Anlage zu den VV zu Art. 68 BayHO (VV Nr. 2 zu Art. 68 BayHO)

Grundsätze für die Prüfung von Unternehmen nach § 53 Abs. 1 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG)

I. Allgemeines

1.

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, mit Wirkung vom 1. Januar 1970 neu geregelt worden. § 53 HGrG räumt den Gebietskörperschaften unter bestimmten Voraussetzungen Sonderrechte ein, die über diejenigen hinausgehen, die den Gesellschaftern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zustehen. Gemäß § 49 HGrG gilt § 53 HGrG HGrG für den Bund und die Länder einheitlich und unmittelbar. Die dem Bund und den Ländern danach zustehenden Befugnisse sollen gemäß § 67 BHO und Art. 67 BayHO 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.

2.

§ 53 HGrG lautet wie folgt:

„*§ 53 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.“

3.

Die Anwendbarkeit des § 53 HGrG setzt voraus, dass der Freistaat die Rechte des § 53 HGrG in Anspruch genommen hat. Ist dies geschehen, ist das für die Erteilung des Auftrags zur Jahresabschlussprüfung zuständige Organ der Gesellschaft verpflichtet, dem Abschlussprüfer den Auftrag zur Prüfung nach § 53 HGrG zu erteilen.

4.

Mit der erweiterten Aufgabenstellung nach § 53 HGrG (erweiterte Prüfung und Berichterstattung) ist keine Erweiterung der Funktion des Prüfers verbunden. Dem Prüfer werden dadurch insbesondere keine Aufsichtsfunktionen eingeräumt; diese obliegen unverändert zunächst dem Aufsichtsrat. Aufgabe des Prüfers ist es, die Prüfung und Berichterstattung in dem in § 53 HGrG gezogenen Rahmen so auszugestalten, dass der Aufsichtsrat, das zuständige Staatsministerium und der Oberste Rechnungshof sich auf Grund des Berichts ein eigenes Urteil bilden und ggf. die erforderlichen Maßnahmen ergreifen können.

Soweit zu dem zu prüfenden Sachverhalt eine abschließende Stellungnahme nicht möglich ist, sollte 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 Vorstands und der leitenden Angestellten gehört nicht ohne weiteres zur Berichtspflicht gemäß § 53 HGrG. Soweit der Freistaat Bayern an einem Unternehmen mit Mehrheit beteiligt ist, wird er die Erstellung eines vertraulichen Berichts beantragen. Es kann davon ausgegangen werden, dass der Vorstand bzw. die Geschäftsleitung der Gesellschaft einen entsprechenden Auftrag erteilen wird.

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

Da die aktienrechtliche 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 Prüfungsumfangs 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 GmbH-Gesetz, nach denen die Vorstandsmitglieder bzw. Geschäftsführer die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden haben. 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. Nach der Literatur kommen nur wesentliche, grobfehlsame oder missbräuchliche kaufmännische Ermessensentscheidungen oder vergleichbare Unterlassungen in Betracht. Es ist zu untersuchen, ob durch 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; ggfs. 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.

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 u. 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, wenn sich daraus Risiken ergeben.

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 dem Berichtleser eine entsprechende Würdigung des Sachverhalts möglich wird. Ist 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 der Prüfer auch zur Geschäftspolitik der Gesellschaft ein Urteil abgibt.

In die Berichterstattung werden – insoweit über die Anforderungen 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 Besetzung und ihre Tätigkeit im Berichtsjahr sowie kurz darauf einzugehen, ob sie für das Unternehmen ausreichend ist.

4.

Bestehen auf Grund 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, ob aussagefähige Wirtschaftlichkeitsrechnungen durchgeführt und ob 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 ggfs. 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 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 einem versicherungstechnischen Sachverständigen überlassen bleiben muss.

III. Die 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.

Die einzelnen Posten des Jahresabschlusses sind gemäß § 321 Abs. 2 Satz 3 HGB aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, damit nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft erkannt werden können. Dabei sind die Grundsätze des Instituts der Wirtschaftsprüfer zu beachten. 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 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.

Besondere Feststellungen können zu folgenden Punkten in Betracht kommen:

a) Im Rahmen der Darstellung der Entwicklung der Vermögenslage ist ggf. auch zur Angemessenheit des Grund-/Stammkapitals und des sonstigen Eigenkapitals Stellung zu nehmen.

d) 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.

e) Im Rahmen der Darstellung der Entwicklung der Ertragslage sind das Betriebsergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu erläutern. Sind die Ergebnisse erheblich durch einen Bewertungsmethodenwechsel oder durch Unterschiede zwischen Buchabschreibungen und kalkulatorischen Abschreibungen u.ä. beeinflusst, so ist dies zu erwähnen. 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 den Abschlussprüfer erkennbaren Ursachen. Dabei ist darauf einzugehen, ob es sich um von der Geschäftsleitung 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 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

Sofern die Prüfung keine besonderen Feststellungen ergeben hat, könnte in die Schlussbemerkung etwa folgender Passus aufgenommen werden:

„Wir haben bei unserer Prüfung auftragsgemäß die Vorschriften von § 53 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGrG beachtet. Dementsprechend haben wir auch geprüft, ob die Geschäfte ordnungsgemäß, d.h. mit der erforderlichen Sorgfalt und in Übereinstimmung mit den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften, den Satzungsbestimmungen und der Geschäftsordnung für den Vorstand geführt worden sind. Über die in dem vorliegenden Bericht enthaltenen Feststellungen hinaus hat unsere Prüfung keine Besonderheiten ergeben,

die nach unserer Auffassung für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung von Bedeutung sind.“

Enthält der Bericht wesentliche Feststellungen, die Bedenken gegen die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung begründen können, so ist auf sie in der Schlussbemerkung unter Anführung der entsprechenden Textziffer des Berichtes hinzuweisen. Das gleiche gilt, wenn verlustbringende Geschäfte vorlagen, die im Bericht Anlass zu einer besonderen Erläuterung gegeben haben.