

**Grundsätze
für die Prüfung von Unternehmen
nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG)**

**I.
Allgemeines**

Die Prüfung von Unternehmen, an denen der Bund oder die Länder mit Mehrheit beteiligt sind, ist durch das „Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz - HGrG)“ vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1273) geregelt. § 53 HGrG räumt den Gebietskörperschaften unter bestimmten Voraussetzungen Rechte ein, die über diejenigen hinausgehen, die den Gesellschaftern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zustehen. Gemäß § 49 HGrG gilt § 53 HGrG für den Bund und die Länder einheitlich und unmittelbar. Die dem Bund und den Ländern danach zustehenden Befugnisse sollen gemäß § 67 BHO/LHO unter den dort genannten Voraussetzungen im Übrigen auch für die Unternehmen vereinbart werden, an denen der Bund bzw. die Länder nicht mit Mehrheit beteiligt sind.

§ 53 HGrG lautet:

„Rechte gegenüber privatrechtlichen Unternehmen

(1) Gehört einer Gebietskörperschaft die Mehrheit der Anteile eines Unternehmens in einer Rechtsform des privaten Rechts oder gehört ihr mindestens der vierte Teil der Anteile und steht ihr zusammen mit anderen Gebietskörperschaften die Mehrheit der Anteile zu, so kann sie verlangen, dass das Unternehmen

1. im Rahmen der Abschlussprüfung auch die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung prüfen lässt;

2. die Abschlussprüfer beauftragt, in ihrem Bericht auch darzustellen

a) die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie die Liquidität und Rentabilität der Gesellschaft,

b) verlustbringende Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren,

c) die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrages;

3. ihr den Prüfungsbericht der Abschlussprüfer und, wenn das Unternehmen einen Konzernabschluss aufzustellen hat, auch den Prüfungsbericht der Konzernabschlussprüfer unverzüglich nach Eingang übersendet.

(2) Für die Anwendung des Absatzes 1 rechnen als Anteile der Gebietskörperschaft auch Anteile, die einem Sondervermögen der Gebietskörperschaft gehören. Als Anteile der Gebietskörperschaft gelten ferner Anteile, die Unternehmen gehören, bei denen die Rechte aus Absatz 1 der Gebietskörperschaft zustehen.“

Die Gebietskörperschaften müssen sich demnach mit ihrem Verlangen grundsätzlich über die Geschäftsleitung an das Unternehmensorgan wenden, das den Abschlussprüfer beauftragt. Dieses ist seinerseits verpflichtet, dem Abschlussprüfer einen entsprechenden Prüfungsauftrag zu erteilen.

Mit der erweiterten Aufgabenstellung nach § 53 HGrG (erweiterte Prüfung und Berichterstattung) ist keine Erweiterung der Funktion der Prüferin bzw. des Prüfers verbunden. Der Prüferin bzw. dem Prüfer werden dadurch insbesondere keine Aufsichtsfunktionen eingeräumt, diese obliegen den dafür zuständigen Institutionen (z. B. dem Aufsichtsrat). Aufgabe der Prüferin bzw. des Prüfers ist es, die Prüfung und Berichterstattung in dem in § 53 HGrG gezogenen Rahmen so auszugestalten, dass der Aufsichtsrat, das zuständige Ministerium und der Rechnungshof sich auf Grund des Berichts ein eigenes Urteil bilden und ggf. die erforderlichen Maßnahmen ergreifen können.

Das IDW hat gemeinsam mit dem Bundesfinanzministerium, dem Bundesrechnungshof und den Landesrechnungshöfen den IDW Prüfungsstandard: Fragenkatalog zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG (IDW PS 720) vom 14.02.2000 erarbeitet. Dieser Fragenkatalog bildet eine einheitliche Grundlage für alle Unternehmen, für die eine Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse vorgesehen ist und ist daher zum Gegenstand jedes entsprechenden Prüfungsauftrages zu machen.

Soweit zu dem zu prüfenden Sachverhalt eine abschließende Stellungnahme nicht möglich ist, sollte die Prüferin bzw. der Prüfer hierauf hinweisen und sich auf die Darstellung des Tatbestandes im Prüfungsbericht beschränken.

Die Erstattung eines vertraulichen Berichts über die Bezüge des Aufsichtsrats, des Vorstandes und der leitenden Angestellten gehört nicht ohne weiteres zur Berichtspflicht gem. § 53 HGrG. Soweit das Land an einem Unternehmen mit Mehrheit beteiligt ist, wird das zuständige Ministerium die Erstellung eines vertraulichen Berichts im Einvernehmen mit dem Finanzministerium beantragen. Es kann davon ausgegangen werden, dass der Aufsichtsrat bzw. die Geschäftsführung der Gesellschaft einen entsprechenden Auftrag erteilen wird.

Als ausreichend kann aber auch die Feststellung des Abschlussprüfers angesehen werden, dass die Bezüge in Übereinstimmung mit den Dienstverträgen bzw. satzungsmäßigen Regelungen und Beschlüssen der Organe stehen.

II.

Prüfung und Berichterstattung nach § 53 Abs. 1 Nr. 1 HGrG

Da die handelsrechtliche Abschlussprüfung grundsätzlich keine Prüfung der Geschäftsführung beinhaltet, führt eine Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung nach § 53 Abs. 1 Nr. 1 HGrG im Prinzip zu einer nicht unwesentlichen Erweiterung des Prüfungsumfanges gegenüber § 317 HGB.

Dabei ist zu beachten, dass § 53 Abs. 1 Nr. 1 HGrG nicht eine Prüfung der gesamten Geschäftsführung der Gesellschaft verlangt. Vielmehr ergibt sich eine Einschränkung des Prüfungsumfangs schon daraus, dass als Prüfungsobjekt nicht die Geschäftsführung im Ganzen, sondern die Frage ihrer „Ordnungsmäßigkeit“ angesprochen wird.

Den Maßstab für die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung bilden die Vorschriften des § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG bzw. § 43 Abs. 1 GmbHG, nach denen die Vorstandsmitglieder bzw. Geschäftsführerinnen oder Geschäftsführer die Sorgfalt einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiterin bzw. eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden haben. Die Prüferin bzw. der Prüfer hat festzustellen, ob die Geschäfte der Gesellschaft im abgelaufenen Geschäftsjahr mit der erforderlichen Sorgfalt, d.h. auch mit der gebotenen Wirtschaftlichkeit, und in Übereinstimmung mit den Gesetzen, der Satzung, den Beschlüssen der Haupt- oder Gesellschafterversammlung, des Aufsichtsrats und seiner Ausschüsse sowie der Geschäftsordnung für den Vorstand geführt worden sind.

Insbesondere soll in diesem Zusammenhang geprüft werden, ob ungewöhnliche, risikoreiche oder nicht ordnungsgemäß abgewickelte Geschäftsvorfälle und erkennbare Fehldispositionen vorliegen. Auch ist besonders zu untersuchen, ob die Art der getätigten Geschäfte durch die Satzung gedeckt ist und ob eine nach der Satzung, der Geschäftsordnung oder einem Beschluss des Aufsichtsrats erforderliche Zustimmung eingeholt wurde.

Es ist nicht Aufgabe der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, den Entscheidungsprozess in seinen Einzelheiten zu prüfen. Es kommen nur wesentliche, grobfehlsame oder missbräuchliche kaufmännische Ermessensentscheidungen oder vergleichbare Unterlassungen in Betracht. Es ist zu untersuchen, ob durch geeignete organisatorische Vorkehrungen sichergestellt ist, dass die Geschäftsführungsentscheidungen ordnungsgemäß getroffen und durchgeführt werden können. In diesem Rahmen kann zur Prüfung auch eine Beschäftigung mit den Grundzügen der Unternehmensorganisation gehören; ggf. sind Anregungen zu einer Organisationsprüfung zu geben. Weiterhin kann es im Hinblick auf die ordnungsgemäße Bildung und sachgerechte Durchführung der Entscheidungen notwendig sein, das interne Kontrollsystem in einem weitergehenden Umfang zu prüfen, als dies bei der Abschlussprüfung der Fall ist.

In diesem Zusammenhang wird auf § 91 Abs. 2 AktG hingewiesen, wonach ein Risiko-früherkennungssystem einzurichten ist. Grundsätzlich besteht die Pflicht zur Einrichtung eines solchen Systems nach § 91 Abs. 2 AktG zunächst nur für Aktiengesellschaften. Der Gesetzgeber hat in der Begründung zu dieser Vorschrift jedoch klargestellt, dass diese Regelung Ausstrahlungswirkung auf den Pflichtenrahmen der Geschäftsführerinnen und Geschäftsführer anderer Gesellschaftsformen hat. (Vgl. hierzu im einzelnen IDW PS 720, Tz. 8 sowie Fragenkreis 6).

Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung erfordert im Allgemeinen auch eine Prüfung größerer Investitionsprojekte hinsichtlich Genehmigung durch den Aufsichtsrat, vorliegender Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Ordnungsmäßigkeit der Abwicklung einschließlich Vergabe, Überschreitungen und dgl. Im Rahmen des § 53 HGrG wird in aller Regel eine stichprobenweise Prüfung als ausreichend angesehen werden können.

Die Prüfung der Verwendung der von der öffentlichen Hand zur Verfügung gestellten Mittel zum Zwecke der Feststellung, ob die Mittel zweckentsprechend, wirtschaftlich und sparsam verwendet worden sind, gehört nicht zum Prüfungsumfang nach § 53 HGrG. Für eine derartige Prüfung ist ein gesonderter Auftrag erforderlich. Wird jedoch im Rahmen der Abschlussprüfung eine nicht ordnungsgemäße Verwendung festgestellt, wird es in der Regel erforderlich sein, hierauf hinzuweisen, insbesondere wenn sich daraus Risiken ergeben, soweit für diese nicht Rückstellungen zu bilden sind.

Hinsichtlich der Berichterstattung über die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung enthält § 53 Abs. 1 Nr. 1 HGrG keine besondere Bestimmung. Sind Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung festgestellt worden, so ist entsprechend den allgemeinen Berichtsgrundsätzen und der Zielsetzung der Prüfung nach § 53 HGrG hierauf so einzugehen, dass der Berichtleserin bzw. dem Berichtleser eine entsprechende Würdigung des Sachverhalts möglich wird. Ist der Prüferin bzw. dem Prüfer im Einzelfall eine Wertung nicht möglich, so ist dies anzugeben und der in Frage stehende Sachverhalt im Bericht darzustellen. Im Allgemeinen gehört es nicht zum Inhalt dieser Ordnungsmäßigkeitsprüfung, dass die Prüferin bzw. der Prüfer auch zur Geschäftspolitik der Gesellschaft ein Urteil abgibt.

In die Berichterstattung werden - insoweit über die Anforderung nach § 321 HGB hinausgehend - insbesondere die folgenden Punkte einzubeziehen sein:

1. Im Prüfungsbericht sollte angegeben werden, wie oft der Aufsichtsrat im Berichtsjahr zusammengetreten ist und ob der Vorstand ihm gemäß Gesetz oder Satzung berichtet hat. Soweit die Berichte nach den bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen eine offensichtlich nicht zutreffende Darstellung enthalten, ist auch hierüber zu berichten.
2. Im Prüfungsbericht sollte darauf eingegangen werden, ob das Rechnungswesen den besonderen Verhältnissen des Unternehmens angepasst ist. Gegebenenfalls ist auch zu speziellen Gebieten der Kostenrechnung (Betriebsabrechnung, Vor- und Nachkalkulation) Stellung zu nehmen.
3. Ferner ist darzulegen, ob bei der Größe des Unternehmens eine interne Revision erforderlich ist. Soweit sie vorhanden ist, ist auf ihre organisatorische Stellung, Besetzung und Tätigkeit im Berichtsjahr sowie kurz darauf einzugehen, ob sie für das Unternehmen ausreichend ist.
4. Bestehen aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens Bedenken gegen den Gewinnverwendungsvorschlag, so ist hierauf hinzuweisen.
5. Wurde bei der Prüfung festgestellt, dass getätigte Geschäfte nicht durch die Satzung gedeckt sind oder dass eine nach der Satzung, der Geschäftsordnung oder nach einem Beschluss des Aufsichtsrats erforderliche Zustimmung nicht beachtet wurde, so ist darüber zu berichten.
6. Ungewöhnliche, risikoreiche oder nicht ordnungsgemäß abgewickelte Geschäftsvorfälle sowie erkennbare Fehldispositionen und wesentliche Unterlassungen sind besonders darzustellen.

7. Im Allgemeinen kann sich die Berichterstattung über die Ordnungsmäßigkeit der geprüften Investitionen auf Feststellungen beschränken, ob sich die Investitionen und ihre Finanzierung im Rahmen der Aufsichtsratsbewilligungen halten, aussagefähige Wirtschaftlichkeitsrechnungen durchgeführt, Konkurrenzangebote in ausreichendem Umfang eingeholt worden sind und eine ordnungsgemäße Abrechnungskontrolle vorliegt. Außerdem sind die Grundsätze darzulegen, nach denen die Aufträge, insbesondere die Bauaufträge vergeben wurden. Im Übrigen dürfte es wegen des Eigeninteresses vieler Unternehmen an einer umfangreicheren Darstellung der Investitionen, als dies nach § 53 HGrG erforderlich ist, zweckmäßig sein, den Umfang der Berichterstattung mit der Gesellschaft abzustimmen.
8. Bei Erwerb und Veräußerung einer Beteiligung sollte unter Auswertung der vorliegenden Unterlagen auch zur Angemessenheit der Gegenleistung Stellung genommen werden. Ferner ist zu berichten, ob ggf. die Zustimmungen der zuständigen Organe vorliegen.
9. Zu den Veräußerungserlösen bei Abgängen des Anlagevermögens ist in wesentlichen Fällen oder dann Stellung zu nehmen, wenn Bedenken gegen die Ordnungsmäßigkeit des Vorgangs bestehen.
10. Zu nach Art und Höhe ungewöhnlichen Abschlussposten ist Stellung zu nehmen. So ist z.B. auf eine unangemessene Höhe der Vorräte oder auf ungewöhnliche Bedingungen bei Forderungen und Verbindlichkeiten (Zinssatz, Tilgung, Sicherheiten) einzugehen.
11. Der Versicherungsschutz als solcher ist nicht Gegenstand der Prüfung. Gleichwohl ist auch darüber zu berichten, welche wesentlichen Versicherungen bestehen und ob eine Aktualisierung der versicherten Werte erfolgt. Ist für die Prüferin bzw. den Prüfer erkennbar, dass wesentliche, üblicherweise abgedeckte Risiken nicht versichert sind, so ist auch hierüber zu berichten. In allen Fällen ist darauf hinzuweisen, dass eine Prüfung der Angemessenheit und Vollständigkeit des Versicherungsschutzes nicht stattgefunden hat, sondern einer bzw. einem versicherungstechnischen Sachverständigen überlassen bleiben muss.

III. Prüfung und Berichterstattung nach § 53 Abs. 1 Nr. 2 HGrG

Neben der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung sieht § 53 Abs. 1 Nr. 2 HGrG ausdrücklich eine Berichterstattung über folgende Punkte vor:

- a) die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie die Liquidität und Rentabilität der Gesellschaft,
- b) verlustbringende Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren,
- c) die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrages.

Eine solche Berichterstattung ist ohne vorhergehende Prüfung nicht möglich. Die Aufgabenstellung überschneidet sich dabei teilweise sowohl mit der Abschlussprüfung (z.B. Darstellung der Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie der Liquidität und Rentabilität der Gesellschaft) als auch mit der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung (z.B. bei verlustbringenden Geschäften, die ihre Ursache in einer nicht ordnungsmäßigen Geschäftsführung haben).

Im Einzelnen ist hierzu zu bemerken:

1. Nach § 321 Abs. 2 Satz 3 HGB sind die Posten des Jahresabschlusses aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, soweit dadurch die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich verbessert wird und diese Angaben im Anhang nicht enthalten sind. Die Verpflichtung bezieht sich insbesondere auf alle wesentlichen Posten des Jahresabschlusses*. In diesem Rahmen wird im Allgemeinen auch auf die Liquidität und Rentabilität eingegangen, wobei der Umfang der Ausführungen im Wesentlichen von der Lage der Gesellschaft abhängt. Den in § 53 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a HGrG gestellten Anforderungen wird mit dieser berufsüblichen Darstellung im Allgemeinen entsprochen. Gegebenenfalls ist die finanzielle Entwicklung während des Berichtsjahres zu erläutern, z.B. in Form einer Kapitalflussrechnung. Ist mit wesentlichen Veränderungen zu rechnen, so sind diese und ihre Auswirkungen auf die Liquidität darzustellen. Gemäß § 321 Abs. 1 HGB sind den Bestand des geprüften Unternehmens oder Konzerns gefährdende oder dessen Entwicklung wesentlich beeinträchtigende Tatsachen darzustellen. Dies ist vor allem dann von Bedeutung, wenn die ungünstige Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens zu einer Inanspruchnahme öffentlicher Mittel führen kann.

*(IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450),- Die Wirtschaftsprüfung 1999, Seite 601 ff. in Verbindung mit dem IDW Prüfungshinweis: Berichterstattung über die Prüfung öffentlicher Unternehmen (IDW PH 9.450.1) -)

Besondere Feststellungen können zu folgenden Punkten in Betracht kommen:

- a) Im Rahmen der Darstellung der Entwicklung der Vermögenslage ist ggf. auch zur Angemessenheit der Eigenkapitalausstattung Stellung zu nehmen.
- b) Die Höhe und die Entwicklung der stillen Reserven sind lediglich für wesentliche Beträge und nur dann darzustellen, wenn diese ohne Schwierigkeiten ermittelt werden können. In Betracht kommen z.B. Hinweise auf erhebliche steuerliche Sonderabschreibungen, auf bei Beteiligungen thesaurierte umfangreiche Gewinne, auf die Kurswerte von Wertpapieren und dgl.. Soweit die Reserven bei einer Realisierung zu versteuern wären, ist hierauf hinzuweisen.
- c) Im Rahmen der Darstellung der Entwicklung der Ertragslage sind das Betriebsergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu erläutern. Soweit Spartenrechnungen vorliegen, ist hierauf einzugehen. Aufwendungen und Erträge, die wegen ihrer Art oder ihrer Höhe bemerkenswert sind (z.B. nicht übliche Zinsen und Provisionen), sind im Bericht hervorzuheben. Wesentliche Unterschiede gegenüber dem Vorjahr sind zu erläutern. Gegebenenfalls ist darzulegen, welche Maßnahmen zur Besserung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens von der Geschäftsleitung eingeleitet oder beabsichtigt sind.

2. Die verlustbringenden Geschäfte und ihre Ursachen sind nach dem Wortlaut des Gesetzes nur dann darzustellen, wenn sie für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren. Demnach kommen in der Regel nur größere Verlustfälle in Betracht. Zu schildern sind die Geschäfte als solche sowie die wesentlichen für die Prüferin bzw. den Prüfer erkennbaren Ursachen. Dabei ist darauf einzugehen, ob es sich um von der Geschäftsführung beeinflussbare oder nicht beeinflussbare Ursachen handelt. Gegebenenfalls ist darauf hinzuweisen, weshalb derartige verlustbringende Geschäfte von der Gesellschaft abgeschlossen wurden oder ggf. auch künftig weiter getätigt werden. Dabei kann es zweckmäßig sein, die Auffassung der Geschäftsführung über die Ursachen der Verluste im Bericht anzugeben; eine abweichende Auffassung der Prüferin bzw. des Prüfers ist zu vermerken.
3. Die Verluste werden im Allgemeinen der Kostenrechnung, insbesondere der Nachkalkulation, zu entnehmen sein. Im Bericht ist auch anzugeben, auf welcher Basis die Verluste ermittelt worden sind. Eine eingehende Prüfung der Unterlagen wird nur ausnahmsweise in Betracht kommen.
4. Die Ursachen eines ausgewiesenen Jahresfehlbetrages werden in der Regel durch die Darstellung der Entwicklung der wesentlichen Aufwendungen und Erträge sowie durch die Nennung einzelner größerer verlustbringender Geschäfte erkennbar sein.

IV.

Schlussbemerkung

Enthält der Bericht wesentliche Feststellungen, die Bedenken gegen die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung begründen können, so ist auf sie in dem Abschnitt des Prüfungsberichtes „Feststellungen aus der Erweiterung des Prüfungsantrags“ unter Anführung der entsprechenden Textziffer des Berichts hinzuweisen. Das Gleiche gilt, wenn verlustbringende Geschäfte vorlagen, die im Bericht Anlass zu einer besonderen Erläuterung gegeben haben.