

Der Wechsel des Abschlußprüfers in Unternehmen der öffentlichen Hand

Rudolf X. Ruter

Der Wechsel des Abschlußprüfers in Unternehmen der öffentlichen Hand

Inhaltsverzeichnis

I. Einführung

1. Vorbemerkungen
 - a) Privatisierung
 - b) Vorteil einer Prüfung
2. Problemstellung
3. Definition Rotation

II. Prüfungserfordernisse

1. Rechtliche Grundlagen
 - a) Bestellung und Auswahl
 - b) Das Schwert des Gesellschafters
2. Die Rolle der Rechnungshöfe
3. Die Rolle der Rechnungsprüfungsämter
4. Funktion des Abschlußprüfers

III. Turnusmäßiger Wechsel des Abschlußprüfers

1. Aufgrund gesetzlicher Vorschriften
(=obligatorischer Wechsel)
 - a) planmäßig
 - b) vorzeitig
2. fakultativer Wechsel
= ROTATION
 - a) warum
 - b) wann
3. Nachteile
4. Vorteile

IV. Neun Thesen zur besseren Zusammenarbeit des Aufsichtsrates und des Wirtschaftsprüfers

V. Resümee

I. Einführung

1. Vorbemerkung

a) Privatisierung

Privatisierung ist kein Dogma, sondern ist schon immer als ein möglicher Weg zu effizienter Kontrolle und zur Maximierung von Leistungen der öffentlichen Hand betrachtet worden¹. Seit jeher hat sich die öffentliche Hand wirtschaftlich betätigt (z.B. in Sparkassen, Versorgungsunternehmen, öffentlichen Einrichtungen, Krankenhäusern etc.) und die Verselbständigungsbewegung von Aufgabenbereichen der öffentlichen Hand ist noch lange nicht am Ende. Die Motive sind zahlreich und allen bekannt. Letztlich geht es um die optimierte unternehmerisch denkende und handelnde öffentliche Verwaltung mit eigener Ergebnisverantwortung auf Basis einer Kosten- und Leistungsrechnung.

Diese Verselbständigungstendenz (bei unterschiedlichen privatwirtschaftlichen Rechtsformen) führt allerdings auch zu einer Unübersichtlichkeit der Peripherie und zu einem schwindenden Einfluß der politischen Entscheidungsträger², für die die öffentliche Hand (Bund, Land und Kommunen) nachwievor zumindest politisch das Haftungsrisiko trägt³. Zur Risikovermeidung bzw. zur Risikominimierung wird daher auch von der öffentlichen Hand immer mehr ein aktives Beteiligungsmanagement zur Sicherstellung des gesellschaftsrechtlichen Engagements gerade bei Bestehen zahlreicher heterogener öffentlicher Beteiligungsgesellschaften eingeführt und praktiziert⁴. Daneben wird in fast allen Gesellschaftsverträgen der neugegründeten öffentlichen Unternehmen die Pflicht zur jährlichen Prüfung des Jahresabschlusses durch einen (fremden) Wirtschaftsprüfer (anstelle oder in Ergänzung zu bestehenden Rechnungsprüfungsinstanzen wie Bundes- und Landesrechnungshöfen, Rechnungsprüfungsämter, Gemeindeprüfungsanstalten etc.) festgeschrieben.

b) Vorteile einer Prüfung

Die Vorteile einer Prüfung durch einen externen Wirtschaftsprüfer liegen nicht nur in der Steigerung der Qualität des jeweiligen Jahresabschlusses, sondern auch in der Erhöhung der Effizienz bei der Jahresabschlußerstellung⁵ im Unternehmen⁶ und des verbesserten und vor allem beschleunigten Informationsflusses in Richtung Gesellschafter. Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben für die zeitlich nachfolgende Durchführung der Prüfung des Jahresabschlusses das erforderliche theoretische und praktische Wissen. Sie unterliegen strengen gesetzlichen und berufsständischen Regeln, unter anderem der Pflicht zur ständigen Fort- und Weiterbildung. Die Sicherstellung bzw. ständige Erhöhung der Qualität ihrer Dienstleistungen ist ihnen ein permanentes Anliegen⁷. Selbst Kleinst-Unternehmen (unabhängig von der Rechtsform - zunehmend auch Eigenbetriebe⁸) werden sowohl in der Privatwirtschaft als auch bei der öffentlichen Hand trotz fehlender gesetzlicher Erfordernisse

immer häufiger freiwillig einer Jahresabschlußprüfung durch einen externen Wirtschaftsprüfer unterworfen.

Darüber hinaus können gesellschafterspezifische Fragestellungen und Aufgabenstellungen bzw. Informationsbedürfnisse durch den Wirtschaftsprüfer im Rahmen seiner Jahresabschlußprüfung mitbearbeitet werden, insbesondere die Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung (vgl. § 53 HGrG). So wird z.B. in der Freien und Hansestadt Hamburg hierfür ein umfangreicher Leitfaden angewendet (basierend auf einer Stellungnahme des Fachausschusses für kommunales Prüfungswesen⁹), der u.a. Fragestellungen enthält zur ordnungsgemäßen Information des Aufsichtsrates, zur Angemessenheit des Rechnungswesens, etc.¹⁰

2. Problemstellung

Jede Gründung von Unternehmen in Privatrechtsform durch einen öffentlich-rechtlichen Anteilseigner steht unter der Maxime, daß das errichtete Unternehmen jederzeit den öffentlichen Zweck, dessen Erfüllung grundsätzlich dem Gesellschafter (=Gebietskörperschaft) obliegt, optimal verwirklicht. Den bei dieser Verwirklichung agierenden Personenkreise fehlt es gelegentlich noch bzgl. ihrer Rechte und Pflichten an entsprechenden Kenntnissen und Erfahrungen. Sowohl das betroffene Management¹¹ als auch die öffentlich-rechtlichen Vertreter in einem gesetzlichen oder freiwillig eingerichteten Aufsichtsrat¹² bzw. in der Gesellschafterversammlung¹³ verirren sich gelegentlich zwischen dem Vorrang der öffentlich-rechtlichen Prinzipien, der Verfolgung der Gemeinwohlaufgaben und den jeweiligen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften.

In wichtigen Fragen wie z.B. **dem obligatorischen bzw. fakultativen Wechsel** von gesetzlich erforderlichen Abschlußprüfern vermittelt sowohl das eine als auch das andere Rechtsgebiet keinerlei Vorschriften bzw. Anregungen. Trotzdem wird noch immer in der öffentlichen Verwaltung häufig die Meinung vertreten, daß gesetzliche Regelungen bzgl. der **Rotation der gesetzlichen Abschlußprüfer** in Unternehmen der öffentlichen Hand bestehen.¹⁴

Bei Fehlen von geschriebenem Recht bilden sich schnell Gewohnheitsrecht bzw. individuelle Rechtsmeinungen und persönliche Vorstellungen der Beteiligten heraus. So wird entweder generell "zur Vermeidung zu großer Nähe zwischen Prüfungsgesellschaften und geprüften Unternehmen traditionell alle fünf Jahre ein Wechsel der Prüfungsgesellschaft vorgenommen"¹⁵ oder unternehmensweise "spätestens nach fünf Jahren turnusmäßig"¹⁶ gewechselt, auch wenn es dafür keine rechtliche Basis bzw. keine praktische Notwendigkeit gibt.

Einige Kommunen denken derzeit über ein neues für alle Gesellschaften verbindliches, transparentes System für die Bestellung der Wirtschaftsprüfer nach.¹⁷

3. Definition von **ROTATION**

Im folgenden sollen das Pro und Kontra eines freiwilligen, planmäßigen Prüferwechsels in Unternehmen der öffentlichen Hand kritisch untersucht werden. Dieser **freiwillige**, nicht auf gesetzlichen Vorschriften beruhende Wechsel (= **Rotation** bzw. **turnusmäßiger Wechsel der Prüfungsgesellschaft**) ist von einem situationsabhängigen bzw. vorzeitigen (in nur seltenen Fällen anzuwendenden) **obligatorischen Wechsel** aufgrund von handels- und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften¹⁸ zu unterscheiden, der in der Praxis nur eine untergeordneten Bedeutung hat.

Unter **Rotation** wird allgemein verstanden

- ↳ die Wahl des Jahresabschlußprüfers durch die Gesellschafter erfolgt jährlich für jeweils ein Geschäftsjahr
- ↳ nach einer festgelegten Anzahl von Jahren ist eine Wiederbestellung des Prüfers nicht mehr möglich, vielmehr wird
- ↳ ein neuer (evtl. vorher schon festgelegter) Prüfer bestellt

- ↳ die entsprechenden Mitglieder des Aufsichtsrats bzw. der Geschäftsleitung des Unternehmens der öffentlichen Hand sollen nicht rotieren¹⁹.

Dieser turnusmäßige Wechsel der Prüfungsgesellschaft ist zu unterscheiden von dem turnusmäßigen Wechsel des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers bzw. des Prüfungsteams innerhalb der beauftragten Prüfungsgesellschaft. Dieses gelegentlich praktizierte bzw. diskutierte Verfahren (= interne Rotation), d.h., daß das Prüfungsunternehmen weiterhin das Prüfungsmandat behalten darf, daß aber auf Weisung des Auftraggebers (zumindestens) nach einer bestimmten Anzahl von Jahren der das Testat erteilende Wirtschaftsprüfer wechseln muß, bzw. eine bestimmte Anzahl von neuen Prüfern in das Prüfungsteam aufgenommen werden muß bei gleichzeitigem Ausscheiden bereits vorhandener Prüfer, ist nicht weiter Gegenstand dieser Untersuchung, da die interne Rotation schon seit vielen Jahren insbesondere bei internationalen, großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ein wichtiger Bestandteil der internen Prüfungsqualitätssicherung darstellt²⁰.

Der "normale Wechsel" eines Jahresabschlußprüfers aus Gründen der

- ↳ fehlenden Zufriedenheit des Auftraggebers mangels Nicht-Erfüllung der Erwartungen des Auftraggebers durch den Prüfer
- ↳ Kosten-Ineffizienz
- ↳ neuen Anforderungen aufgrund veränderter Unternehmensgröße (Konzernabschluß), wachsenden Märkten (Auslandsgesellschaften), verändertem Unternehmensgegenstand (Wohnungsbaugesellschaften)
- ↳ Kapazität (vorgezogener Prüfungstermin aufgrund vorgezogener Veröffentlichung des Beteiligungsbericht, etc.)
- ↳ Rückgabe des Prüfungsmandats durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- ↳ etc.,

und die gelegentliche Bestellung eines Sonderprüfers ist ebenfalls nicht Gegenstand dieser Arbeit.

In der deutschen Privatwirtschaft ist der gesetzliche und freiwillige Wechsel des Wirtschaftsprüfers insgesamt betrachtet ein sehr seltenes Ereignis. Empirische Untersuchungen ermittelten Prüferwechselquoten von ca 3,6 % bis 4,1% in Deutschland²¹.

II. Prüfungserfordernisse

1. Rechtliche Grundlagen

Unternehmen der öffentlichen Hand in privatwirtschaftlichen Rechtsformen haben neben den öffentlich-rechtlichen Vorschriften den Vorschriften des Aktiengesetzes (AktG), des GmbH-Gesetzes (GmbHG), des Handelsgesetzbuches (HGB) und sonstiger Wirtschaftsgesetze genauso zu folgen wie alle anderen privatwirtschaftlichen Unternehmen. Dies gilt auch in Bezug auf das Verhältnis zwischen Unternehmen und Wirtschaftsprüfer. Bzgl. der Jahresabschlußprüfung gelten daneben noch die Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung (WPO), die berufsrechtlichen Regelungen der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und die durch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) herausgegebenen fachlichen Verlautbarungen²².

Explizite Vorschriften bezüglich eines Wechsels des Abschlußprüfers sind vom deutschen Gesetzgeber bisher nicht vorgesehen worden²³ bzw. sind auch nicht geplant.

a) Bestellung und Auswahl

Die Wahl des Prüfers erfolgt durch die Gesellschafter bzw. Aktionäre (auf Vorschlag des Aufsichtsrates) und nur die Auftragserteilung erfolgt durch den gesetzlichen Vertreter der Gesellschafter²⁴. Die Bestellung des Abschlußprüfers muß für jedes Geschäftsjahr **neu**²⁵ und **vor Ablauf** des Geschäftsjahres erfolgen. Selbstverständlich kann derselbe Abschlußprüfer über mehrere Jahre hintereinander (jeweils neu) bestellt werden. Eine Bestellung des Abschlußprüfers (in einem Jahr) für mehrere dann aufeinanderfolgende Geschäftsjahre ist grundsätzlich nicht möglich.

Die vom Gesetzgeber eingeräumte Möglichkeit zur Verlagerung der Bestellungs- und Auswahlrechte auf andere Organe (vgl. GmbH-G § 318 Absatz 1 Satz 2) durch die Eigentümer selbst wird in der Praxis nur sehr selten wahrgenommen.

b) Der Wirtschaftsprüfer als Schwert des Gesellschafters

Durch die gesetzlichen Vorschriften wird eindeutig geregelt, daß der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Durchführung seiner gesetzlichen Jahresabschlußprüfungsarbeiten in erster Linie die Interessen der Gesellschafter zu vertreten hat. Auch wenn er als

Auftragnehmer mit der Geschäftsleitung als (Prüfungs-) Auftraggeber einen (Prüfungs-)Vertrag hat, muß er dem Aufsichtsrat über alle Tatsachen, die er bei Wahrnehmung seiner Aufgaben feststellt, die den Bestand des geprüften Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, berichten (=Redepflicht gem. § 321 Abs.II HGB). **Er ist somit "das Schwert" der öffentlichen Verwaltung im "Dschungel der Privatisierung"**, d.h. er ist dem Eigentümer in Form der Gesellschafterversammlung bzw. dem Aufsichtsrat im Rahmen seiner Eigenverantwortung verpflichtet und nicht vielleicht - wie oft vermutet - der Geschäftsführung der betroffenen öffentlichen Unternehmen. Der Gesetzgeber hat eindeutig die Unabhängigkeit des Prüfers von der Unternehmensleitung, die den Jahresabschluß erstellt, sichergestellt. Somit ist "ein Beitrag zur Vermeidung eines Interessenkonfliktes zwischen Gesellschaftern, Management und Wirtschaftsprüfer geleistet worden"²⁶.

2. Die Rolle der Rechnungshöfe

"Neben der herkömmlichen Rechnungsprüfung, die hauptsächlich den Rechnungsprüfungsämtern obliegt, unternimmt es der Rechnungshof seit einigen Jahren, sich in Richtung zu einem >> Wirtschaftsprüfer des Landes << weiterzuentwickeln"²⁷. Gesetzliche Jahresabschlußprüfungen führt er aber noch nicht durch. Allerdings, auch wenn keine diesbezüglichen spezifischen geschriebenen Bundes- bzw. Landesvorschriften bestehen, achten die jeweiligen Landesrechnungshöfe darauf, daß die verschiedenen Unternehmen mit mehrheitlicher Beteiligung der Länder und Kommunen in einem gewissen Turnus ihren Abschlußprüfer wechseln²⁸ bzw. daß die Auswahl der Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften für die Jahresabschlußprüfung sowie die erweiterte Prüfung der Ordnungsmäßigkeit im Einvernehmen mit dem Rechnungshof erfolgt²⁹. 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 Wirtschaftsprüfungunternehmens regelmäßig in seiner Zusammensetzung zu ändern. Bei Nichtbeachtung erwägt der Bundesrechnungshof, sein Einvernehmen zur Wahl oder Bestellung des Abschlußprüfers zu widerrufen."³⁰

Darüber hinaus prüft der Rechnungshof bei Unternehmen in der Rechtsform des privaten Rechts selbst³¹. Im 3. Beteiligungsbericht 1995 der Freien und Hansestadt Hamburg ist z.B. ausgeführt: "Dazu sind dem Rechnungshof von der beteiligungsverwaltenden Behörde bestimmte Unterlagen zu übersenden, die in der Landeshaushaltsordnung näher benannt sind. Bei Mehrheitsbeteiligungen Hamburgs wird über den Gesellschaftsvertrag sichergestellt, daß sich der Rechnungshof zur Klärung von Fragen, die sich aus der Betätigungsprüfung ergeben, unmittelbar unterrichten und zu diesem Zweck den Betrieb, die Bücher und Schriften des Unternehmens einsehen kann. Daneben kann der Rechnungshof bei Unternehmen, die Zuwendungen der Freien und Hansestadt Hamburg erhalten,

Prüfungen im von der Landeshaushaltsordnung vorgesehenem Umfang vornehmen“³².

3. Die Rolle der Rechnungsprüfungsämter

Die Aufgabe der Rechnungsprüfungsämter ist hinsichtlich der Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand komplementär zu der der Wirtschaftsprüfer zu sehen bzw. im Wandel begriffen³³. Die Rechnungsprüfungsämter können sich, sofern sie mit der sog. Betätigungsprüfung betraut werden, im Rahmen ihres gesetzlichen und gemeinderätlichen Auftrages sowie der vorhandenen Ressourcen folgenden Fragestellungen widmen:³⁴

- ↳ bewegen sich die Aktivitäten der Unternehmung in dem gesetzlich umrissenen Rahmen?
- ↳ hat die Gemeinde die ihr eingeräumten Möglichkeiten zur Einflußnahme auf die Gesellschafter ausgeschöpft?
- ↳ wie nehmen die Vertreter in den Organen die Interessen der Gemeinde wahr?

Dabei haben sie i.d.R. keinen unmittelbaren Zugang zu den Geschäftsunterlagen und stützen sich unter anderem auch auf den Bericht des Wirtschaftsprüfers.

4. Die Funktion des Abschlußprüfers

Immer stärker wird in der aktuellen Diskussion in Deutschland herausgestellt, daß “der Abschlußprüfer, viel weitgehender aber der Wirtschaftsprüfer als fachlich hochqualifizierter 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 ordnungsmäßigen Überwachung (besser) Rechnung tragen zu können.”³⁵

Theissen³⁶ gliedert diese Funktionen in die folgenden Hauptbereiche:

- ↳ Dokumentationsfunktion
- ↳ Anregungsfunktion
- ↳ Begutachtungs- und Beratungsfunktion
- ↳ Substitutionsfunktion
- ↳ Haftungsreduktionsfunktion

Allen Funktionen³⁷ ist gemeinsam, daß sie im wesentlichen das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlußprüfer betreffen und bei adäquater Umsetzung die Zusammenarbeit beider sofort nachhaltig verbessern kann.

III. Turnusmäßiger Wechsel des Abschlußprüfers

1. Aufgrund gesetzlicher Vorschriften (=obligatorischer Wechsel)

a) planmäßig

Es bestehen weder handels- und gesellschaftsrechtliche noch öffentlich-rechtliche Bestimmungen, die einen Wechsel des Abschlußprüfers verlangen.

Einzelne Vorschriften regeln nur die Wahlperiode, d.h. die Dauer der Bestellung. So heißt es in § 2 der Landesverordnung Rheinland-Pfalz³⁸ über die Prüfung kommunaler Einrichtungen (die nicht in privatwirtschaftlichen Rechtsformen geführt werden³⁹) nur, daß sich “die Bestellung des Abschlußprüfers auf mindestens drei und auf höchstens sechs Jahre erstrecken...soll... Eine erneute Bestellung ist zulässig”.⁴⁰ Eine mehrmalige Bestellung (für mehrere Bestellungsperioden hintereinander) ist demzufolge nicht ausgeschlossen⁴¹.

b) vorzeitig

Von einem nicht vorhandenen obligatorischen Wechsel sind die gesetzlichen Bestimmungen, die einen vorzeitigen Prüferwechsel innerhalb einer Bestellungsperiode zur Folge haben, deutlich zu unterscheiden. Hier bestehen zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen keine gesellschafts- und handelsrechtliche Unterschiede. Auch ein Unternehmen mit öffentlich-rechtlichen Anteilseignern kann in den engen Grenzen des § 318 Abs. 3 HGB innerhalb einer Wahlperiode einen anderen Abschlußprüfer bestellen und zugleich den bisher gewählten Prüfer abberufen⁴². Dieser vorzeitige Wechsel ist aber nicht als Rotation im Sinne dieser Arbeit zu verstehen.

2. Fakultativer Wechsel = **ROTATION**

a) Gründe

Gelegentlich ist der gewählte Abschlußprüfer nach einer vermeintlich allzu langen Tätigkeit für ein Unternehmen folgenden Vorwürfen bzw. Anscheinsvermutungen ausgesetzt (nicht nur bei Unternehmen der öffentlichen Hand):

- ↳ Besorgnis der Befangenheit
- ↳ Routine
- ↳ Betriebsblindheit
- ↳ Abhängigkeit
- ↳ Kumpanei
- ↳ verschleiern von Krisensituationen

Sehr oft wird vorschnell vergessen zu fragen, wem gegenüber die Besorgnis der Befangenheit bzw. Abhängigkeit besteht und ob nicht viel mehr der vermeintliche “Kumpan” (d.h. die Geschäftsführung) für die Verschleierung der Krisensituation ursächlich verantwortlich ist⁴³.

Trotzdem wird lediglich in Betracht gezogen, den Abschlußprüfer “planmäßig und freiwillig” zu wechseln, nicht jedoch (einzelne) Mitglieder des Aufsichtsrats bzw. der Geschäftsführung. Die Stellung der öffentlich-rechtlichen Vertreter im besonderen wird nur in seltenen Ausnahmefällen in Zweifel gezogen⁴⁴. Anstelle einer bedarfsgerechten Sachverhaltsaufklärung wird der Ruf nach Rotation laut, insbe-

sondere aus Kreisen, die mit der Berufspraxis des Wirtschaftsprüfers nicht voll vertraut sind⁴⁵.

Bei Besorgnis der Befangenheit, "Kumpanei" und Abhängigkeit besteht offenbar der Verdacht eines Interessenkonfliktes zwischen mindestens zwei Beteiligten. Welche Interessen aus dem Kreis der Beteiligten, d.h.

- ↳ aus dem Kreis der Gesellschafter
- ↳ aus dem Kreis des Aufsichtsrates
- ↳ aus dem Kreis der Geschäftsleitung

hat der Prüfer zu vertreten? Der Gesetzgeber hat dies in § 318 HGB geregelt. Weder einzelnen Vertretern dieser Gremien noch anderen Gremien (Gemeinderat, Fraktionsausschüssen, Verwaltungsausschüssen etc.), sondern ausschließlich der Gesellschafter- bzw. der Aufsichtsratsversammlung ist der Abschlußprüfer verantwortlich. Also nur wenn eine Interessenübereinstimmung zwischen Gesellschafter und dem Kontrollorgan Aufsichtsrat und Prüfer nicht mehr vollständig gegeben ist, bzw. eine zumindest teilweise Interessenübereinstimmung zwischen Prüfer und der Geschäftsführung bei gleichzeitiger Interessenkollision mit dem Gesellschafter gegeben ist, kann eine mögliche Abhängigkeit des (Prüfungs)-Auftragsgeber und Auftragnehmers bestehen.

b) Zeitpunkt

Da die Vertreter der freiwilligen Rotation sich nicht auf wissenschaftstheoretische bzw. gesetzliche Grundlagen stützen können, werden "Gewohnheitszeiten" (in diesem Fall eher "Gewöhnungszeiten") von zwei bis fünf Jahren angewendet. D.h., von vornherein steht fest, daß der erstmals gewählte und bestellte Abschlußprüfer für eine Periode von zwei bis zu fünf Jahren (sogenannte Wechsel-Intervalle) jedes Jahr automatisch wieder gewählt und bestellt wird.

Diese Gewohnheitszeiten sind nicht nur den Gesellschaftern bzw. Aufsichtsratsmitgliedern bewußt. Auch der beauftragte Wirtschaftsprüfer weiß, daß dieser Auftrag unter normalen Umständen auf diese Anzahl von Jahren angelegt ist.

Daß hierin ein wesentlicher "systemimmanenter Nachteil" der Rotation begründet ist, wird selten akzeptiert. Die Abschlußprüfung wird zwar als anspruchsvolle Dienstleistung betrachtet, deren Qualität wesentlich durch die Kompetenz und Leistungsmotivation der damit betrauten Personen (seitens der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) bestimmt wird. Es wird aber bei der Rotation von vornherein übersehen, daß der Abschlußprüfer jedes Jahr erneut die Kundenzufriedenheit gewährleisten muß, d.h. den Erwartungen seitens der Eigentümer gerecht werden muß. Im Gegenteil, er weiß ja, daß er innerhalb der "Gewöhnungszeit" sein Mandat höchstwahrscheinlich nicht verliert, unabhängig davon, wie er es betreut⁴⁶.

Diesem Kern-Nachteil sind weitere Nachteile hinzuzufügen.

3. Nachteile

Die planmäßige Rotation verursacht neben dem oben dargestellten Nachteil der Gewohnheit die folgenden wesentlichen Nachteile zu Lasten der öffentlichen Hand bzw. des betroffenen öffentlichen Unternehmens:

↳ Effizienz

Die Effizienz einer Erstprüfung ist aufgrund des vorgegebenen Zeitraums bzw. Zeitdrucks in der Regel geringer als die von Folgeprüfungen. "Erst bei einer mehrjährigen Prüfungstätigkeit in einem Unternehmen kann der Prüfer tiefer in das Rechnungswesen eindringen und alle Bereiche mit wechselnden Methoden prüfen"⁴⁷. Die erhöhte Effizienz der Folgeprüfungen ist nicht zu verwechseln mit dem Argument der "Betriebsblindheit". Das Argument, "daß ein Wirtschaftsprüfer, der wisse, daß er im nächsten Jahr nicht mehr prüfen könne (wegen Rotation), seine (letztmalige) Prüfung unter Umständen unnachsichtiger durchführe, weil er sich sonst der Gefahr aussetze, daß im folgenden Jahr ein Kollege die Schwächen seiner Arbeit aufdeckt"⁴⁸, kann nur als ein Argument, die Qualität des jeweiligen Wirtschaftsprüfers betreffend gewertet werden. D.h. ein Wirtschaftsprüfer, der seine gesetzlichen und berufsrechtlichen Pflichten nicht erfüllt, wird diese auch nicht durch Rotation mehr oder besser erfüllen. Unabhängigkeit und Qualitätsbewußtsein sind Ausfluß einer Geisteshaltung und können nicht per Gesetz (oder Rotation) verordnet werden.

Bei evtl. vermuteten Pflichtverletzungen bzw. evtl. Befürchtungen der Nichteinhaltung oder Minderqualifikation eines bereits bestellten Wirtschaftsprüfers sollten andere, adäquate Maßnahmen ergriffen werden.

↳ Mehrkosten

Rotation führt zwangsläufig insbesondere bei sehr kurzen Wechsel-Intervallen zu überproportionalen Prüfungsgebühren und Einarbeitungsaufwand für die betroffenen Unternehmen. Diese Mehrkosten, die das zu prüfenden Unternehmen zusätzlich zu tragen hat, müssen zwangsläufig aufgrund der bestehenden Berufsgrundsätze für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entstehen.

↳ Fehlende Vergleichbarkeit

Insbesondere bei sehr vielen, gleichzeitig vom Gesellschafter (z.B. Stadt) beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften⁴⁹ bestehen grundsätzlich schon sehr hohe Reibungsverluste zwischen den entsprechenden Ansprechpartnern in den jeweiligen Gremien, wodurch die Vergleichbarkeit der Daten und Informationen von allen evtl. vorhandenen Unternehmen sehr beeinträchtigt ist⁵⁰. Eine darüber hinaus auch noch praktizierte Rotation zwischen den beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erschwert und behindert eine kontinuierliche Vergleichbarkeit in hohem Maße.

↳ Imageverlust

Nachwievor wird in der deutschen Öffentlichkeit ein Wechsel des Abschlußprüfers mit großem Interesse verfolgt, da es aufgrund der bisherigen sehr niedrigen regulären Wechselquoten⁵¹ meist immer nur in Krisen- oder in Betrugssituationen zu einem solchen Wechsel kam. Dies kann bei "normaler" Rotation zum Entstehen einer Anscheinsvermutung führen. Gelegentlich kann dies auch zu einem Imageschaden für das öffentliche Unternehmen und seine öffentlich-rechtlichen Anteilseigner beitragen.

Interessant ist in diesem Zusammenhang auch die Betrachtung der internationalen Situation im privatwirtschaftlichen Bereich. In Spanien wurde erst kürzlich die gesetzliche Rotation nach wenigen Jahren wieder abgeschafft. Insgesamt haben alle wesentlichen Industrieländer keinerlei gesetzliche Vorschriften bzw. berufsrechtlichen Grundsätze im Hinblick auf Rotation. Auch "die Securities and Exchange Commission (SEC) in den USA verlangt im Rahmen ihrer allgemein als streng anerkannten Regeln keinen solchen Prüferwechsel. Das American Institute of Certified Public Accountants hat in einer Studie aus dem Jahr 1992 durch empirische Untersuchungen ermittelt, daß Erst- oder Zweitprüfungen dreimal so häufig Haftungsfälle wegen Prüfungsfehler verursachten und daß bei Unternehmen, bei denen Betrugsfälle zu verzeichnen waren, eine beträchtliche Anzahl erst kurz zuvor den Prüfer gewechselt hat"⁵².

↳ Risikoerhöhung

Insbesondere bei kürzeren Wechsel-Intervallen muß die Prüfungsqualität und der Prüfungsansatz des Prüfers gemindert sein, da bei der sogenannten Erstprüfung im ersten Jahr aufgrund der stichprobenartigen Prüfungsdurchführung und der erforderlichen Einarbeitungsphase die Prüfungseffizienz nur mit überdurchschnittlichem Aufwand seitens aller Beteiligten gewährleistet sein kann. Sofern dies nicht in erhöhten Prüfungsgebühren ausgeglichen wird, besteht die Gefahr der Risikoerhöhung, da der betroffene Prüfer evtl. nicht die erforderliche "Investition" in seinen Auftraggeber durchführen will bzw. kann (vor allem kleinere und mittlere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben nur begrenzte Kapazitäten und Ressourcen zur Verfügung). Insbesondere bei Großunternehmen (z.B. Energieversorgungsunternehmen) kann die Abschlußprüfung nur in vertretbarer Zeit mit vertretbaren Kosten durchgeführt werden, wenn sie anhand langfristiger Prüfungspläne mit jährlich wechselnden Prüfungsschwerpunkten geplant und durchgeführt wird.

↳ Mangelnde Beratung

Prüfer, die sich über Jahre in Systeme und Situationen einarbeiten müssen oder wissen, daß sie für eine bestehende Anzahl von Jahren "fest" gewählt sind, fehlt gelegentlich während ihrer Prüfungsdurchführung die erforderliche Kapazität und sie haben nicht immer den erforderlichen Antrieb für eine umfassende Beratung des Prüfungsgegenstandes bzw. des Auftraggebers. Darüber hinaus führt ein regelmäßiger Prüfungswechsel auch dazu, daß wesentliches firmen-

spezifisches Know-How verlorengelassen, so daß eine Beratung durch den jeweils neuen Wirtschaftsprüfer begrenzt sein muß.

Sehr viele der aufgezeigten materiellen und immateriellen Nachteile können sich noch potenzieren, wenn von vornherein vereinbart wird bzw. offenkundig ist, daß die Vergabe des Prüfungsmandats an einen neuen Prüfer nicht (beschränkt) ausgeschlossen wird⁵³, sondern der Nachfolger bereits feststeht bzw. aus einem "Wirtschaftsprüfungspool" insbesondere bei öffentlich-rechtlichen Anteilseignern mit zahlreichen Mehrheitsbeteiligungen ausgewählt wird.

4. Vorteile

Es bestehen keine nennenswerten Vorteile bei einer Rotation des Wirtschaftsprüfers. Diese Erkenntnis ist in privatwirtschaftlichen Unternehmen (außerhalb der öffentlichen Hand) sowohl auf der Anteilseigner-Ebene als auch auf Unternehmens-Ebene herrschende Meinung⁵⁴. Moxter meint 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"⁵⁵. Eine Rotation ist, egal ob sie als Rotation des Wirtschaftsprüfungsunternehmens oder nur als Rotation des testierenden Prüfers ausgestaltet ist, ungeeignet, die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers zu stärken. "Dies folgt daraus, daß die Rotation nicht an deren Problemursache für eine mögliche Abhängigkeit des Prüfers anknüpft. Eine Interessensübereinstimmung zwischen Aktionären und Wirtschaftsprüfer kann nur erreicht werden, wenn die Prüfungsfunktion (enger) an ein Unternehmensorgan angehängt wird, welches die Interessen der Aktionäre wahrnimmt. Als ein solches Organ bietet sich der Aufsichtsrat an"⁵⁶.

Die Zusammenarbeit zwischen dem Aufsichtsrat als Interessenvertreter der öffentlich-rechtlichen Anteilseigner und dem grundsätzlich jedes Jahr neu zu wählenden bzw. zu bestätigenden Abschlußprüfer von Unternehmen der öffentlichen Hand kann auch ohne Rotation jederzeit verbessert bzw. intensiviert werden.

IV. Neun Thesen zur besseren Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer

Eine evtl. vorhandene mangelnde oder vielleicht bisher noch gar nicht vorhandene Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer kann unverzüglich optimieren bzw. erreicht werden, sofern die öffentlich-rechtlichen Vertreter dies wünschen. Ein mögliches, individuelles Maßnahmenpaket sollte sich von den folgenden **neun Thesen** leiten lassen:

① Bestellung und Auswahl des Wirtschaftsprüfers

Der Aufsichtsrat sollte selbständig die Auswahl der erforderlichen Wirtschaftsprüfer und deren Bestellung durchführen. Die Geschäftsleitung nimmt dabei nur ein unverbindliches Vorschlagsrecht wahr.

Nicht die Geschäftsleitung, sondern der Aufsichtsrat bzw. ein evtl. vorhandenes Beteiligungsmanagement des Gesellschafters (in Kommunen meist Aufgabe der Stadtkämmereien) sollten zusammen mit der Geschäftsleitung die Vergütungen des Wirtschaftsprüfers aushandeln.

Nicht die Geschäftsleitung alleine, sondern zusammen mit dem Aufsichtsrat bzw. dem Beteiligungsmanagement sollten die Kriterien bzgl. Qualität, Erfahrung etc. der in Frage kommenden und zu bestellenden Wirtschaftsprüfer festgelegt und regelmäßig aufgrund der gewonnenen Erfahrungen überprüft werden.

② **Intensiver und häufiger kommunizieren**

Der Aufsichtsrat (vor allem in Person des Aufsichtsratsvorsitzenden) und der Wirtschaftsprüfer sollten vor der Auftragsvergabe, während der Durchführung der Jahresabschlußprüfungsarbeiten und am Ende regelmäßig über die gegenseitigen Erwartungen, Risikoeinschätzungen und Ergebnisse bzw. Feststellungen kommunizieren (in der Regel in Anwesenheit der Geschäftsführung).

Insbesondere an der traditionellen Abschlußbesprechung des Abschlußprüfers mit der Geschäftsleitung sollte der Aufsichtsrat (in Person des Aufsichtsratsvorsitzenden) teilnehmen. "Vorbild einer solchen gemeinsamen Besprechung könnte die seit 1992 durch das Innenministerium des Landes Baden-Württemberg für Sparkassenprüfungen eingerichtete Schlußbesprechung sein"⁵⁷.

Der Aufsichtsrat ist neben der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen und effizienten Abschlußprüfung auch für die Sicherstellung eines ordnungsgemäßen internen Kontrollsystems verantwortlich.⁵⁸

Wie will er dieser Verpflichtung ohne intensive Kommunikation nachkommen?

③ **Teilnahme an Aufsichtsratssitzungen**

Der Wirtschaftsprüfer sollte nicht nur an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats teilnehmen und allen Mitgliedern des Aufsichtsrats zur Beantwortung von Fragen zur Verfügung stehen, sondern auch an Aufsichtsratssitzungen, in denen andere bedeutende wirtschaftliche Sachverhalte zu beurteilen sind (Großinvestitionen, Genehmigung des Wirtschaftsplans des nächsten Jahres, Beurteilung/Berichterstattung des firmeninternen Controllings etc.), um insbesondere Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wie z.B. die Höhe erforderlicher Gesellschafterzuschüsse oder die Verringerung möglicher Gewinnausschüttungen aufzeigen zu können.

④ Berichterstattung

Nicht nur beim Lesen des endgültigen Prüfungsberichtes sollte der Wirtschaftsprüfer unterstützend hinzugezogen werden. Bereits im Entwurfstadium sollten mit dem Wirtschaftsprüfer wesentliche Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze bzw. deren stetige Anwendung und sonstige bilanzpolitische Maßnahmen besprochen werden⁵⁹. Insbesondere sollte der Aufsichtsrat alle (unterjährigen) Sonderberichte (vor allem § 53 Haushaltsgrundsatzegesetzbericht) und den sog. Management-Letter (die er unverzüglich von der Geschäftsleitung nach Auslieferung durch den Wirtschaftsprüfer an die Geschäftsleitung erhalten sollte) mit dem Wirtschaftsprüfer (in der Regel in Anwesenheit der Geschäftsleitung) ausführlich durchsprechen.

⑤ Sonderaufträge

Insbesondere bei fehlenden Controlling- und internen Revisionsabteilungen in den Unternehmen der öffentlichen Hand oder (noch) nicht vollständig funktionstüchtigen unternehmerischen Bereichen (z.B. Kostenrechnung) sollte der Aufsichtsrat bei gegebenem Anlaß die Vergabe von Sonderaufträgen an den Wirtschaftsprüfer (im Rahmen seiner Jahresabschlußarbeiten oder unterjährig separat) bedenken mit direkter Berichterstattung an den Aufsichtsrat.

⑥ Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen

Insbesondere bei der turnusgemäßen Bestellung neuer Mitglieder eines Aufsichtsrates aufgrund politischer Wahlen bzw. Gegebenheiten empfiehlt es sich, zur Fort- und Weiterbildung bzw. Einarbeitung neuer Aufsichtsratsmitglieder den Wirtschaftsprüfer hinzuzuziehen. Wissen und praktische Erfahrung im Bereich Rechte und Pflichten des Gesellschafters, des Aufsichtsrats und der Geschäftsführung und die Abgleichung natürlicher Interessensgegensätze gehören zur Grundausbildung eines jeden Wirtschaftsprüfers⁶⁰.

⑦ Ausbildung der Aufsichtsratsmitglieder

Wenn der Aufsichtsrat eines Unternehmen der öffentlichen Hand im wesentlichen mit der Überwachung und Kontrolle der Geschäftsführung eines wirtschaftlich tätigen Unternehmens beauftragt wurde, dann gilt für das persönliche Anforderungsprofil des einzelnen Aufsichtsratsmitglieds eindeutig der Grundsatz **“Unternehmer überwachen Unternehmer”**⁶¹. Erforderlich sind Mindestkenntnisse allgemeiner, wirtschaftlicher, organisatorischer und rechtlicher Art, um alle normalerweise anfallenden Geschäftsvorgänge auch ohne fremde Hilfe verstehen und sachgerecht beurteilen zu können.⁶² Inwieweit hier in Aufsichtsräten öffentlicher Unternehmen ein Ausbildungsbedarf besteht bzw. die Zusammensetzung der Mitglieder gegebenenfalls neu überdacht

werden muß, soll nicht weiter ausgeführt werden. Allerdings sollte darauf geachtet werden, daß jedes Mitglied insbesondere bei seinem Amtsantritt die Mindestinformationen über das zu kontrollierende Unternehmen erhält, gründlich studiert und versteht. Dazu gehören neben dem Gesellschaftsvertrag, der Geschäftsordnung, den Geschäftsführerverträgen auch evtl. Aufsichtsratsordnungen, die Protokolle der Gesellschafter- und Aufsichtsrats-versammlungen der letzten fünf Jahre, die Geschäfts- und Prüfungsberichte der letzten drei bis vier Jahre und sonstigen wesentlichen Veträge und Dokumente. Auch hier sollte gegebenenfalls zum besseren Verständnis der Unterlagen der jeweilige Wirtschaftsprüfer herangezogen werden.

Manche würden sich nicht nur in der Privatwirtschaft auch "statt Pöstchenschieberei einen effektiveren Aufsichtsrat vorstellen, in dem geeignete Persönlichkeiten die jeweiligen Fachbereiche mit juristischem, kaufmännischem und technischem Sachverstand vertreten sowie Aktionärs- und Arbeitnehmerinteressen"⁶³.

⑧ Einführung eines effizienten Beteiligungsmanagements

Zur Unterstützung aller Mitglieder des Aufsichtsrates sollte von den jeweiligen öffentlich-rechtlichen Anteilseignern ein qualifiziertes und effizientes Beteiligungsmanagement eingerichtet werden, welches neben der reinen Beteiligungsverwaltung auch Aufgaben eines Beteiligungscontrolling wahrnehmen kann⁶⁴.

⑨ Verständliche Berichterstattung

Der Abschlußprüfer sollte mit den Mitgliedern öffentlich-rechtlicher Aufsichtsräte verständlich kommunizieren. Insbesondere sollten Prüfungsberichte, Sonderberichte bzw. Managementletter so abgefaßt sein, daß ein "normales Aufsichtsratsmitglied" ohne wirtschaftliche bzw. unternehmerische Vorbildung den wahren Sinngehalt auch entnehmen kann. "Zweifelsohne ist ... auch eine größere Bereitschaft der Aufsichtsratsmitglieder (dabei) erforderlich, aktuelle, detaillierte und prozeßbezogene Daten zur Kenntnis zu nehmen und zu verarbeiten"⁶⁵.

V. Resümee

Abschliessend ist festzustellen, daß eine verbesserte Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer durch andere kurzfristige Maßnahmen wesentlich schneller herbeizuführen ist als durch Rotation (bzw. Rotation eine vernünftige, langfristige Zusammenarbeit sehr erschwert.), und daß durch diese optimierte Zusammenarbeit viel eher alle evtl. vorhandenen Anscheinsvermutungen und Unabhängigkeits- und Qualitätszweifel durch den Aufsichtsrat selbst aktiv abgebaut werden können.

Auch der Aufsichtsrat hat selbstständig und eigenverantwortlich 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 jahrelange Mitarbeit in einem Aufsichtsrat erworbene Kenntnis 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 Aufsichtsratsmitgliedern und Vorstand die Überwachungs- und Prüfungsfunktion leidet, gering. **Warum sollte dies beim Abschlußprüfer anders sein**"⁶⁶.

Ein "Wechsel um des Wechsels willen - alle Erfahrungen sprechen dagegen, daß die Prüfung (des Jahresabschlusses) dann effizienter wird"⁶⁷.

Es bestehen weder objektive noch subjektive Vorteile, die für einen Wechsel des Abschlußprüfers in Unternehmen der öffentlichen Hand sprechen⁶⁸. Nicht zuletzt ist das wohl auch der Grund, warum der Gesetzgeber diesbezüglich - auch in der heutigen Zeit - keinen Regelungsbedarf sieht.

WP/StB Rudolf X. Ruter
ARTHUR ANDERSEN
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft mbH
Augustenstrasse 7
70178 Stuttgart

TEL: 07 11/61 49-1 06
FAX: 07 11/61 49-1 49

FUßNOTEN:

- ¹ vgl. von Boehm-Bezing, Philip / Ruter, Rudolf X.: Privatisierung - Polemische Kampfformel oder zweckmäßiger Ansatz, erscheint im Sommer 1996
- ² vgl. Ruter, Rudolf X.: Die Flucht ins Privatrecht fordert neues Denken in den Städten, in: Handelsblatt vom 23.10.1995
- ³ Dr. Hans Hack, Hauptgutachter der KGST, spricht in diesem Zusammenhang vom "unkontrollierten Abdriften", vgl. KGST-Info 1996, S. 54
- ⁴ vgl. Ruter, Rudolf X.: Controlling öffentlicher Gesellschaften; Politisch vorgegebenes Beteiligungs-Management; Privatisierung öffentlicher Aufgaben, erscheint im Sommer 1996 bzw. Willi Weiblen: Bessere Steuerung von Eigenbetrieben, Eigengesellschaften und Beteiligungen durch ein künftiges Beteiligungsmanagement, in: Der Gemeindehaushalt 8/1995, S. 176ff
- ⁵ vgl. Bacher, Albrecht / Ruter, Rudolf X.: Effiziente Erstellung des Jahresabschlusses bei Unternehmen der öffentlichen Hand, in: Bürgermeisterhandbuch - Von der Behörde zum Dienstleistungshandbuch, Kognos-Verlag 1996
- ⁶ Gem § 319 Abs. II Nummer 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
- ⁷ vgl. Niehus, R.J.: Der Abschlußprüfer und die Qualitätskontrolle - Ein Anliegen des deutschen Berufsstandes, in: WPK-Mitteilungen 3/1994, S. 125ff

- ⁸ vgl. Tabet, André: Erstmalige Rechnungslegung und Prüfung des Jahresabschlüsse nicht-wirtschaftlicher Eigenbetriebe der Entsorgungswirtschaft, in: Baden-Württemberg, erscheint im Sommer 1996
- ⁹ KFA-Stellungnahme 1/1989, vgl. dazu auch WP-Handbuch 1996, Seite 821 ff.
- ¹⁰ vgl. Freie und Hansestadt Hamburg, Finanzbehörde: Die Hamburger öffentlichen Unternehmen, 3.Beteiligungsbericht 1995, S. 10
- ¹¹ vgl. Ruter, Rudolf X.: Die Herren der GmbH sind nicht die Gesellschafter - Das Weisungsrecht der Kommunen unter besonderer Berücksichtigung des Beteiligungs-Controlling, in: Zeitschrift des Gemeindetages Baden-Württemberg, BWGZ 24/94, S. 808ff
- ¹² vgl. Harder, Nils/ Ruter, Rudolf X.: Die Mitglieder des Aufsichtsrats einer GmbH mit öffentlich-rechtlichem Anteilseigner- ihre Rechte und Pflichten, in: GmbH Rundschau 11/95, S. 813ff
- ¹³ vgl. Ruter, Rudolf X. /Schuhknecht, Rainer: Das Weisungsrecht der Kommunen in Baden-Württemberg gegenüber ihren Eigengesellschaften in der Rechtsform der GmbH, in: BWGZ 12/1995, S. 323-325
- ¹⁴ vgl. Coenberg, Adolf G. / Marten, Kai-Uwe: Der Wechsel des Abschlußprüfers, in: Der Betrieb, 3/93, S. 108 "... aufgrund von Bestimmungen in den einzelnen Bundesländern sind z.B. kommunale Eigenbetriebe angehalten, ihren Abschlußprüfer in einem gewissen Turnus zu wechseln."
- ¹⁵ vgl. Freie und Hansestadt Hamburg, Finanzbehörde: Die Hamburger öffentlichen Unternehmen, 3.Beteiligungsbericht 1995, S. 10
- ¹⁶ vgl. z.B. § 5 Ziffer 6 der Betriebssatzung für den Eigenbetrieb "Alten- und Pflegeheime so wie Wohnungslosenhilfe" der Landeshauptstadt Stuttgart vom 18. Januar 1996, in: Amtsblatt der Landeshauptstadt Stuttgart, 11/1996, S. 12
- ¹⁷ welches auf der Befristung der Prüfzeit und dem Wechsel des Prüfers als Prinzip beruht; vgl. Beteiligungsbericht der Landeshauptstadt Saarbrücken 1995
- ¹⁸ vgl. z.B. Marten, Kai-Uwe, Der Wechsel des Abschlußprüfers, IDW-Verlag Düsseldorf 1994, S. 22ff bzgl. der Ausführungen zu §318 HGB Abs.1 Satz 5 i.V.m. Abs.3
- ¹⁹ Sofern eine aktuelle (Kommunal-)Wahl nicht zu einer Veränderung der Parteienlandschaft bzw. der Machtverhältnisse führt
- ²⁰ vgl. auch IDW-Stellungnahme VO 1/1995: Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: Wirtschaftsprüfer Kammer Mitteilungen, 35. Jg., 1/1996 bzw. Norbert Herzig/Christoph Watrin: Obligatorische Rotation des Wirtschaftsprüfers - ein Weg zur Verbesserung der externen Unternehmenskontrolle?, in: zfbf 47 (9/1995) S. 797 "bei den großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist die interne Rotation eine bereits geübte Praxis".
- ²¹ vgl. Marten, Kai-Uwe: Der Wechsel des Abschlußprüfers, IDW-Verlag Düsseldorf, 1994, S. 15
- ²² Zum Inhalt von privatrechtlichen Jahresabschlußprüfungen vgl. IDW-Fachgutachten 1/1988 "Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen"; zum Verhältnis der Jahresabschlußprüfung zur örtlichen und überörtlichen Prüfung bei kommunalen Wirtschaftsbetrieben vgl. IDW-Stellungnahme KFA 1/1981; zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse kommunaler Unternehmen vgl. den Fragenkatalog der IDW-Stellungnahme KFA 1/1989 etc.
- ²³ vgl. Marten, Kai-Uwe: Der Wechsel des Abschlußprüfers, IDW-Verlag Düsseldorf, 1994, S. 14
- ²⁴ Derzeit ist in der Diskussion, daß bei börsennotierten Aktiengesellschaften in Zukunft der Aufsichtsrat den Prüfungsauftrag mit dem Wirtschaftsprüfer vereinbart.
- ²⁵ vgl. § 318 HGB bzgl. der Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers
- ²⁶ vgl. Marten, Kai.Uwe: Der Wechsel des Abschlußprüfers, IDW-Verlag Düsseldorf, 1994, S. 19
- ²⁷ vgl. Gößler, Gerhard: Die Funktion der Rechnungshöfe und ihr Beitrag zur Verwaltungsmodernisierung, in: Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg, 16. Jg., Heft 7, 1.7.1995, S. 258
- ²⁸ vgl. diverse Berichte des Bundesrechnungshofs bzw. der jeweiligen Landesrechnungshöfe bzw. Coenberg, Adolf G. / Marten, Kai-Uwe: Der Wechsel des Abschlußprüfers, in: Der Betrieb Heft 3/93, S. 108
- ²⁹ vgl. § 68 Abs. 1 Bundeshaushaltsordnung bzw. Landeshaushaltsordnungen
- ³⁰ vgl. Schreiben des Bundesministerium der Finanzen vom 4. Mai 1994 an das Presse- und Informationsamt der Bundesregierung bzw. zuständigen Bundesressorts. In den Schreiben wird weiter ausgeführt, daß der Bundesrechnungshof es als zweckmäßig erachtet, daß z.B. bei einem dreiköpfigen Team alle zwei Jahre jeweils ein Prüfer durch einen neu in das Prüfungsteam aufzunehmenden Prüfer zu ersetzen ist.
- ³¹ Grundsätzlich prüft der Rechnungshof aber die privatrechtlichen Unternehmen nicht selbst, sondern überprüft nur die staatliche Betätigung bei den Unternehmen - vgl. § 92 der

- Bundeshaushaltsordnung bzw. der Landeshaushaltsordnungen. Nur dort, wo sich im Rahmen dieser Betätigungsprüfung Fragen ergeben, kann sich der Rechnungshof unmittelbar im öffentlichen Unternehmen informieren.
- 32 vgl. Freie und Hansestadt Hamburg, Finanzbehörde, Die Hamburger öffentlichen Unternehmen, 3.Beteiligungsbericht 1995, S. 10
- 33 vgl. Dreher, Frank; Wolter, Udo: Rechnungsprüfung - Aufgaben im Wandel - Von der ausschließlichen Prüfungsfunktion zur Beratung, in: VOP 3-4/96, S. 36ff
- 34 vgl. Müller-Prothmann, Hans: Betätigungsprüfung: >> Ein heißes Eisen <<!, in: BWVP, Heft 4, April 1994, S. 83
- 35 vgl. Theisen, René M.: Zwischenbilanz zur Diskussion über das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlußprüfer, in: WPK-Mitteilungen 4/1995, S. 195
- 36 vgl. Theisen, René M.: Zwischenbilanz zur Diskussion über das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlußprüfer in WPK-Mitteilungen 4/1995, S. 187ff
- 37 dem geneigten Leser ist das vollständige Nachlesen dieses Artikels empfohlen: Theisen, René: Zwischenbilanz zur Diskussion über das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlußprüfer, in: WPK-Mitteilungen 4/1995, S. 187ff
- 38 Rheinland-Pfalz ist die einzige Landesregierung mit einer diesbezüglichen Regelung
- 39 da in privatwirtschaftlichen Rechtsformen die Bestellung nur für **ein** Jahr erfolgen kann - vgl. Abschnitt weiter oben "Rechtliche Grundlagen"
- 40 Landesverordnung vom 22.7.1991, in: GVBl., S. 33.1
- 41 so explizit bestätigt mit Schreiben vom 21.6.1995 des Ministerium des Inneren und für Sport Rheinland-Pfalz zitiert nach Fachnachrichten des IDW Nr. 9/1995, S. 408
- 42 vgl. Marten, Kai-Uwe: Der Wechsel des Abschlußprüfers, IDW-Verlag Düsseldorf, 1994, S. 21ff
- 43 "Management und Aufsichtsrat schießen die Böcke, der Prüfer ist nur der Jagdberichterstatter"
- 44 vgl. Glosse in der WPK-Mitt 2/1996 Seite 80 von Flachsl "Der Reigen auf dem Vulkan"
- nach Prof. Günter Püttner soll zumindestens in Baden-Württemberg die Stellung des Bürgermeisters "gottähnlich" sein - zitiert bei Schwerdtner: Die Beigeordneten im kommunalen Spannungsfeld, in: BWVP, März 1996, Heft 3, S. 49 bzw. Wehling/Siewert, Der Bürgermeister in Baden-Württemberg, 2. Auflage 1987, S. 7ff
- 45 vgl. Luik, Hans: Ist ein obligatorischer Prüferwechsel für Aktiengesellschaften sinnvoll?, in: BB 1976, S. 237
- 46 Natürlich kann und sollte auch bei turnusmäßiger Rotation in begründeten Einzelfällen ein vorzeitiger Wechsel des Abschlußprüfers praktiziert werden.
- 47 vgl. Herzig, Norbert / Watrin, Christoph: Obligatorische Rotation des Wirtschaftsprüfers - ein Weg zur Verbesserung der externen Unternehmenskontrolle?, in: zfbf 47 (9/1995) S. 795
- 48 vgl. Herzig, Norbert / Watrin, Christoph: Obligatorische Rotation des Wirtschaftsprüfers - ein Weg zur Verbesserung der externen Unternehmenskontrolle?, in: zfbf 47 (9/1995) S. 781
- 49 vgl. z.B. Stadtkämmerei der Landeshauptstadt Stuttgart: Erster Beteiligungsbericht der Landeshauptstadt Stuttgart, Juli 1995, S. 16, wo für 15 verschiedene kommunalen Unternehmen der Landeshauptstadt insgesamt neun verschiedene Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aufgeführt sind
- 50 so hat das größte Unternehmen in Deutschland DAIMLER BENZ mit insgesamt 425 in- und ausländischen Tochterunternehmen nur eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft; vgl. Geschäftsbericht 1995 vom April 1996
- 51 vgl. weiter oben die empirischen Ergebnisse von Prüferwechselquoten von ca 3,6 % bis 4,1% in Deutschland vgl. auch Fußnote 17
- 52 vgl. Verlautbarung des IDW: Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer sollten sich stärker ergänzen, in: Beilage zu den Fachnachrichten 3/1995
- 53 weil gesetzlich nicht vorgeschrieben
- 54 vgl. hierzu den aktuellen Stand der Literatur in Deutschland in Theisen, René M.: Zwischenbilanz zur Diskussion über das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlußprüfer, in: WPK-Mitteilungen 4/1995, S. 190 mit weiterführenden Literaturhinweisen ; auch der Berufsstand 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
- 55 Moxter, Adolf: Gesetzlich vorgeschriebener Wechsel des Abschlußprüfers sinnvoll?, in: WPK-Mitteilung 3/1995 S. 134
- 56 vgl. Herzig, Norbert / Watrin, Christoph: Obligatorische Rotation des Wirtschaftsprüfers - ein Weg zur Verbesserung der externen Unternehmenskontrolle?, in: zfbf 47 (9/1995) S. 799

-
- ⁵⁷ vgl. dazu Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums über die Prüfung der öffentlich-rechtlichen Sparkassen vom 28.12.1992 - AZ.: 2-2285.3/4 zitiert nach Theisen, René: Zwischenbilanz zur Diskussion über das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlußprüfer, in: WPK-Mitteilungen 4/1995, S. 185 ff
- ⁵⁸ vgl. Langenbacher, Günther; Blaum, Ulf: Audit Committees - Ein Weg zur Überwindung der Überwachungs Krise?, in: Der Betrieb, Heft 44, 4.11.1994, S. 2206
- ⁵⁹ So hat z.B. die Landeshauptstadt Stuttgart mit Schreiben vom 9. Dezember 1985 an alle Beigeordneten und Referenten bzgl. der Verwaltung der Beteiligungen an wirtschaftlichen Unternehmen der Landeshauptstadt Stuttgart geregelt, daß die Stadtkämmerei u.a. vor allem bei der Gestaltung der Jahresabschlüsse einschließlich der Fragen der Bilanzpolitik und Gewinnverwendung mitwirkt und sie zu den Jahresabschluß-Vorbesprechungen mit den Wirtschaftsprüfern zugezogen werden soll, in: Stadtkämmerei der Landeshauptstadt Stuttgart, Erster Beteiligungsbericht der Landeshauptstadt Stuttgart, Juli 1995, S. 3
- ⁶⁰ In 1995 und 1996 hat der Autor für zahlreiche Städte in Baden-Württemberg und für bundes- und landeseigene Beteiligungsverwaltungen individuelle Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen in diesem Bereich durchgeführt. Nicht zuletzt ist durch diese Erfahrung die Idee und der praktische Bezug für diese Arbeit entstanden.
- ⁶¹ vgl. Ruter, Rudolf X.: Beiräte in mittelständischen Familienunternehmen, Boorberg Verlag 1994, S. 89 bzw. Höhn, Reinhard: Die Geschäftsleitung der GmbH - Organisation, Führung und Verantwortung, 1987
- ⁶² vgl. BGHZ 85, S. 293
- ⁶³ vgl. Bialkowski, Raymund / Kaarst: Leserbrief im Handelsblatt vom 12.01.1996
- ⁶⁴ bzgl. "Einführung eines qualifizierten Beteiligungs-Managements für das 'Unternehmen Stadt Ludwigsburg' vgl. Henke, Hans Jochen / Ruter, Rudolf X. ,in: Der Gemeindehaushalt 7/1995, S. 149-155
- ⁶⁵ vgl. Theisen, René M.: Zwischenbilanz zur Diskussion über das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlußprüfer, in: WPK-Mitteilungen 4/1995, S. 190
- ⁶⁶ eine Feststellung aus dem Jahre 1976 (vor 20 Jahren!) vgl. Luik, Dr. Hans: Ist ein obligatorischer Prüferwechsel für Aktiengesellschaften sinnvoll?, in: BB 1976, S. 238
- ⁶⁷ vgl. Forster, Karl-Heinz: Metallgesellschaft, Schneider, Balsam und die Folgen - was können Aufsichtsräte und Abschlußprüfer gemeinsam tun?, in: AG 1/1995 S. 2
- ⁶⁸ Sollte der Leser anderer Meinung sein bzw. weitere Anregungen bzw. Anmerkungen haben, so sind diese ausdrücklich erwünscht. Der Autor steht hierfür jederzeit zur Verfügung.