit denen Gefahren einer Erfolgsminderung durch Vermögensverluste oder durch verpasste Chancen identifiziert werden. Zielsetzung ist es, deren Auswirkungen zu verhindern oder zu minimieren. Amtlich notierte Aktiengesellschaften sind verpflichtet²⁹, ein derartiges „Frühwarnsystem“ zu installieren. Zwar verzichtete der Gesetzgeber darauf, eine solche Pflicht auch für die GmbH anzuordnen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Einrichtung eines Risiko-Früherkennungssystems je nach Struktur und Komplexität des einzelnen Unternehmens grundsätzlich zu den Pflichten einer ordnungsgemäßen Geschäftsführung zählt³⁰.

Eine Tatsache ist festzuhalten:

Trotz einer umfassenden Überarbeitung des Rechtsbereichs der Corporate Governance ist von einer gesetzlich angeordneten externen Rotation des Abschlussprüfers abgesehen worden. Die gesetzlich angeordnete interne Rotation bei amtlich notierten Aktiengesellschaften erschien dem Gesetzgeber ausreichend, um Befürchtungen hinsichtlich einer zu großen Nähe zwischen den gesetzlichen Vertretern und den Abschlussprüfern aufgrund einer langjährigen Zusammenarbeit entgegenzuwirken.

4. Die externe Rotation nach landesrechtlichen Vorschriften

Anders als im Handels- und Gesellschaftsrecht bestehen auf Länder- und Kommunalebene gesetzliche Anordnungen zur externen Rotation von Abschlussprüfern bei Unternehmen der öffentlichen Hand.

Die Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers auf Länder- und Kommunal-ebene sind im Detail recht unterschiedlich geregelt.

Die Mitwirkung der Landesrechnungshöfe bei der Prüferbestellung ist in den entsprechenden Landeshaushaltsordnungen geregelt. Auf Landesebene erfolgt die Bestellung im Einvernehmen mit dem Landesrechnungshof. Der für die Beteiligung des Landes zuständige Minister muss damit vor der Wahl/Bestellung des Abschlussprüfers in der Haupt- oder Gesellschafterversammlung zu einem übereinstimmenden Vorschlag mit dem Landesrechnungshof kommen. Die Landesrechnungshöfe streben - über die Möglichkeit der Versagung des Einvernehmens - eine externe Rotation nach

²⁹Gemäß § 91 Absatz 2 AktG.

³⁰Die Gesetzesbegründung zählt die Einrichtung ausdrücklich zu den Pflichten eines ordentlichen Geschäftsführers.

einem bestimmten Zeitablauf (nach internen Verwaltungsvorschriften meist circa fünf Jahre) an.

Auf kommunaler Ebene existieren verschiedene Regelungsmodelle zum Prüferwechsel. Der Turnus beträgt auch hier circa fünf³¹ bis acht³² Jahre. In Berlin und Hamburg erfolgt eine öffentliche Ausschreibung der Prüfungsleistungen. Die Tatsache, dass gesetzliche Abschlussprüfungen nicht unter das Vergaberecht fallen, findet dabei keine Beachtung³³. Entscheidend für die Ordnungsmäßigkeit des Vergabeverfahrens ist insbesondere die Vermeidung von Benachteiligungen: Einzelne Berufsgruppen beziehungsweise Organisationsformen wie Einzelpraxen, Sozietäten und vereidigte Buchprüfer sollten zum Vergabeverfahren ebenso zugelassen sein wie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, um eine rechtliche einwandfreie Bestellung des jeweiligen Abschlussprüfers zu ermöglichen.

In Schleswig-Holstein und Bremen erfolgt die Bestellung des Abschlussprüfers im Einvernehmen mit dem Landesrechnungshof. Das Einvernehmen ist dabei auf fünf bis sieben Jahre begrenzt. In der Praxis erfolgt nach diesem Zeitablauf auf Grund interner Verwaltungsanweisungen ein Prüferwechsel³⁴.

In Mecklenburg-Vorpommern erfolgt die Wahl und Auftragsvergabe durch den Landesrechnungshof³⁵, dieser praktiziert den Turnuswechsel nach fünf Jahren. Das LKHG Mecklenburg-Vorpommern ordnet darüber hinaus einen Prüferwechsel alle fünf Jahre an³⁶.

Die unterschiedliche Ausgestaltung hinsichtlich der Verfahren und der Zeitdauer des Turnus machen deutlich, dass für eine externe Rotation keine wissenschaftstheoretischen Grundlagen vorhanden sind, die als Leitfaden dienen könnten. Es werden "Gewohnheitszeiten" von fünf bis acht Jahren angewandt. Klärungsbedarf besteht auch bei der unterschiedlichen Vergabep Praxis.

5. Die Rotation im internationalen Bereich

³¹In Hamburg, Schleswig-Holstein, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern.

³²In Berlin.

³³Die Vergabe öffentlicher Aufträge ist im sechsten Teil des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen geregelt. Durch diese Regelung besteht - zusammen mit der Verdingungsordnung für freiberufliche Leistungen (VOF) - erstmals auch für freiberufliche Leistungen ein abgeschlossenes Vergaberechtssystem. Nach § 6 Absatz 5 VgVO i.V.m. Anhang I A Ziffer 9 und Ziffer 11 der VOF fällt die gesetzliche Abschlussprüfung nicht in den Anwendungsbereich.

³⁴Externe Prüferrotation bei der Prüfung kommunaler Unternehmen – Istzustandsanalyse, Wirtschaftsprüferkammer Landesgeschäftsstelle Berlin, S. 6 und 11.

³⁵Der Landesrechnungshof tritt damit bei der Bestimmung des Abschlussprüfers und der Erteilung des Prüfungsauftrags an die Stelle der Kommune als Gesellschafter beziehungsweise des Gemeinderatsmitglieds als Aufsichtsrat.

³⁶Vgl. § 42 Absatz 2 Satz 3 LKHG.

In den vergangenen Jahren wurden Anstrengungen unternommen, die Rechnungslegungsvorschriften auf internationaler Ebene zu vereinheitlichen³⁷. Anders als die Rechnungslegungsvorschriften des HGB lassen die strengeren Regelungen der International Accounting Standards (IAS) beziehungsweise die US-Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) kaum Wahlrechte zu und zeichnen nach allgemeiner Meinung ein klareres Bild der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens.

Die als qualitativ hochwertig und streng geltenden US-GAAP knüpfen durch die Rechnungslegungsvorschriften ein sehr detailliertes und komplexes Regelwerk, das für (fast) jedes Problem eine Lösung festlegt³⁸. Trotz dieser Strenge ist aber keine externe Rotation angeordnet³⁹. Die Probleme bei einer externen Rotation wurden in diesem Zusammenhang durch eine Studie des American Institute of Certified Public Accountants aus dem Jahr 1992 belegt. Erst- und Zweitprüfungen verursachen danach dreimal so häufig Haftungsfälle aufgrund von Prüfungsfehlern. Zudem hatte eine beträchtliche Anzahl von Unternehmen, bei denen Betrugsfälle zu verzeichnen waren erst kurz zuvor⁴⁰ den Prüfer gewechselt.

Eine ähnliche Rechtslage ergibt sich bei der Betrachtung der IAS-Vorschriften. Die IAS werden vom International Accounting Standards Committee (IASC) entwickelt. Sie stellen den Unternehmen aber ein für die Bilanzierung ausreichendes Regelwerk zur Verfügung, bei dem eine externe Rotation ebenso wenig vorgesehen ist.

Interessant ist in diesem Zusammenhang auch die Betrachtung der internationalen Situation im privatwirtschaftlichen Bereich: In Spanien wurde die externe Rotation, nachdem sie einige Jahre in Kraft war, im Jahr 1995 als offenbar untauglich wieder abgeschafft. In Italien, wo eine entsprechende Regelung zur Zeit noch in Kraft ist, bestehen ebenfalls Bestrebungen, diese wieder abzuschaffen. Insgesamt haben alle westlichen Industrieländer mit Ausnahme von Italien keine gesetzliche Vorschriften im Hinblick auf eine externe Rotation.

³⁷Wagenhofer, Alfred, IAS, S.8 ff.

³⁸Born, Karl, Rechnungslegung nach IAS, US-GAAP und HGB im Vergleich, S.14.

³⁹In den US-GAAP finden sich lediglich Regelungen zur **internen Rotation**. Diese gelten für Gesellschaften, deren Aktien an US-amerikanischen Börsen gehandelt werden und damit der US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde SEC unterliegen. Die Vorschriften zur internen Rotation entsprechen dem § 319 Absatz 1 Satz 2 i.V.m. Absatz 3 Nr. 6 HGB, wonach ein Abschlussprüfer die Prüfung einer Aktiengesellschaft, deren Aktien im amtlichen Handel notiert werden, eine Prüfung nicht mehr verantwortlich leiten und den Bestätigungsvermerk unterzeichnen darf, wenn er innerhalb der vergangenen zehn Jahre den Bestätigungsvermerk zum Jahres- beziehungsweise Konzernabschluss in mehr als sechs Fällen unterzeichnet hat.

⁴⁰Vgl. *Verlautbarungen des IDW*: Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer sollten sich stärker ergänzen, in: Beilage zu den Fachnachrichten 3/1995.

6. Exkurs: Die Rolle der Rechnungshöfe und Rechnungsprüfungsämter

Die Aufgaben der Landesrechnungshöfe sind in den Haushaltsordnungen der Länder festgelegt⁴¹ und erstrecken sich auf die Prüfung der gesamten Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes⁴².

Aus der Rolle der Landesrechnungshöfe bei der Bestellung der Abschlussprüfer ist ersichtlich, dass es bei den Landesrechnungshöfen Bestrebungen gibt, sich neben der herkömmlichen Rechnungsprüfung, die zum größten Teil den Rechnungsprüfungsämtern obliegt - sich zu einem Wirtschaftsprüfer des Landes zu entwickeln⁴³. Zwar führt der Landesrechnungshof keine gesetzliche Abschlussprüfung durch, jedoch achten die Landesrechnungshöfe - wie bereits gesagt - darauf, dass die verschiedenen Beteiligungen der Länder und Kommunen in einem gewissen Turnus den Abschlussprüfer wechseln⁴⁴. Dies geschieht durch Widerruf des Einvernehmens⁴⁵ hinsichtlich der Bestellung des Abschlussprüfers (sowie der erweiterten Abschlussprüfung⁴⁶) nach Ablauf der vorgesehenen Zeitspanne.

Der Bundesrechnungshof hält es zumindest „im Interesse der Sicherung der Unvoreingenommenheit und Neutralität des Abschlussprüfers und zur Vermeidung von Gewöhnungseffekten“ für angebracht, das eingesetzte Prüfungsteam eines Wirtschaftsprüfungsunternehmens regelmäßig in seiner Zusammensetzung zu ändern. Bei Nichtbeachtung erwägt der Bundesrechnungshof, sein Einvernehmen zur Bestellung oder Wahl des Abschlussprüfers zu widerrufen⁴⁷. Damit befürwortet der Bundesrechnungshof - im Gegensatz zu den Landesrechnungshöfen - nicht die externe, sondern die interne Rotation.

Neben der Mitwirkung bei der Bestellung des Abschlussprüfers prüft der Rechnungshof auch die staatliche Betätigung bei den privatrechtlichen Unternehmen (sogenannte Betätigungsprüfung)⁴⁸.

⁴¹Zum Beispiel § 88 LHO Baden-Württemberg.

⁴²Erläuternd wird in § 89 LHO Baden-Württemberg hinzugefügt: Kontrolle von Einnahmen, Ausgaben, Verpflichtungen zu Ausgaben, Vermögen, Schulden; Maßnahmen, die sich finanziell auswirken; Verwahrungen und Vorschüsse.

⁴³Vgl. Gößler, Gerhard, Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg, 1995, S. 258.

⁴⁴Vgl. diverse Berichte des Bundesrechnungshofs beziehungsweise der Landesrechnungshöfe beziehungsweise Coenenberg, Adolf G. / Marten, Kai-Uwe, DB 1993 S. 108.

⁴⁵Vgl. § 68 Absatz 1 BHO beziehungsweise die entsprechende Regelung in den LHOen.

⁴⁶Vgl. § 53 HGrG.

⁴⁷Vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 4. Mai 1994 an das Presse- und Informationsamt der Bundesregierung beziehungsweise an die zuständigen Ressorts. In dem Schreiben wird weiter ausgeführt, dass zum Beispiel bei einem dreiköpfigen Team alle zwei Jahre jeweils ein Prüfer durch einen neu in das Prüfungsteam aufzunehmenden Prüfer zu ersetzen ist.

⁴⁸Vgl. § 44 HGrG, § 92 BHO sowie die entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften in den Landeshaushaltsordnungen.

Die Aufgabe der Rechnungsprüfungsämter als nachgeordnete Behörden der Landesrechnungshöfe ist hinsichtlich der Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand komplementär zu der der Abschlussprüfer zu sehen⁴⁹. Die Rechnungsprüfungsämter können sich, sofern sie mit der Betätigungsprüfung betraut werden, im Rahmen ihres gesetzlichen und gemeinderätlichen Auftrages folgenden Fragestellungen widmen⁵⁰:

- Bewegen sich die Aktivitäten der Unternehmen in dem gesetzlich umrissenen Rahmen?
- Hat die Gemeinde die ihr eingeräumten Möglichkeiten zur Einflußnahme auf die Gesellschaft ausgeschöpft?
- Wie nehmen die Vertreter in den Organen die Interessen der Gemeinde wahr?

An diesen Fragestellungen wird deutlich, dass Prüfungsgegenstand der Betätigungsprüfung nicht das Unternehmen der öffentlichen Hand selbst ist (das ist Sache der Abschlussprüfer). Vielmehr wird die Beteiligung der öffentlichen Hand einer Prüfung unterzogen. Bei dieser Prüfung haben die Rechnungsprüfungsämter in der Regel keinen unmittelbaren Zugang zu den Geschäftsunterlagen des Unternehmens und stützen sich unter anderem auch auf den Prüfungsbericht der Abschlussprüfer.

7. Der Umfang der Abschlussprüfung bei Unternehmen der öffentlichen Hand

Für Unternehmen in Privatrechtsform, die mehrheitlich im Besitz von Gebietskörperschaften sind, ordnet der Gesetzgeber in **§ 53 HGrG** erweiterte Prüfungshandlungen bei der Abschlussprüfung an. Bei diesen Erweiterungen handelt es sich keineswegs um Sonderprüfungen des betreffenden Unternehmens, sondern um eine erweiterte Prüfung im Rahmen einer "normalen" Abschlussprüfung.

Betroffen von dieser Erweiterung sind Unternehmen, die die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 53 HGrG erfüllen:

- Es muss sich um ein Unternehmen in der Rechtsform des privaten Rechts handeln. Nicht unter den Anwendungsbereich der Regelung fallen damit Regie- und Eigenbetriebe⁵¹ sowie selbständige Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts⁵².
- Des Weiteren muss eine öffentlich-rechtliche Mehrheitsbeteiligung an dem Unternehmen vorliegen. Der öffentlich-rechtliche Anteilseigner muss entwe-

⁴⁹Vgl. Dreher, Frank / Wolter, Udo, VOP 3-4/96, S. 36 ff.

⁵⁰Vgl. Müller-Prothmann, Hans, BWVP 1994, S. 83.

⁵¹Vgl. GK 2/1999 S. 40.

⁵²Nach Art. 86, 89 BayGemO handelt es sich dabei um Anstalten des öffentlichen Rechts, vgl. zum Themenbereich Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts auch GK 2/1999 S. 61 ff.

der über 50 % der Kapitalanteile verfügen oder mehrere öffentlich-rechtliche Anteilseigner, von denen mindestens einer 25 % der Anteile hält, verfügen zusammen über die Mehrheit der Kapitalanteile an dem privatwirtschaftlichen Unternehmen.

Auf Bundes- und Länderebene gilt die erweiterte Prüfungspflicht für Unternehmen des Bundes beziehungsweise der Länder unmittelbar⁵³. Im Bereich der Kommunen gilt die Regelung dagegen nicht unmittelbar⁵⁴. Vielmehr ist in den Gemeindeordnungen die Durchführung der erweiterten Abschlussprüfung für Unternehmen der kommunalen Gebietskörperschaften, die in Formen des Privatrechts betrieben werden, durch den Landesgesetzgeber gesondert anzuordnen⁵⁵.

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 53 HGrG erfüllt, "kann" nach dem Wortlaut der Regelung der öffentlich-rechtliche Anteilseigner eine erweiterte Prüfung des Unternehmens durch den Abschlussprüfer verlangen. Die Regelung erlaubt von ihrem Wortlaut her ein Ermessen der Gebietskörperschaft, ob sie eine erweiterte Prüfung durchführen lassen will oder nicht. Das bloße "kann" wird allerdings durch die Haushaltsordnungen des Bundes und der Länder⁵⁶ sowie der Gemeindeordnungen⁵⁷ grundsätzlich zu einem "muss". Soll keine erweiterte Abschlussprüfung stattfinden, stellt dies einen genehmigungsbedürftigen Sonderfall dar.

Ziel des § 53 HGrG ist es, die Gebietskörperschaft durch eine erweiterte Prüfung bei der Überwachung ihrer Beteiligungen zu unterstützen. Der öffentlichen Hand soll dadurch ein tieferer Einblick in die Geschäftstätigkeit der Unternehmen ermöglicht werden und die öffentlich-rechtlichen Anteilseigner auf drohende wirtschaftliche Risiken hingewiesen werden. Um dieses Ziel zu erreichen und die gesetzlichen Anforderungen des § 53 HGrG sachgerecht in die Prüfungspraxis umsetzen zu können, hat der IDW beziehungsweise dessen Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) gemeinsam mit Vertretern des Bundesfinanzministeriums, des Bundesrechnungshofs und der Landesrechnungshöfe eine Prüfungsrichtlinie (IDW PS 720) erarbeitet⁵⁸. Diese bietet eine einheitliche Grundlage für die erweiterte Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand.

Nach dem IDW PS 720 erfolgt die erweiterte Prüfung nach verschiedenen Prüfungsfeldern⁵⁹, wobei bei Beantwortung des erarbeiteten Fragenkatalogs die

⁵³ § 53 HGrG steht im Teil II des HGrG, der unmittelbar und einheitlich auch für die Länder gilt.

⁵⁴ *Eibelhäuser, Manfred*, WPK-Mitt. 3/1997 S. 166 (169).

⁵⁵ Vgl. zum Beispiel die entsprechenden Regelungen in § 105 GemO BW oder Art. 94 BayGO.

⁵⁶ Vgl. § 68 BHO, § 68 LHO BW und Art. 68 BayHO.

⁵⁷ Vgl. zum Beispiel Art. 94 BayGemO und § 105 GemO BW.

⁵⁸ Vgl. den Abdruck des Fragenkatalogs zur Prüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720) in den IDW-Fachnachrichten Nr. 3/2000 S. 73.

⁵⁹ Vgl. den Abdruck des Fragenkatalogs zur Prüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720) in den IDW-Fachnachrichten Nr. 3/2000 S. 73.

Größe und die Rechtsform des zu prüfenden Unternehmens ebenso zu berücksichtigen sind wie dessen Branche.

Im einzelnen bestehen 21 Fragenkreise, die den jeweiligen Prüfungsfeldern Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungsorganisation, Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsführungsinstrumentariums, Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungstätigkeit, Vermögens- und Finanzlage sowie Ertragslage zugeordnet sind.

Im Rahmen der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsführungsinstrumentariums hat der Abschlussprüfer im Unternehmen der öffentlichen Hand insbesondere festzustellen, ob die Geschäftsführung ein Risiko-Früherkennungssystem eingerichtet hat und ob dieses geeignet ist, seine Aufgaben zu erfüllen: Entwicklungen, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden, müssen durch das „Frühwarnsystem“ möglichst frühzeitig erkennbar sein. Was im einzelnen zu besonders risikobehafteten Geschäften gehört, hängt von den unternehmensspezifischen Umständen ab. Zwar erlegt das AktG⁶⁰ die Errichtung eines derartigen Systems nur der Aktiengesellschaft beziehungsweise ihrem Vorstand auf. Wie bereits gesagt, geht jedoch der Gesetzgeber von einer Ausstrahlungswirkung dieser Vorschrift auf andere Gesellschaftsformen aus und hält sie für ein wesentliches Element einer pflichtgemäßen Unternehmensüberwachung. Aus diesem Grund ist es nur folgerichtig, die Einrichtung eines solchen Systems insbesondere bei Unternehmen der öffentlichen Hand, die der effektiven Erfüllung ihrer Aufgabe besonders verpflichtet sind, auch in eine Prüfung nach § 53 HGrG einzubeziehen.

Eine Regelung über eine externe Rotation ist im Bereich der öffentlich-rechtlichen Haushaltsvorschrift des § 53 HGrG nicht vorgesehen. Das Unternehmen der öffentlichen Hand soll unabhängig von einer externen Rotation intensiver geprüft werden, um die öffentliche Hand bei der Kontrolle über die Unternehmen zu unterstützen.

8. Ergebnis

Betrachtet man die rechtlichen Grundlagen einer externen Rotation, zeigt sich, dass weder im Bereich der handels- und gesellschaftsrechtlichen Regelungen noch im Bereich der öffentlich-rechtlichen Haushaltsvorschriften des § 53 HGrG eine externe Rotation angeordnet ist - entgegen einer in der Verwaltung häufig vertretenen Meinung⁶¹.

Die Untersuchung der rechtlichen Grundlagen zeigt auch, dass die Unternehmen der öffentlichen Hand einer engmaschigen gesetzlich

⁶⁰Vgl. § 91 Abs. 2 AktG.

⁶¹Vgl. *Coenenberg, Adolf G. / Marten, Kai-Uwe*, DB 1993 S. 108 "...aufgrund von Bestimmungen in den einzelnen Bundesländern sind zum Beispiel kommunale Eigenbetriebe angehalten, ihren Abschlussprüfer in gewissem Turnus zu wechseln."

vorgeschriebenen Kontrolle unterliegen, um auf diese Weise eine effiziente Unternehmensüberwachung zu ermöglichen:

Die Regelungen des Handels- und Gesellschaftsrechts, verschärft durch die Änderungen des KonTraG, gewährleisten eine Basiskontrolle, der auch Privatunternehmen unterliegen. Die Abschlussprüfung durch den externen Abschlussprüfer ist ein zentrales Element der Information des Aufsichtsrats und dient einer effektiven Unternehmenskontrolle durch das Überwachungsorgan Aufsichtsrat.

Die Betätigungsprüfungen der Landesrechnungshöfe und Rechnungsprüfungsämter ist auf die Kontrolle der wirtschaftlichen Aktivitäten der Gebietskörperschaften selbst ausgelegt. Im Mittelpunkt steht dabei nicht das Unternehmen selbst, sondern die Beteiligung der öffentlichen Hand. Das Unternehmen ist mittelbar als Objekt der Betätigung relevant.

Die erweiterte Jahresabschlussprüfung nach § 53 HGrG trägt dem erhöhten Informationsbedürfnis der öffentlichen Hand als Anteilseigner Rechnung und ermöglicht ihr einen tieferen Einblick in die wirtschaftliche Lage und die Aktivitäten des Unternehmens. Dabei besteht für die Gebietskörperschaften die Möglichkeit, die Beteiligungen effektiv zu verwalten und Risiken abzuschätzen und gegebenenfalls zu minimieren.

Durch das Zusammenspiel der verschiedenen Prüfungen erhalten die Gebietskörperschaft beziehungsweise ihre gesetzlichen Vertreter die notwendigen Einblicke in die Geschäftstätigkeit der Unternehmen⁶². Die Prüfung der Abschlussprüfer und der Landesrechnungshöfe ergänzen sich gegenseitig:

Während bei der Abschlussprüfung die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit von Rechnungswesen, Jahresabschluss, Lagebericht und Risiko-Früherkennungssystem des Unternehmens im Mittelpunkt steht, ist bei der öffentlich-rechtlichen Prüfung durch die Landesrechnungshöfe und Rechnungsprüfungsämter die Beachtung der öffentlichen Interessen wesentlich⁶³.

III. Die Nachteile und Vorteile einer externen Rotation

Um die Vor- und Nachteile eines turnusmäßigen Wechsels des Abschlussprüfers beurteilen zu können, muss Ausgangspunkt einer solchen Untersuchung die Funktion des Abschlussprüfers sein. Wenn die externe Rotation einen wesentlichen Beitrag dazu leisten kann, die Aufgabe des Abschlussprüfers besser zu erfüllen, ist sie sinnvoll.

⁶²Harms, Jens, ZögU Band 21 Heft 1, 1998 S. 87 (91).

⁶³Harms, Jens: ZögU Band 21 Heft 1, 1998 S. 87 (91).

1. Die Funktion des Abschlussprüfers

Immer stärker wird in der aktuellen Diskussion in Deutschland herausgestellt, dass "der Abschlußprüfer und mehr noch der Wirtschaftsprüfer als fachlich hochqualifizierte Berufsträger, in besonderer Form aufgefordert ist, seine verschiedenen Funktionen gegenüber und zusammen mit dem Aufsichtsrat auszuüben, um diesen in die Lage zu versetzen, dem gesetzlichen Auftrag einer ordnungsgemäßen Überwachung des Unternehmens (besser) Rechnung tragen zu können"⁶⁴.

Theisen⁶⁵ gliedert diese Funktionen in folgende Hauptbereiche:

- Dokumentationsfunktion;
- Anregungsfunktion;
- Begutachtungs- und Beratungsfunktion;
- Substitutionsfunktion;
- Haftungsbeschränkungsfunktion.

Allen Funktionen⁶⁶ ist gemeinsam, dass sie im Wesentlichen das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer betreffen. Bei adäquater Umsetzung der Aufgaben wird die Zusammenarbeit beider Parteien nachhaltig verbessert und führt zu einer effektiven und umfassenden Unternehmenskontrolle.

2. Gründe für eine externe Rotation

Bei einer langjährigen Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers bestehen zum Teil Befürchtungen hinsichtlich der Objektivität und Qualität seiner Dienstleistung. Es sind vor allem die Punkte

- Besorgnis der Befangenheit;
- Routine;
- Betriebsblindheit

in der Diskussion, die vor allem im Zusammenhang mit Krisensituationen eines Unternehmens aus scheinbar „heiterem Himmel“ und der sich anschließenden Fehlersuche an Gewicht gewinnen. Ungeachtet spektakulärer Einzelfälle – auch

⁶⁴Vgl. *Theisen, Rene M.*, WPK-Mitt. 4/1995 S. 187 (195).

⁶⁵Vgl. *Theisen, Rene M.*, WPK-Mitt. 4/1995 S. 187 ff.

⁶⁶Dem geneigten Leser sei das vollständige Nachlesen des Artikels empfohlen: *Theisen, Rene M.*, Zwischenbilanz zur Diskussion über das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer in: WPK-Mitt. 4/1995 S. 187 ff.

in jüngster Vergangenheit – ist eine objektive Untersuchung dieser Argumente geboten.

Wesentlich für die Besorgnis der Befangenheit und Abhängigkeit ist der Verdacht eines Interessenkonflikts zwischen den Beteiligten. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, welche Interessen der Abschlussprüfer zu vertreten hat.

Der Abschlussprüfer ist der Gesellschafterversammlung beziehungsweise dem Aufsichtsrat berichtspflichtig. Er unterstützt den Aufsichtsrat bei der Wahrnehmung seiner Überwachungsaufgabe. Er wird von diesem mit der Prüfung betraut (und nicht von der Geschäftsleitung). Der Gesetzgeber hat dadurch die Unabhängigkeit des Prüfers von der Unternehmensleitung, die den Jahresabschluss erstellt, sichergestellt. Somit ist "ein Beitrag zur Vermeidung eines Interessenkonflikts zwischen Gesellschaftern, Management und Wirtschaftsprüfer geleistet worden"⁶⁷.

Nur in dem Fall, in dem eine vollständige Interessenübereinstimmung zwischen den Gesellschaftern, dem Kontrollorgan Aufsichtsrat und dem Abschlussprüfer nicht mehr gegeben ist und gleichzeitig eine Interessenübereinstimmung zwischen Geschäftsleitung und dem Prüfer entsteht, die im Gegensatz zu den Interessen der Anteilseigner stehen könnte, ist eine Besorgnis der Befangenheit denkbar. Für diese Besorgnis ist jedoch die mögliche konkrete Interessenkollision maßgeblich und nicht ein abstrakter Zeitfaktor.

Hinsichtlich der Routine beziehungsweise Betriebsblindheit sollte in die Überlegungen mit einbezogen werden, dass „der Prüfer erst bei einer mehrjährigen Prüfungstätigkeit in einem Unternehmen tiefer eindringen und alle Bereiche mit wechselnden Methoden prüfen kann“⁶⁸. Die erhöhte Genauigkeit der Folgeprüfungen führt nicht grundsätzlich zu einer Betriebsblindheit, sondern ist im Gegenteil ein wichtiger Baustein für eine konsequente Risikominimierung im Unternehmen.

3. Die Nachteile einer externen Rotation

In Ermangelung wissenschaftstheoretischer und bundesgesetzlicher Grundlagen für den turnusmäßigen Wechsel des Abschlussprüfers werden für die externe Rotation Gewohnheitszeiten von zwei bis acht Jahren angewendet.

Motivation Kundenzufriedenheit, mangelnde Beratung

In dem von Anfang an zeitlich festgelegten Wechsel liegt ein wesentlicher systemimmanenter Nachteil der Rotation begründet. Die Abschlussprüfung

⁶⁷Vgl. Marten, Kai-Uwe, Der Wechsel des Abschlussprüfers, S. 19.

⁶⁸Vgl. Herzig, Norbert / Watrin, Christoph, zfbf 47 (9/1995) S. 795.

wird zwar als anspruchsvolle Dienstleistung betrachtet, deren Qualität wesentlich durch die Kompetenz und Leistungsmotivation der damit betrauten Personen bestimmt ist.

Es wird aber bei der Rotation von vorne herein übersehen, dass der Abschlussprüfer ohne einen turnusmäßigen Wechsel jedes Jahr die Kundenzufriedenheit neu gewährleisten muss, will er im folgenden Jahr erneut die Jahresabschlussprüfung durchführen.

Abschlussprüfer, die wissen, dass sie für eine feststehende Anzahl von Jahren "fest" gewählt wurden, sind nicht gezwungen, die Kundenzufriedenheit jedes Jahr aufs Neue zu erringen. Es fehlt unter Umständen während der Prüfungsdurchführung die eigentlich erforderliche Kapazität und die Motivation für eine umfassende Beratung des Auftraggebers.

Durch den regelmäßigen Prüferwechsel geht darüber hinaus wesentliches firmenspezifisches Know-how verloren, das für eine fundierte Beratung von entscheidender Bedeutung ist. Eine Beratung durch den jeweils neuen Wirtschaftsprüfer ist zwangsläufig nur in begrenztem Rahmen möglich.

Umgekehrt zieht das Argument nicht, dass "ein Wirtschaftsprüfer, der weiß, dass er im nächsten Jahr (wegen der Rotation) nicht mehr prüfen kann, seine (letztmalige) Prüfung unnachsichtiger durchführen wird, weil er sich sonst der Gefahr aussetzt, dass im folgenden Jahr ein Kollege die Schwächen seiner Arbeit aufdeckt"⁶⁹.

Diese Argumentation zielt auf die individuelle Qualität und Berufseinstellung des jeweiligen Abschlussprüfers. Ein Abschlussprüfer aber, der seine gesetzlichen und berufsrechtlichen Pflichten nicht gleichmäßig erfüllt, wird diese auch durch einen turnusmäßigen Wechsel nicht mehr oder besser erfüllen. Unabhängigkeit und Qualitätsbewusstsein sind Ausfluss einer Geisteshaltung und können nicht durch Gesetz oder externe Rotation verordnet werden. Im übrigen sollten bei eventuell vermuteten Pflichtverletzungen beziehungsweise Befürchtungen hinsichtlich der Nichteinhaltung oder Minderqualifikation des bereits bestellten Abschlussprüfers, dem Einzelfall angemessene Maßnahmen, ergriffen werden.

Effizienz und Risikoerhöhung

Die Effizienz einer Erstprüfung ist aufgrund des vorgegebenen Zeitraums beziehungsweise Zeitdrucks in der Regel geringer als die von Folgeprüfungen⁷⁰. Die Prüfungseffizienz ist aufgrund der stichprobenartigen Prüfungsdurchführung

⁶⁹Vgl. Herzig, Norbert / Watrin, Christoph, zfbf 47 (9/1995) S. 781.

⁷⁰Vgl. die bereits erwähnte Studie des American Institute of Certified Public Accountants aus dem Jahr 1992, wonach Erst- und Zweitprüfungen dreimal so häufig Haftungsfälle wegen Prüfungsfehlern verursachen.

und der erforderlichen Einarbeitungsphase nur mit überdurchschnittlichem Aufwand seitens aller Beteiligten zu gewährleisten.

In diesem Zusammenhang bietet sich eine Parallele zur Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds an: Auch ein Aufsichtsrat hat neben der Sicherstellung der Interessen des öffentlich-rechtlichen Anteilseigners die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und den Jahresabschluss zu prüfen. "Hier ist jedermann klar, dass die durch die jahrelange Mitarbeit in einem Aufsichtsrat erworbenen Kenntnisse über das Unternehmen, die Branche und die Mitglieder der Geschäftsleitung dem Aufsichtsratsmitglied die wirksame Durchführung seiner Funktion erleichtert. Demgegenüber ist die Gefahr, dass durch das Vertrauensverhältnis zwischen den Aufsichtsratsmitgliedern und dem Vorstand die Überwachungs- und Prüfungsfunktion leidet, gering. Warum sollte dies beim Abschlussprüfer anders sein?"⁷¹.

Mehrkosten

Durch eine zeit- und arbeitsaufwendigere Erst- und Zweitprüfung führt die externe Rotation zwangsläufig und insbesondere bei kurzen Wechsel-Intervallen zu überproportionalen Ausgaben für Prüfungsgebühren bei dem betroffenen Unternehmen. Gleichzeitig verlängert sich der Einarbeitungsaufwand für den Abschlussprüfer. Vor allem bei der Prüfung von Großunternehmen wie Energieversorgungsunternehmen kann die Abschlussprüfung nur dann in vertretbarer Zeit und mit vertretbaren Kosten einen Beitrag zu einer effizienten Unternehmenskontrolle leisten, wenn die Prüfung mittels langfristiger Prüfungspläne mit jährlich wechselnden Schwerpunkten geplant und durchgeführt wird.

Fehlende Vergleichbarkeit

Bei einer Vielzahl gleichzeitig beauftragter Abschlussprüfer⁷² bestehen grundsätzlich schon Reibungsverluste zwischen den jeweiligen Ansprechpartnern in den unterschiedlichen Gremien. Dadurch wird die Vergleichbarkeit der Daten und Informationen von allen eventuell vorhandenen Unternehmen beeinträchtigt⁷³. Eine darüber hinaus zusätzlich praktizierte Rotation zwischen den beauftragten Abschlussprüfern stellt eine zusätzliche Erschwernis dar und behindert ein effektives Beteiligungsmanagement, das wesentlich von der Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit der Daten abhängt.

Imageverlust

⁷¹Eine Feststellung aus dem Jahr 1976 (vor fast 25 Jahren!) vgl. *Luik, Hans*, BB 1976, S. 238.

⁷²Vgl. zum Beispiel die Stadtkämmerei Stuttgart: Erster Beteiligungsbericht der Landeshauptstadt Stuttgart, Juli 1995, S. 16, wo für 15 verschiedene kommunale Unternehmen der Landeshauptstadt insgesamt neun verschiedene Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aufgeführt sind.

⁷³Aus diesem Grund beauftragen selbst große Konzerne, wie beispielsweise die *Daimler Chrysler AG* mit zahlreichen in- und ausländischen Tochterunternehmen, nur eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

In der deutschen Privatwirtschaft ist der gesetzliche und freiwillige Wechsel des Abschlussprüfers insgesamt betrachtet ein sehr seltenes Ereignis. Empirische Untersuchungen ermittelten Prüferwechselquoten von circa 3.6 % bis 4.1 % in Deutschland⁷⁴. Dem gemäß wird in der deutschen Öffentlichkeit ein Wechsel des Abschlussprüfers mit großem Interesse verfolgt, da es aufgrund der bisherigen sehr niedrigen regulären Wechselquoten meist immer nur in außergewöhnlichen Situationen, beispielsweise im Falle einer Krise oder bei Betrug, zu einem Prüferwechsel kam. Dies kann einen Imageschaden für das Unternehmen der öffentlichen Hand und dessen öffentlich-rechtlichen Anteilseignern bewirken.

4. Zwischenergebnis

Eine Verbesserung der Unternehmensüberwachung ist durch eine schematische externe Rotation nicht zu erreichen. Diese Erkenntnis ist in privatwirtschaftlichen Unternehmen (außerhalb der öffentlichen Hand) sowohl auf Anteilseigner-Ebene als auch auf Unternehmens-Ebene herrschende Meinung⁷⁵. Moxter meint in diesem Zusammenhang sogar, dass "es auch dem Laien auffallen müsste, dass es (der Rotation) an überzeugenden Beweisen fehlt, dass (die Diskussion) vielmehr gekennzeichnet ist durch jene widerwärtige Vermischung von Motivverdächtigungen und Verallgemeinerungen extremer Einzelfälle (in der Privatwirtschaft), die sie jedem redlich und sachlich Urteilenden als Zumutung erscheinen lässt."⁷⁶

Eine Rotation ist ungeeignet, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu stärken. Um eine Verbesserung der Unternehmensüberwachung sollte vielmehr die Zusammenarbeit zwischen dem Aufsichtsrat als Interessenvertreter der öffentlich-rechtlichen Anteilseigner und dem grundsätzlich jedes Jahr neu zu wählenden beziehungsweise zu bestätigenden Wirtschaftsprüfer intensiviert werden⁷⁷.

IV. Möglichkeiten zur Verbesserung der Kooperation von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer

Im Mittelpunkt der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer steht eine effiziente Überwachung des Unternehmens⁷⁸. "Eine gute Kontrollaufsicht

⁷⁴Vgl. Marten, Kai-Uwe, Der Wechsel des Abschlussprüfers, S. 15.

⁷⁵Vgl. hierzu den aktuellen Stand der Diskussion in Theisen, Rene M., WPK-Mitt. 4/1995 S. 187 (190 mit weiterführenden Hinweisen); auch der Berufstand der Wirtschaftsprüfer hat sich auf dem 22. WP-Tag am 29.11.1995 wiederum sehr deutlich gegen die Rotation ausgesprochen - vgl. FN-IDW Nr. 12/1995, S. 554.

⁷⁶Moxter, Adolf, WPK-Mitt. 3/1995 S. 134.

⁷⁷Vgl. Herzig, Norbert / Watrin, Christoph, zfbf 47 (9/1995) S. 799.

⁷⁸Gelhausen, Hans Friedrich, BFuP 1999, S. 390 (405).

kann zwar keinen wirtschaftlichen Erfolg garantieren, wohl aber für ein unternehmerisches Umfeld sorgen, in dem sich Erfolg eher einstellt.⁷⁹“ Im folgenden sollen die notwendigen Elemente, die zu einer Verbesserung der Corporate Governance beitragen, dargestellt werden. Adressaten der Thesen sind sowohl Aufsichtsrat und Abschlussprüfer als auch die Gebietskörperschaft als Anteilseignerin.

1. Einführung eines effektiven Beteiligungsmanagements

Um die Mitglieder des Aufsichtsrats zu entlasten, sollte die Gebietskörperschaft als öffentlich-rechtliche Anteilseignerin ein qualifiziertes und effizientes Beteiligungsmanagement installieren. Dieses kann neben einer reinen Beteiligungsverwaltung auch Aufgaben eines Beteiligungscontrollings wahrnehmen⁸⁰. Ein effektives Beteiligungsmanagement stellt angesichts der Tatsache, dass die öffentliche Hand in Zukunft verstärkt öffentliche Aufgaben in den Formen des Privatrechts erfüllen wird⁸¹, die Grundlage für die Erfüllung der bestehenden öffentlich-rechtlichen Aufgaben und eine angemessene Ressourcenverteilung dar.

2. Verbesserung des Dialogs zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer

Wesentliches Element der Optimierung der Corporate Governance ist die Intensivierung der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer⁸². Aufsichtsrat und Abschlussprüfer bilden insoweit eine "Zweckgemeinschaft"⁸³ zur bestmöglichen Kontrolle des Unternehmens. Die Unternehmensüberwachung selbst kann damit nur so gut sein wie die Kommunikation zwischen Aufsichtsrat, Vorstand und Wirtschaftsprüfer.

Der Dialog zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer sollte in allen Stadien der Zusammenarbeit - angefangen bei der Auswahl des Abschlussprüfers über die Vorbereitung und Durchführung der Prüfung bis hin zur Berichterstattung - intensiviert werden⁸⁴. Kommuniziert werden müssen vor allem die gegenseitigen Erwartungen, Risikoeinschätzungen sowie die Ergebnisse beziehungsweise Feststellungen. Einzelheiten des geplanten Prüfungsvorgehens können auf diese Weise mit dem Aufsichtsrat abgestimmt werden und die besonderen Erfahrungen, Kenntnisse und individuellen Bedürfnisse des Aufsichtsrats in die Prüfungsplanungen einbezogen werden.

⁷⁹Christian Stranger, Aufsichtsrat der Fondsgesellschaft DWS in ManagerMagazin Heft 2/2000, S. 137.

⁸⁰Vgl. "Einführung eines qualifizierten Beteiligungs-Managements für das "Unternehmen Stadt Ludwigsburg", Henke, Hans Jochen / Ruter, Rudolf X., Der Gemeindehaushalt 7/1995, S.149 - 155.

⁸¹Kupferschmidt, Gesa, KommunalPraxis BY 1999, S. 170 ff.

⁸²Diese Verbesserung war auch zentrales Anliegen des Gesetzgebers bei der Einführung des KonTraG.

⁸³Gelhausen, Hans Friedrich, BFuP 1999, S. 390.

⁸⁴Gelhausen, Hans Friedrich, BFuP 1999, S. 390.

3. Teilnahme an Aufsichtsratssitzungen

Nach den gesetzlichen Regelungen⁸⁵ hat der Abschlussprüfer an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats teilzunehmen. Grund für die Teilnahme ist, dass dem Aufsichtsrat die Durchführung der Prüfung, die Feststellungen und der wirtschaftliche Kontext im Gesamtzusammenhang dargelegt werden kann. Das einzelne Aufsichtsratsmitglied erhält auf diese Weise Gelegenheit, sich durch individuelle Fragen die für die Ausübung seiner Überwachungstätigkeit notwendigen Grundlagen zu schaffen⁸⁶.

Der Abschlussprüfer sollte über die gesetzlich geregelte Pflicht zur Teilnahme an der Bilanzsitzung hinaus auch an Aufsichtsratssitzungen teilnehmen, in denen andere bedeutende Sachverhalte zu beurteilen sind. Zu denken ist dabei an Großinvestitionen, Genehmigung des Wirtschaftsplans des nächsten Jahres oder die Beurteilung beziehungsweise Berichterstattung des internen Controllings. Der Abschlussprüfer kann insbesondere Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wie zum Beispiel die Höhe der erforderlichen Gesellschafterzuschüsse oder die Verringerung möglicher Gewinnausschüttungen, aufzeigen.

4. Einbeziehung in die Berichterstattung

Der Abschlussprüfer hat über Art und Umfang sowie das Ergebnis der Abschlussprüfung schriftlich zu berichten⁸⁷. Adressat des Prüfungsberichts ist der Aufsichtsrat, der dadurch in der Überwachung des Unternehmens unterstützt werden soll⁸⁸. Eine Erörterung des Berichts mit dem Abschlussprüfer erleichtert diese Überwachung.

Aber nicht nur beim Lesen des endgültigen Prüfungsberichts sollte der Abschlussprüfer unterstützend hinzugezogen werden. Bereits im Entwurfsstadium sollten mit ihm wesentliche Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze beziehungsweise deren stetige Anwendung und sonstige bilanzpolitische Maßnahmen besprochen werden⁸⁹. Insbesondere sollte der Aufsichtsrat alle unterjährigen Sonderberichte des Abschlussprüfers einschließlich des Management-Letters unverzüglich nach Auslieferung an die

⁸⁵Vgl. die entsprechende Regelung in § 171 Absatz 1 Satz 2 AktG.

⁸⁶*Dörner, Dietrich*, DB 2000 S. 101 (104).

⁸⁷Vgl. die Neufassung des § 321 HGB.

⁸⁸*Dörner, Dietrich*, DB 2000 S. 101 (104).

⁸⁹So hat zum Beispiel die Landeshauptstadt Stuttgart bereits mit Schreiben vom 9. Dezember 1985 an alle Beigeordneten und Referenten bezüglich der Verwaltung der Beteiligung an wirtschaftlichen Unternehmen der Landeshauptstadt Stuttgart geregelt, dass die Stadtkämmerei unter anderem vor allem bei der Gestaltung der Jahresabschlüsse einschließlich der Fragen der Bilanzpolitik und der Gewinnverwendung mitwirkt und sie zu den Jahresabschluss-Vorbesprechungen mit den Wirtschaftsprüfern zugezogen werden soll, vgl. Stadtkämmerei der Landeshauptstadt Stuttgart, Erster Beteiligungsbericht der Landeshauptstadt Stuttgart, Juli 1995, S. 3.

Geschäftsleitung von dieser erhalten und mit dem Abschlussprüfer ausführlich durchsprechen.

5. Verständliche Berichterstattung

Der Abschlussprüfer sollte mit den Mitgliedern öffentlich-rechtlicher Aufsichtsräte verständlich kommunizieren. Insbesondere sollten Prüfungsberichte, Sonderberichte und Management-Letter so abgefaßt sein, dass ein "normales Aufsichtsratsmitglied" auch ohne wirtschaftliche und/oder unternehmerische Vorbildung den wahren Sinngehalt aus den Berichten entnehmen kann und dadurch in die Lage versetzt wird, sich ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens zu machen. Schließlich dienen die Berichte des Abschlussprüfers als Grundlage für die Unternehmenskontrolle⁹⁰.

Dabei ist erforderlich, dass auf Seiten der Mitglieder des Aufsichtsrats die Bereitschaft besteht, aktuelle, detaillierte und prozessbezogene Daten zur Kenntnis zu nehmen und zu verarbeiten⁹¹.

6. Sonderaufträge an den Abschlussprüfer

Vor allem bei fehlenden Controlling- und internen Revisionsabteilungen in den Unternehmen der öffentlichen Hand oder (noch) nicht vollständig funktions-tüchtigen unternehmerischen Bereichen (zum Beispiel im Bereich der Kostenrechnung oder bei der Implementierung eines Risiko-Früherkennungssystems), sollte der Aufsichtsrat bei gegebenem Anlass die Vergabe von Sonderaufträgen an den Wirtschaftsprüfer erwägen (entweder im Rahmen der Jahresabschlussprüfung oder unterjährig separat), wobei die Berichterstattung ebenfalls direkt an den Aufsichtsrat erfolgt.

7. Qualifikation der Aufsichtsratsmitglieder

Dem Aufsichtsrat als unternehmensinternem Kontrollorgan kommt in der Verwirklichung des deutschen Modells der Corporate Governance eine besondere Bedeutung zu⁹². Mögliche Fehlentwicklungen sollen durch seine Überwachungstätigkeit frühzeitig erkannt und korrigiert werden⁹³.

Es besteht jedoch die Gefahr, dass Mitglieder des Aufsichtsrats, die als Vertreter der Anteilseignerin Gebietskörperschaft handeln, die Anforderungen, die an sie

⁹⁰Scheffler, Eberhard, DB 2000, S. 433 (435).

⁹¹Theisen, Rene M., WPK-Mitteilungen 4/1995, S. 190.

⁹²Gelhausen, Hans Friedrich, BFuP 1999, S. 390.

⁹³Dörner, Dietrich, DB 2000 S. 101; Thümmel, Roderich C., DB 1999 S. 1891.

hinsichtlich der wirtschaftlichen Kenntnisse gestellt werden, unterschätzen⁹⁴. Da das Organ Aufsichtsrat Träger der Unternehmensüberwachung ist, muss für das persönliche Anforderungsprofil des einzelnen Mitglieds der Grundsatz "Unternehmer überwachen Unternehmer" gelten. Inwieweit bei den Aufsichtsratsmitgliedern öffentlicher Unternehmen diese Fachkenntnisse vorhanden sind, soll hier nicht Gegenstand weiterer Erörterungen sein.

Zwingend erforderlich sind nach der Rechtsprechung des *BGH* Mindestkenntnisse allgemeiner, wirtschaftlicher, organisatorischer und rechtlicher Art, um die anfallenden Geschäftsvorgänge, die der Aufsichtsrat zu überwachen hat, ohne fremde Hilfe verstehen und sachgerecht beurteilen zu können⁹⁵.

Es sollte darauf geachtet werden, dass jedes Mitglied des Aufsichtsrats vor allem bei seinem Amtsantritt die Mindestinformationen über das zu kontrollierende Unternehmen erhält⁹⁶. Zuweilen sind Aufsichtsräte über die Vorgänge des operativen Geschäfts unzureichend informiert, treffen sich die Aufsichtsräte zu selten in Sitzungen, die Gremien erweisen sich als zu groß oder es gibt zu wenige Unterausschüsse⁹⁷.

Um eine fundierte Aufsichtsrats Tätigkeit entfalten zu können, gehören zu den angesprochenen Mindestinformationen neben dem Gesellschaftsvertrag, der Geschäftsordnung, den Geschäftsführerverträgen auch Aufsichtsratsordnungen, Protokolle der Gesellschafter- und Aufsichtsratsversammlungen der letzten drei bis vier Jahre und sonstige wesentliche Verträge und Dokumente. Gegebenenfalls sollte zum besseren Verständnis der Unterlagen der jeweilige Abschlussprüfer hinzugezogen werden.

Anteilseigner fordern - auch in der Privatwirtschaft "statt Pöstchenschieberei einen effizient arbeitenden Aufsichtsrat, in dem geeignete Persönlichkeiten die jeweiligen Fachbereiche mit juristischem, kaufmännischem und technischem Sachverstand ebenso vertreten sind wie Aktionärs- und Arbeitnehmerinteressen"⁹⁸. Das Bild des Aufsichtsrates befindet sich im Wandel. Es ist kein (und war noch nie) Ehrenamt⁹⁹. Gefragt sind neben der Aufsicht auch Rat und aktive Teilnahme an der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens¹⁰⁰.

⁹⁴*Kupferschmidt, Gesa*, KommunalPraxis BY 1999, S. 170.

⁹⁵BGHZ 85, S. 293.

⁹⁶*Scheffler Eberhard* DB 2000, S. 433 (434); *Thümmel, Roderich C.*, DB 1999 S. 1891.

⁹⁷Studie der Fondsgesellschaft *DWS*, veröffentlicht im *ManagerMagazin* Heft 2/2000 S.132 (137).

⁹⁸*Bialkowski/Kaarst*, Leserbrief im Handelsblatt vom 12. Januar 1996 sowie Studie der Fondsgesellschaft *DWS* zu der Corporate Governance in den Unternehmen des DAX, veröffentlicht im *ManagerMagazin* Heft 2/2000, S. 132 (134).

⁹⁹*Scheffler, Eberhard*, DB 2000, S. 433.

¹⁰⁰*Hoffmann, Jürgen*, *FAZ* vom 6. März 2000.

8. Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen für Mitglieder des Aufsichtsrats

Als ein weiterer Bestandteil der Unternehmenskontrolle empfiehlt es sich vor allem bei der turnusmäßigen Bestellung neuer Mitglieder des Aufsichtsrats eines Unternehmens der öffentlichen Hand, die aufgrund von Veränderung durch politische Wahlen notwendig werden, zur Fort- und Weiterbildung den Abschlussprüfer mit heranzuziehen. Insbesondere Aufsichtsratsmitglieder, die von den Gebietskörperschaften entsandt werden, stehen in einem Spannungsfeld zwischen den gesetzlichen Anforderungen des Gesellschaftsrechts und des öffentlichen Rechts. Um allen Anforderungen gerecht zu werden, die an das einzelne Mitglied zwangsläufig gestellt werden, bedarf es fortwährender systematischer Beschäftigung mit einer komplexen Materie.

V. Resümee

Abschließend ist festzustellen, dass für eine verbesserte Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer eine externe Rotation keine geeignete und sachgerechte Lösung darstellt. Im Gegenteil erschwert ein derartiges Vorgehen eine vernünftige, langfristige Zusammenarbeit und ist einer effektiven Unternehmensüberwachung eher hinderlich.

Eine erfolgreiche Corporate Governance kann durch andere Maßnahmen, die auf eine intensivere Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer gerichtet sind, schneller und effektiver erreicht werden.

Ein "Wechsel um des Wechsels willen - alle Erfahrungen sprechen dagegen, dass die Prüfung (des Jahresabschlusses) dann effizienter wird"¹⁰¹.

Nicht zuletzt ist das wohl auch der Grund, warum der Bundesgesetzgeber diesbezüglich - trotz entsprechender Diskussionen - keinen Regelungsbedarf sieht.

¹⁰¹Marten, Kai-Uwe, Der Wechsel der Abschlussprüfers, S. 15.

VI. Zusammenfassung

1. Problemstellung externe Rotation

Gegenstand der Erörterung ist die Frage, ob ein freiwilliger, planmäßiger Prüferwechsel in Unternehmen der öffentlichen Hand, die in Formen des Privatrechts betrieben werden, einen Beitrag zur Verbesserung der Corporate Governance, also der Unternehmensüberwachung, und zum effektiven Beteiligungsmanagement der öffentlichen Hand leisten kann.

Bei einem freiwilligen, nicht auf handels- und gesellschaftsrechtlichen Regelungen beruhenden Prüferwechsel spricht man von einer externen Rotation beziehungsweise einem turnusmäßigen Wechsel der Prüfungsgesellschaft. Dieser Wechsel ist von der internen Rotation, bei der der verantwortliche Prüfungsleiter beziehungsweise das Prüfungsteam innerhalb der beauftragten Prüfungsgesellschaft turnusmäßig gewechselt wird, zu unterscheiden.

2. Privatisierung und Unternehmen der öffentlichen Hand

Die Tendenz, öffentliche Aufgaben in Formen des Privatrechts zu erfüllen, ist nicht Selbstzweck. Diese Organisationsprivatisierung, die auch als "Flucht in das Privatrecht" bezeichnet wurde¹⁰², schlägt die Brücke zwischen der Erfüllung der öffentlichen Aufgabe und der Erwirtschaftung von Erträgen für den Haushalt¹⁰³. Auf Seiten der öffentlichen Hand kann diese Entwicklung zu einer Unübersichtlichkeit der verschiedenen Beteiligungs- und Gesellschafterverhältnisse führen. Zugleich verringert sich die direkte Einflussmöglichkeit der politischen Entscheidungsträger¹⁰⁴: Es gilt das Primat der Unternehmensleitung. Die Kontrolle der öffentlichen Unternehmen kann daher zu einem Problem werden¹⁰⁵. Um die bestehenden Risiken zu minimieren, ist es notwendig, die gesellschaftsrechtlichen Engagements durch ein aktives Beteiligungsmanagement der öffentlichen Hand zu koordinieren¹⁰⁶.

Durch die im Handels- und Gesellschaftsrecht beziehungsweise im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Prüfungserfordernisse durch einen externen Wirtschaftsprüfer ist eine grundlegende Kontrolle garantiert, die durch die

¹⁰²Ruter, Rudolf X., Die Flucht ins Privatrecht fordert neues Denken in den Städten, in: Handelsblatt vom 23. Oktober 1995.

¹⁰³Ronellenfisch, DÖV 1999, 705 (711).

¹⁰⁴Dr. Hans Hack, Hauptgutachter der KGST, spricht in diesem Zusammenhang von "unkontrolliertem Abdriften", vgl. KGST-Info 1996, S. 54.

¹⁰⁵Harms, Jens, ZögU Band 21, Heft 1, 1998 S.87 (88).

¹⁰⁶Ruter, Rudolf X., Controlling öffentlicher Gesellschaften; Politisch vorgegebenes Beteiligungs-Management; Privatisierung öffentlicher Aufgaben, 1996 beziehungsweise Weiblein, Willi, Der Gemeindehaushalt, 1995, S. 176 ff.

Neuerungen des KonTraG¹⁰⁷ intensiviert wurde. Der Gesetzgeber hat über diese Kontrolle hinaus für Unternehmen, an denen die öffentliche Hand mehrheitlich beteiligt ist, eine erweiterte Prüfungspflicht in § 53 HGrG angeordnet. Diese Prüfung wird durch den IDW PS 720 weiter konkretisiert, um der öffentlichen Hand als Gesellschafterin einen tieferen Einblick in die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu ermöglichen.

3. Rechtliche Grundlagen einer externen Rotation

Weder in den zivilrechtlichen Regelungen des Handels- und Gesellschaftsrechts noch in der haushaltsrechtlichen Regelung des § 53 HGrG ist eine externe Rotation vorgesehen. Die Neuerungen des KonTraG, deren Ziel eine bessere Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich war, haben diese Art der Rotation ebenfalls nicht als geeignetes Mittel einer effektiven Unternehmensüberwachung angesehen. Die Konzeption des deutschen Modells der Corporate Governance erfordert vielmehr ein "eingespieltes Team" von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, um das Leitbild einer arbeitsteiligen Unternehmensüberwachung erfüllen zu können. Um Befürchtungen hinsichtlich einer zu großen Nähe zwischen den gesetzlichen Vertretern und den Abschlussprüfern aufgrund einer langjährigen Zusammenarbeit entgegenzuwirken, erschien dem Gesetzgeber die Anordnung einer internen Rotation bei amtlich notierten Aktiengesellschaften ausreichend¹⁰⁸.

Auch die Rechnungslegungsvorschriften US-GAAP ordnen eine externe Rotation ebenso wenig an wie die der IAS.

Anders sieht es dagegen auf Länder- und Kommunalebene aus. Vor allem auf kommunaler Ebene existieren verschiedene Regelungsmodelle zur externen Rotation. In Berlin und Hamburg erfolgt eine öffentliche Ausschreibung der Prüfungsleistungen. Beim Vergabeverfahren bleibt der Prüfer des vorigen Turnus unberücksichtigt. In anderen Bundesländern erfolgt die Bestellung des Abschlussprüfers im Einvernehmen mit den Landesrechnungshöfen. Diese streben über die Möglichkeit der Versagung des Einvernehmens eine externe Rotation nach einem bestimmten, von Bundesland zu Bundesland unterschiedlichen Zeitablauf an.

4. Die Vor- und Nachteile einer externen Rotation

Es bestehen keine nennenswerten **Vorteile** bei einer externen Rotation. Ein "Wechsel nur um des Wechsels Willen - alle Erfahrungen sprechen dagegen,

¹⁰⁷Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, zusammen mit dem KapAEG (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz) in Kraft getreten Ende April/Anfang Mai 1998.

¹⁰⁸Vgl. die Regelung in § 319 Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit Absatz 3 Nr. 6 HGB, neu gefasst im Zuge des KonTraG.

dass die Prüfung (des Jahresabschlusses) dann effizienter wird¹⁰⁹. Die Vorbehalte gegen eine langfristige Prüfungstätigkeit, wie Besorgnis der Befangenheit, Routine und Betriebsblindheit können auf andere Weise effektiver beseitigt werden.

Hingegen sind bei den **Nachteilen** eine Reihe von Punkten anzuführen, die bei der Überlegung, eine externe Rotation bei der Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand einzuführen, abgewogen werden müssen.

Abschlussprüfer, die wissen, dass sie für eine im voraus bestimmte Zeitspanne fest gewählt sind, sind nicht gezwungen, die **Kundenzufriedenheit** jedes Jahr aufs Neue zu erringen. Es fehlt unter Umständen die erforderliche **Motivation** für eine umfassende Beratung des Mandanten.

Bei mehreren, gleichzeitig von der öffentlichen Hand beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bestehen grundsätzlich schon **Reibungsverluste** zwischen den jeweiligen Ansprechpartnern. Diese werden durch eine externe Rotation noch erhöht und behindern ein effektives Beteiligungsmanagement, das wesentlich von der Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit der Daten abhängt.

Die **Effizienz** einer Erstprüfung ist aufgrund des vorgegebenen Zeitraums beziehungsweise Zeitdrucks in der Regel geringer als die von Folgeprüfungen. Andererseits führt die zeit- und arbeitsaufwendigere Erst- und Zweitprüfung zu **überproportionalen Ausgaben** für Prüfungsgebühren bei dem betroffenen Unternehmen.

5. Verbesserung der Kooperation von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer

Um die Mitglieder des Aufsichtsrats zu entlasten, sollte die Gebietskörperschaft als öffentlich-rechtliche Anteilseignerin ein **qualifiziertes und effizientes Beteiligungsmanagement** installieren, das die Grundlage für die Erfüllung der bestehenden öffentlichen Aufgaben und eine angemessene Ressourcenverwertung garantiert.

Im Mittelpunkt einer effizienten Unternehmensüberwachung steht die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Sie bilden insoweit eine "Zweckgemeinschaft"¹¹⁰. Die Überwachung selbst kann damit nur so gut sein wie die **Kommunikation** zwischen Abschlussprüfer, Aufsichtsrat und Vorstand. In diesem Bereich ist an die **regelmäßige Teilnahme** des Wirtschaftsprüfers an Aufsichtsratssitzungen, in denen Sachverhalte von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung erörtert werden, zu denken. Ebenso sollte bei fehlenden Controlling- oder internen Revisionsabteilungen die Vergabe von **Sonderaufträgen** an den Wirtschaftsprüfer erwogen werden.

¹⁰⁹Marten, Kai-Uwe, Der Wechsel des Abschlussprüfers, S. 15.

¹¹⁰Gelhausen, Hans-Friedrich, BFuP 1999 S. 390.

Hinsichtlich der **Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers** sollte in allen Stadien ein Dialog mit dem Aufsichtsrat über wesentliche Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze beziehungsweise über deren stetige Anwendung stattfinden. Die Kommunikation sollte sich darüber hinaus auch auf Sonderberichte und Management-Letter erstrecken. Der Prüfungsbericht selbst sollte so abgefasst sein, dass sich ein "normales Aufsichtsratsmitglied" auch ohne wirtschaftliche Vorbildung ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens machen kann.

Aufsichtsratsmitglieder, die von den Gebietskörperschaften entsandt werden, stehen in einem Spannungsverhältnis zwischen den Anforderungen des Gesellschaftsrechts und des öffentlichen Rechts. Um diesen vielfältigen Anforderungen gerecht zu werden, bedarf es für die **Qualifikation der Aufsichtsratsmitglieder** fortwährender systematischer Beschäftigung mit einer komplexen Materie. Da der Aufsichtsrat Träger der internen Überwachung ist, muss für das Anforderungsprofil des einzelnen Mitglieds der Grundsatz "Unternehmer überwachen Unternehmer" gelten. Dies darf - auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des *BGH*¹¹¹ - nicht unterschätzt werden. Der Wirtschaftsprüfer kann auch hier unterstützend tätig werden.

Eine externe Rotation erschwert eine vernünftige, langfristige Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Sie ist damit einer effektiven Corporate Governance, wie sie der Gesetzgeber als Leitbild vorgibt, eher hinderlich. Durch andere Maßnahmen, die auf eine Verbesserung der Kooperation von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer als Eckpfeiler der Unternehmensüberwachung zielen, lässt sich eine Verbesserung der Unternehmensüberwachung schneller und sicherer erreichen.

¹¹¹BGHZ 85, S. 293.