

Bernd Thode

Jahresabschlussprüfung und Auswahlverfahren für den Abschlussprüfer bei öffentlichen Unternehmen

Jahresabschlussprüfung; öffentliche Unternehmen; Rotation des Abschlussprüfers; Vergabevorschriften

Dieser Beitrag befasst sich unter Berücksichtigung der vielfältigen Erfahrungen des Autors insbesondere aus verschiedeneneteiligungsverwaltungen der öffentlichen Hand und Mitglied in Überwachungs-gremien mit der Jahresabschlussprüfung bei öffentlichen Unternehmen. Ein wichtiges Thema ist auch die interne und externe Rotation des Abschlussprüfers.¹

I. Generelle Funktion des Abschlussprüfers

Die Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts durch den Abschlussprüfer hat auch für öffentliche Unternehmen eine herausragende Bedeutung. Sie hat nicht nur für das Leitungsorgan, sondern auch für die Tätigkeit der Überwachungs-gremien besondere Relevanz, weil vom Abschlussprüfer mit zunehmender Tendenz eine Unterstützungsfunktion für die Überwachungsaufgabe wahrgenommen wird (IDW 2012, S. 3). Begründet werden kann dies mit der zunehmenden Komplexität der Kontrollfunktion (Lutter/Krieger/Verse 2014, Rn. 188). Aufgrund dessen wird der Abschlussprüfer des Öfteren auch als Partner des Überwachungsorgans bezeichnet.

Die Abschlussprüfung ist mehr als „Zählen, Wiegen, Messen“. Sie bestätigt die Verlässlichkeit der im Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen und erhöht insoweit deren Glaubhaftigkeit. Ihr kommt neben der Kontroll-, eine Beglaubigungs- und Informationsfunktion gegenüber den gesetzlichen Vertretern, den Aufsichtsorganen, den Anteilseignern sowie generell der interessierten Öffentlichkeit zu. Damit können die gemäß § 43 der Wirtschaftsprüfungsordnung (WPO) unabhängigen Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als „Vertrauensdienstleister“ qualifiziert werden (Naumann/Sack 2018, S. 354).

Die nachfolgenden Ausführungen zur Abschlussprüfung beziehen sich auf öffentliche Unternehmen auf Bundes-, Landes- und kommunaler Ebene, die in der Form einer GmbH organisiert sind. Diese Rechtsform steht in der Praxis im Vordergrund. Dies gilt beispielhaft für Krankenhäuser mit öffentlich-rechtlicher Trägerschaft mit zunehmender Tendenz. Allerdings kann ein Großteil der Darlegungen auch Geltung für andere Rechtsformen öffentlicher Unternehmen be-

1 Der Autor ist in Schleswig-Holstein als Rechtsanwalt tätig; U. a. Wirtschafts-, Kommunal-, Versicherungs- und Medizinrecht. Vorher war er in leitender Stellung u. a. in verschiedenen Beteiligungsverwaltungen der öffentlichen Hand auf Länderebene und in Unternehmen tätig sowie Mitglied in mehreren Aufsichtsgremien (z. B. in Aufsichtsräten) unterschiedlicher Bereiche. Der Autor stellt in diesem Beitrag seine eigene Auffassung dar.

ansprechen. Z. B. ist auf die Rechtsform der öffentlichen Anstalt nicht nur auf Bundes- (z. B. Bundesanstalt für Immobilienaufgaben) und Landesebene (z. B. bei der Mehrzahl der Universitätsklinik und der GKL Gemeinsame Klassenlotterie der Länder), sondern auch auf kommunaler Ebene hinzuweisen – u. a. im Freistaat Bayern und im Bundesland Mecklenburg-Vorpommern: „Kommunalunternehmen“ (Thode/Peres 1999, S. 6).

II. Regelungen zur Abschlussprüfung

Nach der haushaltsrechtlichen Vorgabe des § 65 Abs. 1 Nr. 4 der Bundeshaushaltsordnung (BHO)² bzw. der jeweiligen länderrechtlichen Haushaltsordnung (LHO)³ ist in den Regelungen zu öffentlichen Unternehmen in Privatrechtsform grundsätzlich zu verankern, dass der Jahresabschluss und Lagebericht in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuches (HGB)⁴ für große Kapitalgesellschaften zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres aufgestellt und von einem Abschlussprüfer geprüft wird. Entsprechendes ist grundsätzlich kommunalen Unternehmen in den jeweiligen Gemeindeordnungen vorgegeben.⁵ Dadurch wird insbesondere auf die Regelung des § 321 HGB Bezug genommen, wonach eine klare und problemorientierte Darstellung der Prüfungsfeststellungen zu erfolgen hat. Vor allem ist im Prüfungsbericht darzulegen, ob im Rahmen der Prüfung Unrichtigkeiten, Gesetzesverstöße oder Tatsachen festgestellt wurden, die den Bestand der Gesellschaft gefährden können. Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer dazu Stellung zu nehmen, ob der Abschluss insgesamt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (sog. „true and fair view-Grundsatz“ des Jahresabschlusses – § 264 HGB).

Für öffentliche Unternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts findet die genannte haushaltsrechtliche Vorgabe für die Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts über § 112 Abs. 2 mit Verweis auf § 65 Abs. 1 Nr. 4 der jeweiligen Haushaltsordnung entsprechende Anwendung. Daneben gibt es für juristische Personen des öffentlichen Rechts Regelungsmodelle, die zwar die Anwendung der hier genannten haushaltsrechtlichen Normen ausschließen, gleichwohl aber für diese juristischen Personen inhaltlich in einer speziellen Vorschrift Entsprechendes regeln. Z. B. ist auf das für die als rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts verfassten Universitätsklinik geltende Bayerische Universitätsklinikagesetz⁶ hinzuweisen. So ist trotz dieses Ausschlusses in Art. 5 Abs. 1 dieses Gesetzes geregelt, dass gemäß Art. 5 Abs. 3 der Jahresabschluss und Lagebericht in entspre-

2 BHO v. 9. August 1969 (BGBl. I, S. 1284), zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes v. 14. August 2017 (BGBl. I, S. 3122).

3 Z. B. LHO des Landes Nordrhein-Westfalen i. d. F. der Bekanntmachung v. 26. April 1999 (GV. NRW, S. 158), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes v. 18. Dezember 2018 (GV. NRW, S. 803).

4 HGB in der im BGBl. Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 8 Abs. 4 des Gesetzes v. 8. Juli 2019 (BGBl. I, S. 1002).

5 Z. B. § 102 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein i. d. F. v. 28. Februar 2003 (GVObI., S. 57), zuletzt geändert durch Gesetz v. 4. Januar 2018 (GVObI., S. 6) und Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern i. d. F. der Bekanntmachung v. 22. August 1998 (GVBl., S. 796), zuletzt geändert durch § 1 Abs. 38 der Verordnung v. 26. März 2019 (GVBl., S. 98).

6 Bayerisches Universitätsklinikagesetz v. 23. Mai 2006 (GVBl., S. 285), zuletzt geändert durch § 1 Abs. 193 der Verordnung v. 26. März 2019 (GVBl., S. 98).

chender Anwendung der Vorschriften des Dritten Buchs des HGB für große Kapitalgesellschaften aufzustellen und zu prüfen sind.

Zusätzlich kann nach Maßgabe des § 53 des bundesrechtlichen Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG)⁷ eine Kontrolle öffentlicher Unternehmen vorgesehen werden, die über die Maßstäbe einer normalen Kontrolle des Jahresabschlusses im Vergleich zu materiell privaten Unternehmen hinausgeht. § 49 HGrG, nach dem die §§ 50 ff. HGrG einheitlich und unmittelbar für den Bund und die Länder gelten, spricht mit den Ländern auch die Gemeinden an (Hüffer/Koch 2018, § 394 Rn. 23).

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 53 HGrG erfüllt, erlaubt diese Vorschrift zwar von ihrem Wortlaut her ein Ermessen der Gebietskörperschaft, ob sie eine erweiterte Prüfung bei Unternehmen in einer Rechtsform des Privatrechts durchführen lassen will. Das bloße „kann“ wird allerdings durch die Haushaltsordnungen des Bundes und der Länder sowie aufgrund kommunalrechtlicher Vorschriften⁸ grundsätzlich zu einem „muss“. Soll keine erweiterte Abschlussprüfung stattfinden, stellt dies einen genehmigungsbedürftigen Sonderfall dar (siehe z. B. § 68 Abs. 2 BHO). Nach § 68 Abs. 1 Satz 1 BHO übt das für die Beteiligung zuständige Bundesministerium die Rechte nach § 53 Abs. 1 HGrG aus. Die Wahl oder Bestellung der Prüfer nach § 53 Abs. 1 Nr. 1 HGrG erfolgt durch das zuständige Bundesministerium im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof (§ 68 Abs. 1 Satz 2 BHO). Entsprechende Vorschriften bestehen auf Länderebene.⁹ Nach § 53 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 HGrG erhält die öffentliche Hand zusätzliche Informationen zu folgenden Themenfeldern:

- Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung;
- Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie der Liquidität und Rentabilität;
- verlustbringende Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren;
- Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrages.

In diesem Zusammenhang ist auch auf § 55 HGrG hinzuweisen, wonach auf Unternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unabhängig von der Höhe der Beteiligung der öffentlichen Hand § 53 HGrG entsprechend anzuwenden ist, soweit die Unternehmen nicht von der Rechnungsprüfung freigestellt sind. Davon sind dementsprechend z. B. die in öffentlich-rechtlicher Rechtsform verfassten Universitätsklinikum erfasst.

Demgegenüber gehört die Erstattung eines vertraulichen Berichts über die Bezüge des Aufsichtsrats, der Geschäftsführung und der leitenden Angestellten nicht ohne weiteres zur Berichtspflicht des Abschlussprüfers. Es handelt sich um einen Zusatzbericht, der üblich ist, mangels einer Grundlage in § 53 HGrG aber nicht in Auftrag gegeben werden muss (Hüffer/Koch 2018, § 394 Rdz. 11). Allerdings sollte auch ein solcher Bericht im Interesse der Transparenz und der Kontrolle der Vergütungsverhältnisse – insbesondere zum Abgleich mit den Anstel-

7 HGrG v. 19. August 1969 (BGBl. I, S. 1273), zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes v. 14. August 2017 (BGBl. I, S. 3122).

8 Z. B. § 11 des schleswig-holsteinischen Kommunalprüfungsgesetzes i. d. F. v. 28. Februar 2003 (GVObI., S. 129), zuletzt geändert durch Gesetz v. 30. Juni 2016 (GVObI., S. 552); Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern i. d. F. der Bekanntmachung v. 22. August 1998 (GVBl., S. 796), zuletzt geändert durch § 1 Abs. 38 der Verordnung v. 26. März 2019 (GVBl., S. 98).

9 Z. B. § 68 der Sächsischen Haushaltsordnung i. d. F. der Bekanntmachung v. 10. April 2001 (SächsGVBl., S. 153), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes v. 14. Dezember 2018 (SächsGVBl., S. 782).

lungsverträgen bzw. den Beschlüssen des zuständigen Gremiums – beim jeweiligen öffentlichen Unternehmen veranlasst werden, wobei dies nicht jedes Jahr zu erfolgen braucht.¹⁰ Es dürfte ausreichend sein, wenn ein solcher Bericht jeweils nach Ablauf von drei Geschäftsjahren erstellt wird.

Z. B. ist in den Hinweisen der Berliner Senatsverwaltung für Finanzen betreffend die Beteiligungen des Landes Berlin an Unternehmen vorgesehen, dass bei Mehrheitsbeteiligungen die Prüfung des Abschlussprüfers auch auf einen Bezügebericht zu erstrecken ist. Bei anderen Beteiligungsverhältnissen ist darauf hinzuwirken, dass der Prüfungsgesellschaft auch ein solcher Auftrag erteilt wird.¹¹

Der Zweck des erweiterten Prüfungsauftrags gemäß § 53 HGrG ist die Erhaltung der Ressourcen der öffentlichen Beteiligungen und die rechtzeitige Erkennung von Risikolagen (Kau 2009, S. 403). Diese Prüfung und Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG wird auf der Basis der IDW Prüfungsstandards, verabschiedet vom Hauptausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), konkretisiert (IDW PS 720). Nach diesem Standard sind z. B. Fragen zu folgenden Themenbereichen vom Abschlussprüfer zu beantworten: Fragenkreis 2: Aufbau und ablauforganisatorische Grundlagen; Fragenkreis 3: Planungswesen, Rechnungswesen, Informationssystem und Controlling; Fragenkreis 4: Risikofrüherkennung; Fragenkreis 6: Interne Revision; Fragenkreis 8: Durchführung von Investitionen; Fragenkreis 9: Vergaberegulungen; Fragenkreis 10: Berichterstattung an das Überwachungsorgan; Fragenkreis 12: Finanzierung. Der Abschlussprüfer hat dementsprechend u. a. auch zur Organisation des Unternehmens Stellung zu nehmen. Damit wird das Thema der Organisationshaftung berührt.

Die besondere Bedeutung der Organisationshaftung wird an folgendem Beispiel zu Krankenhäusern deutlich: Der Krankenhausträger schuldet nach § 630 a BGB die medizinische Behandlung nach den zum Zeitpunkt der Behandlung bestehenden, allgemein anerkannten fachlichen Standards. Der medizinische Standard umfasst dabei auch die Pflicht zu einer ordnungsgemäßen Organisation (Eufinger 2018, S. 219; Wagner 2016, § 630 a Rn. 157 ff.).

Von besonderer Bedeutung ist die Verpflichtung des Krankenhausträgers zur Gewährleistung eines hohen Niveaus an Hygiene, um die Ansteckung der Patienten mit Krankenhausregern zu vermeiden. Kann ein Patient nachweisen, dass die Ansteckung während des Krankenhausaufenthalts erfolgt ist, kehrt sich die Beweislast dafür, dass die erforderlichen Hygienemaßnahmen ergriffen wurden, gegen den Krankenhausträger, weil es sich um ein beherrschbares Risiko handelt (Wagner 2016, § 630 a Rn. 162). Organisatorische Nachlässigkeiten werden diesbezüglich also zum nicht abschätzbaren zivilrechtlichen Risiko sowohl für die Organisation und ihre Führungskräfte persönlich, auch unter strafrechtlichen Aspekten. Organisatorische Fehlleistungen können selbstredend bei Kliniken in besonderer Weise zu Gefahren für Leib und Leben führen. Deshalb sollten medizinische Versorgungsstrukturen jederzeit in der Lage sein, den Nachweis einer sorgfältigen und reifen Organisation zu erbringen (Gross/Kucharz 2018, S. 154 f.), um ein Organisationsverschulden zu vermeiden. Besonders zu betonen ist, dass diesbezüglich

10 Z. B.: Verwaltungsvorschriften des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen zu § 68 der Sächsischen Haushaltsordnung (SäHO) v. 27. Juni 2005 (Anlage zur VwV zu § 68 SäHO) (SächsABl. SDR. 2005 Nr. 6, S. 226), zuletzt geändert durch die Verwaltungsvorschrift v. 27. Februar 2019 (SächsABl., S. 451).

11 Hinweise laut Beschluss des Senats von Berlin v. 15. Dezember 2015 – hier: Ziffern 22 und 138.

die Rechtsprechung z. B. keine Rücksicht auf personelle oder sachliche Engpässe nimmt, die eine ordnungsgemäße Organisation verhindern (Matusche-Beckmann 2001, S. 149; Eufinger 2018, S. 220).

So könnten sich aus der Tätigkeit des Abschlussprüfers z. B. auch Anregungen für Organisationsprüfungen ergeben.

III. Gestaltung der Jahresabschlussprüfung

Bei den nachfolgenden Ausführungen wird davon ausgegangen, dass der Aufsichtsrat als für die Überwachung zuständiges Organ der Auftraggeber für die Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts bei öffentlichen Unternehmen ist. Es bestehen allerdings auch anderweitige Vorschriften. Z. B. ist nach dem schleswig-holsteinischen Kommunalprüfungsgesetz vorgesehen, dass die Prüfungsbehörde im Namen und für Rechnung des kommunalen Unternehmens den Vertrag mit dem Abschlussprüfer abschließt. Vor dessen Abschluss hat sie das Unternehmen anzuhören.¹²

Der Auftraggeber für die Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts kann nicht nur den Umfang der Prüfung erweitern, sondern auch das Ausmaß der Berichterstattung durch den Abschlussprüfer beeinflussen. So kann auf seine Veranlassung (z. B. situations- bzw. anlassbedingt) eine bestimmte Schwerpunktsetzung bei der Jahresabschlussprüfung – orientiert z. B. an den wesentlichen Risiken – erfolgen (vgl. dazu IDW 2012, S. 8). Er kann aber auch außerhalb des Jahresabschlusses zusätzliche Prüfungen (Sonderprüfungen) beauftragen. Dabei kann es zweckmäßig sein, für Sonderprüfungen eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als die für die Abschlussprüfung beauftragte auszuwählen, um Interessenkonflikte auszuschließen.¹³

Dem Abschlussprüfer gegenüber ist auf eine klare substantiierte sowie problemorientierte Berichterstattung hinzuwirken. Nach den eigenen Erfahrungen ist es nicht selten, dass Antworten auf den Fragenkatalog im Rahmen der Prüfung nach § 53 HGrG sehr kurz oder sogar zu kurz gehalten sind – z. B. die Darstellung zum Thema der Risikofrüherkennung. Hier bestehen nicht unwesentliche Qualitätsunterschiede zwischen den Abschlussprüfern (Fischer-Heidberger 2006, S. 9 f.). Auch die Größe einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist nicht per se für die Prüfungsqualität ausschlaggebend. Von Vorteil sind Gesellschaften, die auch im Falle von Klärungsbedarfen insbesondere von Seiten der Geschäftsleitung oder des Aufsichtsratsvorsitzenden bzw. der Aufsichtsratsvorsitzenden persönlich vor Ort erreichbar sind. Für einen guten Qualitätsstandard sind vor allem Personen wesentlich, die über vertiefte Spezialkenntnisse und Erfahrungen im Bereich der Tätigkeit des jeweiligen öffentlichen Unternehmens verfügen. Dabei ist es auch von Vorteil, wenn der Abschlussprüfer über einen Fundus von Informationen über vergleichbare Unternehmen verfügt, um unter Wahrung der Verschwiegenheitspflicht Quervergleiche bzw. Benchmarking zur besseren Einschätzung der Lage des zu prüfenden Unternehmens vornehmen zu können – auch im Hinblick auf Verbesserungsnotwendigkeiten. So

12 § 9 Abs. 1 des Kommunalprüfungsgesetzes i. d. F. v. 28. Februar 2003 (GVOBl., S. 129), zuletzt geändert durch Gesetz v. 30. Juni 2016 (GVOBl., S. 552).

13 Ziffer 133 der Hinweise der Berliner Senatsverwaltung für Finanzen betreffend die Beteiligungen des Landes Berlin an Unternehmen (Beschluss des Senats von Berlin v. 15. Dezember 2015).

könnte der Abschlussprüfer darum gebeten werden, ergänzend ausgewählte Kennzahlen (absolute Zahlen und Verhältniszahlen – ggf. im Vergleich mit Branchenkennzahlen) zusätzlich in seinem Prüfungsbericht (z. B. in Form eines spezifischen Kennzahlenblattes) aufzunehmen. Methodisch ist daher zu klären, ob der Fragenkatalog bezogen auf das jeweilige Unternehmen zu ergänzen bzw. zu modifizieren ist.

Für den Aufsichtsrat ist es von besonderer Relevanz, den Prüfungsbericht genau zu studieren, um sich ein umfassendes Bild von der Lage des Unternehmens zu machen. Dies setzt zwingend voraus, dass dem Kontrollorgan genügend Zeit zur Analyse des Prüfungsberichts zur Verfügung steht. Der Bericht sollte möglichst im Rahmen einer Prüfungsausschuss-Sitzung für den gesamten Aufsichtsrat nach dem Motto „Es gibt keine dummen Fragen, sondern nur solche, die nicht gestellt wurden, aber hätten gestellt werden sollen.“ (Hauptmann 2014, S. 19) intensiv mit dem Abschlussprüfer (vor-)beraten werden. Ein Prüfungsausschuss kann insbesondere die Effizienz und Qualität der Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats erhöhen. Allerdings sollte die Arbeit des Ausschusses bzw. Aufsichtsrats nicht in die Behandlung von Tagesfragen des operativen Geschäfts abgleiten (Abshagen 2004, S. 5).

Zur besseren Vorbereitung der Sitzungen sollten Fragen und Anmerkungen rechtzeitig vorher dem Abschlussprüfer und der Geschäftsführung übersandt werden, um nicht auf ad hoc-Antworten oder eine „Nachlieferung“ der Antworten beschränkt zu sein. Es sollte auch ein Vergleich der Aussagen im Prüfungsbericht mit dem Vorjahresbericht erfolgen und vor allem sollte die Berichterstattung nach § 53 HGrG daraufhin untersucht werden, ob es kritische Anmerkungen sowie Empfehlungen gibt. Schließlich ist anzuraten, im Rahmen des Controllings nachzuhalten, dass Beanstandungen und Empfehlungen des Prüfers – erforderlichenfalls an Hand eines konkret abgestimmten Masterplanes – abgearbeitet werden. Dazu bietet sich eine regelmäßige Berichterstattung der Geschäftsführung als eigenständiger TOP in den Gremiensitzungen an.

Bei den Sitzungen kommt dem bzw. der Vorsitzenden des Aufsichtsrates bzw. Prüfungsausschusses die zentrale Aufgabe zu, für eine entsprechende offene Kommunikationskultur mit einem kooperativen Führungsstil als „primus inter pares“ zu sorgen, die ohne besonderen Zeitdruck umfassendere Diskussionen ermöglicht. Dies ist ein nicht zu unterschätzender Aspekt. Entscheidungen werden aufgrund eines autokratischen Führungsstils zwar verhältnismäßig schnell getroffen, inhaltliche Diskussionen finden jedoch lediglich zurückgelagert statt, so dass das Potential der Gruppe weitgehend ungenutzt bleibt (Morner 2012, S. 98). Gerade auch bei einem der wesentlichen Eckpfeiler der Überwachungstätigkeit – der Diskussion über den Jahresabschluss und Lagebericht zusammen mit dem Abschlussprüfer – ist dies von besonderer Relevanz.

Allerdings kann auch die erweiterte Abschlussprüfung nach § 53 HGrG keine absolute Sicherheit garantieren, vielmehr müssen Prüfungsaussagen mit lediglich hinreichender Sicherheit getroffen werden. Es ist keine lückenlose Prüfung erforderlich. Sie kann auch in Form von Stichproben durchgeführt werden. Der Prüfer hat Art und Umfang der im Einzelfall erforderlichen Prüfungshandlungen im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen (IDW PS 720, Ziff. 1.9).

Zusammen mit der regelmäßigen Berichterstattung der Geschäftsführung und der Wirtschaftsplanung versetzen die Prüfungsaussagen den Aufsichtsrat jedoch in die Lage, sich ein mög-

lichst umfassendes und detailliertes Bild von der Situation des Unternehmens zu machen. So kann er bereitgestellte Informationen dazu nutzen, eigene Überwachungs- und Prüfungsaktivitäten auszulösen, um z. B. eine nahende Krise erkennen oder die (Gegen-)Steuerungsmaßnahmen der Unternehmensleitung besser beurteilen zu können. Andererseits aber kann eine noch so hochwertige Prüfungsleistung dem Aufsichtsrat nicht seine Aufgabe abnehmen, sich u. a. anhand von Jahresabschluss, Lage- und Prüfungsbericht ein eigenständiges Urteil über die Lage des Unternehmens zu bilden und vorgelegte Informationen kritisch zu hinterfragen (Hübner/Hauptmann 2014, S. 20; Thode 2019, S. 74).

IV. Auswahl des Abschlussprüfers

Die vorherigen Ausführungen haben aufgezeigt, welche hohe Bedeutung der Auswahl einer geeigneten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für die Tätigkeit als Abschlussprüfer im Rahmen eines wettbewerblichen Vergabeverfahrens zukommt.

Diesbezüglich ist zur vergaberechtlichen Einordnung zunächst anzumerken, dass zu den freiberuflichen Leistungen auch die Tätigkeit als Abschlussprüfer zählt. Die freiberufliche Tätigkeit wird im Wesentlichen unter Rückgriff auf § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) definiert. Nach dieser Norm ist auch die Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern freiberuflicher Natur. Diesbezüglich wird nachfolgend zur bei öffentlichen Unternehmen überwiegend vorliegenden Fallkonstellation Stellung genommen, bei der die Aufträge für Jahresabschlussprüfungen den aktuell geltenden Schwellenwert in Höhe von EUR 221.000.- (ohne Umsatzsteuer) für eine EU-weite Ausschreibung nicht erreichen. Dementsprechend finden die Regelungen des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) und der Vergabeverordnung (VgV) keine Anwendung.¹⁴

Es sind allerdings die gesetzlichen Regelungen in der BHO bzw. in den jeweiligen Landeshaushaltsordnungen sowie die dazu erlassenen Richtlinien einschließlich der Unterschwellenvergabeverordnung (UVgO) zu beachten. Die UVgO ist keine Verordnung wie z. B. die VgV oder Sektorenverordnung. Es handelt sich vielmehr um ein Gemeinschaftswerk von Bund und Ländern, das am 7. Februar 2017 im Bundesanzeiger zusammen mit Erläuterungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (BMWi) veröffentlicht wurde,¹⁵ dessen Verbindlichkeit eines entsprechenden Anwendungsbefehls des Bundes und der Länder bedarf. Ein solcher Anwendungsbefehl kann mit Maßgaben verbunden werden, die Auswirkungen auf den Inhalt und die Anwendbarkeit der UVgO haben (Willenbruch 2017, S. 2259). Für den Bereich der Bundesverwaltung wurde die UVgO durch eine Änderung der Verwaltungsvorschrift zu § 55 BHO in Kraft gesetzt (Baeumer 2018, § 55 Rn. 4).

Auf Länderebene ist diese Umsetzung bisher in Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Saarland und Schleswig-Holstein erfolgt. Bezüglich anderer Länder ist eine sukzessive Umsetzung geplant. In den jeweiligen

14 Siehe § 106 GWB; § 3 VgV. Die Schwellenwerte werden i. d. R. alle 2 Jahre durch EU-Verordnung neu festgelegt.

15 BAnz AT 7. Februar 2017 B1 und B2.

länderrechtlichen Vergabevorschriften werden die Regelungen der UVgO grundsätzlich auch auf den kommunalen Bereich erstreckt.¹⁶

Nach § 55 BHO muss dem Abschluss von Dienstleistungsaufträgen eine öffentliche Ausschreibung oder eine beschränkte Ausschreibung mit Teilnahmewettbewerb vorausgehen, sofern nicht die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände eine Ausnahme rechtfertigen. Der Teilnahmewettbewerb ist danach ein Verfahren, bei dem der öffentliche Auftraggeber nach vorheriger öffentlicher Aufforderung zur Teilnahme eine beschränkte Anzahl von geeigneten Unternehmen nach objektiven, transparenten und nichtdiskriminierenden Kriterien ausgewählt und zur Abgabe von Angeboten auffordert. Die diesbezüglichen ländergesetzlichen Haushaltsregelungen sind in der Regel entsprechend ausgestaltet.¹⁷

Nach der „Sonderregelung zur Vergabe von freiberuflichen Leistungen“ in § 50 UVgO sind öffentliche Aufträge über Leistungen, die im Rahmen einer freiberuflichen Tätigkeit erbracht oder im Wettbewerb mit freiberuflich Tätigen angeboten werden, grundsätzlich im Wettbewerb zu vergeben. Aufgrund dieser „Sonderregelung“ bzw. spezielleren Normierung ist davon auszugehen, dass andere Bestimmungen der UVgO keine Anwendung finden (Probst/Winters 2017, S. 320 f.). Der Auftraggeber muss also keines der in der UVgO vorgesehenen formellen Vergabeverfahren anwenden, also auch nicht die Verhandlungsvergabe ohne Teilnahmewettbewerb. Dies wird durch die Erläuterung des BMWi zu § 50 UVgO untermauert, wonach keine Bindung an die übrigen Vorschriften der UVgO besteht.¹⁸ § 50 UVgO gewährt damit eine größtmögliche Flexibilität für den Auftraggeber (Weiner/Willenbruch 2017, S. 2331). Die Norm beschränkt sich darauf, dass der Auftraggeber so viel Wettbewerb zu schaffen hat, wie dies nach der Natur des Geschäfts oder nach den besonderen Umständen möglich ist.

Soweit freiberufliche Leistungen ohne formalisierten Wettbewerb vergeben werden, muss sich der Auftraggeber im Hinblick auf die haushaltsrechtlichen Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zuvor jedoch eine Marktübersicht verschaffen, damit er möglichst den qualifiziertesten und wirtschaftlich günstigsten Freiberufler auswählt (Dittrich 2017, § 55 BHO Rn. 19.2). Zu Recht weisen Rahm/Stapel-Schulz (2017, § 55 Rn. 67) darauf hin, dass es einer plausiblen Begründung bedürfe, wenn freiberufliche Leistungen bei höheren Auftragswerten nicht unter deutlich mehr als drei Unternehmen im Wettbewerb vergeben werden sollen. Dabei ist davon auszugehen, dass solche höheren Auftragswerte bei Abschlussprüfungen erreicht werden. Selbst bei einer ausnahmsweise weitgehend gerechtfertigten Einschränkung des Wettbewerbs sollten grundsätzlich Angebote von mindestens drei Unternehmen eingeholt werden (Dittrich 2017, § 55 Rn. 19.2). Dies kann z. B. für den Fall gerechtfertigt sein, dass es aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens nur relativ wenige fachlich geeignete Abschlussprüfer gibt.

16 Z. B. Vergabegesetz Schleswig-Holstein v. 8. Februar 2019 (GVOBl., S. 40), und Vergabegesetz Mecklenburg-Vorpommern v. 7. Juli 2011 (GVOBl. M-V, S. 411), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes v. 12. Juli 2018 (GVOBl. M-V, S. 242).

17 Z. B. § 55 der LHO für Baden-Württemberg v. 19. Oktober 1971 (GBl., S. 428), zuletzt durch Art. 3 des Gesetzes v. 19. Dezember 2017 (GBl., S. 645, 646) geändert.

18 Erläuterungen des BMWi zu § 50 UVgO: „Die Vergabe von freiberuflichen Leistungen ist in § 50 speziell geregelt. Die Vorschrift greift die Regelung Nummer 2.3 der Allgemeinen Verwaltungsvorschriften zu § 55 der Bundeshaushaltsordnung (VV-BHO) – ähnliche Regelungen finden sich teils auf Landesebene – auf und stellt klar, dass auch freiberufliche Leistungen grundsätzlich im Wettbewerb zu vergeben sind. Dabei ist ohne Bindung an die übrigen Vorschriften der UVgO so viel Wettbewerb zu schaffen, wie dies nach der Natur des Geschäfts oder nach den besonderen Umständen möglich ist.“

Laut Rahm/Stapel-Schulz (2017, § 55 Rn. 67) ist unter den Unternehmen zu wechseln, um „Haus- und Hoflieferanten“ zu verhindern.¹⁹ Dies folge aus der Maßgabe des § 50 UVgO, dass „so viel Wettbewerb zu schaffen“ ist, „wie dies nach der Natur des Geschäfts oder nach den besonderen Umständen möglich ist“. Auch sei dies mit Blick auf die Regelung in § 12 Abs. 2 Satz 3 UVgO gerechtfertigt, wonach der Auftraggeber zwischen den Unternehmen, die zur Abgabe eines Angebots oder zur Teilnahme an Verhandlungen aufgefordert würden, wechseln solle. Diese Wechselvorgabe müsse wegen des Diskriminierungsverbots und aus Gründen der Korruptionsvorbeugung entsprechend auch hier gelten (Rahm/Stapel-Schulz 2017, § 55 Rn. 67 und Fn. 156). Zur Rechtslage vor dem In-Kraft-Treten der UVgO führt Dittrich (2010, § 55 Rn. 23) zu den freiberuflichen Leistungen unterhalb des Schwellenwerts für die Bundesebene aus, im Interesse des Wettbewerbs und der Chancengleichheit sollten Aufträge „möglichst gestreut“ werden.

Dieses grundsätzlich zu befürwortende Wechselpetition ist jedoch bei freiberuflichen Leistungen wie der Abschlussprüfung durch Wirtschaftsprüfer in besonderer Weise unter Auswertung diesbezüglicher rechtlicher Spezialregelungen zu strukturieren bzw. zeitlich zu limitieren, weil sich gerade Berufsstände wie z. B. Wirtschaftsprüfer in der Funktion als Abschlussprüfer durch ein besonderes Vertrauensverhältnis im Mandat zwischen Auftragsgeber und Auftragnehmer auszeichnen (Wirtschaftsprüfer- und Bundessteuerberaterkammer 2016). Darauf aufbauend bedarf es regelmäßig eines längeren Zeitraums, um Problemstellungen in den einzelnen Facetten während der Tätigkeit als Abschlussprüfer zu erkennen und ggf. begleitend zu deren Lösung beizutragen. Auch ist jedenfalls bei Abschlussprüfungen größerer Unternehmen wie z. B. bei Universitätsklinik und kommunalen Krankenhäusern der Aspekt eines mehrjährigen ineinander verzahnten Prüfungsplans zu berücksichtigen.

V. Interne und externe Rotation

Zunächst ist dazu dem Grunde nach anzumerken, dass es in diesem Dienstleistungssegment mit der internen und externen Rotation zwei prinzipiell unterschiedliche Regelungsmodelle gibt, um durch den Wechsel von Personal vor allem ein Mehr an Unabhängigkeit vom Mandanten herzustellen. Unter der internen Rotation wird der Austausch des Prüfungsleiters und des jeweiligen Prüfungspartners nach einer bestimmten Zeitperiode innerhalb derselben Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verstanden. Im Unterschied zur externen Rotation wird also nicht die gesamte Prüfungsgesellschaft ausgetauscht. Es werden lediglich die verantwortlichen Abschlussprüfer gewechselt.

Die interne Rotation war bis zu einer im Jahre 2016 erfolgten Gesetzesnovellierung im Dritten Buch des HGB für große Kapitalgesellschaften geregelt, allerdings eingeschränkt auf Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264 d HGB waren. Nach Maßgabe des § 319 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a. F. war ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er dafür bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war. Dies galt nicht, wenn

¹⁹ Siehe auch Baeumer 2018, § 55 Rn. 1, der im § 55 BHO den ordnungspolitischen Gehalt der Verhinderung vom sog. „Hoflieferantentum“ verortet.

seit seiner letzten Beteiligung an der Prüfung des Jahresabschlusses zwei oder mehr Jahre vergangen waren („Cooling-Off Periode“). Das vorrangige Ziel dieser Regelung bestand darin, das Entstehen persönlicher Vertrautheit durch eine Rotation auszuschließen.²⁰ Rotieren mussten danach nur verantwortliche Prüfungspartner. Dieser war, wer den Bestätigungsvermerk unterzeichnet oder als Wirtschaftsprüfer von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden war. Demgegenüber bestand keine Rotationspflicht für einen als Prokurist bei der Auftragsabwicklung zwar eingebundenen, jedoch nicht unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer, bei dem es sich auch nicht um den von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als vorrangig für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortlichen Wirtschaftsprüfer handelte (Seidler/Bischof/Pföhler 2014, S. 241).

§ 319 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a. F. wurde allerdings ersatzlos gestrichen. An dessen Stelle ist Art. 17 Abs. 7 der EU-Verordnung Nr. 537/2014 vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. Public Interest Entities – PIE) (EU-VO) getreten.²¹ Nunmehr enthält diese EU-Vorschrift die Regelung zur internen Rotation. Es stellt sich daher die Grundsatzfrage, ob durch die haushaltsgesetzliche Bezugnahme auf die Vorschriften des Dritten Buchs des HGB (§ 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO und entsprechende Vorschriften in den Landeshaushaltsordnungen) auch die Vorgabe der internen Rotation in Art. 17 Abs. 7 EU-VO erfasst wird, falls nicht ohnehin Art. 17 Abs. 7 EU-VO wie insbesondere bei kapitalmarktorientierten Unternehmen unmittelbar Anwendung finden sollte.

Der Wortlaut der haushaltsrechtlichen Norm mit einer Bezugnahme lediglich auf eine entsprechende Anwendung der „Vorschriften des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches“ spricht dagegen. Art. 17 Abs. 7 EU-VO ist auch als keine „weitergehende gesetzliche Vorschrift“ im Sinne des § 65 Abs. 1 Nr. 4 BHO und entsprechender landeshaushaltsrechtlicher Vorschriften zu verstehen. Darunter fallen z. B. die ergänzenden Vorschriften der VO für Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern. Die EU-VO gilt lediglich für eine spezielle Gruppe von Unternehmen, und zwar für „Unternehmen von öffentlichem Interesse“. Darunter werden in Deutschland in Umsetzung des Art. 2 Nr. 13 der Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (AP-RL)²² Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264 d HGB sind (§ 317 Abs. 3 a HGB), sowie grundsätzlich Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unabhängig von ihrer Kapi-

20 Vgl. dazu die Begründung zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages v. 24. März 2009, BT-Drucks. 16/12407, S. 120. Dort heißt es, dass der Sinn und Zweck der Rotationsvorschrift darin besteht, die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers dadurch sicherzustellen, dass keine zu enge Bindung an die Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane des zu prüfenden Unternehmens entsteht.

21 EU-Amtsblatt v. 27. Mai 2014, S. L 158/77 ff. (98). Die Vorschrift lautet u. a.: „Die für die Durchführung einer Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner beenden ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens spätestens sieben Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung. Sie können frühestens drei Jahre nach ihrer Beendigung ihrer Teilnahme wieder an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens mitwirken. ... Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft führt ein angemessenes graduales Rotationssystem für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal ein, das zumindest die als Abschlussprüfer geführten Personen erfasst. *Diese graduelle Rotation erfolgt gestaffelt und betrifft einzelne Personen und nicht das gesamte Prüfungsteam.* Sie steht in einem angemessenen Verhältnis zu Umfang und Komplexität der Tätigkeiten des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft.“

22 EU-Amtsblatt v. 27. Mai 2014, S. L 158/196 ff.

talmarktorientierung gefasst. Dies ergibt sich aus der Benennung dieser drei Unternehmensarten im § 319 a Abs. 1 HGB. Für Sparkassen gelten in Deutschland aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Art. 2 Abs. 3 EU-VO allerdings bestimmte Regelungen der EU-VO nicht (vgl. z. B. § 340 k Abs. 4 HGB: keine Geltung des Art. 17 EU-VO) (IDW 2018).

Zusätzlich könnten nach Art. 2 Nr. 13 AP-RL „von den Mitgliedsstaaten ... Unternehmen von öffentlichem Interesse bestimmt werden, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind“. Von diesem Mitgliedsstaatenwahlrecht hat Deutschland jedoch bisher keinen Gebrauch gemacht.

Aus diesen Gründen sollte zumindest zur Klarstellung die haushaltsrechtliche Bezugnahme auf Art. 17 Abs. 7 EU-VO erstreckt werden, um damit auf dieser Normebene jedenfalls die interne Rotation weiterhin für eine Beteiligung der öffentlichen Hand gesetzlich vorzugeben. Zu Recht merken daher Hartmann/Zwirner für die Bundesebene in diesem Zusammenhang an, es sei nicht hinnehmbar, wenn in der aktuellen Fassung der Hinweise für gute Beteiligungsführung bei Bundesunternehmen,²³ die gemeinsam mit dem PCGK-Bund²⁴ veröffentlicht würden, nach wie vor auf die abgeschaffte Altregelung des § 319 a Abs. 1 Nr. 4 HGB zur internen Rotation verwiesen werde (Hartmann/Zwirner 2018, S. 232; siehe auch Hartmann/Velte/Zwirner 2014, S. 169).

Demgegenüber empfehlen die Public Corporate Governance-Kodizes (PCGK) z. B. von Nordrhein-Westfalen²⁵ und Brandenburg²⁶ sogar die externe Rotation, wenn der Abschlussprüfer fünf aufeinander folgende Jahresabschlüsse/Konzernabschlüsse geprüft hat, sofern nicht Gründe für einen früheren Wechsel vorliegen. Soweit ersichtlich sprechen sich auch mehrere Rechnungshöfe für eine solche externe Rotation aus. Laut den Hinweisen für die Beteiligungen des Landes Berlin an Unternehmen sind regelmäßig sogar alle vier Jahre die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu wechseln.²⁷ Für eine derart strukturierte externe Rotation gibt es in der Regel keine Rechtsvorschrift, die dies anordnen würde. Vereinzelt gibt es jedoch auf Länderebene für öffentliche Unternehmen solche gesetzliche Vorgabe. Z. B. soll in Schleswig-Holstein nach dem Kommunalprüfungsgesetz ein Wechsel nach sechs Jahren stattfinden.²⁸

Für die Vorgabe einer externen Rotation ist konkret als Beispiel die öffentliche Ausschreibung der Hamburger Messe und Congress GmbH für die Jahresabschlussprüfung zu nennen. Diese Ausschreibung für das Geschäftsjahr 2015 basiert auf Ziffer 7.2.3 PCGK-Hamburg²⁹ und lautet auszugsweise:

23 Grundsätze guter Unternehmens- und Beteiligungsführung im Bereich des Bundes – Teil B: Hinweise für gute Beteiligungsführung bei Bundesunternehmen, Anl. 6 (Stand: 30. Juni 2009).

24 Grundsätze guter Unternehmens- und Beteiligungsführung im Bereich des Bundes – Teil A: Public Corporate Governance Kodex des Bundes, Ziffer 7.2.2 (Stand: 30. Juni 2009).

25 Public Corporate Governance Kodex des Landes Nordrhein-Westfalen, Ziffer 6.2.6 (Stand: 19. März 2013).

26 Public Corporate Governance Kodex für die Beteiligungen des Landes Brandenburg an privatrechtlichen Unternehmen, Ziffer 8.2.7 (Stand: 12. Januar 2016).

27 Ziffer 133 der Hinweise der Berliner Senatsverwaltung für Finanzen betreffend die Beteiligungen des Landes Berlin an Unternehmen (Beschluss des Senats von Berlin v. 15. Dezember 2015).

28 § 9 Abs. 3 des schleswig-holsteinischen Gesetzes über die überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften und die Jahresabschlussprüfung kommunaler Wirtschaftsbetriebe i. d. F. v. 28. Februar 2003 (GVOBl., S. 129), zuletzt geändert durch Gesetz v. 30. Juni 2016 (GVOBl., S. 552).

29 Hamburger Corporate Governance Kodex (Stand: 1. Januar 2010).

„Als Prüfungszeitraum sind grundsätzlich 5 zu prüfende Geschäftsjahre vorgesehen, d. h. die Geschäftsjahre 2015 bis 2019. Die Einzelbeauftragung erfolgt allerdings nur für ein Geschäftsjahr und steht in jedem Einzelfall unter dem Zustimmungsvorbehalt der zuständigen Unternehmensgremien. ... Die Vergabe erfolgt unter Beachtung des Hamburger Corporate Governance Kodex, der eine externe Rotation des Jahresabschlussprüfers nach 5 Jahren fordert. Ein Bieter der in der vorangegangenen Periode mit den Jahresabschlussprüfungen beauftragt wurde, kann an diesem Verfahren nicht teilnehmen.“

Demgegenüber gibt es mehrere Stimmen, die eine solche externe Rotation bei öffentlichen Unternehmen ablehnen. Beispielhaft ist auf das Positionspapier der Wirtschaftsprüferkammer vom 22. August 2016 mit der Bezeichnung „Keine externe Rotation bei Unternehmen der öffentlichen Hand“ hinzuweisen. Eine solche Rotation stellt aus der Sicht der Kammer weder ein geeignetes Mittel zur Förderung der Prüfungsqualität noch zur Stärkung der Unbefangenheit des Abschlussprüfers dar. Sie spricht sich deutlich gegen eine externe Rotation im Bereich von Unternehmen der öffentlichen Hand aus. Sollte in den bislang praktizierten Fällen dennoch an einer externen Rotation festgehalten werden, wäre zumindest eine „Orientierung“ an der im Art. 17 Abs. 1 bis 6 EU-VO festgelegten Frist für eine externe Rotation von zehn Jahren in Verbindung mit den Möglichkeiten zur Verlängerung gemäß dem Abschlussprüfungsreformgesetz vom 10. Mai 2016³⁰ (20 bzw. 24 Jahre bei Ausschreibung bzw. Joint Audit) angezeigt.³¹ Laut dieser EU-VO kann die maximale Laufzeit der Prüfungsmandate in den EU-Mitgliedsstaaten zwar individuell verkürzt werden, wovon Deutschland allerdings keinen Gebrauch gemacht hat. Diese wesentlichen Neuerungen der Reform gelten allerdings ausschließlich für „Unternehmen von öffentlichem Interesse“.

Zwar gibt es durchaus Argumente, die gegen die erwähnte externe Rotation für öffentliche Unternehmen nach vier bis sechs Jahren sprechen. In diesem Zusammenhang wird vor allem auf die erforderliche Einarbeitungszeit für die neuen Abschlussprüfer, den Mehraufwand auch für die zu prüfenden Unternehmen aufgrund der Einführung in die Geschäftsabläufe, das interne Kontrollsystem und die Branchensituation sowie die geringere Zeitspanne für die Gestaltung eines effektiven Prüfungsplans mit unterschiedlichen Prüfungsschwerpunkten hingewiesen (z. B.: Wirtschaftsprüferkammer 2016, S. 2; Alfes 2018). Im Rahmen einer Abwägung von Pro- und Kontraargumenten dürften allerdings die Aspekte für eine externe Rotation überwiegen, wobei grundsätzlich ein Wechsel erst nach sechs Jahren u. a. wegen des Aufwands, der Einarbeitungszeit und des Prüfungsplans mit einer „Cooling-Off Periode“ von jedenfalls drei Jahren zu präferieren ist – vor allem im Hinblick auf die Unabhängigkeit als einer der wichtigsten Berufspflichten des Abschlussprüfers. Sie ist im § 43 WPO als erstgenannte Berufspflicht verankert.

30 BGBl. 2016 I, S. 1142 ff.

31 Nach Art. 17 EU-VO besteht eine Pflicht zur externen Rotation nach einer Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats von grundsätzlich 10 Jahren. Eine Verlängerung ist nach Maßgabe des § 318 Abs. 1 a HGB möglich. So verlängert sich die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats auf 20 Jahre, wenn der Wahl für das elfte Geschäftsjahr in Folge, auf das sich die Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers erstreckt, ein im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 der EU-VO durchgeführtes Auswahl- und Vorschlagsverfahren vorausgeht. Werden nach dem elften Geschäftsjahr mehrere Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gemeinsam zum Abschlussprüfer bestellt, verlängert sich die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats auf 24 Jahre. Eine solche Verlängerung ist jedoch nicht für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen möglich (§ 340 k Abs. 1 Satz 1 bzw. § 341 k Abs. 1 Satz 2 HGB).

So kann dadurch die Gefahr einer zu großen persönlichen Vertrautheit zwischen Personen, vor allem zu den Organen des prüfungspflichtigen Unternehmens sowie deren Mitarbeitern bzw. Mitarbeiterinnen, die Einfluss auf den Prüfungsgegenstand haben, vermieden werden. Die Entstehung einer solchen Beziehung wird bei einer externen Rotation auf die begrenzte Laufzeit des Mandats beschränkt (Borrmann 2002, S. 193). Entsprechendes gilt für eine durch Routine herbeigeführte Desensibilisierung im Umgang mit Risiken. Die persönliche Vertrautheit mit dem Prüfungsstoff erhöht in Abhängigkeit von der Prüfungsdauer das Risiko einer zunehmenden „Betriebsblindheit“ (Seidler/Bischof/Pföhler 2014, S. 236).³² Hierunter versteht man, dass ein Abschlussprüfer, der schon seit Jahren dasselbe Mandat, mit denselben Prüfungsmethoden und demselben Prüfungsvorgehen prüft, u. a. neue Risiken nicht mehr angemessen erkennen und beurteilen bzw. deren Gewichtung nicht mehr zutreffend einschätzen kann. Das Vertrauen des Prüfers in die Arbeitspapiere der Vorjahre verstärkt zusätzlich diesen Effekt (Thomas 2014, S. 10). Bei einer nur internen Rotation dürften die neuen Prüfer eher auf der Basis der gleichen Prüfungstechnik und –methode derselben Wirtschaftsprüfungsgesellschaft handeln (Niedersächsischer Rechnungshof 2015, S. 7 f.; Herold 2019, S. 395).³³ Dafür spricht auch der schon geschilderte Umstand, dass jedenfalls auf der Basis des § 319 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a. F. keine Rotationspflicht für einen als Prokurist bei der Auftragsabwicklung eingebundenen, jedoch nicht unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer bestand, bei dem es sich auch nicht um den von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als vorrangig für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortlichen Wirtschaftsprüfer handelte. Es bestehen daher Zweifel an einem genügenden „fresh approach“ (Niehus 2003, S. 1639). Demgegenüber können durch eine externe Rotation neue Impulse gesetzt werden.

Die Befürwortung einer externen Rotation ist auch die Konsequenz vor allem aus der Finanzkrise 2007 bis 2009 und anderen Unternehmensskandalen nationaler und internationaler Art (vgl. Drost 2011; Kühne 2013, S. 1; Niehus 2004, S. 885; Volk 2007, S. 324 f.). Gerade durch die Diskussion um die Rolle von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlussprüfer bei Kreditinstituten wurde das Ansehen der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der schweren Finanzkrise erschüttert. Vor allem dieses Ereignis aus der Praxis in seiner fundamentalen Bedeutung ist durchaus im Sinne eines wesentlichen Argumentes für eine externe Rotation nach Ablauf einer Prüfungsfrist von vier bis sechs Jahren zu werten, um das Vertrauen in die Abschlussprüfung zu stärken. Gegen das Kriterium des Bieterausschlusses für den bisher prüfenden Abschlussprüfer aufgrund der externen Rotation bei öffentlichen Unternehmen bestehen daher keine vergaberechtlichen Bedenken. Es handelt sich um eine objektive, transparente und nichtdiskriminierende Eignungsanforderung im Hinblick auf das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 des Grundgesetzes. Es wird kein vergabefremdes Ziel verfolgt. Allerdings ist zu hoffen, dass es zum Thema der Rotation – wie vereinzelt in ausländischen Staaten (Thomas 2014, S. 10) – zukünftig auch vertiefte empirische Untersuchungen für den deutschen Markt geben wird.

32 Allerdings im Zusammenhang mit der internen Rotation.

33 Herold 2019, S. 395: „Unterschiede in den Angeboten ergeben sich vor allem hinsichtlich Prüfungsstrategie und Prüfungsansatz. Standardisierte Ausführungen werden den unternehmensindividuellen Gegebenheiten nicht gerecht.“

VI. Hinweise zur Auftragsgestaltung für die Abschlussprüfung

Zur Honorargestaltung ist Folgendes anzumerken: Im Gegensatz zu Angehörigen anderer freier Berufe, wie z. B. Ärzte oder Rechtsanwälte, unterliegen die Abschlussprüferhonorare grundsätzlich der freien Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien. Es gibt also keine berufsrechtliche Regelung wie z. B. die Gebührenordnung für Ärzte oder das Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (Köhler/Theis 2018, S. 394). Eine mögliche Honorarstrategie von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften kann daher darin bestehen, zur Erlangung eines Neumandats einen Honoraranschlag zu kalkulieren, der jedoch im weiteren Verlauf der Geschäftsbeziehung mit den Mandanten durch Honoraranstiege kompensiert oder sogar überkompensiert wird (Köhler/Theis 2018, S. 403). Es sollte daher bei der Mandatserteilung bedacht werden, möglichst am Anfang der Beauftragung eine Regelung zu den Honoraren auch für mögliche spätere Jahre zu vereinbaren – z. B. im Sinne einer Obergrenzenvereinbarung bzw. einer cap-Regelung. Das Bundesministerium der Finanzen empfiehlt, dass Vertragsinhalt auch ein Generalvorbehalt hinsichtlich der Höhe des Jahreshonorars und möglicher Änderungen von Prüfungsschwerpunkten sein sollte.³⁴ Andererseits ist es auch prüfungswert, ob sich angesichts des Argumentes der höheren Kosten am Anfang der Prüfungstätigkeit (Erstprüfung) eine Reduktion für die Folgejahre feststellen lässt.

Zudem ist es sachgerecht, bei der Beauftragung von Abschlussprüfern statt einer jährlichen Bestellung bzw. Beauftragung Rahmenvereinbarungen für einen mehrjährigen Zeitraum abzuschließen, die ohne Rechtsanspruch auf Seiten des Auftragnehmers eine wiederholte Bestellung im Sinne einer jährlichen Call-Option für die Prüferleistung vorsehen.³⁵ Ausnahmsweise ist es auch nach den eigenen Erfahrungen durchaus möglich, dass die Leistungen des auserwählten Abschlussprüfers nicht den erwarteten Ansprüchen entsprechen. Dann kann das Mandat vorzeitig beendet werden. Bei der Schätzung des Auftragswertes sind auch Call-Optionen oder etwaige Vertragsverlängerungen (Rahm/Stapelfeld-Schulz 2017, § 55 Rn. 291 ff.) sowie die Prüfung nach § 53 HGrG und die Erstellung eines Bezügeberichts³⁶ einzubeziehen.

Weiter hat der Abschlussprüfer über besonderes Know-how bezüglich des jeweiligen Unternehmensgegenstandes zu verfügen, um auch dadurch eine möglichst hohe Urteilsfähigkeit sicher zu stellen. Dies ist neben der Urteilsfreiheit bzw. Unabhängigkeit ein weiterer wichtiger Bestandteil für die Prüfungsqualität. Dabei ist der Umstand zu berücksichtigen, dass die Beeinflussungsmöglichkeiten eines Jahresabschlusses und Lageberichts durch die Unternehmensleitung zum Teil groß sind und die Interessenten dennoch ein zutreffendes Bild der Lage des Unternehmens erlangen möchten (Wiemann 2010, S. 42). So ist z. B. bei den Universitätsklinik die Prüfung der Trennungsrechnung zwischen den Aufgaben der Krankenversorgung einerseits und der Forschung und Lehre andererseits ein überaus wichtiges und anspruchsvolles Prüfungsfeld, um Aufwand und Ertrag zutreffend zur Vermeidung unzulässiger Quersubventionen zu verorten (Krämer 2014, S. 1206). Auch davon hängt die wirtschaftliche Performance der Klini-

34 Vgl. Grundsätze guter Unternehmens- und Beteiligungsführung im Bereich des Bundes – Teil B: Hinweise für gute Beteiligungsführung bei Bundesunternehmen, Anl. 6: Grundsätze für die beteiligungsführenden Stellen des Bundes bei der Vergabe von Aufträgen von Wirtschaftsprüferleistungen, S. 94.

35 Vgl. Grundsätze guter Unternehmens- und Beteiligungsführung im Bereich des Bundes (Fn. 76).

36 Grundsätze guter Unternehmens- und Beteiligungsführung im Bereich des Bundes (Fn. 76).

ka einerseits und die finanzielle Situation der Universitäten bzw. Medizinischen Fakultäten andererseits ab, wobei Letztere umfassend – also nicht nur bezogen auf Investitionsbedarfe – vom jeweiligen Landeshaushalt unter Berücksichtigung von zur Verfügung stehenden Drittmitteln zu finanzieren sind.

Es empfiehlt sich, dass die in Betracht kommenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht nur schriftlich, sondern auch mündlich vor einem Auswahlgremium – zusammengesetzt aus Mitgliedern des Überwachungs- und Leitungsorgans sowie Gesellschaftern – anhand eines vorher übermittelten Kriterien- und Fragenkatalogs (Teil 1) mit weiteren zusätzlichen Fragen des Auswahlgremiums (Teil 2) auch im Interesse der Vergleichbarkeit präsentieren. Vor allem sollten die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihre Überlegungen zum Prüfungsansatz sowie zu möglichen Prüfungsschwerpunkten darlegen (IDW 2012, S. 8). Besonders wichtig ist, dass diejenigen Personen präsentieren, die später auch vor Ort die „Kärnerarbeit“ der Prüfung durchführen sollen. Deren branchenspezifische Erfahrung und Qualifikation hat eine wesentliche Bedeutung. Diese Personen sollten in der Auftragserteilung an die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft konkret benannt werden.

VII. Zusammenfassung

1. Die erweiterte Jahresabschlussprüfung für öffentliche Unternehmen nach § 53 HGrG sollte vom Überwachungsorgan bzw. Aufsichtsrat wegen ihrer besonderen Bedeutung dazu genutzt werden, einen intensiven Diskurs über die Situation des Unternehmens gemeinsam mit dem Abschlussprüfer und der Geschäftsleitung zu führen. Dazu gehören neben der Diskussion in den Gremien – vorzugsweise in einem Prüfungsausschuss zur Vorbereitung der Sitzung des Aufsichtsrats – auch im Vorwege zur Sitzungsvorbereitung rechtzeitig gestellte Fragen. Auch ist die Beseitigung von durch den Abschlussprüfer festgestellten Mängeln erforderlichenfalls mit einem konkret abgestimmten Masterplan nachzuhalten. Entsprechendes gilt für Empfehlungen des Prüfers. Dazu bietet sich eine regelmäßige Berichterstattung der Geschäftsführung als eigenständiger TOP in den Gremiensitzungen an.
2. Für die Kontrollbedürfnisse zugeschnitten auf das jeweilige öffentliche Unternehmen ist zu klären, ob der nach dem IDW Prüfungsstandard 720 zu beantwortende Fragenkatalog zu ergänzen bzw. zu erweitern ist (z. B. in Form eines spezifischen Kennzahlenblattes).
3. Ein vertraulicher Bezügebericht sollte im Rahmen der Abschlussprüfung im Interesse der Transparenz und Kontrolle der Vergütungsverhältnisse jedenfalls alle drei Jahre erstellt werden.
4. Aufgrund der im Jahr 2016 erfolgten ersatzlosen Streichung des § 319 a Abs. 1 Nr. 4 HGB mit seiner Regelung zur internen Rotation sollte das Haushaltsrecht zumindest zur Klarstellung auf die europarechtliche (Nachfolge-) Regelung des Art. 17 Abs. 7 EU-VO Bezug nehmen, um jedenfalls die interne Rotation weiterhin auf gesetzlicher Ebene für öffentliche Unternehmen vorzugeben („gesetzlicher Anwendungsbefehl“).
5. Vor allem im Hinblick auf die nach § 43 WPO zu gewährleistende Unabhängigkeit ist grundsätzlich eine externe Rotation der Abschlussprüfer nach sechs Jahren mit einer „Cooling-Off Periode“ von jedenfalls drei Jahren gegenüber einer internen Rotation vorzugswür-

dig. Damit wird die Funktion des Abschlussprüfers als „Vertrauensdienstleister“ gestärkt. Eine solche Wechseltorgabe ist ein sachgerechter Grund und damit insbesondere mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 GG vereinbar.

Abstract

Bernd Thode; Annual audit and selection procedure of the annual auditor

Public sector, annual audit, official contracting terms for the award, change of the annual auditor

This article concern oneself in consideration of manifold experience from the author out different public investment administrations and member of administrative and supervisory boards with the annual audit in the public sector. One important subject is also the internal and external change of the annual auditor.

Literaturverzeichnis

- Abshagen, Hans U. (2004), Zehn Anfängerfehler eines Aufsichtsratsmitglieds, Der Aufsichtsrat, 1. Jg., Heft 9, S. 5-6.
- Alfes, Peter (2018), Prüferwechsel in öffentlichen Unternehmen und Verwaltungen, Fokus Public Sector hrsg. v. Rödl&Partner, Ausgabe April 2018, S. 4.
- Baumer, Gerhard (2018), in: Kommentar zum Bundeshaushaltsrecht, begründet von Adolf Piduch, Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer.
- Bormann, Michael (2002), Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Aufgabe und Chance für den Berufsstand, in: BB, 57. Jg., Heft 4, S. 190-197.
- Dittrich, Norbert (2010), Kommentar zur Bundeshaushaltsordnung, Heidelberg: Rehm Verlag.
- Dittrich, Norbert (2017), Kommentar zur Bundeshaushaltsordnung, Heidelberg: Rehm Verlag.
- Drost, Frank Matthias (2011), Wirtschaftsprüfer zahlen Millionen an den Freistaat, in: Handelsblatt, 17. Januar 2011.
- Eufinger, Alexander (2018), Handlungspflichten des Krankenhausträgers zur Wahrung des Patientenwohls, in: MedR, 36. Jg., Heft 4, S. 218-225.
- Fischer-Heidlberger, Heinz (2006) (früherer Präsident des Bayerischen Obersten Rechnungshofs), Rede v. 4. Oktober 2006 mit dem Thema: „Corporate Governance bei öffentlichen Unternehmen – Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats“.
- Gross, Benedict und Noemi Kucharz (2018), Organisationsverschulden in Krankenhäusern: Sytematisierung von Pflichten der sorgfältigen Organisation, in: MedR, 36. Jg., Heft 3, S. 143-155.
- Hartmann, Simone, Patrick Velte und Christian Zwirner (2014), Auswirkungen der Abschlussprüferregulierung der EU auf Beteiligungsgesellschaften des Bundes – Eine kritische Analyse zur kombinierten Prüfungs- und Beratertätigkeit des Abschlussprüfers, ZCG, 9. Jg., Heft 4, S. 169-175.
- Hartmann, Simone und Christian Zwirner (2018), Rotation des Abschlussprüfers bei Beteiligungen des Bundes – Wann finden die neuen Regelungen Anwendung?, in: BOARD, 8. Jg., Heft 6, S. 232-234.
- Hauptmann, Torsten (2014), Prüfungsberichte richtig lesen – sechs Praxistipps für Aufsichtsräte, in: Public Governance – Zeitschrift für öffentliches Management (Ausgabe: Herbst 2014), S. 19.
- Herold, Christian (2019), Praxishinweise zur Ausschreibung der Abschlussprüfung, WPg, 72. Jg., Heft 7, S. 391-396.
- Hübner, Stefanie und Torsten Hauptmann (2014), Aufsichtsrat: Berichterstattung des Abschlussprüfers nutzen!, in: Public Governance – Zeitschrift für öffentliches Management (Ausgabe: Herbst 2014), S. 17-20.
- Hüffer, Uwe und Jens Koch (2018), Kommentar zum AktG, 13. Aufl., München: C.H.Beck Verlag.
- IDW-Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer (2012), IDW-Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer v. 4. Mai 2012.
- IDW-Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer (2018), IDW-Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie v. 23. Mai 2018, 4. Aufl.

- Kau, Marcel (2009), Die Haushaltskontrolle von Universitätsklinik – unter besonderer Berücksichtigung der landesrechtlichen Bestimmungen in Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen, in: AöR, 134. Jg., Heft 3, S. 391-433.
- Köhler, Annette G. und Jochen C. Theis (2018), Die Entwicklung der Abschlussprüferhonorare in Deutschland, in: BFuP, 70. Jg., Heft 4, S. 390-415.
- Krämer, Dirk (2014), Trennungsrechnung und Beihilfe an Universitätsklinik, in: Wpg, 67. Jg., Heft 23, S. 1206-1210.
- Kühne, Juliane (2013), Zwangsrotation der Abschlussprüfung – Eine kritische Würdigung, München: Grin Verlag.
- Lutter, Marcus, Gerd Krieger und Dirk Verse (2014): Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats, 6. Aufl., Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag.
- Matusche-Beckmann, Annemarie (2001), Das Organisationsverschulden, Tübingen: Mohr Siebeck Verlag.
- Morner, M. (2012), Aufsichtspraxis in Deutschland – Empirische Ergebnisse und Erkenntnisse, in: Der Aufsichtsrat, 9. Jg., Heft 7/8, S. 98-100.
- Naumann, Klaus-Peter und Melanie Sack (2018), Wirtschaftsprüfer als Vertrauensdienstleister, in: BFuP, 70. Jg., Heft 4, S. 353-368.
- Niedersächsischer Rechnungshof, Abschließende Prüfungsmitteilung v. 6. Mai 2015 zur Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Industrie- und Handelskammer Hannover – hier: Prüfungsergebnis gemäß § 96 Abs. 4 LHO, S. 7 f.
- Niehus, Rudolph (2003), Turnusmäßiger Wechsel des Abschlussprüfers. Argumente eines Pro und seine Gestaltungsmöglichkeiten, in: DB, 56. Jg., S. 1637-1643.
- Niehus, Rudolph (2004), Auswirkungen einer externen Pflichtrotation des Abschlussprüfers. Kritische Anmerkungen zu zwei Untersuchungen in den USA, in: DB, 57 Jg., S. 885-890.
- Probst, Peter Michael und Fabian Winters (2017), Die Unterschwellenvergabeordnung (UVgO) – Rechtssicherheit bei Beschaffungen unterhalb der Schwellenwerte, in: VergabeR 2017, 17. Jg., Heft 3, S. 311-322.
- Rahm, Andreas und Claudia Stapel-Schulz (2017), in: Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, begründet von Ernst Heuer und hrsg. von Kay Scheller, München: Luchterhand Verlag.
- Seidler, Holger, Gerhard Bischof und Martin Pföhler (2014), Interne Rotation des Abschlussprüfers nach § 319 a HGB, in: Wpg, 67. Jg., Heft 5, S. 236-248.
- Thode, Bernd und Holger Peres (1999), Die Rechtsform Anstalt nach dem kommunalen Wirtschaftsrecht des Freistaates Bayern, in: BayVBl., 130. Jg., Heft 1, S. 6-11.
- Thode, Bernd (2019), Aufgaben des Aufsichtsrats bei Universitätsklinik, in: Der Aufsichtsrat, 16. Jg., Heft 5, S. 72-74.
- Thomas (2014), Die Externe Rotation von Abschlussprüfern. Eine kritische Analyse von Chancen und Risiken, München: Grin Verlag.
- Volk, Rüdiger (2007), New Workout Management als Kern einer eigenständigen Bankdienstleistung – Auf dem Weg zu einer Sanierungsspezialbank, Berlin: Logos Verlag.
- Wagner, Gerhard (2016), in: Münchener Kommentar zum BGB, hrsg. von Mathias Habersack, 7. Aufl., München: C.H. Beck Verlag.
- Weiner, Karharina und Klaus Willenbruch (2017), in: Kompaktcommentar Vergaberecht, 4. Auf., hrsg. von Klaus Willenbruch und Kristina Wiedekind, Düsseldorf: Werner Verlag.
- Wiemann, Daniela (2010), Prüfungsqualität des Abschlussprüfers – Einfluss der Mandatsdauer auf die Bilanzpolitik beim Mandanten, Dissertation Technische Universität Darmstadt.
- Willenbruch, Klaus und Kristina Wiedekind (2017), Kompaktcommentar Vergaberecht, 4. Auf., Düsseldorf: Werner Verlag.
- Wirtschaftsprüferkammer (2016), Keine externe Rotation bei Unternehmen der öffentlichen Hand, Positionspapier v. 22. August 2016.
- Wirtschaftsprüferkammer und Bundessteuerberaterkammer (2016), Stellungnahme zum Diskussionsentwurf einer UVgO des BMWi v. 31. Oktober 2016.