

**Jahresabschlussprüfung**  
**bei den Hochschulmedizinbetrieben**  
**des Landes Nordrhein-Westfalen**  
**unter Berücksichtigung des Wandels ihrer Organisation**  
**- eine Längsschnittbetrachtung von 40 Jahren-**

Dissertation  
der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät  
der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

zur Erlangung der Würde  
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

vorgelegt von:  
Diplom-Kaufmann Dr. rer. medic. Jürgen Norbistrath

Mönchengladbach

Erstgutachter:  
Universitätsprofessor  
Dr. Guido Förster

Zweitgutachter:  
Universitätsprofessorin  
Dr. Barbara E. Weißenberger

Ort und Tag der mündlichen Prüfung:  
Düsseldorf, den 21. August 2023

Hinweis zur Schreibweise:

Die aktuelle öffentliche Diskussion über eine gendergerechte Sprache im deutschen Sprachkreis ist noch nicht abgeschlossen. Rechtsgrundlagen und klare Regeln zur Anwendung fehlen noch. Zur besseren Lesbarkeit der Dissertation wird auf die parallele Verwendung männlicher und weiblicher Sprachformen verzichtet und allein die männliche Form eingesetzt. Es sind in jedem Fall immer beide Sprachformen gemeint.

## Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abbildungsverzeichnis	VIII
Tabellenverzeichnis	X
Abkürzungsverzeichnis	XII
1 Einführung	
1.1 Problemstellung	1
1.2 Untersuchungsziel	4
1.3 Vorgehensweise und Gliederung	8
1.4 Theoretischer Ansatz zu Betrieb, Wirtschaftlichkeit und Steuerung	14
2 Hochschulmedizinbetriebe in einer Rechtsform ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf dem Weg zum Unternehmen: Corporate Governance und Compliance als Ordnungsrahmen zur Unternehmensüberwachung und zeitliche Entwicklung der Governancestruktur	
2.1 Überblick zum Begriff Corporate Governance	18
2.2 Hochschulmedizinbetriebe als Betriebe eigener Art	20
2.3 Hochschulmedizinbetriebe zum Teil in zunächst städtischer Trägerschaft (Zeitraum 1950er Jahre)	21
2.4 Hochschulmedizinbetriebe im Verbund mit ihren wissenschaftlichen Hochschulen unter der Trägerschaft des Landes NRW sowie Managementhemmnisse und erste Ansätze zu ihrer Überwindung (Zeitraum 1960-1979)	23
2.5 Hochschulmedizinbetriebe als Medizinische Einrichtungen (Zeitraum 1980-1993)	
2.5.1 Begriff Medizinische Einrichtungen	30
2.5.2 Zielsetzung der Medizinischen Einrichtungen	32
2.5.3 Rechtsform der Medizinischen Einrichtungen	37
2.5.4 Fortentwicklung der Governancestruktur	38
2.5.5 Umstellung der Kameralistik auf das System der kaufmännischen doppelten Buchführung und Ausbau des Rechnungswesens	
2.5.5.1 Rechtsgrundlagen	39
2.5.5.2 Zeitlich gestaffelte Einführung	45
2.5.5.3 Erwartungen an den neuen Stil der Rechnungslegung	50

2.5.5.4 Ausbau des Rechnungswesens	60
2.5.6 Einführung des Instituts der Jahresabschlussprüfung und Erwartungen	
2.5.6.1 Einordnung der Jahresabschlussprüfung innerhalb des Systems einzelbetrieblicher Überwachung	62
2.5.6.2 Informations- und Steuerungsprozesse durch die Jahresab- schlussprüfung innerhalb des Überwachungssystems	65
2.5.6.3 Rechtsgrundlagen, zeitlich gestaffelte Einführung und Erwartungen zur Jahresabschlussprüfung	70
2.5.6.4 Zustandekommen und Sicherung der Vertrauenswürdigkeit der Prüfungsaussagen als Problem	82
2.5.6.5 Modifikation der Jahresabschlussprüfung	85
2.5.7 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit	86
2.6 Hochschulmedizinbetriebe als Medizinische Einrichtungen (Zeitraum 1994 – 2000)	
2.6.1 Fortentwicklung der Governancessstruktur	91
2.6.2 Ausbau des Rechnungswesens	95
2.6.3 Modifikation der Jahresabschlussprüfung	98
2.6.4 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit	108
2.6.5 Überlegungen zur Rechtsformänderung	113
2.7 Zusammenfassung (Zeitraum 1970-2000)	117
3 Hochschulmedizinbetriebe in der Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit als Unternehmen: Modifizierungen zu Corpo- rate Governance und Compliance als Ordnungsrahmen zur Unternehmens- führung und -überwachung und Fortentwicklung der Governancessstruktur	
3.1 Weiterentwicklungen zu den Begriffen Corporate Governance und Compliance	119
3.2 Prinzipal-Agent-Theorie und Publikums-Aktiengesellschaft als Referenzgröße für die Hochschulmedizinbetriebe in der neuen Rechts- form der Anstalt öffentlichen Rechts	
3.2.1 Allgemeine Darstellung	122
3.2.2 Rolle des Abschlussprüfers als Agent des Aufsichtsrats aus der Sicht der Prinzipal-Agent-Theorie und sein möglicher Einfluss auf	



die Steuerungsfunktion unter Berücksichtigung der Einbeziehung des Vorstands	133
3.3 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinika	
3.3.1 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinika (Zeitraum 2001- 2007)	
3.3.1.1 Fortentwicklung der Governancestruktur	143
3.3.1.2 Zusammensetzung und Aufgaben von Aufsichtsrat und Vorstand	147
3.3.1.3 Zielsetzung der Universitätsklinika	150
3.3.1.4 Wirtschaftsführung und Rechnungswesen	151
3.3.1.5 Ausbau des Rechnungswesens	152
3.3.1.6 Modifikation der Jahresabschlussprüfung	156
3.3.1.7 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit	161
3.3.2 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinika (Zeitraum 2008-2013)	
3.3.2.1 Fortentwicklung der Governancestruktur	168
3.3.2.2 Ausbau des Rechnungswesens	175
3.3.2.3 Modifikation der Jahresabschlussprüfung	177
3.3.2.4 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit	179
3.3.3 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinika (Zeitraum 2014-2018)	
3.3.3.1 Fortentwicklung der Governancestruktur	179
3.3.3.2 Ausbau des Rechnungswesens	180
3.3.3.3 Modifikation der Jahresabschlussprüfung	182
3.3.3.4 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit	183
3.3.4 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinika (Zeitraum ab 2019)	184
3.3.5 Zusammenfassung (Zeitraum 2001 – 2019)	186
3.4 Aufsichtsrat als zentraler Träger der Überwachung	
3.4.1 Größe und Zusammensetzung	189
3.4.2 Aufgaben und Überwachungsinstrumente	196
3.4.3 Interne Organisation	201
3.4.4 Informationsversorgung und Kräfteverhältnisse	204

3.4.5 Wirkungsrichtung	211
3.4.6 Rolle des Abschlussprüfers in seiner Beziehung zum Aufsichtsrat	
3.4.6.1 Tatsächliche Einordnung der Jahresabschlussprüfung in das Überwachungssystem	214
3.4.6.2 Prüfungsauftrag	220
3.4.6.3 Prüfungsplanung	222
3.4.6.4 Prüfungsdurchführung	223
3.4.6.5 Prüfungsergebniskommunikation	224
3.4.7 Konfliktpotenziale im Beziehungsgefüge von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	227
4 Gefährdungspotenziale zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und zur Glaubwürdigkeit des Prüfungsergebnisses	
4.1 Positionsbestimmung durch das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.	230
4.2 Persönlichkeit des Abschlussprüfers und Faktoren des Prüfungs- prozesses	235
4.3 Wirtschaftsprüfermarkt	242
4.4 Tatsächlich durchgeführte Jahresabschlussprüfungen bei den Hochschulmedizinbetrieben für die Geschäftsjahre 1979 bis 2019	
4.4.1 Überblick über beauftragte Abschlussprüfer	246
4.4.2 Analyse beauftragter Abschlussprüfer	250
4.4.3 Diskussion der Gefährdungspotenziale bei Hochschulmedizin- betrieben	268
5 Verantwortungsorientiertes Modell als Zukunftsmodell für die Hochschulmedizinbetriebe zur Stärkung der Zusammenarbeit von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	
5.1 Verstärkte Notwendigkeit zur Berücksichtigung veränderter Rahmenbedingungen	
5.1.1 Veränderte Rahmenbedingungen bei den Universitätsklinika	279
5.1.2 Veränderte Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfer	283
5.2 Fortentwicklung des Beziehungsgefüges von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	286
6 Zusammenfassung	303

Anhang	313
Literaturverzeichnis	315
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	343
Rechtsquellenverzeichnis	344
Verzeichnis der sonstigen Quellen	347
Eidesstattliche Versicherung	356

## Abbildungsverzeichnis

	Seite
Abbildung 1: Beziehungssystem zur gestuften Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus	16
Abbildung 2: Gestaltungsfelder und Instrumente der Corporate Governance	19
Abbildung 3: Landeseinheitliche Aufbauorganisation für die Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen NRW unter besonderer Berücksichtigung des Finanzdezernats	29
Abbildung 4: Landeseinheitliche Leitung der Medizinischen Einrichtungen NRW gemäß WissHG	32
Abbildung 5: Zielspektrum von allgemeinen Krankenhäusern in Abhängigkeit von der Einbindung in eine Hochschule	34
Abbildung 6: Krankenhausbetrieb als Koalition	54
Abbildung 7: Wesentliche Jahresabschlussfunktionen	56
Abbildung 8: Übersicht über Funktionen der Unternehmensüberwachung	63
Abbildung 9: Steuerung als Bindeglied von Planung und Realisation	65
Abbildung 10: Regelkreis zum Prüfungsprozess	66
Abbildung 11: Regelkreis für die Medizinischen Einrichtungen unter Einbeziehung des Abschlussprüfers und der Prüfungs- und Entscheidungsinstanz	68
Abbildung 12: Unternehmenssteuerung mit Prüfungs- und Entscheidungsinstitutionen	69
Abbildung 13: Aufbauorganisation der Medizinischen Einrichtungen Aachen im Jahr 1995	94
Abbildung 14: Compliance unter dem Dach der Corporate Governance	122
Abbildung 15: Prinzipal – Agent – Kette am Beispiel der Aktiengesellschaft	125
Abbildung 16: Prinzipal – Agent – Kette am Beispiel des Universitätsklinikums	131
Abbildung 17: Prinzipal-Agent-Problem unter Einbeziehung des Abschlussprüfers	139
Abbildung 18: Aufbauorganisation des Universitätsklinikums Düsseldorf im Jahr 2004	145

Abbildung 19: Aufbauorganisation zur Zusammenarbeit zwischen dem Universitätsklinikum Düsseldorf und der Heinrich-Heine- Universität Düsseldorf - Fachbereich Medizin – unter der Rechtsaufsicht des Ministeriums für Schule, Wissenschaft und Forschung	146
Abbildung 20: Leistungsbereiche der Hochschulmedizin	151
Abbildung 21: Kontrollsysteme eines Universitätsklinikums unter dem Dach von Corporate Governance	199
Abbildung 22: Pflichten von Vorstand und Aufsichtsorgan gemäß Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	200
Abbildung 23: Informationspyramide zum Verständnis von Rechtsänderungen	209
Abbildung 24: Typologie zur Zusammenarbeit von Vorstand und Aufsichtsrat	212
Abbildung 25: Einflussfaktoren auf die Glaubwürdigkeit	238
Abbildung 26: Komponenten des Prüfungsrisikos	276
Abbildung 27: Nutzung der Kernkompetenzen der Universitätsklinika im Kampf gegen Covid-19	281

## Tabellenverzeichnis

	Seite
Tabelle 1: Wesentliche Leistungsdaten der Medizinischen Einrichtungen NRW für das Jahr 1981	36
Tabelle 2: Übersicht über die Zeitpunkte der Eröffnungsbilanzen und der ersten Jahresabschlüsse bei den Medizinischen Einrichtungen NRW	46
Tabelle 3: Übersicht über den Beginn der Berichterstattung durch den Geschäftsbericht bei den Medizinischen Einrichtungen NRW	48
Tabelle 4: Stakeholder-Konzept: Ansprüche und Beiträge der Anspruchsgruppen	52
Tabelle 5: Problemlösungsinstrumente im Rahmen der Prinzipal-Agent-Theorie	128
Tabelle 6: Überblick über das Zustandekommen von Trennungsrechnungen der Universitätsklinik	154
Tabelle 7: Erfolgslage der Universitätsklinik NRW im Geschäftsjahr 2006	167
Tabelle 8: Krankenhausleistungen des Universitätsklinikums Aachen	168
Tabelle 9: Strukturentwicklung des Aufsichtsrats des Universitätsklinikums im Zeitvergleich (2000-2007)	172
Tabelle 10: Start der Universitätsklinik mit der Berichterstattung durch den Corporate Governance Bericht	181
Tabelle 11: Zusammensetzung des Aufsichtsrats des Universitätsklinikums Düsseldorf nach dem Stand vom November 2019	195
Tabelle 12: Themenbereiche der Überwachung durch den Prüfungsausschuss gemäß AktG und PCGK	198
Tabelle 13: Ausschüsse bei den Aufsichtsräten der Universitätsklinik NRW	204
Tabelle 14: „Führende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Gesellschaften in Deutschland“ für die Jahre 2018 und 2019	243
Tabelle 15: Beauftragte Abschlussprüfer für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung bei den Hochschulmedizinbetrieben für den Zeitraum der Geschäftsjahre 1979 – 2019	246

Tabelle 16:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – Gesamtbetrachtung bei Einzelprüfung	253
Tabelle 17:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – einzelbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung	255
Tabelle 18:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum bei Wiederholungsprüfungen – einzelbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung	257
Tabelle 19:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum bei mehrfacher Beauftragung – einzelbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung	258
Tabelle 20:	Umfang von cooling-off beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum – einzelbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung	259
Tabelle 21:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – zwischenbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung	260
Tabelle 22:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – Gesamtbetrachtung bei Gemeinschaftsprüfung	265
Tabelle 23:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – einzelbetriebliche Betrachtung bei Gemeinschaftsprüfung	266
Tabelle 24:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum bei Wiederholungsprüfungen – einzelbetriebliche Betrachtung bei Gemeinschaftsprüfung	267
Tabelle 25:	Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum – zwischenbetriebliche Betrachtung bei Gemeinschaftsprüfung	267
Tabelle 26:	Jahresergebnis der Universitätsklinik NRW in den Jahren 2018 und 2019 in TEUR	280

## Abkürzungsverzeichnis

a.	an
AbgrV	Verordnung über die Abgrenzung und die durchschnittliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern in Krankenhäusern (Abgrenzungsverordnung)
ABl. EG Nr. L	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften (Ausgabe L Rechtsvorschriften)
Abs.	Absatz
AC	Aachen
A. e.	Angabe entfällt
ÄD	Ärztlicher Direktor, Ärztliche Direktoren
ÄndV	Verordnung zur Änderung
a. F.	alte Fassung
AG	Arbeitsgemeinschaft, Aktiengesellschaft (en)
AktG	Aktiengesetz
a. M.	am Main
AöR	Anstalt öffentlichen Rechts
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
APAReG	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
APAS	Abschlussprüferaufsichtsstelle
APAstErG	Gesetz zur Errichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle
Apr	Ausschussprotokoll
ARUG II	Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie
Aufl.	Auflage



AWMF	Arbeitsgemeinschaft der wissenschaftlichen medizinischen Fachgesellschaften e. V
BAnz	Bundesanzeiger
Bd.	Band
Bek.	Bekanntmachung
betr.	Betreffend
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BG	Berufsgenossenschaft
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BMBF	Bundesministerium für Bildung und Wissenschaft
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
BN	Bonn
BPfIV	Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespfllegesatzverordnung)
Br.	Breisgau
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BSI	Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
bzw.	beziehungsweise
CEO	Chief Executive Officer
CIO	Chief Information Officer
CIRS	Critical Incident Reporting System
CKM	Centrum für Krankenhausmanagement

CSR	Corporate Social Responsibility
d.	der
D	Düsseldorf
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
DCGK-E	Entwurf Deutscher Corporate Governance Kodex
DFG	Deutsche Forschungsgemeinschaft
DIIR	Deutsches Institut für interne Revision
Diss.	Dissertation
DKG	Deutsche Krankenhausgesellschaft
DM	Deutsche Mark
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung
Dr.	Doktor
DRG	Diagnosis Related Group (System)
Drs.	Drucksache
DRW	Deutsches Rechtswörterbuch
DSAnpUG-EU	Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU
DUZ	Universitäts-Zeitung DAS DEUTSCHE HOCHSCHULMAGAZIN
DV	Datenverarbeitung
E	Essen
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EPS	Entwurf des Prüfungsstandards
EuroEG	Euro-Einführungsgesetz

e. V., EV	eingetragener Verein
EY	Ernst & Young
EZB	Europäische Zentralbank
f.	folgende
FAMA	Fachausschuss für moderne Abrechnungssysteme
FAVAG	Frankfurter Allgemeine Versicherung
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	fortfolgende
FG	Festgabe
FISG	Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität
FN	Fachnachrichten
FPG	Fallpauschalengesetz
FS	Festschrift
f & w	führen und wirtschaften
GCCG	German Code of Corporate Governance
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GGO	Gemeinsame Geschäftsordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GRC	Governance Risk Compliance
GSG	Gesetz zur Sicherung und Strukturverbesserung der gesetzlichen Krankenversicherung (Gesundheitsstrukturgesetz)
GV.NW.	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
Hanse-Tr.	Hanse-Treuhand
HBFG	Hochschulbauförderungsgesetz
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses

HFA	Hauptfachausschuss
HFG	Hochschulfreiheitsgesetz
HG	Hochschulgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
HHU	Heinrich-Heine-Universität
HMG	Hochschulmedizingesetz
HMG-E	Hochschulmedizingesetz-Entwurf
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
HZG	Hochschulzukunftsgesetz
i.	in
IAS	International Accounting Standards
i. d. F.	in der Fassung
IDIK	Integrierte Datenverarbeitung im Krankenhaus
IdW, IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
i. S.	im Sinne
IMS	Interdisziplinäre Medizinische Schwerpunkte
IMWF	Institut für Management und Wirtschaftsforschung
IT	Informationstechnologie
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
K	Köln
KBHT	Kalus, Borg, Hilger, Thomas

KD	Kaufmännischer Direktor, Kaufmännische Direktoren
KGNW	Krankenhausgesellschaft Nordrhein-Westfalen
KHBV	Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhaus-Buchführungsverordnung)
KHEntgG	Gesetz über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz – KHEntgG)
KHFA	Krankenhausfachausschuss
KHG	Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz)
KHG NW	Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen
kma	Das Gesundheitswirtschaftsmagazin
KMK	Kultusministerkonferenz
Köcke & P.	Köcke & Partner
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KU, Ku	Krankenhaus-Umschau, krankenhaus umschau
LHO	Landeshaushaltsordnung des Landes Nordrhein-Westfalen
LRH	Landesrechnungshof
LT	Landtagsvorlage
LT-Drs.	Landtagsdrucksache
LV	Landesverfassung
MBI.	Ministerialblatt
ME	Medizinische Einrichtungen
ME AC	Medizinische Einrichtungen Aachen
ME BN	Medizinische Einrichtungen Bonn
ME D	Medizinische Einrichtungen Düsseldorf

MedMoP	Modernisierungsprogramm des Landes NRW für die Hochschulmedizin
MedR	MedizinRecht
ME E	Medizinische Einrichtungen Essen
ME K	Medizinische Einrichtungen Köln
ME MS	Medizinische Einrichtungen Münster
Mitt.	Mitteilungen
MKW	Ministerium für Kultur und Wissenschaft
Mrd.	Milliarden
MS	Münster
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
NRW	Nordrhein-Westfalen
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
o. D.	ohne Datum
o. J.	ohne Jahreszahl
o. S.	ohne Seitenangabe
o. V.	ohne Verfasserangabe
PCGK	Public Corporate Governance Kodex
PIE	Public Interest Entity (Unternehmen von öffentlichem Interesse)
PrB	Prüfungsbericht
PS	Prüfungsstandard
RC&A	Risk, Compliance & Audit
RdErl.	Runderlass
RGBl.	Reichsgesetzblatt

RMS	Risikomanagementsystem
Rödl & P.	Rödl & Partner
RVO	Reichsversicherungsordnung
RWTH	Rheinisch-Westfälische Technische Hochschule Aachen
Rn	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sg.	sogenannte
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschland
TOP	Tagesordnungspunkt
TransPuG	Gesetz zur Transparenz und Publizität
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem, und andere
UG	Universitätsgesetz
UK	Universitätskliniken, Universitätsklinikum, Universitätsklinika
UKVO	Universitätsklinikum-Verordnung
Univ.	Universität
Unterabs.	Unterabsatz
USZ	Universitätsspital Zürich
u. U.	unter Umständen
v.	von
vBP	vereidigter Buchprüfer
VD	Verwaltungsdirektor, Verwaltungsdirektoren
Verf.	Verfasser
Vgl.	Vergleiche
VUD	Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V.

VV	Verwaltungsvorschriften
WDR	Westdeutscher Rundfunk
WissHG	Gesetz über die wissenschaftlichen Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WP	der / die Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Fachzeitschrift)
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft(en)
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPK-Mitt.	Mitteilungen der Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WR	Wissenschaftsrat
WWU	Westfälische Wilhelms-Universität
z. B.	zum Beispiel
Zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfO	Zeitschrift für Organisation
Ziff.	Ziffer
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen
zugl.	zugleich



# 1 Einführung

## 1.1 Problemstellung

Angesichts der Kostenexplosion beim Sozialbudget für Gesundheit (Vorbeugung, Krankheit, Invalidität) in Höhe von 43,6 Mrd. DM im Jahr 1969 auf 106,3 Mrd. DM im Jahr 1975 bei einer Produktivitätsentwicklung der Gesamtwirtschaft im selben Zeitraum von nur 143,8 % ist das Krankenhauswesen zwangsläufig in den Blickwinkel der Politik<sup>1</sup> geraten zumal Analysen Krankenhäuser als die personal- und kapitalintensivsten Betriebe<sup>2</sup> der Branche identifiziert hatten.<sup>3</sup> Dass der Kostenanstieg zumindest im Krankensektor<sup>4</sup> sich als Folge einer zunehmenden „Leistungsexpansion“<sup>5</sup> dargestellt hatte, hat für die finanzorientierte Politik eine untergeordnete Rolle gespielt. Während Krankenhausbetriebe in privater Trägerschaft auf Gewinn und Rentabilität angewiesen sind, findet für öffentliche Krankenhäuser<sup>6</sup> mit dem das Gewinnziel dominierenden Ziel der Bedarfsdeckung<sup>7</sup> erforderlichenfalls regelmäßige Zuschussfinanzierung statt, die Illiquidität und Überschuldung nahezu unmöglich macht. Hochschulmedizinbetriebe, Betriebe im Verbund mit Hochschulen,<sup>8</sup> sind bedingt durch ihr von den anderen allgemeinen Krankenhäusern abweichendes Zielsystem, das durch die Verzahnung von Forschung und Lehre mit der Krankenversorgung geprägt ist, dauerhafte Zuschussbetriebe. Sie sind in besonderer Weise von ihrer Trägerschaft des Landes, Finanzierungsbeiträge zum Ausgleich eines negativen wirtschaftlichen Ergebnisses leisten zu wollen und auch zu können,<sup>9</sup> abhängig.<sup>10</sup>

---

<sup>1</sup> Z. B. vgl. *Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg*, Wirtschaftlichkeitsprüfung, 1976, 1: „Es vergeht kaum ein Tag, an dem nicht in Presse, Funk oder Fernsehen die Fragen der Kostenentwicklung im Gesundheitswesen im allgemeinen und in den Krankenhäusern im besonderen angesprochen und kritisch beleuchtet werden.“

<sup>2</sup> Die Begriffe Betrieb, Unternehmung und Unternehmen werden synonym verwendet.

<sup>3</sup> Vgl. *Bleicher*, Organisationsprobleme, ZfO 1976, 363.

<sup>4</sup> Zum Kostenanstieg auch vgl. *Herder-Dorneich / Wasem*, Krankenhausökonomik, 1986, 14ff.

<sup>5</sup> *Klimpe*, Großkrankenhaus, BFuP 2002, 119.

<sup>6</sup> Zu den Unterschieden zwischen privaten und öffentlichen Betrieben vgl. *Wolff*, Betriebswirtschaftslehre, 1976, 23.

<sup>7</sup> Vgl. *Budäus*, Controlling, ZögU 1984, 250.

<sup>8</sup> Vgl. *Rossels*, Planung, 1986, 1.

<sup>9</sup> Vgl. BT-Drs. 16/10072.

<sup>10</sup> „Am Beginn der achtziger Jahre befand sich die deutsche Wirtschaft in einer tiefen Krise.“ *Presse und Informationsamt der Bundesregierung* (Hrsg.), Jahreswirtschaftsbericht, Bonn, den 23. Januar 1990, 89.

In Nordrhein-Westfalen (NRW)<sup>11</sup> haben sich die Schwierigkeiten zur Haushalts- und Finanzlage u. a. durch die Regierungserklärung des Ministerpräsidenten Johannes Rau wie folgt gezeigt: Trotz „aller unbestreitbaren Erfolge liegt unsere jährliche Zinsbelastung immer noch rund 2 Milliarden über dem vergleichbaren Niveau der anderen Flächenländer...Unsere Zinslast ist immer noch zu hoch.“<sup>12</sup> Für die sechs Hochschulmedizinbetriebe in Aachen (AC), Bonn (BN), Düsseldorf (D), Essen (E), Köln (K) und Münster (MS), die durch das Gesetz über die wissenschaftlichen Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (WissHG) vom 20.11.1979<sup>13</sup> landeseinheitlich als Medizinische Einrichtungen (ME) bis zur Überführung in die Selbständigkeit bezeichnet worden sind (Zusammenführung der klinischen, der medizinisch-theoretischen Einrichtungen, der zentralen Dienstleistungseinrichtungen und der technischen Versorgungs- und Hilfsbetriebe sowie der Schulen für Heilhilfsberufe (§ 38 Abs. 1 Satz 1 WissHG)), sind diese belastenden Verhältnisse z. B. bei den jährlichen Haushaltsverhandlungen mit dem Trägerministerium<sup>14</sup>, dem heutigen Ministerium für Kultur und Wissenschaft NRW, infolge der Tendenz zum Überrollen bestehender Haushaltsansätze (vor allem bei dem medizinischen Bedarf und Energiekosten) trotz steigender Faktorpreise unmittelbar spürbar gewesen. Angesichts der höchst unbefriedigenden wirtschaftlichen Gesamtsituation, die durch den erheblichen Sanierungsstau der Kliniken noch verstärkt worden ist,<sup>15</sup> sind die einzelnen ME insbesondere durch die „Ministerialbürokratie“ zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit und Effizienz / Effektivität<sup>16</sup> einem starken Reformdruck ausgesetzt worden. Der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung einschließlich Jahresabschluss zur

---

<sup>11</sup> Vgl. LT-Drs. 10/2883, Abkürzung für „Nordrhein-Westfalen“: In den Vorschriften ist seit 1953 „NW“ genannt worden; 1983 ist statt dessen die Einführung von „NRW“ beschlossen worden mit der Folge, dass heute beide Schreibweisen gültig sind. Als Abkürzung wird hier die modernere Schreibweise „NRW“ verwendet.

<sup>12</sup> *Deutscher Beamtenbund, Landesbund Nordrhein-Westfalen* (Hrsg.), Zinslast, Düsseldorf, den 15. September 1990, 35; vgl. *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1980, 18.

<sup>13</sup> Gesetz über die wissenschaftlichen Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (WissHG) vom 20.11.1979, GV.NW.1979, 926.

<sup>14</sup> Mit Trägerministerium bzw. Ministerium ist das als oberste Landesbehörde für die Hochschulmedizinbetriebe zentral zuständige Ministerium gemeint, das im Betrachtungszeitraum infolge von Regierungswechseln mehrfach den Namen geändert hat. Das Trägerministerium ist am 28. Juli 1970 mit Wissenschaftsminister Johannes Rau mit der Bezeichnung Der Minister für Wissenschaft und Forschung gegründet worden (Bek. vom 21. Januar 1971 (GV. NW. 1971, 26)). Eine Liste mit den im Zeitablauf unterschiedlichen Bezeichnungen für das Ministerium befindet sich im Anhang: Bezeichnungen für das Trägerministerium der Hochschulmedizin NRW und seine jeweiligen Leitungen für den Zeitraum 1970-2020.

<sup>15</sup> Vgl. *Rau*, Regierungserklärung.

<sup>16</sup> Vgl. *Lohfert*, Effizienz, 1981, 14 f.

Ablösung des bis dahin praktizierten Rechnungsstils der Kameralistik ist in diesem Kontext besondere Bedeutung zugekommen. Erwartet worden ist von diesem neuen Informationsinstrument, schon wegen der vermuteten Überlegenheit gegenüber der Kameralistik, eine dauerhafte und wirksame Unterstützung der Managementfunktion zugunsten jeder einzelnen ME.<sup>17</sup> Schon bald hatte sich im Zuge der Umstellungsarbeiten die Erkenntnis herausgebildet, dass für die so sehr angestrebte solide Fundierung von Betriebsführungsentscheidungen ein Vertrauen in die Verlässlichkeit des Zahlenmaterials dringend geboten sein würde. Die Erfüllung dieser Aufgabe hat nur ein Wirtschaftsprüfer (WP) / eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (WPg) als Abschlussprüfer übernehmen können. Mit dem ermittelten Prüfungsergebnis, das der Abschlussprüfer nach der Überführung der ME in die Selbständigkeit dem Aufsichtsrat kommuniziert, sorgt der Abschlussprüfer heute nicht nur für eine gesicherte Informationsbasis für strategische Führungsentscheidungen, sondern fungiert in der Zusammenarbeit mit Vorstand und Aufsichtsrat auch als wichtiger Stützpfeiler zur Zukunftsfähigkeit der Hochschulmedizin<sup>18</sup> als Teil eines Gesundheitssystems, das – gemessen an der Zahl der vorgehaltenen Krankenhausbetten – als eines der besten der Welt angesehen wird.<sup>19</sup> Auf dieses System wird die immer älter werdende Gesellschaft auch wegen der Zunahme der multimorbiden Erkrankungen mehr als bisher angewiesen sein. So ist für den Zeitraum der Jahre 2000 bis 2016 der Anteil der über 65-Jährigen an der Wohnbevölkerung von 16,6 % auf 21,1 %, bei den Patienten von 36,1 % auf 43,4 % und bei den Pflegetagen von 44,2 auf 51,9 % angestiegen. Die Arbeit der Kommission „Gleichwertige Lebensverhältnisse“ ist für ganz Deutschland sogar von einem Anteil der über 65 Jahre alten Menschen von 21,8 % ausgegangen.<sup>20</sup> In einem aktuellen Ranking der Patientenzufriedenheit bezogen auf Krankenhäuser in Deutschland finden sich in der Klasse der „Universitätsklinik“ mit 40 Nennungen die Universitätsklinik (UK) NRW

---

<sup>17</sup> Vgl. *Bossert / Petry*, Rechenschaftslegung, BB 1979, 1818.

<sup>18</sup> Zu ME D: Die Medizinischen Einrichtungen der Universität und ihre Vorgängereinrichtungen haben schon immer als eines der modernsten Krankenhäuser Deutschlands gegolten. Vgl. *Universitätsklinikum Düsseldorf* (Hrsg.), Leitbild, o. J., 3.

<sup>19</sup> Vgl. o. V. (*Vosteen*), Altersstruktur, *Düsseldorfer uni-zeitung*, 1987, 8; vgl. o. V. Gesundheitswesenvergleich, *ku*, 1993, 796; vgl. o. V. Reformgesetz, *FAZ* vom 29. Juni 2015, 18; vgl. *Guth / Behar*, Patienten, *f & w* 2007, 604 - 609; vgl. *Lauterbach*, Patientenversorgung, *f & w* 2001, 437; vgl. *Geissler / Wörz / Busse*, Krankenhauskapazitäten, *Krankenhaus-Report* 2010.

<sup>20</sup> Vgl. *Seehofer / Klöckner / Giffey*, Lebensverhältnisse, <https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/downloads/DE/publikationen/themen/heimatintegration/kom-gl-massnahmen.html> (abgerufen am 19.07.2019); vgl. auch *Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat* (Hrsg.), *Deutschland*, Stand Juli 2019, 10.

überwiegend auf vorderen Plätzen (E (3), K (15) MS (16), D (19), AC (26), Bonn (28)).<sup>21</sup> Etwa 50% der Maximalversorgung werden in NRW von den UK bewältigt.<sup>22</sup> Das Bedürfnis des Menschen nach Gesundheit, diese zu erhalten oder wiederzugewinnen, korreliert mit seiner Nachfrage nach Gesundheitsdienstleistungen<sup>23</sup>, die jederzeit auch auf Spitzenniveau abrufbar sein muss.<sup>24</sup>

„Aegroti salus prima lex esto!“<sup>25</sup> „Die Gesundheit überwiegt alle äußeren Güter so sehr, dass wahrscheinlich ein gesunder Bettler glücklicher ist als ein kranker König“ (Schopenhauer (deutscher Philosoph, 1788-1860)).

Die Einsicht in diese Reichweite der Jahresabschlussprüfung macht es deshalb so dringlich und spannend zugleich, sich mit der Steuerungsfunktion der Jahresabschlussprüfung durch Abschlussprüfer für die Hochschulmedizinbetriebe, insbesondere unter dem Aspekt auch der Stärkung der Unternehmensaufsicht, zu befassen. Da Funktion und Wirkungsweise der Jahresabschlussprüfung immer auch mit der Organisationsentwicklung der Hochschulmedizinbetriebe und ihres Umfeldes in einem Zusammenhang zu sehen sind, macht eine verbindende Darstellung beider Bereiche Sinn, die als Längsschnittbetrachtung von 40 Jahren angelegt ist.

## 1.2 Untersuchungsziel

Stark ansteigende Kosten im Gesundheitswesen in den 70er Jahren, die als konstitutiv, also durch die Art der Krankenhausorganisation, vermutet worden sind,<sup>26</sup> haben vor allem die betriebswirtschaftliche Organisationslehre sich mit organisatorischen Fragen des Krankenhausbetriebs befassen lassen. Wenig später bereits sind am Seminar für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und für Wirtschaftsprüfung (Treuhandseminar) der Universität zu Köln (Direktor: Sieben,

---

<sup>21</sup> Vgl. *F.A.Z.-Institut und IMWF*, Krankenhäuserstudie, FAZ, Sonderveröffentlichung vom 13. August 2020, V 2; vgl. *F.A.Z.-Institut und IMWF für Management und Wirtschaftsforschung* Krankenhäusermethodik (Modellüberblick und Berechnungsmodell) Mai 2020, 20.

<sup>22</sup> Vgl. *Henke* (CDU): Landtag NRW, 14/557 vom 05.12.2007, 7.

<sup>23</sup> Vgl. *Fleiß*, Krankenhausmanagement, 2018, 328.

<sup>24</sup> Vgl. *Werner*, Erwartung, Die GesundheitsWirtschaft 2008, 16 ff.

<sup>25</sup> *Krabbel*, Einweihung, Vortrag 2005, o. S.

<sup>26</sup> Vgl. *Bleicher*, Organisationsprobleme, ZfO 1976, 363.

Günter) im Bereich Gesundheitsökonomie betriebswirtschaftliche Fragestellungen aufgegriffen worden, wobei vor allem Krankenhäuser ohne unmittelbaren Bezug zu Hochschulen Aufmerksamkeit erfahren haben. Nachdem es durch das Inkrafttreten des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – KHG - vom 29.6.1972<sup>27</sup> und der Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – BPfIV - vom 25.4.1973<sup>28</sup> vermehrt zu freiwilligen Prüfungen des Jahresabschlusses von Krankenhäusern außerhalb des Hochschulbereichs gekommen ist,<sup>29</sup> hatte für NRW als erstes Bundesland das Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen (KHG NW) vom 5.2.1975<sup>30</sup> die Jahresabschlussprüfung von Krankenhäusern zur Pflicht gemacht (§ 15 KHG NW). Da sich zum Institut der Jahresabschlussprüfung durch Abschlussprüfer erst noch Erfahrungen haben herausbilden müssen, hat sich naheliegenderweise auch die Wissenschaft mit dieser Thematik beschäftigt.<sup>31</sup> Zur Abschlussprüfung und Selbstkostenprüfung von allgemeinen Krankenhäusern ist vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer (vermutlich erstmals) 1979 im Überblick berichtet worden.<sup>32</sup> Aus diesem Autorenkreis sind weitere Veröffentlichungen erfolgt.<sup>33</sup> Speziell bezogen auf die Hochschulmedizinbetriebe des Landes NRW haben verschiedene Fachaufsätze des Verfassers die Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik auf die kaufmännische doppelte Buchführung thematisiert,<sup>34</sup> ein detailliertes Eingehen auf die Jahresabschlussprüfung bei diesen Hochschulmedizinbetrieben ist jedoch nicht erfolgt. Auch für die jüngste Zeit zeigt sich kein verändertes Bild mit der unbedeutenden Ausnahme, dass der geprüfte Jahresabschluss eines Universitätsklinikums in NRW dem Mitelnachweis dient.<sup>35</sup>

---

<sup>27</sup> Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – KHG – vom 29. Juni 1972, BGBl. I 1972, 1009.

<sup>28</sup> Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflugesatzverordnung - BPfIV) vom 25. April 1973 (BGBl. I 1973, 333).

<sup>29</sup> Vgl. *Freyman*, Krankenhausprüfung, in: *Wirtschaftliches Krankenhaus*, 2. Aufl. 1980, 231.

<sup>30</sup> Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen (KHG NW) vom 5.2.1975, (GV.NW. 1975, 210).

<sup>31</sup> Vgl. *Guthardt / Sieben*, *Wirtschaftsführung*, 1979.

<sup>32</sup> Vgl. *Freyman*, *Prüfungen*, *ZögU* 1979, 67.

<sup>33</sup> Vgl. *Freyman*, *Prüfungen*, *ZögU* 1979, 67; vgl. *Jacob*, *Selbstkostenprüfung*, in: *Wirtschaftliches Krankenhaus*, 2. Aufl. 1980, 218.

<sup>34</sup> Vgl. *Norbisrath*, *Rechnungswesen*, *BFuP* 1982, 93-120; Kurzfassung in: *Jahrbuch der Universität Düsseldorf 1981-1983*, Düsseldorf 1986, 227-241; vgl. auch o. V, *Pilotprojekt*, *Düsseldorfer uni-zeitung* 1982, 12; vgl. *Norbisrath*, *Einführungsstand*, *KU* 1982, 154-164.

<sup>35</sup> Vgl. *Lorke*, *Rechnungslegung*, in: *Schulze-Osterloh, Henrichs, Wüstemann, HdJ*, 2017, Rz. 222.

In der Gesamtbetrachtung ist somit zu konstatieren, dass es bisher an einer umfassenden Darstellung zur Jahresabschlussprüfung bei den Hochschulmedizinbetrieben NRW fehlt. Zur Zusammenarbeit des Abschlussprüfers mit den Organen der UK, die im Rahmen dieser Arbeit ebenfalls anzusprechen ist, ergibt sich eine entsprechende Feststellung. Zur Planung<sup>36</sup> und zum Controlling<sup>37</sup>, wichtigen Führungsaufgaben der UK, sind dagegen umfassende Ausarbeitungen verfügbar.

Mit der vorliegenden Arbeit wird erstmals zur Jahresabschlussprüfung für den regionalen Bereich des Landes NRW – in keinem anderen Bundesland in der Bundesrepublik Deutschland (BRD) existieren mehr als sechs Hochschulmedizinbetriebe – umfassend für den langen Zeitraum von 1979 bis 2019 berichtet. In einer Auflistung von Forschungsthemen für den Zeitraum 2.000 bis 2011<sup>38</sup>, die nach den sechs Kategorien **„Prüfungsmarkt und Prüfungsumfeld“**, **„Prüfungsprozess“**, **„Prüfungsqualität und Nutzen“**, **„Weitere Prüfungsaufgaben“**, **„Aus- und Fortbildung“** sowie **„Interne Revision“**<sup>39</sup> differenziert, wird deutlich, dass für den genannten Zeitraum von insgesamt 308 Forschungsarbeiten sich zwar insgesamt 140 Arbeiten (ca. 46 %) der Kategorie **„Prüfungsmarkt und Prüfungsumfeld“** zuwenden, innerhalb dieser Kategorie zum Themenbereich „Prüferwahl und -wechsel“ jedoch insgesamt nur 6 Arbeiten (ca. 4 %) entstanden sind. Insoweit erwächst aus der hier vorliegenden Arbeit vor allem zur Beauftragung der Jahresabschlussprüfung und zum Prüferwechsel auch ein Beitrag zu dem Teilbereich der Prüfungsforschung, der bisher noch sehr begrenzte Aufmerksamkeit erfahren hat. Die Arbeit tangiert auch die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Kontext mit der Prinzipal-Agent-Theorie, wo ebenfalls Forschungsdefizite<sup>40</sup> ausgemacht worden sind. Bezogen auf die Aktiengesellschaft (AG) haben in der Wahrnehmung der Überwachungsaufgabe Aufsichtsrat und Abschlussprüfer weitgehend isoliert gehandelt; eine unmittelbare Kooperation ist, auch weil entsprechende Vorgaben durch den Gesetzgeber gefehlt haben,<sup>41</sup> bis in die 90er Jahre hinein nur ansatzweise zustande gekommen. Die Arbeit greift

---

<sup>36</sup> Vgl. *Rossels*, Planung, 1986.

<sup>37</sup> Vgl. *Sieben*, Krankenhaus-Controlling, 1986; vgl. z. B. *Eiff*, Controlling, 1996 (CKM-Gutachten).

<sup>38</sup> Vgl. *Marten /Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 70.

<sup>39</sup> *Marten /Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 70.

<sup>40</sup> Vgl. *Langbauer / Niggemann*, Unabhängigkeit, WiSt, 2019, 25.

<sup>41</sup> Vgl. *Clemm*, Abschlußprüfer, in: Lanfermann, FS Havermann, 1995, 94 u. 105.

dieses Phänomen mit der Darstellung der Weiterentwicklung der Kooperationsbeziehung von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer bei den Hochschulmedizinbetrieben nach ihrer Überführung in die neue Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts auf und versucht, auch insofern einen Erkenntnisfortschritt zu liefern. Mit der Reform für das Aktiengesetz (AktG) 1965 hat das Institut der Jahresabschlussprüfung für Kapitalgesellschaften, das den Hochschulmedizinbetrieben in AC, BN, D, E, K und MS auch heute noch als Vorbild dient, stets an Bedeutung gewonnen. Trotz generell hoher Zugangsbarrieren zum Berufsstand des WP sind an die Durchführung der Jahresabschlussprüfung und auch an die Person des WP als Abschlussprüfer immer neue Anforderungen gestellt worden. Zweifel an der Erfüllung der zentralen Zielfunktion der Jahresabschlussprüfung, nämlich mit dem geprüften Jahresabschluss für die Adressaten von Jahresabschlüssen gesicherte Entscheidungsgrundlagen zur Verfügung zu stellen, sind, wenn im Zeitraum der letzten Jahrzehnte auch mit unterschiedlicher Intensität, geblieben. Mit dieser Arbeit soll deshalb innerhalb des weiten Rahmens der strategischen Steuerung und Überwachung des Hochschulmedizinbetriebs den Voraussetzungen und Gefährdungen der Steuerungsfunktion der Jahresabschlussprüfung nachgegangen werden. Als zentrale Fragenkreise sind zu nennen:

1. Wie haben sich die Corporate Governance, die Bedeutung der kaufmännischen Rechnungslegung und Abschlussprüfung der Hochschulmedizinbetriebe entwickelt?
2. Wie ist die Rolle des Abschlussprüfers bei der Prinzipal-Agent-Theorie und sein Einfluss auf die Steuerungsfunktion der Hochschulmedizinbetriebe?
3. Was sind die Voraussetzungen und mögliche Gefährdungen einer effektiven Steuerungsfunktion der Abschlussprüfung?
4. Welche tatsächlichen Gefährdungen sind wahrgenommen worden?
5. Ist ein verantwortungsorientiertes Modell der Zusammenarbeit von WP und Aufsichtsrat denkbar?

Hinsichtlich der Jahresabschlussprüfung bei den Hochschulmedizinbetrieben soll die Arbeit auch deutlich machen, dass es sich bei dem Einsatz des Instruments der Jahresabschlussprüfung, die zunächst freiwillig und später als Pflichtprüfung durchgeführt worden ist, nicht bloß um die Erfüllung einer Pflicht, sondern um eine Chance handelt, die es auf der Basis der durch den Abschlussprüfer ermittelten Prüfungsergebnisse zu nutzen gilt. Dazu gehört vor allem die immer wieder

postulierte Stärkung der Überwachungsfunktion des Aufsichtsrats und der Steuerungsfunktion des Vorstands der UK. Strategische Entscheidungen vermag auch der Abschlussprüfer den Organen nicht „abzunehmen“, durch Schaffung von Transparenz zu Wirkungszusammenhängen aber vielleicht sicherer zu machen. Hierzu soll die Arbeit wichtige Einblicke vermitteln.

### **1.3 Vorgehensweise und Gliederung**

Zur Erarbeitung der Antworten zu den vorgestellten Fragenkreisen wird mit einem theoretischen Ansatz zu Betrieb, Wirtschaftlichkeit und Steuerung gestartet (Gliederungspunkt 1.4), weil letztlich alle eingesetzten Instrumente (Corporate Governance, Rechnungswesen, Jahresabschlussprüfung usw.) die Wirtschaftlichkeit zu fördern bestimmt sind. Außerdem muss man sich den langen Betrachtungszeitraum von fast einem Dreivierteljahrhundert (1950er Jahre bis 2019 mit weiteren Perspektiven) vergegenwärtigen, der deshalb nach Differenzierung verlangt. Diese soll sowohl in zeitlicher, als auch in sachlicher Hinsicht vorgenommen werden.

In der zeitlichen Perspektive wird zu den Hochschulmedizinbetrieben zwischen ihrer Zeit als noch städtische Krankenhäuser und auf dem Weg zum Unternehmen als ME (Zeitraum 1950er Jahre-2000) sowie nach ihrer Umgründung in Anstalten öffentlichen Rechts als UK (Zeitraum 2001-2019) unterschieden (Gliederungspunkte 2 und 3), wobei diese beiden Hauptzeitabschnitte noch weitere Differenzierungen erfahren. So werden im ersten Hauptzeitabschnitt Corporate Governance und Compliance als Ordnungsrahmen zur Unternehmensüberwachung und zeitliche Entwicklung der Governancessstruktur den weiteren Darlegungen vorangestellt (Gliederungspunkt 2), in denen dann nach begrifflicher Klärung der Corporate Governance (Gliederungspunkt 2.1) und der Hochschulmedizinbetriebe (Gliederungspunkt 2.2) in Einzelzeitabschnitten die Entstehung der ME ausgehend von ihrer ehemals teilweisen städtischen Zugehörigkeit (Zeitraum 1950er Jahre) hin zum Verbund mit ihren wissenschaftlichen Hochschulen in einheitlicher Landsträgerschaft und einschließlich der damaligen Managementhemmnisse (Zeitraum 1960-1979) beschrieben werden können (Gliederungspunkte 2.3-2.4). Nachdem so die Ausgangsbedingungen für die ME bekannt



geworden sind, sollen sich die weiteren Ausführungen für den Zeitraum 1980-1993 den wesentlichen Merkmalen der ME (Begriff, Zielsetzung, Rechtsform (Gliederungspunkte 2.5.1-2.5.3)), der Fortentwicklung der Governancestruktur (Gliederungspunkt 2.5.4) und vor allem der Umstellung der Kameralistik auf das System der kaufmännischen doppelten Buchführung und dem Ausbau des Rechnungswesens (Gliederungspunkt 2.5.5) sowie der Einführung des Instituts der Jahresabschlussprüfung einschließlich der Erwartungen an dieses Instrument widmen (Gliederungspunkt 2.5.6). In diesem Kontext wird die Jahresabschlussprüfung in das Gesamtsystem einzelbetrieblicher Überwachung eingeordnet (Gliederungspunkt 2.5.6.1); Informations- und Steuerungsprozesse durch die Jahresabschlussprüfung innerhalb des Überwachungssystems werden erläutert (Gliederungspunkt 2.5.6.2). Danach interessieren die Rechtsgrundlagen zur Einführung der Jahresabschlussprüfung, wie sich diese zeitlich vollzogen hat und welche Erwartungen mit der Einführung der Jahresabschlussprüfung verbunden worden sind (Gliederungspunkt 2.5.6.3). Die anschließende Beschäftigung mit Überlegungen zum Zustandekommen und zur Sicherung der Vertrauenswürdigkeit der Prüfungsaussagen als Problem (Gliederungspunkt 2.5.6.4) weist bereits hier darauf hin, wo das Kernproblem der Jahresabschlussprüfung zu lokalisieren ist.

Um die Untersuchung zur Kernfrage 1 (Entwicklung von Corporate Governance, Rechnungslegung und Abschlussprüfung) zu sichern, wird für den nächsten Zeitraum 1994-2000 die Gesamthematik durch die Gliederungspunkte Fortentwicklung der Governancestruktur (Gliederungspunkt 2.6.1), Ausbau des Rechnungswesens (Gliederungspunkt 2.6.2) und Modifikation der Jahresabschlussprüfung (Gliederungspunkt 2.6.3) erneut erörtert, um – wie bereits zu Gliederungspunkt 2.5.7 - Konsequenzen für die Steuerung und Wirtschaftlichkeit der Hochschulmedizinbetriebe sichtbar werden zu lassen (Gliederungspunkt 2.6.4).

Die Überlegungen zur Rechtsformänderung deuten darauf hin, dass eine wesentliche Neuordnung für die ME ansteht (Gliederungspunkt 2.6.5), die zum 1. Januar 2001 durch die Schaffung der Anstalt öffentlichen Rechts in Kombination mit einem neuen Unternehmensverständnis Wirklichkeit geworden ist. Nach einer Zusammenfassung der Ausführungen für den ersten Hauptzeitabschnitt für den Zeitraum 1970-2000 (Gliederungspunkt 2.7) kann dann der Schritt in die

neue Unternehmenswelt für die Hochschulmedizinbetriebe nachvollzogen werden.

Innerhalb des zweiten Hauptzeitabschnitts, der sich mit den Hochschulmedizinbetrieben in der Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit als Unternehmen befasst (Gliederungspunkt 3), werden Corporate Governance und Compliance erneut als Ordnungsrahmen zur Unternehmensführung und -überwachung gesehen, so dass - dem Zeitfortschritt und der Änderung der Rechtsform der Hochschulmedizinbetriebe angepasst – mit Weiterentwicklungen zu den Begriffen Corporate Governance und Compliance gestartet wird (Gliederungspunkt 3.1). Die anschließende Positionierung der Prinzipal-Agent-Theorie und Publikums-Aktiengesellschaft als Referenzgröße für die Hochschulmedizinbetriebe in der neuen Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts (erst) hier im zweiten Hauptzeitabschnitt macht Sinn, weil die Prinzipal-Agent-Theorie in der Literatur regelmäßig mit der Verfassung der Rechtsform der AG in Verbindung gebracht wird, die ebenfalls der Umgründung der Hochschulmedizinbetriebe ständig als Vorbild gedient hat (Gliederungspunkt 3.2). Zu zeigen ist nach einer allgemeinen Darstellung der Prinzipal-Agent-Theorie (Gliederungspunkt 3.2.1) vor allem die Rolle des Abschlussprüfers als Agent des Aufsichtsrats aus der Sicht der Prinzipal-Agent-Theorie und sein möglicher Einfluss auf die Steuerungsfunktion unter Berücksichtigung der Einbeziehung des Vorstands (Gliederungspunkt 3.2.2), so dass vor allem ab hier nach ersten Ansätzen bei Gliederungspunkt 2.5.6.4 die Untersuchung zu Kernfrage 2 intensiviert wird.

Im weiteren Vorgehen soll innerhalb von Corporate Governance und Compliance als Ordnungsrahmen das für den ersten Hauptzeitabschnitt entwickelte Muster, nach dem an Änderungen des Hochschulrechts angepasste Einzelzeitabschnitte Veränderungen zu den Themenbereichen Fortentwicklung der Governancestruktur, Ausbau des Rechnungswesens und Modifikation der Jahresabschlussprüfung zeigen und auch die Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit hinterfragt werden (Zeitraum 2001-2007, 2008-2013, 2014-2018, ab 2019), beibehalten werden. Dabei wird als Besonderheit für den ersten Zeitraum 2001-2007 durch die zusätzlichen Gliederungspunkte 3.3.1.2 Zusammensetzung und Aufgaben von Vorstand und Aufsichtsrat, 3.3.1.3 Zielsetzung der

Universitätsklinik und 3.3.1.4 Wirtschaftsführung und Rechnungswesen verstärkt auf die rechtsformbedingten Änderungen eingegangen. Wie bereits im ersten Hauptzeitabschnitt wird auch für den zweiten Hauptzeitabschnitt eine Zusammenfassung (Zeitraum 2001-2019) vorgenommen (Gliederungspunkt 3.3.5)

Indem im folgenden die Rolle des Aufsichtsrats als zentraler Träger der Überwachung in den Mittelpunkt rückt (Gliederungspunkt 3.4), wird zur Gliederung verstärkt die Sachebene eingesetzt. Gleichzeitig werden die Voraussetzungen, zu den innerlich verbundenen Kernfragen 3 – Voraussetzungen und mögliche Gefährdungen zu einer effektiven Steuerungsfunktion der Abschlussprüfung - und 4 - Wahrnehmung tatsächlicher Gefährdungen - Hinweise zu finden, verbessert. Damit dies gelingen kann, werden hinsichtlich des Aufsichtsrats ausgehend von seiner Größe und Zusammensetzung (Gliederungspunkt 3.4.1) sowie der Beschreibung seiner Aufgaben und Überwachungsinstrumente (Gliederungspunkt 3.4.2) die interne Organisation (Gliederungspunkt 3.4.3) sowie die Informationsversorgung und die Kräfteverhältnisse (Gliederungspunkt 3.4.4) hinterfragt. Möglich werden dadurch bessere Erkenntnisse zur Wirkungsrichtung in der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Vorstand (Gliederungspunkt 3.4.5). Der Rolle des Abschlussprüfers in seiner Beziehung zum Aufsichtsrat wird anschließend Raum gegeben (Gliederungspunkt 3.4.6), wobei ausgehend von der tatsächlichen Einordnung der Jahresabschlussprüfung in das Überwachungssystem (Gliederungspunkt 3.4.6.1) die Einzelphasen des Prüfungsprozesses beleuchtet werden (Gliederungspunkte 3.4.6.2-3.4.6.5). Denkbare Konfliktpotenziale im Dreiecksverhältnis von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer sollen ebenfalls diskutiert werden (Gliederungspunkt 3.4.7).

Die Problematik der Gefährdungspotenziale zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und zur Glaubwürdigkeit des Prüfungsergebnisses wird in Gliederungspunkt 4 aufgegriffen. Nachdem hierzu eine Positionsbestimmung durch das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. vorgestellt worden ist (Gliederungspunkt 4.1), werden die Persönlichkeit des Abschlussprüfers und Faktoren des Prüfungsprozesses (Gliederungspunkt 4.2) sowie der Wirtschaftsprüfermarkt (Gliederungspunkt 4.3) näher durchleuchtet. Die Vorstellung eines Katalogs von tatsächlich durchgeführten Jahresabschlussprüfungen bei den Hochschulmedizinbetrieben für die Geschäftsjahre 1979 bis 2019 (Gliederungspunkt 4.4) soll nicht nur einen

Überblick über beauftragte Abschlussprüfer (Gliederungspunkt 4.4.1) und zu ihrer Analyse (Gliederungspunkt 4.4.2) weitere Erkenntnisse vermitteln, sondern in einer Diskussion auch weitere Gefährdungspotenziale bei Hochschulmedizinbetrieben erschließen (Gliederungspunkt 4.4.3). Im Hinblick darauf, dass hier ein wichtiger Teilbereich der Arbeit gesehen wird, stellt sich jetzt auch die Frage, inwieweit auf der Basis der Einzelfallanalyse generalisierbare Aussagen Sinn machen könnten.

Unter Berücksichtigung der auf dem beschriebenen Weg erarbeiteten Ergebnisse soll schließlich ein verantwortungsorientiertes Modell als Zukunftsmodell für die Hochschulmedizinbetriebe zur Stärkung der Zusammenarbeit von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer entstehen (Gliederungspunkt 5), das bei Berücksichtigung veränderter Rahmenbedingungen bei den UK (Gliederungspunkt 5.1.1) und für die Abschlussprüfer (Gliederungspunkt 5.1.2) zur Fortentwicklung des Beziehungsgefüges von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer geeignet ist (Gliederungspunkt 5.2).

Zum Abschluss der Dissertation werden die wesentlichen Ergebnisse zusammengefasst (Gliederungspunkt 6).

Wie sich erkennen lässt, ist nicht eine bloße historische Aneinanderreihung von Ereignissen und gewissen „Meilensteinen“ beabsichtigt; vielmehr soll einer sachorientierten Darstellung, die auf Historie nicht ganz verzichten kann, der Vorzug gegeben werden.

Nach der Blickrichtung ist die Arbeit vor allem retrospektiv angelegt, wobei das unter Gliederungspunkt 5 zu entwickelnde Zukunftsmodell zur Nach- bzw. Neujustierung des Beziehungsgefüges von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer gewiss auch prospektiven Charakter hat.

Der Rechtsstand wird fortlaufend dokumentiert und schließt im Wesentlichen zum 31.12.2019 ab. Ein kurzes Eingehen auf künftige Entwicklungen soll dadurch allerdings nicht ausgeschlossen werden. Der plötzlich im Frühjahr 2020 eingetretene Wirecardskandal hat nämlich auch Rechtsentwicklungen eingeleitet, die zur weiteren Erkenntnisgewinnung nicht ungenutzt bleiben sollen.

Methodisch kommt so ein Mixtum von Elementen einer komparativ-statischen Analyse und Sequenzanalyse zustande. Die Ausführungen der Arbeit basieren auf den Ergebnissen einer Literaturanalyse und auf Erfahrungswissen sowie auf Auskünften der Hochschulmedizinbetriebe.

Begreift man den Hochschulmedizinbetrieb als Gesamtheit von Verwaltungs- und Medizinbetrieb, bei dem der eigentliche Mehrwert generiert wird, richtet sich der Blick vornehmlich auf den Verwaltungsbetrieb, der dem Medizinbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Anliegen der Arbeit ist die Darstellung von Überwachungsprozessen, die durch Prüfungsprozesse des kaufmännischen Rechnungswesens initiiert und nachhaltig unterstützt werden. Innerhalb des Kreises der sechs Hochschulmedizinbetriebe haben die ME D die Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik auf die kaufmännische doppelte Buchführung als erste in Angriff genommen, so dass die übrigen ME an den gewonnenen Erfahrungen haben partizipieren können. Bei den Ausführungen in der Arbeit soll deshalb der Entwicklung des Hochschulmedizinbetriebs in D besondere Aufmerksamkeit zukommen dürfen.

Wegen der gegenüber den Hochschulmedizinbetrieben in AC, BN, D, E, K und MS völlig abweichenden Struktur der Hochschulmedizinbetriebe, die zum Bochumer Modell<sup>42</sup> zusammengefasst sind – die Studierendenausbildung in der Medizin wird über Nutzungsverträge mit Krankenhäusern der Region Bochum sichergestellt, weil die Universität Bochum nur über eine Medizinische Fakultät, nicht aber über ein eigenes Klinikum verfügt - <sup>43</sup>, werden diese hier nicht berücksichtigt.<sup>44</sup> Nicht eingegangen wird auch auf den Hochschulmedizinbetrieb der Universität Herdecke. Anders als bei den klassischen Universitäten liegt hier nicht eine öffentliche, sondern eine private Trägerschaft vor.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> Für die Universitätskliniken des Bochumer Modells besteht eine außeruniversitäre Trägerschaft, hierzu vgl. *Medizinische Fakultät in Zusammenarbeit mit der Pressestelle der Ruhr-Universität Bochum* (Hrsg.), Modell, 1987, 23.

<sup>43</sup> Vgl. *Medizinische Fakultät in Zusammenarbeit mit der Pressestelle der Ruhr-Universität Bochum* (Herausgeber), Modell, 1987, 23; vgl. o. V, Betten, KU 1995, 216 ff.; vgl. *Herrmann, Lehre*, 1996, 137.

<sup>44</sup> Das Land NRW hat somit über 7 Medizinische Einrichtungen verfügt.

<sup>45</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat, Stellungnahme*, 2019, 124.

Auch wird der Hochschulmedizinbetrieb hinsichtlich seines Jahresabschlusses und der hierzu nötigen Prüfung durch den Abschlussprüfer nur als Einzelbetrieb (Konzernmutter) gesehen, obwohl sich nach der Umwandlung der ME in die neue Rechtsform der selbständigen Anstalt auch Konzernstrukturen mit selbständig bilanzierenden Tochtergesellschaften gebildet haben. Ihre vergleichsweise geringe Bedeutung, die sich auch darin zeigt, dass für Buchführung und Jahresabschluss der Tochtergesellschaften (Bilanz-, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) sowie Lagebericht oft eine nur prüferische Durchsicht genügt hat, macht ihre Nichtberücksichtigung im Rahmen dieser Arbeit möglich. Auf die das Rechnungswesen und Überwachungsprozesse unterstützende Informationstechnologie wird ebenfalls nicht eingegangen.

#### **1.4 Theoretischer Ansatz zu Betrieb, Wirtschaftlichkeit und Steuerung**

Zugrunde gelegt wird für den Hochschulmedizinbetrieb die Vorstellung von einem System, als einer geordneten „Gesamtheit von Elementen, zwischen denen irgendwelche Beziehungen bestehen oder hergestellt werden können.“<sup>46</sup> Durch die Hinzufügung von Regeln mutiert diese Gesamtheit dann zu einem Regelsystem, für das „Lenkung und Steuerung“<sup>47</sup> zwingend sind. Nach der Überführung des Hochschulmedizinbetriebs in die neue Rechtsform lassen sich das Führungs- und Überwachungssystem von Vorstand und Aufsichtsrat (Zielgröße: Erreichung globaler Betriebsziele sowie der Zukunftsfähigkeit), das Jahresabschlussprüfungssystem von vor allem Abschlussprüfer und Aufsichtsrat (Zielgröße: Stärkung und Sicherung der Überwachung) und die einzelne Prüfungshandlung des Abschlussprüfers (Zielgröße: Hinwirkung auf die Sollentsprechung des Prüfungsobjekts) als spezielle Arten von jeweiligen Subsystemen lokalisieren.

Steuerung bedeutet das „zielgerichtete Eingreifen in einen Prozess, um die betreffende Zustandsvariable entweder auf einem bestimmten Niveau zu

---

<sup>46</sup> Ulrich, Unternehmung, 2. Aufl. 1970, 105; vgl. auch Guthardt-Schulz, Rechnungslegung, 1980, 5.

<sup>47</sup> Bea / Friedl / Schweitzer (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre, 9 Aufl. 2004, 121.

stabilisieren oder auf ein bestimmtes vorgegebenes Niveau zu bringen“.<sup>48</sup> Ähnlich könnte man auch von einem informationsverarbeitenden Prozess „zielführender Eingriffe (Anpassungsmaßnahmen) in die Planrealisation sprechen.“<sup>49</sup> Weil sich alles Wirtschaften in Betrieben bzw. durch Betriebe vollzieht, kommt der Planrealisation, nämlich auf die gebotene Wirtschaftlichkeit hinzuwirken (z. B. § 18 Abs. 3 Satz 1 BPfIV, § 8 Abs. 1 Satz 1 KHBV, § 15 Abs. 1 Satz 2 KHG NW, § 41 Abs. 1 Satz 3 WissHG), besondere Bedeutung zu. Das Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – KHG - vom 29. Juni 1972<sup>50</sup> hat bei einer Vorstellung von einem sparsam wirtschaftenden, leistungsfähigen Krankenhaus wegweisend eine wirtschaftliche Betriebsführung und die medizinische und wirtschaftlich rationelle Versorgung als Zielgrößen vorgegeben (§ 17 Abs. 1 Satz 2 KHG).

Anders als bei anderen Betriebstypen außerhalb der Gesundheitswirtschaft ist bei Krankenhäusern – insbesondere bei Hochschulmedizinbetrieben – die Ermittlung der Wirtschaftlichkeit außerordentlich erschwert. Die übliche Vorgehensweise hierzu, eine „Output / Input“-Relation<sup>51</sup> vorzusehen, versagt nämlich. Durch eine gestufte Betrachtung wird deshalb versucht, einer Problemlösung näherzukommen, wobei die durch den Kombinations- und Transformationsprozess von Arbeitsleistungen, Betriebsmitteln, Verbrauchsgütern und Fremdleistungen (Sekundärinput) zu Einzelbereichen des Zielspektrums von Forschung, Lehre und Krankenversorgung bereitgestellten Einzelleistungen (Sekundäroutput) zugleich gesehen werden als Inputfaktoren (Primärinput) für die Zielerreichung von Forschung, Lehre und Krankenversorgung (Primäroutput).<sup>52</sup> Das beschriebene Beziehungssystem ist mit weiteren Ergänzungen nachstehend dargestellt.

---

<sup>48</sup> Niemeyer, Systemtheorie, 1977, 159.

<sup>49</sup> Bea / Schweitzer (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre, 10. Aufl. 2011, 42.

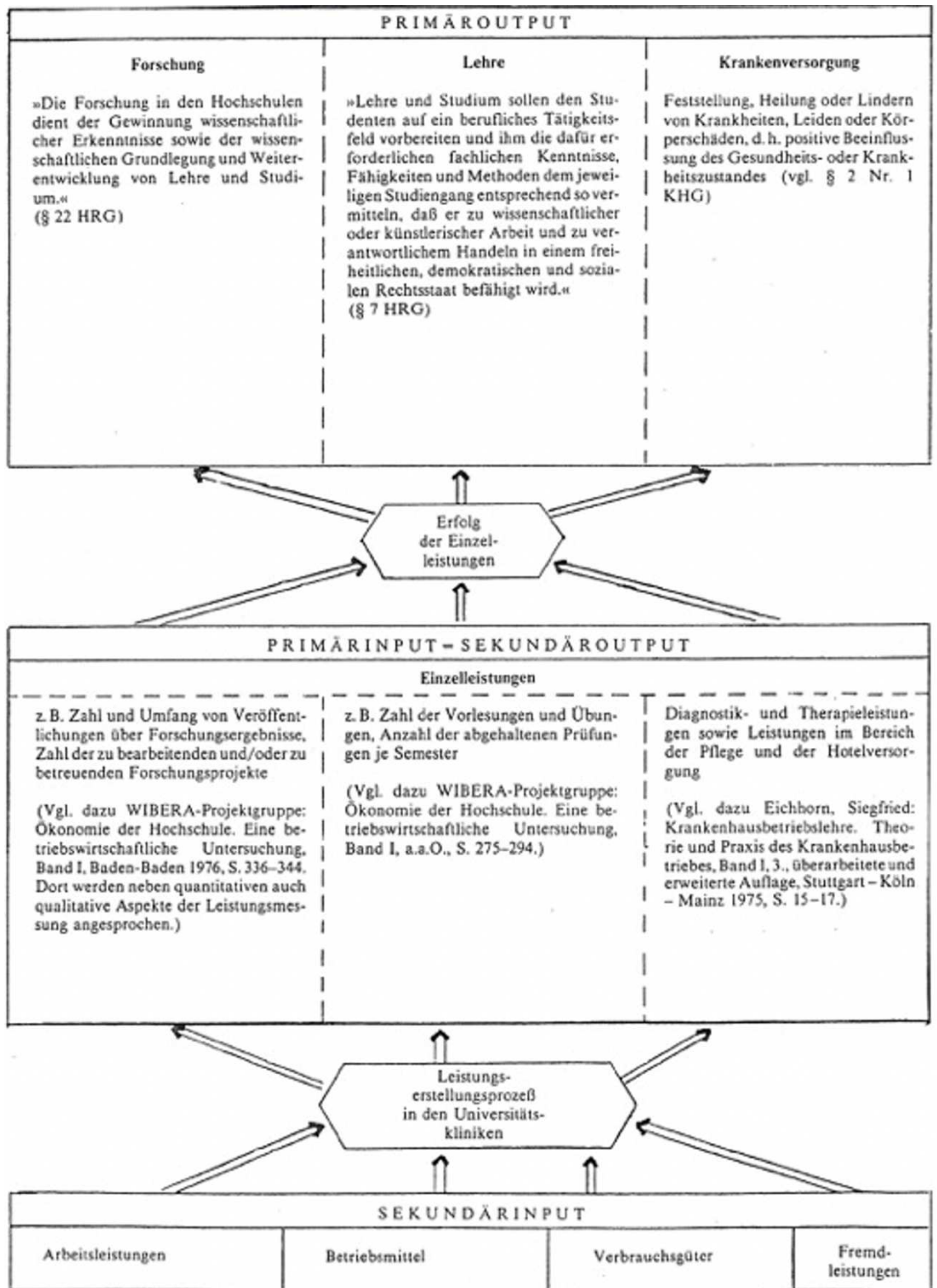
<sup>50</sup> Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – KHG – vom 29. Juni 1972, BGBl. I 1972, 1009.

<sup>51</sup> Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 339.

<sup>52</sup> Vgl. Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 340.

Abbildung 1:

Beziehungssystem zur gestuften Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus<sup>53</sup>



<sup>53</sup> In Anlehnung an Eichhorn, Krankenhausbetriebslehre, 3. Aufl. 1975, 15-17; vgl. Eichhorn, Preisbildung, ZöGU 1979, 45ff.; Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 340.



Lösungsansätze zur Wirtschaftlichkeitsbeurteilung sind von der direkten und der indirekten Methode erwartet worden.<sup>54</sup> Wegen zu großer Mängel an den Informationsinstrumenten ist bei den Hochschulmedizinbetrieben die der indirekten Methode überlegene direkte Methode nicht einsetzbar gewesen.<sup>55</sup> Verblieben ist damit die indirekte Methode, die zur Formulierung von Aussagen auf externe und interne Einflussgrößen setzt, „die für die konkrete Ausprägung der Wirtschaftlichkeit als maßgeblich angesehen werden (Indikatorenindizes).“<sup>56</sup> Dass die Indikatorenabhängigkeit der Aussagen Fehlbeurteilungen nicht ausschließt, macht diese Vorgehensweise nicht unproblematisch.<sup>57</sup>

Steuerung bedeutet in diesem Sinn, zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit immer wieder konsequent auf das Zustandekommen von wichtigen Indikatoren und ihre gewünschten Ausprägungen hinzuarbeiten, damit sich diesbezüglich Wirkungen zeigen. Rechtsform, Organisation und Informationssystem<sup>58</sup> unter besonderer Berücksichtigung des Rechnungswesens im Rahmen von Corporate Governance sollen hier als wichtige Indikatoren vermutet werden. Indem die Arbeit des Abschlussprüfers auf die genannten globalen Indikatoren ausstrahlt und rückgekoppelt von den dadurch ausgelösten Entwicklungen beeinflusst wird, macht im Kontext mit der Untersuchung der Steuerungswirkungen der Jahresabschlussprüfung die Beobachtung der Fortentwicklung der Indikatorenbereiche Sinn. „You can't manage, what you can't measure.“ (Peter Drucker).

---

<sup>54</sup> Vgl. Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 339.

<sup>55</sup> Vgl. Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 339.

<sup>56</sup> Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten KU 1982, 339.

<sup>57</sup> Vgl. Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 339.

<sup>58</sup> Vgl. Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 339.

## 2 Hochschulmedizinbetriebe in einer Rechtsform ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf dem Weg zum Unternehmen: Corporate Governance und Compliance als Ordnungsrahmen zur Unternehmensüberwachung und zeitliche Entwicklung der Governancestruktur

### 2.1 Überblick zum Begriff Corporate Governance

„Corporate Governance beschreibt Grundsätze ordnungsgemäßer und verantwortungsvoller Unternehmensführung als Rahmen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens.“<sup>59</sup> Nach dem Verständnis von Corporate Governance Mitte der 90er Jahre ist die „Überwachung und Kontrolle des Managements“<sup>60</sup> durch verschiedene Institutionen intern und extern gemeint,<sup>61</sup> damit „eine ganzheitliche Sicht der Unternehmenskontrolle“<sup>62</sup> zustande kommt. Sanktionsmechanismen in Form von externer, gesetzlicher und interner Kontrolle<sup>63</sup> sollen auf die Vermeidung von Verstößen hinwirken, wobei sich zu den Kontrollen zwei Perspektiven zeigen, die externe Corporate Governance und die interne Corporate Governance.<sup>64</sup> Während mit der externen Corporate Governance Beziehungen des Unternehmens zu Bezugsgruppen gemeint sind,<sup>65</sup> richtet sich die interne Corporate Governance primär auf die Organe in der Unternehmensorganisation und ihr Rollenverhalten.<sup>66</sup> Bei aller Vielgestaltigkeit der Möglichkeiten zur Zielerreichung zeigen sich Strukturen, Prozesse und Personen, die notwendige Transparenz gegenüber den Stakeholdern und die institutionalisierten Kontrollen als die wesentlichen Gestaltungsfelder der Corporate Governance, die mit geeigneten Instrumenten verbunden werden können.

---

<sup>59</sup> Dillerup / Stoi, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, 145 (in Anlehnung an Werder, 2003, 4).

<sup>60</sup> Herzig / Watrin, Rotation, des Wirtschaftsprüfers, zfbf 1995, 776.

<sup>61</sup> Vgl. Herzig / Watrin, Rotation, des Wirtschaftsprüfers, zfbf 1995, 776.

<sup>62</sup> Herzig / Watrin, Rotation, des Wirtschaftsprüfers, zfbf 1995, 776.

<sup>63</sup> Vgl. Dillerup / Stoi, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, S. 150.

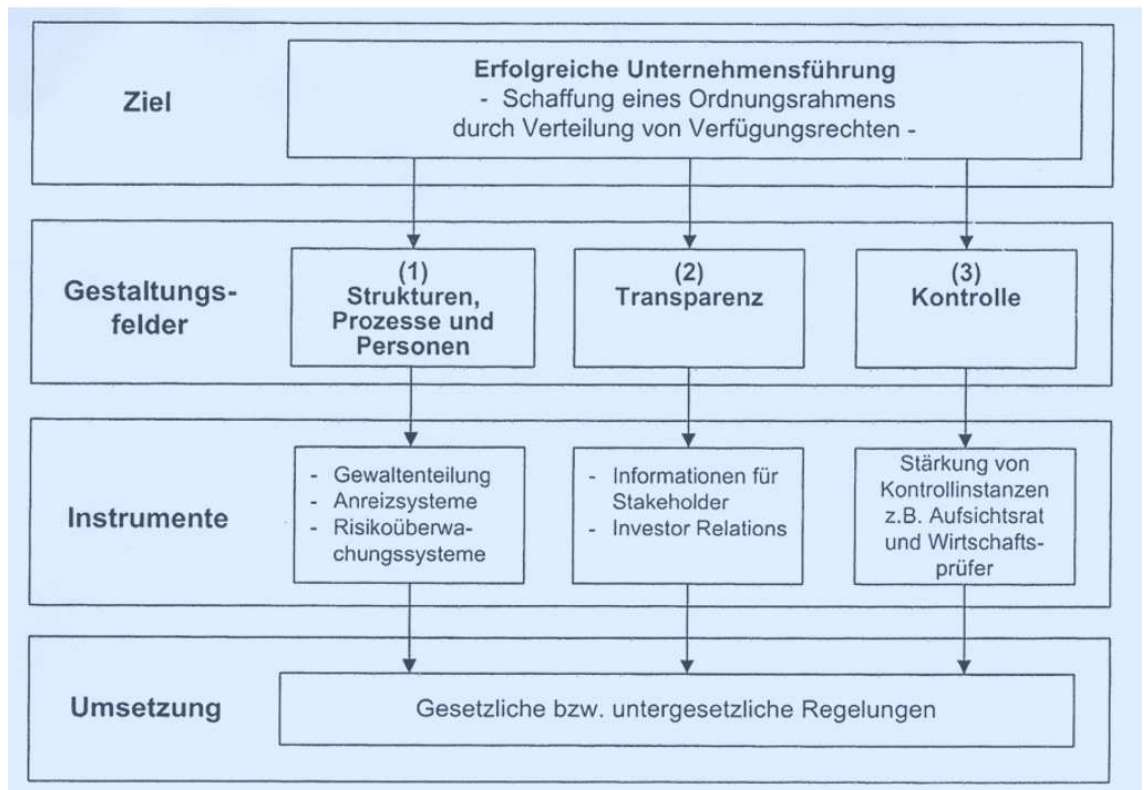
<sup>64</sup> Vgl. Dillerup / Stoi, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, S. 150.

<sup>65</sup> Vgl. Dillerup / Stoi, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, S. 150.

<sup>66</sup> Vgl. Dillerup / Stoi, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, S. 150.

Abbildung 2:

Gestaltungsfelder und Instrumente der Corporate Governance<sup>67</sup>



„Compliance umfasst die Gesamtheit der Grundsätze und Maßnahmen zur Einhaltung von Gesetzen, Richtlinien und freiwilligen Kodizes zur Vermeidung von Regelverstößen in einem Unternehmen.“<sup>68</sup> Sie dient der Überwachung der Ordnungsmäßigkeit durch „präventive, prozessintegrierte Kontrollen.“<sup>69</sup> Corporate Governance und Compliance beziehen sich auf ein System von Regelungen zur Sicherung und – wenn möglich - zur Steigerung von Effizienz und Effektivität.

Von der Festlegung und Überwachung von Zielen und Strategien durch Governanceprozesse ist man bei den Hochschulmedizinbetrieben und ihren Vorgängereinrichtungen bis zu ihrer Gestaltung als Unternehmen noch weit entfernt gewesen. Ein System von Maßnahmen zur Vermeidung von Regelverstößen nach heutigen Vorstellungen hat es mindestens bis Ende der 70er Jahre nicht gegeben, weil klare Strukturen und Abläufe sowie entsprechende Zuständigkeiten bei

<sup>67</sup> In Anlehnung an *Wöhe*, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 65.

<sup>68</sup> *Dillerup / Stoi*, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, 152.

<sup>69</sup> *Dillerup / Stoi*, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, 152.

der Zentralverwaltung der ME und in ihrer Beziehung zur Universität und zur Fakultät sowie zur Staatshochbauverwaltung nicht existent gewesen sind und es auch an einem wirklichen Verständnis im Ministerium hinsichtlich der Schwierigkeiten einer wirtschaftlichen Betriebsführung durch die ME gefehlt hat.

Entsprechendes hat sich zu einem Risikomanagement gezeigt, das durch eine frühzeitige Identifikation von Risiken und ihre Bewältigung eine Zielgefährdung vermeiden helfen soll. „Ein wesentliches Risiko besteht dabei in der Nichterfüllung von Stakeholder- bzw. den daraus abgeleiteten Compliance Anforderungen (Non-Compliance-Risiko)<sup>70</sup>, wobei mit Compliance zunächst nur allgemein die Einhaltung von Haushalts- und Sicherheitsvorschriften verbunden worden ist. Zu den genannten Teilbereichen, die sich erst sukzessive und isoliert entwickelt haben, ist ihre notwendige Verknüpfung erst allmählich nach der Umwandlung der Hochschulmedizinbetriebe in die Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts in Gang gekommen.<sup>71</sup>

Kodexüberlegungen haben gegen Ende der 90er Jahre zunächst im angelsächsischen Ausland eingesetzt und sind dann im Jahr 2002 in den German Code of Corporate Governance (GCCG)<sup>72</sup> gemündet. Da die ME zum 1. Januar 2001 in die neue Rechtsform der selbständigen Anstalt öffentlichen Rechts gewechselt sind, erscheint auch deshalb das erneute Aufgreifen der Thematik von Corporate Governance unter Bezug auf die neuen Unternehmensorgane von Vorstand und Aufsichtsrat sowie den Corporate Governance Kodex sinnvoll.<sup>73</sup> Dass der Kodex obendrein Compliance thematisiert, kommt noch hinzu.

## **2.2 Hochschulmedizinbetriebe als Betriebe eigener Art**

„Allgemeinkrankenhäuser dienen Kranken, die einer stationären Behandlung bedürfen, ohne Rücksicht auf die Art der Behandlung und den Kostenträger. In der

---

<sup>70</sup> *PriceWaterhouseCoopers* (Hrsg.) *Governance*, 2007, 11.

<sup>71</sup> Zu den Weiterentwicklungen zu den Begriffen Corporate Governance und Compliance vgl. unten Gliederungspunkt 3.1.

<sup>72</sup> Vgl. *Berliner Initiativkreis German Code of Corporate Governance*, Governance, DB 2000, 1573.

<sup>73</sup> Vgl. unten Gliederungspunkt 3.1.

Regel haben sie einen vorwiegend örtlichen Einzugsbereich und stehen allen Bevölkerungskreisen zur Verfügung. Zu den Allgemeinkrankenhäusern zählen...die Hochschulklinken.“<sup>74</sup> Die Deutsche Krankenhausgesellschaft (DKG) spricht bezüglich Hochschulkliniken von Universitätskrankenhäusern / Universitätskliniken und definiert diese von der Aufgabenstellung her. Es „sind Krankenhäuser an Hochschulen, bei denen das Schwergewicht der Zielsetzung in der medizinischen Ausbildung und Forschung liegt. Art und Umfang des ärztlich-pflegerischen Leistungsprogrammes bestimmen sich wesentlich nach der Zielsetzung.“<sup>75</sup> Nach Ansicht des Wissenschaftsrats existiert keine verbindliche Definition von dem, was eine Universitätsklinik ist bzw. was sie ausmacht“<sup>76</sup>. Ein organisationsbezogener Arbeitsbegriff erscheint hier als ausreichend. Wenn Krankenhäuser „in den Verbund mit einer Hochschule integriert“<sup>77</sup> sind, handelt es sich um UK. Und diese Kliniken sind ausnahmslos eine Verbindung mit wissenschaftlichen Hochschulen eingegangen. Gemäß WissHG sind sie jeweils als ME und nach ihrer Umgründung zum 1.1.2001 jeweils als UK bei Hinzufügung ihres jeweiligen Ortes bezeichnet worden. Insoweit wird also hier der Oberbegriff Hochschulmedizinbetrieb über die gesamte Zeitachse beibehalten und für die beiden Hauptzeitabschnitte (vor bzw. ab Jahr 2001) organisations- bzw. rechtsformabhängig (vor Jahr 2001: ME, ab Jahr 2001: UK (mit Hinzufügung des Ortes)) spezifiziert.

### **2.3 Hochschulmedizinbetriebe zum Teil in zunächst städtischer Trägerschaft (Zeitraum 1950er Jahre)**

Für die Krankenhausbetriebe in NRW hat bis in die 60er Jahre hinein eine konsequente Umsetzung von wichtigen Vorgaben der Organisationstheorie noch nicht stattgefunden (Kongruenzprinzip, Minimal-Ebenen-Prinzip, Kontrollspannenprinzip)<sup>78</sup>; auch ist man noch weit davon entfernt gewesen, eine konsequente Trennung der Aufgaben zwischen Krankenhausbetrieb und Träger

---

<sup>74</sup> Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik (Hrsg.), Krankenhäuser, 1986, 2.

<sup>75</sup> Deutsche Krankenhausgesellschaft (Hrsg.), Zahlen, 1989, 72.

<sup>76</sup> Sachverständigenrat für die Konzertierte Aktion im Gesundheitswesen, Gesundheitswesen, 1991, 325.

<sup>77</sup> Rossels, Planung, 1986, 1 (Vorwort von Sieben).

<sup>78</sup> Vgl. Laux, Trägerverwaltung, in: Wibera, Wirtschaftliches Krankenhaus, 2. Aufl. 1980, 15 f.

vorzunehmen. Vorstellungen dazu hat es durchaus gegeben, nämlich, dass politische und strategische Angelegenheiten und die sich daraus ergebenden Planungen und Entscheidungen für alle Bereiche des Krankenhauses Trägerzuständigkeit gehabt haben sollten und die übrigen zu treffenden Maßnahmen, insbesondere ausführungsbetonte Aufgaben und Entscheidungen, vom Krankenhausbetrieb haben verantwortet werden sollen.<sup>79</sup> Wie der Entscheidungsprozess für ein kommunales Krankenhaus tatsächlich gestaltet gewesen ist, lässt sich am Beispiel der Städtischen Krankenanstalten Aachen vor der Übernahme durch das Land NRW wie folgt zeigen: Die Tätigkeit des Verwaltungspersonals „erstreckte und beschränkte sich bislang auf die Erfüllung der Verwaltungsaufgaben eines allgemeinen Krankenhauses, welches ausschließlich nach kommunalen Gesichtspunkten und Vorschriften betrieben wurde. Entscheidungen grundsätzlicher Natur in personeller, betriebswirtschaftlicher, finanzwirtschaftlicher, technischer und baulicher Hinsicht, die über die Kompetenzen des Verwaltungsleiters hinausgingen, wurden vom Oberstadtdirektor oder den zuständigen Gremien der Stadt Aachen getroffen.“<sup>80</sup> Für den medizinischen Bereich des Krankenhauses ist nicht unüblich gewesen, dass einem Klinikdirektor die alleinige Verantwortung für die ärztliche und administrative Leitungsaufgaben einer Klinik<sup>81</sup> überlassen worden ist. Bei kommunaler Trägerschaft ist der Krankenhausbetrieb als Regiebetrieb<sup>82</sup> fest in der kommunalen Gesamtorganisation verankert gewesen; die Krankenhausleitung hat sich berufsständisch organisiert gezeigt.

Bezüglich der Krankenhäuser, die im letzten Jahrhundert eine Verbindung mit einer Hochschule eingegangen sind, erklärt sich ihre externe Corporate Governance aus der historischen Entwicklung. Vor 70 Jahren ist das öffentliche Interesse an UK noch gering gewesen. Lediglich in BN und in MS haben UK existiert.<sup>83</sup> In AC, D, E und K haben dagegen die jeweiligen Städtischen Krankenanstalten den klinisch-praktischen Unterricht übernommen, weil an den Hoch-

---

<sup>79</sup> Vgl. *Laux*, Trägerverwaltung, in: *Wibera*, Wirtschaftliches Krankenhaus, 2. Aufl. 1980, 16 f.

<sup>80</sup> *Rütters*, Geschichte, in: *Murken / Hinrich*, FS Medizinische Fakultät der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, 1991, 274.

<sup>81</sup> Vgl. *Herrmann*, Lehre, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, „Gaudeamus...“, 1996, 140.

<sup>82</sup> Zum Regiebetrieb z. B. vgl.: *Bittröff*, Krankenhäuser, 2007, 21 - 23.

<sup>83</sup> Vgl. *Herrmann*, Lehre, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, „Gaudeamus...“, 1996, 136.

schulen klinische Ausbildungsplätze nicht verfügbar gewesen sind.<sup>84</sup> Diese Städtischen Krankenanstalten sind sukzessiv durch das Land NRW übernommen worden, wobei K 1953<sup>85</sup> den Anfang gemacht hat.

## **2.4 Hochschulmedizinbetriebe im Verbund mit ihren wissenschaftlichen Hochschulen unter der Trägerschaft des Landes NRW sowie Managementhemmnisse und erste Ansätze zu ihrer Überwindung (Zeitraum 1960-1979)**

Zum 1.1.1962 ist die berühmte Medizinische Akademie in D in die Zuständigkeit des Landes NRW gewechselt.<sup>86</sup> AC<sup>87</sup> ist 1966 diesen Weg gegangen, und D<sup>88</sup> sowie E<sup>89</sup> sind zeitgleich 1973 gefolgt. Für die Medizin in E hatte sich insofern eine wechselvolle Geschichte ergeben, als 1962 die Medizinische Fakultät E als zweiter Standort der Medizinischen Fakultät in MS<sup>90</sup> („Zweigfakultät“<sup>91</sup>) bestimmt worden ist. Aus den damaligen Städtischen Krankenanstalten E in Verbindung

---

<sup>84</sup> Vgl. *Herrmann*, Lehre, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, „Gaudeamus...“, 1996, 136.

<sup>85</sup> Vgl. *Herrmann*, Lehre, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, „Gaudeamus...“, 1996, 136.

<sup>86</sup> Vgl. *IPV-Informations-Presse-Verlags-Gesellschaft* (Herausgeber), *Medizinische Einrichtungen*, 1987, 19.

<sup>87</sup> Vgl. Vertrag zwischen dem Land Nordrhein-Westfalen vertreten durch den Kultusminister und die Stadt Aachen, für diese im Auftrage des Rates handelnd Oberstadtdirektor Dr. Kurze und Erster Beigeordneter und Stadtkämmerer Wertz über die Übergabe der Städtischen Krankenanstalten Aachen an das Land Nordrhein-Westfalen für die Zwecke der Medizinischen Fakultät der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen vom 28. Dezember 1964; vgl. *Medizinische Einrichtungen der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen*, Informations- und Geschäftsbericht 1981, 1; vgl. *Effert*, Fakultät, in: Habetha, RWTH 1995, 544. Die Medizinische Fakultät der RWTH Aachen hat sich zum 18. Juni 1966 gebildet.

<sup>88</sup> Vgl. Vertrag zwischen dem Land Nordrhein-Westfalen, vertreten durch den Minister für Wissenschaft und Forschung, und der Stadt Düsseldorf, vertreten durch den Oberstadtdirektor, über die Übertragung der Städtischen Krankenanstalten (Universitätskliniken) an der Moorenstr. auf das Land Nordrhein-Westfalen für Zwecke der Medizinischen Fakultät der Universität Düsseldorf vom 18.12.1972; vgl. auch *Streblov*, Verwaltung, in: *Schadewaldt*, *Medizinische Akademie*, FS *Medizinische Akademie*, 1973, 93. Streblov hat als unmittelbarer Vorgänger von Glasow in der Position des Verwaltungsdirektors vom Rechnungsprüfungsamt der Stadt Düsseldorf zur Universität Düsseldorf in der Trägerschaft des Landes gewechselt; vgl. *Statistisches Amt Düsseldorf* (Hrsg.), *Verwaltungsbericht*, 1974, 108; vgl. *IPV-Informations-Presse-Verlags-Gesellschaft* (Hrsg.): *Medizinische Einrichtungen*, 1987, 19.

<sup>89</sup> Vgl. *Linzenmeier*, Ausgliederung, in: *Eigler / Gosse-Wilde / Zöller*, *Medizinische Fakultät* 1988, 22; vgl. *Müller*, *Wöchnerinnenasyl*, 1981, 228.

<sup>90</sup> Vgl. *Schmid / Brittinger / Eigler / Kampschulte*, *Weg*, in: *Schmid, Kampschulte, Brittinger, Eigler*, *Tradition und Innovation*, 2009, 165.

<sup>91</sup> *Toellner*, *Medizin*, in: *Dollinger*, *Universität Münster*, 1980, 302.

mit der Medizinischen Fakultät ist das Universitätsklinikum E hervorgegangen.<sup>92</sup> Mit der Studierendenausbildung ist zum WS 1963/64 begonnen worden. Erst nach einer sich anschließenden Zugehörigkeitszeit zur Ruhr-Universität Bochum für die Jahre 1967-1972<sup>93</sup> hat mit der Gründung der Universität-Gesamthochschule-Essen im Jahr 1972<sup>94</sup> die Medizinische Fakultät E die ihr gebührende Position gefunden.<sup>95</sup> „Die oft lästige und manchmal auch hemmende Doppelgleisigkeit zwischen den Belangen der Stadt und des Landes“<sup>96</sup> ist hierdurch beendet worden. Und das hat auch für die übrigen in die Zuständigkeit des Landes überführten Kliniken gegolten. Bei den Städten, die die Übertragungen vorgenommen hatten, ist regelmäßig große Freude aufgekommen: Sie haben sich von Einrichtungen mit hoher finanzieller Dauerbelastung befreien können.<sup>97</sup>

Durch diese Vorgehensweise sind schließlich alle sechs die Medizinausbildung betreibenden Kliniken nicht nur im Verbund mit wissenschaftlichen Hochschulen, sondern auch einheitlich dem Ministerium für Wissenschaft und Forschung unterstellt, das zum 28. Juli 1970 neu als Der Minister für Wissenschaft und Forschung<sup>98</sup> (Wissenschaftsministerium) gegründet worden ist (Minister Johannes Rau SPD).<sup>99</sup> Erfolgt ist sodann für die Hochschulmedizinbetriebe ebenfalls landeseinheitlich die Namensgebung Medizinische Einrichtungen.<sup>100</sup> Zu Ende gegangen ist damit gleichzeitig für die Kliniken in AC und K die ressortmäßige Zuständigkeit des Kultusministeriums (Minister Paul Mikat 1962 -1966 (Kabinett

---

<sup>92</sup> Vgl. Schmid / Brittinger / Eigler / Kampschulte, Universitätsklinikum, in: Schmid / Kampschulte / Brittinger / Eigler, Tradition und Innovation, 2009, 186.

<sup>93</sup> Vgl. Schmid / Brittinger / Eigler / Kampschulte, Universitätsklinikum, in: Schmid / Kampschulte / Brittinger / Eigler, Tradition und Innovation, 2009, 187.

<sup>94</sup> Vgl. Schmid / Brittinger / Eigler / Kampschulte, Universitätsklinikum, in: Schmid / Kampschulte / Brittinger / Eigler, Tradition und Innovation, 2009, 187; vgl. *Universität Gesamthochschule Essen* (Hrsg: Rektor), Lernen, 1992, 7.

<sup>95</sup> Vgl. Schmid / Brittinger / Eigler / Kampschulte, Universitätsklinikum, in: Schmid / Kampschulte / Brittinger / Eigler, Tradition und Innovation, 2009, 187.

<sup>96</sup> Müller, Wöchnerinnenasyl, 1981, 228.

<sup>97</sup> Vgl. Effert, Fakultät, in: Habetha, RWTH Aachen, 1995, 544.

<sup>98</sup> Aufgrund des Kabinettsbeschlusses vom 19. Juni 1990 ist die bisherige Bezeichnung Der Minister für Wissenschaft und Forschung durch die neue geschlechtsneutrale Bezeichnung Ministerium für Wissenschaft und Forschung geändert worden.

<sup>99</sup> Die Bezeichnungen Ministerium, Wissenschaftsministerium werden inhaltsgleich verwendet. Immer handelt es sich um das Trägerministerium für die Hochschulmedizinbetriebe, das seinen Namen von 1970 bis 2019 mehrfach gewechselt hat. Die jeweilige konkrete Namensgebung gemäß dem Internetauftritt des Ministeriums befindet sich im Anhang 1: Bezeichnungen für das Trägerministerium der Hochschulmedizin NRW und seine jeweiligen Leitungen für den Zeitraum 1970 - 2020. Die Tatsache, dass das Ministerium als Der Minister für Wissenschaft und Forschung gegründet worden ist, findet sich dort jedoch nicht.

<sup>100</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1981, 1.



Franz Meyers)), da die Hochschulangelegenheiten aus dem Geschäftsbereich des Kultusministers herausgelöst, „vorübergehend“<sup>101</sup> in die Zuständigkeit von Ministerpräsident Heinz Kühn (Kabinetts Kühn 28. Juli 1970 - 27. Mai 1975) überführt worden sind, um sie danach ebenfalls durch das Wissenschaftsministerium erledigen zu lassen. Die Entstehung des Wissenschaftsministeriums, die auf Anregungen des Landesrechnungshofs aus dem Jahr 1966 zurückgeht, nach denen die Schaffung eines Wissenschaftsministeriums durch Aufteilung des Kultusministeriums herbeigeführt werden sollen, ist wie folgt begründet worden: Sie „ist in erster Linie bedingt durch die in den letzten Jahren erheblich gewachsene Bedeutung und Schwierigkeit der Hochschul- und Forschungspolitik, deren Bewältigung neben den dem Kultusministerium verbleibenden wichtigen Aufgaben für Schule und Kultur über die Kraft eines Mitgliedes der Landesregierung hinausgehen würde.“<sup>102</sup>

Als oberste Landesbehörde hat es dem Ministerium obliegen, die vom Ministerpräsidenten festgelegten Richtlinien der Landespolitik (Artikel 55 Abs. 1 Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen (LV))<sup>103</sup> in dem weitgehend aus Hochschulen gebildeten Geschäftsbereich selbständig und eigenverantwortlich umzusetzen (Artikel 55 Abs. 2 LV). Im Rahmen eigenen Regierungshandelns hat es auch von sich aus z. B. durch Rechtsverordnungen Maßnahmen getroffen. Für die Hochschulen hat es die Aufsicht in Selbstverwaltungsangelegenheiten sowie die Fachaufsicht ausgeübt (§§ 106, 107 WissHG). Bezogen auf die Hochschulmedizinbetriebe hat das Ministerium die Rolle eines Krankenhausträgers mit Rechts- und Fachaufsicht übernommen.

Für das Ministerium sind zum 1. Januar 1971 284 Stellen im Haushaltsplan ausgewiesen gewesen. Neben der Abteilung Z und einer Abteilung für Grundsatzfragen hat eine Hochschulabteilung existiert. An dem Prinzip von Regionalreferaten für Einzelhochschulen ist festgehalten worden.

---

<sup>101</sup> Kabinettsbeschluss vom 24. Juni 1969, Anlage zum Schreiben des Ministerpräsidenten des Landes Nordrhein-Westfalen vom 30. Juni 1969 – I A 3 – an den Präsidenten des Landtags Nordrhein-Westfalen, vgl. Bekanntmachung über Änderungen der Geschäftsbereiche der obersten Landesbehörden vom 13. August 1969 (GV.NW. 652).

<sup>102</sup> Kabinettsbeschluss vom 24. Juni 1969; vgl. auch Landtag Nordrhein-Westfalen, 6. Wahlperiode, 59. Sitzung am 2. Juli 1969, Band 3, 2415 (B).

<sup>103</sup> Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 28.6.1950, Stand 1. Januar 1966.

Für Nordrhein-Westfalen ist der Aufbau von Gesamthochschulen mit einer neuen Hochschulorganisation und Hochschulfunktion verdienstvoll gewesen sowie die rechtliche Neuordnung der Hochschulen und ihr erheblicher Ausbau müssen ebenfalls in diesem Zusammenhang gesehen werden.<sup>104</sup> Dauerhafte „Grundlagen für ein kodifiziertes Hochschulrecht“<sup>105</sup> sind herbeigeführt worden.

Als Ergebnis dieser Entwicklungen ist unter dem Aspekt der Corporate Governance festzustellen:

1. Die Übertragung der ehemals Städtischen Kliniken auf das Land NRW hat eine einheitliche Leitung dieser rechtlich unselbständigen Betriebe durch das Wissenschaftsministerium möglich gemacht.
2. Diese Kliniken sind einen Verbund mit ihrer jeweiligen wissenschaftlichen Hochschule eingegangen und dadurch Hochschulmedizinbetriebe geworden.
3. Die Hochschulmedizinbetriebe sind als Teil der Hochschule rechtlich unselbständig geblieben.
4. Der zur Rechnungslegung bisher praktizierte Rechnungsstil der Kameralistik ist beibehalten worden.
5. Die externe Prüfung der entstandenen Hochschulmedizinbetriebe hat vom städtischen Rechnungsprüfungsamt in die Zuständigkeit des Landesrechnungshofs gewechselt.

Welchen Schwierigkeiten und Bemühungen die Hochschulmedizinbetriebe zum Erreichen des Betriebsziels einer Steigerung der Wirtschaftlichkeit ausgesetzt gewesen sind, zeigt sich in verschiedenen Blickwinkeln wie folgt:

Als Konsequenz der organisatorischen Einordnung der ME in den Verbund mit einer Hochschule bei gleichzeitiger Unterstellung der Hochschule unter das Wissenschaftsministerium NRW als Krankenhausträger mit Rechts- und Fachaufsicht ist festzustellen, dass den ME die wichtige organisatorische Selbständigkeit und Führungskompetenz in den Bereichen der Personal-, Anlagen- und Materialwirtschaft, der Betriebsgestaltung und auch bei Finanzierungen nicht gegeben gewesen sind und damit die Voraussetzungen zur Anpassung des Leistungsgeschehens an die sich permanent ändernden internen und externen Bedingungen

---

<sup>104</sup> Vgl. *Scheven*, Wissenschaftsministerium, in: Kleiner, Verwalten, FS Danco, 1990, 29.

<sup>105</sup> *Scheven*, Wissenschaftsministerium, in: Kleiner, Verwalten, FS Danco, 1990, 29.

gefehlt haben. Statt dessen haben echte Führungsentscheidungen außerhalb der ME an das Wissenschaftsministerium adressiert werden müssen (Externe Entscheidungsträger). Insofern sind die ME auf lange Instanzenwege angewiesen gewesen, die über den Kanzler (und Rektor) der Hochschule bis zum Wissenschaftsministerium geführt und sich noch weiter verlängert haben, wenn durch das Ministerium noch andere oberste Landesbehörden zu beteiligen gewesen sind (Bauvorhaben und Finanzmittelbereitstellung: Finanzministerium; IT-Angelegenheiten: Innenministerium; Krankenhausbedarfsplanung: Gesundheitsministerium; Prüfungen durch den Landesrechnungshof: Landesrechnungshof). Aber auch, wenn die Entscheidung bereits im Ministerium hat bewirkt werden können, haben sich häufig durch die Einbindung verschiedener, kommunikativ verknüpfter Referate als tragende Einheiten im Organisationsaufbau<sup>106</sup> lange Bearbeitungszeiten ergeben, innerhalb derer sich die Entscheidungsgrundlagen im Bereich der ME möglicherweise bereits schon wieder geändert hatten. Diese unbefriedigende Situation hatte sich eingestellt, weil das übliche Administrationschema staatlicher Aufgaben, wobei diese „inhaltlich abgegrenzt von der Ziel- und Bedarfsplanung bis zum Vollzug mit eigenen Haushaltsmitteln ausgestattet in einer geschlossenen Ressortkompetenz verantwortet werden“<sup>107</sup>, für das Wissenschaftsministerium durchbrochen gewesen ist. Auf die räumliche Entfernung der Entscheidungsträger aus der Sicht der ME dürfte auch zurückzuführen gewesen sein, dass Entscheidungen des Ministeriums häufig als wirklichkeitsfremd empfunden worden sind. Vor diesem Hintergrund pflegte Klaus-Eberhard Streb- low in der Position des Verwaltungsdirektors der ME D wie folgt zu sagen: „Gehe nicht zu Hofe, wenn Du nicht gerufen wirst.“ Aber auch das Ministerium hat sich mit der Situation unzufrieden gezeigt, weil zu viele Einzelentscheidungen bei häufig unnötiger Politisierung im Ministerium haben getroffen werden müssen und sich im Ministerium allmählich die Erkenntnis einer Entmündigung der ME herausgebildet hat.

Als gravierende Managementhemmnisse sind ebenfalls identifiziert worden:

1. Die dualistische Finanzierung, bei der die laufenden Kosten durch die Kostenträger, die nicht durch die Kostenträger (Krankenkassen, Selbstzahler)

---

<sup>106</sup> Vgl. Gemeinsame Geschäftsordnung für die Ministerien des Landes Nordrhein-Westfalen (GGO), in Kraft getreten am 1. Juli 1962, § 4 Abs. 2 Satz 1.

<sup>107</sup> LT-Drs. 10/1059, 3.

gedeckten Kosten durch das Ministerium und die Großinvestitionen durch das Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe „Ausbau und Neubau von wissenschaftlichen Hochschulen“ (Hochschulbauförderungsgesetz – HBFGE) vom 1. September 1969<sup>108</sup> als Mischfinanzierung von Bund und Land finanziert worden sind, hat durch das Vorhandensein unterschiedlicher Finanzierungsquellen die Kosten- substitution („Topfwirtschaft“) gefördert.

2. Die praktizierte Selbstkostendeckung mit dem vollpauschalierten Pflegesatz pro Tag hat wirtschaftliches Handeln nach dem Sparsamkeitsprinzip verhindert, weil Kosteneinsparungen sich als nicht lohnend gezeigt haben. Mit Mühen erreichte Einsparungen sind durch die Kostenträger abgeschöpft worden. Notwendige Reduzierungen von Verweildauern als Voraussetzung zum Kapazitätsabbau sind im wesentlichen ausgeblieben.

In Erwartung des Inkrafttretens des WissHG und insbesondere zur Verbesserung der Ausgangsbedingungen zur Umsetzung der Verpflichtung zur Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung ist für den Bereich der Verwaltung der ME durch den Erlass des Ministeriums – Z A 7 – 7310 – vom 28. Oktober 1977 das Problem unklarer Zuständigkeiten angegangen worden, indem die Aufbauorganisation der Zentralverwaltung der ME „durch eine dezernatsorientierte Verwaltungsorganisation“<sup>109</sup> mit der Schaffung von vier Dezernaten, Abteilungen und Sachgebieten landeseinheitlich eine neue Gestaltung erfahren hat. Die zuvor bestehende „grobmaschigere Abteilungsgliederung oder Sachgebietseinteilung“<sup>110</sup> ist damit abgelöst und den organisatorischen Veränderungen von Hochschulverwaltungen angepasst worden.

---

<sup>108</sup> Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe „Ausbau und Neubau von wissenschaftlichen Hochschulen“ (Hochschulbauförderungsgesetz - HBFGE) vom 01. September 1969, BGBl. I 1969, 1556.

<sup>109</sup> Rütters, Geschichte, in: Murken / Hinrich, FS Medizinische Fakultät der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, 1991, 275.

<sup>110</sup> Keßler, Hochschulverwaltung, in: Habetha, Wissenschaft, 1995, 92.

Abbildung 3:

Landeseinheitliche Aufbauorganisation für die Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen NRW unter besonderer Berücksichtigung des Finanzdezernats<sup>111</sup>

<b>Dezernat 01</b>	<b>Dezernat 02</b>	<b>Dezernat 03</b>	<b>Dezernat 04</b>
Allgemeine und Personal- Verwaltung	Finanzen	Wirtschaft und Betriebe	Technik
	<b>Abteilung 1</b>		
	<b>Haushalt</b>		
	Beiträge Dritter		
	Selbstkosten u.		
	Rechnungswesen		
	<b>Abteilung 2</b>		
	<b>Amtskasse</b>		
	Kassierer		
	Krankenkosten		
	Mahnwesen		
	<b>Abteilung 3</b>		
	<b>Krankenkosten</b>		
	<b>Abteilung 4</b>		
	<b>Planung, Orga- nisation</b>		
	<b>DV</b>		

Eine Öffentlichkeitsarbeit durch die ME ist im Zuge der Organisationsänderung nicht vorgesehen worden,<sup>112</sup> sie hat wie bisher bei der jeweiligen Hochschule verbleiben sollen. Zur Innenrevision ist eine Zuordnung zum Dezernat 01 Abteilung 01.1 – Allgemeine Verwaltungsangelegenheiten – vorgesehen worden jedoch mit der Maßgabe, dass auch „durch besondere Dienstanweisung eine direkte Zuarbeit zum Verwaltungsdirektor“<sup>113</sup> ermöglicht worden ist. Zur weiteren

---

<sup>111</sup> In Anlehnung an den Erlass - Z A 7 - 7310- vom 28. Oktober 1977.

<sup>112</sup> Vgl. Erlass - Z A 7 - 7310- 28. Oktober 1977, 2, Ziff. 2.

<sup>113</sup> Erlass - Z A 7 - 7310- vom 28. Oktober 1977, 2, Ziff. 3.

Vorbereitung der notwendigen Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung sind mit dem Folgeerlass des Ministeriums – ZA 7 – 7310 – vom 29. November 1977 weitergehende Konkretisierungen für das Finanzdezernat erfolgt, indem insbesondere in der Finanzabteilung die beiden Hauptsachgebiete 02.1.1 Finanzplanung und Betriebsabrechnung sowie 02.1.2 Buchhaltung geschaffen worden sind. Das Hauptsachgebiet 02.1.1 ist u. a. für den Haushalts- und Wirtschaftsplan (Aufstellung, Durchführung, Kontrolle, Jahresabschluss, Geschäftsbericht), Kostenrechnung und Prüfungsangelegenheiten zuständig gewesen.

Im engen zeitlichen Zusammenhang hierzu ist innerhalb der Hochschulabteilung des Ministeriums neu eine Medizingruppe entstanden, der zum 1. Oktober 1978 ein neues Referat mit der zentralen Zuständigkeit für die betriebswirtschaftlichen Angelegenheiten der ME zugeordnet worden ist.

## **2.5 Hochschulmedizinbetriebe als Medizinische Einrichtungen (Zeitraum 1980 -1993)**

### **2.5.1 Begriff Medizinische Einrichtungen**

Das WissHG hat die Hochschulstrukturen stark verändert und die im Verbund mit den Hochschulen stehenden Krankenhäuser als ME wie folgt definiert: „Die klinischen und medizinisch-theoretischen Einrichtungen der Hochschule bilden zusammen mit den zentralen Dienstleistungseinrichtungen und den technischen Versorgungs- und Hilfsbetrieben sowie den Schulen für Heilhilfsberufe die Medizinischen Einrichtungen“ (§ 38 Abs. 1 Satz 1 WissHG). Sie stellen eine besondere Betriebseinheit der Hochschule dar (§ 38 Abs. 1 Satz 2 WissHG) und sind in Abteilungen nach ihrer fachlichen bzw. funktionsmäßigen Zugehörigkeit gegliedert. Die Leitung der ME ist von den Organen des Fachbereichs Medizin (Zuständigkeit für Lehre und Forschung (§ 37 Abs. 2 WissHG)) und von dem Klinischen Vorstand (Zuständigkeit für Lehre, Forschung, Krankenversorgung, besondere Aufgaben des öffentlichen Gesundheitswesens (§ 39 Abs. 1 WissHG)) wahrzunehmen gewesen (§ 38 Abs. 3 WissHG). Der Fachbereich hat der Leitung

durch den Dekan und den Fachbereichsrat unterstanden.<sup>114</sup> Für Angelegenheiten, „die über den Aufgabenbereich des Ärztlichen Direktors, des Verwaltungsdirektors und der Leitenden Pflegekraft“ (§ 39 Abs. 1 Satz 1 WissHG) hinausgegangen sind, hat sich die Zuständigkeit durch den Klinischen Vorstand ergeben (Zuständigkeit für Krankenversorgung einschließlich der Verteilung von Stellen und Finanzmitteln, Fort- und Weiterbildung)<sup>115</sup>, der sich unter der Leitung des Ärztlichen Direktors aus Professoren verschiedener medizinischer Fachgebiete, dem Verwaltungsdirektor, der Leitenden Pflegekraft sowie dem Dekan zusammengesetzt hat (§ 39 Abs. 3 WissHG). Der Verwaltungsdirektor ist als ständiger Vertreter des Kanzlers für die Verwaltung tätig und für die Personal- und Wirtschaftsverwaltung der ME zuständig gewesen (§ 41 Abs. 1 Sätze 1 u. 2 WissHG). Er hatte auch für die Einhaltung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu sorgen (§ 41 Abs. 1 Satz 3 Wiss HG). Als problematisch hat sich allerdings hinsichtlich der Finanzmittelsteuerung ausgewirkt, dass dem Verwaltungsdirektor trotz seiner Zuständigkeit für Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit kein Mitspracherecht bei der Berufung von Professoren eingeräumt worden ist. Der Kanzler hat die Hochschulverwaltung geleitet „einschließlich der Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen“ (§ 47 Abs. 1 Satz 1 WissHG). Der Hochschulkanzler hat auch dem Rektorat angehört (§ 47 Abs. 1 Satz 1 WissHG). Die für die ME gefundene Organisationsform hat verstärkt der Vorstellung eines „*Betriebscharakters des Klinikums*“<sup>116</sup> entsprochen. Dem hat auch die Formulierung im Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen (KHG NRW) vom 15. Februar 1975 entsprochen, nach der Krankenhäuser „organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Betriebe sein“ haben sein müssen. ME und Hochschule sind miteinander verzahnt gewesen.

---

<sup>114</sup> Vgl. *Herrmann*, Lehre, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, „Gaudeamus...“, 1996, 139.

<sup>115</sup> Vgl. *Herrmann*, Lehre, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, „Gaudeamus...“, 1996, 139.

<sup>116</sup> *Wibera-Projektgruppe*, *Bolsenkötter*, *Ökonomie*, 1976, 126.

Abbildung 4:

Landeseinheitliche Leitung der Medizinischen Einrichtungen NRW gemäß WissHG<sup>117</sup>

<b>Rektorat</b>		
Rektor	Kanzler	Prorektoren
<b>Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen</b>		
Verwaltungsdirektor		

In diesem engen Verbund sind die ME ausnahmslos Teile von wissenschaftlichen Hochschulen gewesen (§ 1 Abs. 2 WissHG). Die Hochschultypen haben sich allerdings different gezeigt: In AC ist die Zugehörigkeit zu einer Technischen Hochschule<sup>118</sup>, in BN, D, K und MS zu einer Universität und in E zu einer Universität-Gesamthochschule gegeben gewesen.<sup>119</sup>

### 2.5.2 Zielsetzung der Medizinischen Einrichtungen

Mit dem Postulat, eine „bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung mit leistungsfähigen Krankenhäusern zu gewährleisten und zu sozial tragbaren Pflegesätzen beizutragen“, hat das Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – KHG – vom 29. Juni

<sup>117</sup> In Anlehnung an *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1981, 19.

<sup>118</sup> Zur Überlegung der Zusammenführung von Medizin und Ingenieurwissenschaften vgl. *Effert*, Fakultät, in: Habetha, RWTH, 1995, 543.

<sup>119</sup> In den 70er Jahren haben sich die ME BN, K, D und - wegen der Zusammenarbeit der Verwaltungsdirektoren von D und E - auch Essen als Kliniken der „Rheinschiene“, einer Region mit besonders günstigen Verkehrsmöglichkeiten, gesehen, die wegen der auch kurzen Distanzen zwischen den ME wirtschaftliche Kooperationen begünstigt hat. Nachdem der Wäschereiverbund zwischen B und K – die Krankenhauswäsche von Bonn ist in Köln gewaschen worden - gescheitert gewesen ist, haben sich die Verwaltungsdirektoren durch weitere organisatorische Maßnahmen von Betriebsverbindungen durch die Ausgliederung von Teilaufgaben durch das das Ministerium „bedroht“ gefühlt.



1972<sup>120</sup> in § 1 einen globalen Zielrahmen vorgegeben, der für die ME NRW durch das WissHG weiter ausgefüllt worden ist. „Mit ihren Kliniken und der Aufgabe der *Krankenversorgung* ragen die Hochschulen über den Bereich der Wissenschaftspflege hinaus und in den Bereich der Gesundheitsversorgung mit beträchtlichen eigenen Gesetzlichkeiten und Anforderungen hinein.“<sup>121</sup>

Den ME sind als zentrale Aufgaben<sup>122</sup>

- Forschung und Lehre
- Krankenversorgung
- besondere Aufgabenstellungen des öffentlichen Gesundheitswesens

zugewiesen worden (§ 38 Abs. 4 WissHG). Zur Krankenversorgung definiert § 2 Nr. 1 KHG Krankenhäuser als „Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden und Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und verpflegt werden können“. Gegenüber anderen allgemeinen Krankenhäusern außerhalb von Hochschulen - Allgemeinkrankenhäuser sind Einrichtungen vornehmlich für die Akutversorgung von Kranken<sup>123</sup> - ist das Zielspektrum der ME hinsichtlich des Teilziels Krankenversorgung identisch, hinsichtlich des Teilziels Forschung und Lehre Alleinstellungsmerkmal. Die Hochschulmedizinbetriebe haben eingenommen die Rolle eines Schrittmachers für medizinische Innovation.<sup>124</sup> Ein Überblick über diese Zusammenhänge zeigt sich wie folgt:

---

<sup>120</sup> Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – KHG – vom 29. Juni 1972, BGBl. I 1972, 1009.

<sup>121</sup> *Wibera-Projektgruppe, Bolsenkötter*, Ökonomie, 1976, 124. Entsprechende Ausführungen finden sich bei *Freymann*, Betriebsführung, f&w 1994, 194.

<sup>122</sup> Vgl. *Norbisrath*, Benchmarking, Diss. Universität zu Köln vom 21. Januar 2015, 27.

<sup>123</sup> Zur Krankenhaus-Klassifikation vgl. *Holzkämper*, Gesundheitsökonomie, Herne 2018, 125.

<sup>124</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat*, Hochschulmedizin, 1995, 4.

Abbildung 5:

Zielspektrum von allgemeinen Krankenhäusern in Abhängigkeit von der Einbindung in eine Hochschule<sup>125</sup>

Aufgaben der Medizinischen Einrichtungen							
Selbstverwaltungsangelegenheiten			Auftragsangelegenheiten <sup>126</sup>				
Wissenschaftliche Lehre	Wissenschaftliche Forschung	Weiterentwicklung von Diagnose und Therapie	Stationäre Krankenversorgung	Ärztliche Weiterbildung	Aus- und Weiterbildung in nicht-med. Heilberufen	Ausgew. Aufgaben des öffentl. Gesundheitswesens	Ambulante Krankenversorgung
			Aufgaben auch Allgemeiner Krankenhäuser				

Forschung, Lehre und Krankenversorgung bedingen sich in einer Art Symbiose gegenseitig (Kuppelproduktion)<sup>127</sup>. Soweit Forschung und Lehre durch die Krankenversorgung unterstützt werden sollten, sind die ME auf einen geeigneten Patientenzugang (Patientenmix) insbesondere durch die Ambulanzen (z. B. Notfall-, BG-, Nachsorge-, Privatambulanzen) angewiesen gewesen (Krankenversorgung als Mittel von Forschung und Lehre).<sup>128</sup> Gleichzeitig haben die ME mit ihren Polikliniken wesentlich zur ambulanten Versorgung der Bevölkerung

<sup>125</sup> In Anlehnung an Rösler, Universitätsklinika, 1999, 102, zugl. Bielefeld, Univ., Diss., 1998.

<sup>126</sup> Zum Universitätsklinikum Düsseldorf gehört als staatliche Einrichtung auch eine Blutalkoholuntersuchungsstelle sowie als Beratungsstelle das Institut für Humangenetik und Anthropologie. Vgl. Universitätsklinikum Düsseldorf (Hrsg.): Geschäftsbericht 2003, 116.

<sup>127</sup> Vgl. Rossels, Planung, 1986, 186; vgl. Deutsche Forschungsgemeinschaft, Forschung, Weinheim 1987, 165; zur Konkurrenz zwischen Lehre, Forschung und Krankenversorgung vgl. z. B. Meinhold, Medizinische Einrichtungen, Protokoll des Ordentlichen Medizinischen Fakultätentages 1996.

<sup>128</sup> Vgl. Keldenich, Universitätskliniken, das Krankenhaus 1980, 370.

beigetragen.<sup>129</sup> <sup>130</sup> Die Krankenversorgung hat bei Beachtung von „Wirksamkeit und Qualität“<sup>131</sup> bzw. Wirtschaftlichkeit<sup>132</sup> und Qualität<sup>133</sup> und gemäß dem Krankenhausbedarfsplan des Landes NRW auf dem Niveau der höchsten Versorgungsstufe als medizinische Spitzenversorgung bei hochdifferenzierter Diagnostik und Therapie (Versorgungsstufe 3)<sup>134</sup> für das jeweilige Versorgungsgebiet der ME stattfinden sollen (§ 16 KHG NW)<sup>135</sup>. Die ortsnahe Grundversorgung ist dadurch nicht ausgeschlossen gewesen.<sup>136</sup> Als nicht erwerbswirtschaftliche Betriebe haben sie Aufgaben für die Allgemeinheit erfüllt.<sup>137</sup> Auch eine zunehmend internationale Patientenklientel hat sich von der NRW-Spitzenmedizin angesprochen gefühlt.

Zur Zielerfüllung für den Bereich der Lehre sind die ME Kooperationen mit satellitenartig um die ME angeordneten allgemeinen Krankenhäusern eingegangen (Akademische Lehrkrankenhäuser), wobei solche Organisationsformen seit einigen Jahren als „Außenstellen-, Satelliten- oder Zweitcampus-Modelle bezeichnet werden.“<sup>138</sup>

Anfang der 80er Jahre ist die Darstellung medizinischer Leistung von allgemeinen Krankenhäusern in Form von Globaldaten „gemessen“ worden. Zahlen über vorhandene Betten haben als Synonym für die Ressourcenvorhaltung gedient.

---

<sup>129</sup> Vgl. Medizinische Einrichtungen der Universität zu Köln, Geschäftsbericht 1982, 4.

<sup>130</sup> Aus der Sicht von VD MS haben die Polikliniken vor allem der Forschung und das Klinikum der Lehre dienen sollen. Hierzu vgl. Benz, Konflikt, DUZ 1997, 16.

<sup>131</sup> Fleßa, Krankenhausmanagement, 2018, 379.

<sup>132</sup> An einer einheitlichen begrifflichen Auffassung zur Wirtschaftlichkeit in krankenhausspezifischen Beiträgen fehlt es. Vgl. hierzu Sieben / Rossels, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 339. Die ME haben eine Wirtschaftlichkeit in der Erscheinungsform nach dem Optimumprinzip praktiziert. Die Rechtslage hat die Wirtschaftlichkeit als Sparsamkeitsprinzip verlangt (§ 41 Abs. 1 Satz 3 WissHG). Vgl. hierzu auch Freymann, Abschlußprüfung, in: Wibera Wirtschaftsberatung Aktiengesellschaft, Wirtschaftliches Krankenhaus, 1977, 181.

<sup>133</sup> Vgl. Schwartz / Badura / Blanke / Henke / Koch / Müller (Hrsg.) Gesundheitssystemforschung in Deutschland. Denkschrift, Weinheim 1995, 57.

<sup>134</sup> Der gegenüber anderen Allgemeinkrankenhäusern besonders hohe medizinische Anspruch der ME hat sich auch in ihrer Kostenstruktur des Leistungsprogrammes widerspiegelt, die erstmals durch die ME MS ermittelt worden ist. Vgl. *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität*, Leistungen, 1979, (begrenzt veröffentlicht).

<sup>135</sup> Zur Krankenversorgung als Mittel zum Zweck vgl. *Klinikum der Universität Regensburg* (Hrsg.), Klinikum, 2001, 25.

<sup>136</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Essen* (Hrsg.), Universitätsklinikum, Essen 2016, o. S.

<sup>137</sup> Dazu hat die Erbringung von Ausbildungsleistungen für eine Vielzahl von Berufen außerhalb des akademischen Bereichs gehört. Vgl. hierzu z. B. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.): Informations- und Geschäftsbericht 1995, 86 f; vgl. auch Rösler, Universitätsklinika, 1998, 105.

<sup>138</sup> *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, 2019, 33.

Unter Bezug hierauf haben sich für die ME NRW für das Jahr 1981 u. a. folgende Zahlen gezeigt:

Tabelle 1:

Wesentliche Leistungsdaten der Medizinischen Einrichtungen NRW für das Jahr 1981<sup>139</sup>

ME	Betr. Betten	Patienten stationär	Personal
AC	1.042	24.905	2.750 <sup>140</sup>
BN	1.541	31.306	3.746 <sup>141</sup>
D	1.527 <sup>142</sup>	32.705 <sup>143</sup>	4.871 <sup>144</sup>
E	1.376 <sup>145</sup>	38.828 <sup>146</sup>	K. A. <sup>147</sup>
K	1.641 <sup>148</sup>	30.020 <sup>149</sup>	K. A. <sup>150</sup>
MS	1.300 <sup>151</sup>	29.840 <sup>152</sup>	4.434 <sup>153</sup>

Die Hochschulmedizinbetriebe sehen sich selbst wie folgt charakterisiert: „Rückrat des Gesundheitssystems“, „Forschung für Spitzenmedizin von morgen“, „Erste Adresse für Schwerstkranke“ und „Fokus auf Ausbildung“<sup>154</sup>. In der Gesamtbetrachtung haben die Hochschulmedizinbetriebe eine Komplexität erreicht, wie sie von anderen Betrieben kaum erreicht worden ist.<sup>155</sup>

<sup>139</sup> Eigene Darstellung.

<sup>140</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1981, 24, 99, 101.

<sup>141</sup> Vgl. *Die Verwaltung (Zusatz des Verf.: der ME B)*, Informations- und Geschäftsbericht 1981, 126, Anhang 12 u. 46.

<sup>142</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1981, 47.

<sup>143</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1981, 46.

<sup>144</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1981, 68.

<sup>145</sup> Vgl. *Universitätsklinikum der Gesamthochschule Essen*, Statistischer Kurzbericht 1981, 1.

<sup>146</sup> Vgl. *Universitätsklinikum der Gesamthochschule Essen*, Statistischer Kurzbericht 1981, 33.

<sup>147</sup> Zum Personal macht der Statistische Kurzbericht 1981 des Universitätsklinikums der Gesamthochschule Essen keine Angaben.

<sup>148</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Universität zu Köln*, Geschäftsbericht 1981, 3.

<sup>149</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Universität zu Köln*, Geschäftsbericht 1981, 11.

<sup>150</sup> Der Geschäftsbericht der Medizinischen Einrichtungen der Universität zu Köln nennt nur Personalaufwendungen, aber keine Personenzahl.

<sup>151</sup> *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1981, 156.

<sup>152</sup> Vgl. *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1981, 163.

<sup>153</sup> Vgl. *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1981, 95.

<sup>154</sup> *Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V. (VUD)*, Politikbrief 1/2012, 6.

<sup>155</sup> Vgl. *von Thurn und Taxis*, Führungsgrundsätze, in: *Verband der Krankenhausdirektoren Deutschlands e. V.*, 34. Zentrallehrgang 1991, 1991, 54.

### 2.5.3 Rechtsform der Medizinischen Einrichtungen

In den 70er Jahren sind die ME als „Organisationseinheiten mit Dienststellencharakter“<sup>156</sup> des Ministeriums verstanden worden und damit als Betrieb im Sinne einer „Zweckseinheit mit weithin geschlossener Zielsetzung, die eine Bündelung von Aufgaben, Personal und sachlich – technischen Mitteln unter einheitlicher Leitung umfaßt“<sup>157</sup> hat. Aus der Sicht der ME sind diese – „wiewohl nachgeordnete Dienststelle des Ministeriums für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen – doch vorrangig eine Produktionsstätte, ein Betrieb,“<sup>158</sup> gewesen mit letztlich dem Zwang zum leistungs- und ergebnisorientierten Handeln.<sup>159</sup> Aus Wirtschaftsprüfersicht sind die ME zu einer rechtlich unselbständigen Anstalt ihrer Hochschule in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts<sup>160</sup> zu qualifizieren gewesen. Da das WissHG zum 1. Januar 1980 in Kraft getreten (§ 144 WissHG) und darin der Rechnungsstil der kaufmännischen doppelten Buchführung gefordert worden ist (§ 38 Abs. 6 Satz 2 2. Halbsatz WissHG), hatte dieser Umstand die ME in der Rechtsformfrage zunehmend in die Nähe des Landesbetriebs gerückt (§§ 26, 74 Landeshaushaltsordnung des Landes Nordrhein-Westfalen (LHO) vom 14. Dezember 1971)<sup>161</sup>. Gemäß Nr. 1.1 VV zu § 26 LHO sind Landesbetriebe „rechtlich unselbständige, organisatorisch abgesonderte Teile der Landesverwaltung, deren Tätigkeit erwerbswirtschaftlich ausgerichtet ist“.<sup>162</sup> Diese Sichtweise ist zunächst (stillschweigend) gebilligt worden. Durch Erlass des Trägerministeriums vom 6. Februar 1980 ist notwendige Klarheit geschaffen worden: Die ME haben wie Landesbetriebe geführt werden sollen. Der durch den Haushaltsgesetzgeber im Rumpfhahushaltsplan der ME für das Jahr 1981 den Einnahmen vorangestellte Generalvermerk hatte diese Rechtsauffassung bestätigt: „Die Medizinischen Einrichtungen werden wie Landesbetriebe behandelt (§§ 26,74 LHO).“ Dennoch sind die ME geblieben, was sie vorher schon gewesen sind, nämlich Hochschulmedizinbetriebe

---

<sup>156</sup> Laux, Wirtschaftlichkeit, in: Wibera Wirtschaftsberatung, Kontrolle der Wirtschaftlichkeit, 1973, 1.

<sup>157</sup> Laux, Wirtschaftlichkeit, in: Wibera Wirtschaftsberatung, Kontrolle der Wirtschaftlichkeit, 1973, 1.

<sup>158</sup> *Medizinische Einrichtungen der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn* (Hrsg.), Jahresbericht 1983, 3.

<sup>159</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn* (Hrsg.), Jahresbericht 1983, 3.

<sup>160</sup> Vgl. Freymann, Betriebsführung, f & w 1994, 194.

<sup>161</sup> Landeshaushaltsordnung (LHO) vom 14. Dezember 1971 (GV.NW. 1971, 397).

<sup>162</sup> Vgl. Norbistrath, Wirtschaftspläne, das Krankenhaus 1982, 335.

ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Von den Vorstellungen der Wissenschaft zu einem modernen Krankenhaus sind sie damit noch weit entfernt gewesen: "Das moderne Krankenhaus ist ein Betrieb, dem aus der Aufgabenstellung erwachsend zwangsläufig ein hoher Grad an Eigenverantwortung anhaftet und dessen arbeitsmäßiger, personeller und finanzieller Ablauf nicht in der Weise und in dem Umfang vom Träger festgelegt werden kann, wie das bei bürokratisch arbeitenden Verwaltungsstellen möglich ist. Dieser Eigenverantwortung und Eigendynamik muß vielmehr ein ganz bestimmtes Maß an organisatorischer und wirtschaftlicher Eigenständigkeit entsprechen, wenn das Krankenhaus seine Aufgaben optimal und rationell erfüllen will, und zwar unabhängig von der Rechtsform des Krankenhauses."<sup>163</sup>

#### **2.5.4 Fortentwicklung der Governancestruktur**

In den Folgejahren hat sich bei den ME NRW auf der Suche nach einer optimalen Organisation die Aufbauorganisation durch die Schaffung von weiteren Dezernaten bei gleichzeitiger teilweiser Neuverteilung von Aufgaben in die Breite entwickelt. Auch sind unmittelbar unter der Ebene des Verwaltungsdirektors Stäbe eingerichtet worden. Durch Erlass des Ministeriums vom 21. Oktober 1983 - IV A 4 - 7120.20- ist der Innenrevision als zentrales Überwachungs- und Steuerungsorgan der Verwaltungsleitung die Aufgabe zugeordnet worden, die Arbeitsabläufe und Verfahren in allen Bereichen der ME kritisch zu beurteilen. Diesen Anforderungen sind die ME NRW nur sukzessive nachgekommen. So hatten beispielsweise die ME AC im Geschäftsjahr 1984 in der Aufbauorganisation der Verwaltung<sup>164</sup> immer noch nicht einen Stab für die Innenrevision vorgesehen; bei den ME BN ist im Geschäftsjahr 1993 ein in der Organisationsstruktur der Verwaltung geschaffener Stab für Innenrevision<sup>165</sup> immer noch nicht personell besetzt gewesen. Vermutlich deswegen sind Interne Kontrollsysteme bei den ME NRW erst allmählich zustande gekommen.

---

<sup>163</sup> *Eichhorn*, Krankenhausleitung, zitiert nach *Prößdorf*, Führungsverantwortung, das Krankenhaus 1990, 266.

<sup>164</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1984, 59.

<sup>165</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen Bonn* (Hrsg.), Organisationsstruktur, 19.7.1993, nicht veröffentlicht.

Andererseits haben in der Phase der ME auf dem Weg zu Unternehmen organisatorische Änderungen der erwähnten landeseinheitlichen Aufbauorganisation auch erste Ansätze in dem Bemühen zur Bewältigung der Zukunft erkennen lassen. So haben beispielsweise die ME D in der Zentralverwaltung im Dezernat 02 – Finanzen – die Abteilung 02.4 mit der Zuordnung der Aufgaben – Betriebssteuerung und Information – <sup>166</sup> neu bezeichnet.

## **2.5.5 Umstellung der Kameralistik auf das System der kaufmännischen doppelten Buchführung und Ausbau des Rechnungswesens**

### **2.5.5.1 Rechtsgrundlagen**

Allgemein versteht man unter dem Begriff betriebliches Rechnungswesen „die Verfahren, deren Aufgabe es ist, alle im Betrieb auftretenden Geld- und Leistungsströme, die vor allem – aber nicht ausschließlich – durch den Prozeß der betrieblichen Leistungserstellung und – verwertung (betrieblicher Umsatzprozeß) hervorgerufen werden, mengen- und wertmäßig zu erfassen und zu überwachen (*Dokumentations- und Kontrollaufgabe*).“<sup>167</sup> Die Aufteilung des betrieblichen Rechnungswesens in die vier Teilbereiche Geschäftsbuchhaltung, Kostenrechnung, betriebliche Statistik und Planungsrechnung, wie sie noch in den 70er Jahren üblich gewesen ist,<sup>168</sup> gilt heute als überholt. Denn bei Beibehaltung der Geschäftsbuchhaltung („externes Rechnungswesen (mit Finanzbuchführung und Jahresabschluss)“<sup>169</sup>) und Kostenrechnung zeigt sich durch die konkrete Nennung der Investitions- und Finanzrechnung (Investitions-, Finanzplanung<sup>170</sup>) eine stärkere Betonung der Planungsrechnung. Der Statistikbereich in der bisherigen Grobgliederung ist weggefallen. Mit der Erfassung, Speicherung und Verarbeitung von betriebswirtschaftlichen Informationen dient das betriebliche Rechnungswesen „als Instrument, mit dem der Grad der Erreichung

---

<sup>166</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1989, 12.

<sup>167</sup> *Wöhe*, Rechnungswesen, in: Lück, Lexikon der Rechnungslegung, 2. Aufl. 1989, 128 b.

<sup>168</sup> Vgl. *Sieben / Schildbach*, Kostenrechnung, o. J. (1975), 1 f.; vgl. *Hentze / Metzner / Zenker*, Buchführung, 1978, 9;

<sup>169</sup> *Baetge / Kirsch / Thiele*, Bilanzen, 2019, 1.

<sup>170</sup> Vgl. *Wöhe / Döring*, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 641.

betriebswirtschaftlicher Ziele des Unternehmens geplant, dokumentiert und kontrolliert werden kann.“<sup>171</sup>

Nachdem aufgrund der Ermächtigungsvorschrift in § 16 KHG nicht nur die Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflugesatzverordnung – BPfIV) vom 25. April 1973<sup>172</sup>, sondern auch die Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhaus-Buchführungsverordnung – KHBV ) vom 10. April 1978<sup>173</sup> und die Verordnung über die Abgrenzung und die durchschnittliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern in Krankenhäusern (Abgrenzungsverordnung - AbgrV) vom 5. Dezember 1977<sup>174</sup> erlassen worden waren,<sup>175</sup> haben für die geforderte Umstellung des Rechnungsstils von der Kameralistik auf die kaufmännische doppelte Buchführung bei den ME die notwendigen Vorgaben zur Verfügung gestanden.<sup>176</sup> Wie andere Krankenhäuser auch, sind die ME verpflichtet worden (§ 1 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz KHBV), unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 3 Abs. 1 Satz 3 KHBV) eine Buchführung einzurichten und zu betreiben (§ 3 Abs. 1 Satz 1 KHBV) und diese jährlich in Übereinstimmung mit dem Kalenderjahr (§ 2 KHBV) durch einen bis zum 30. April eines Jahres zu erstellenden Jahresabschluss (§ 4 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Anlagen 2 und 3 KHBV) abzuschließen. Die Buchführungsverpflichtung hat sich auf den gesamten Hochschulmedizinbetrieb erstreckt und damit auf das Krankenhaus als wirtschaftliche Einheit bei Einbeziehung von Lehre und Forschung.<sup>177</sup> Für den Informationsträger Jahresabschluss (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KHBV) sind als zwingend vorgesehen worden:

- die Jahresbilanz mit einer Gliederung in Anlehnung an § 151 AktG 65 und

---

<sup>171</sup> Baetge / Kirsch / Thiele, Bilanzen, 2019, 1.

<sup>172</sup> Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflugesatzverordnung – BPfIV) vom 25. April 1973, BGBl. I 1973, 333.

<sup>173</sup> Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhaus-Buchführungsverordnung - KHBV) vom 10. April 1978, BGBl. I 1978, 473.

<sup>174</sup> Verordnung über die Abgrenzung und die durchschnittliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern in Krankenhäusern (Abgrenzungsverordnung - AbgrV) vom 05. Dezember 1977, BGBl. I 1977, 1255.

<sup>175</sup> Vgl. Haines, Aufgabengebiet, Bundesarbeitsblatt 1978, 205.

<sup>176</sup> Vgl. z. B. Bolsenkötter, Krankenhausfinanzierung, ZögU 1979, 12.

<sup>177</sup> Vgl. Lorke, Die Rechnungslegung von Krankenhäusern, in HdJ, Abt. VIII/1 (März 2017), Rz. 16.



- die Gewinn- und Verlustrechnung nach den Vorgaben des Selbstkostenblattes<sup>178 179</sup>

Der so definierte Jahresabschluss mit vorgegebenen Gliederungsschemata für die Bilanz (§ 4 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Anlage 2 KHBV) und die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 4 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Anlage 3 KHBV) hat um Anlagen (Anlagennachweis (§ 6 Abs. 1 i. V. m. Anlage 4 KHBV),<sup>180</sup> Nachweis über Fördermittel (§ 7 i. V. m. Anlage 5 KHBV)) ergänzt werden müssen.

Die BPfIV hatte bereits in § 20 Satz 1 bestimmt, für die „Ermittlung der Selbstkosten und für den Nachweis einer sparsamen Wirtschaftsführung ... die kaufmännische Buchführung und Betriebsabrechnung anzuwenden.“<sup>181</sup> Nach dem Verständnis der ME hat dazu auch gehört der Nachweis der Einnahmen und Ausgaben sowie der zweckentsprechenden Verwendung der staatlichen Finanzmittel.<sup>182</sup> Welchem Zweck der Krankenhausjahresabschluss nach der KHBV folgen sollte, hat die KHBV nicht konkret vorgegeben. Ihr Verweis in § 4 KHBV, dass im Fall von fehlenden Regelungen auf das Aktienrecht<sup>183</sup> zurückgegriffen werden sollte, hat die Zielvorstellung des aktienrechtlichen Jahresabschlusses in § 149 Abs. 1 Aktiengesetz vom 6. September 1965 (AktG 1965)<sup>184</sup> auch für den Jahresabschluss der ME gültig werden lassen: „Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen und muß im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben.“ Damit ist das Rechnungswesen „zu einer wichtigen Entscheidungshilfe bei der Beurteilung der Aufgabenerfüllung des öffentlichen Unternehmens“<sup>185</sup> ME

---

<sup>178</sup> Durch die Bekanntmachung der Neufassung der KHBV vom 24. März 1987, BGBl. I 1987, 1045, ist als dritte Jahresabschlussunterlage der Anhang (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KHBV) hinzugekommen, Änderungsnotwendigkeit durch Artikel 1 Nr. 8 des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19. Dezember 1985, BGBl. I 1985, 2355. Vgl. *Janssen*, Bilanzrichtliniengesetz, f & w 1984, 11; vgl. *Norbisrath*, Krankenhäuser, DUZ 1985, 19-23; vgl. *Tuschen*, KHBV, f & w 1987, 15.

<sup>179</sup> Vgl. *Orth*, Krankenhausbuchführungsverordnung, KU 1980, 970.

<sup>180</sup> Zur Anlagenbuchhaltung hat das Ministerium Richtlinien zur Anlagenbuchhaltung bei den Medizinischen Einrichtungen erlassen, vgl. Runderlasse – IV A 4 – 7120.15 vom 18. Dezember 1984 und II B 2 – 7120.15 vom 9. Oktober 1989.

<sup>181</sup> Zur Unterstützung der Wirtschaftsführung als Ziel von Buchführung und Jahresabschluss vgl. *Hentze*, Bilanzierung, ZögU 1979, 76 f.

<sup>182</sup> Vgl. *Westfälische Wilhelms-Universität Münster*, *Verwaltung der Kliniken und medizinischen Institute*, Informations- und Geschäftsbericht 1978, 16.

<sup>183</sup> Vgl. *Orth*, Krankenhausbuchführungsverordnung, KU 1980, 970.

<sup>184</sup> Aktiengesetz vom 06. September 1965, BGBl. I 1965, 1089.

<sup>185</sup> Vgl. *Münstermann*, Unternehmungsrechnung, 1969, Vorwort, o. S.

geworden. Für den Start des neuen Systems der Rechnungslegung ist für die Geschäftsbuchhaltung das zum 1. Januar 1979 beginnende Geschäftsjahr vorgesehen gewesen (§ 10 Satz 1 KHBV).

Von dem Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts - Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG vom 19. Dezember 1985<sup>186</sup>, das die nicht rechtsformbezogenen Rechnungslegungsvorschriften zentral im HGB zusammengeführt hat,<sup>187</sup> sind die ME durch eine entsprechende Anpassung der KHBV betroffen gewesen. Die nach der KHBV 1978 und 1985<sup>188</sup> noch ergänzend anzuwendenden Vorschriften des Aktiengesetzes sind durch die 2. ÄndV KHBV vom 16. Dezember 1986<sup>189</sup> entfallen. Für die Aufstellung und den Inhalt des Jahresabschlusses sind als Vorgabe nun die Vorschriften des HGB bestimmt worden (§ 4 Abs. 3 2. ÄndV KHBV). Die fehlende Kaufmannseigenschaft der ME hat ihre Verpflichtung zur Anwendung der zentralen Rechnungslegungsvorschriften des HGB nicht berührt. Die Beachtung auch ergänzender Vorschriften für Kapitalgesellschaften im HGB ist für die ME wegen ihrer Rechtsform nicht in Betracht gekommen.

Die Aufstellung eines Geschäftsberichts gem. § 160 AktG v. 1965 ist, obwohl die KHBV zum Inhalt und zur Bewertung des Jahresabschlusses in § 4 Abs. 3 auf das AktG Bezug genommen hatte, von der KHBV nicht gefordert worden. Gleichwohl hatte sich eine solche Verpflichtung nach Nr. 17 VV zu § 74 LHO ergeben. (Geschäftsbericht mit Abschluss- und Lagebericht); die KHBV hatte Aufzeichnungspflichten nach anderen Vorschriften ausdrücklich nicht ausgeschlossen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz LHO). Für Klarstellung in diesem Sinn, einer bestehenden Erstellungsverpflichtung für den Geschäftsbericht, hat auch der Erlass des Ministeriums – IV A 4 – 7120.11 – vom 1. Juni 1981 gesorgt, durch den das Ministerium durch Hinweise auf den Prüfungsbericht der WPg Hanse-Treuhand

---

<sup>186</sup> Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts – Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19. Dezember 1985, BGBl. I 1985, 2355.

<sup>187</sup> Vgl. *Deutsche Treuhand-Gesellschaft*, Bilanzrichtliniengesetz, o. J, 3 (begrenzt veröffentlicht).

<sup>188</sup> Erste Verordnung zur Änderung der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (1. ÄndV KHBV) vom 12.12.1985, BGBl. I 1985, 2258.

<sup>189</sup> Zweite Verordnung zur Änderung der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (2. ÄndV KHBV) vom 16. Dezember 1986, BGBl. I 1986, 2511.

zur Prüfung des Jahresabschlusses der ME D für das Geschäftsjahr 1979 und auf die Geschäftsberichterstattung der ME MS auch Orientierungshilfe zu den gewünschten Berichtsinhalten gegeben hat. Noch dazu sind die ME in dem erwähnten Erlass um die Vorlage von unterjährigen Abschlüssen jeweils zum 30.3., 30.6. und 30.9 beginnend mit dem 30.6.1981 gebeten worden (Nr. 19 VV zu § 74 LHO).

Weitere Gestaltungshinweise und Konkretisierungen zum Rechnungswesen hat das Ministerium durch Richtlinien zur Buchführung der Medizinischen Einrichtungen der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen – II B 2 – 7108.2.1 – vom 10. Oktober 1989 vorgenommen (Inkrafttreten zum 1. November 1989): „Zum Rechnungswesen gehören:

- Geschäftsbuchhaltung einschließlich Zahlungsverkehr und der Nebenbuchhaltungen, Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung, Lagerbuchhaltung
- Kosten- und Leistungsrechnung einschließlich betriebliche Statistiken, Kosten- und Leistungsnachweis
- Zwischenabschlüsse und Jahresabschluß einschließlich Lagebericht.“

Durch Runderlass – II B 2 – 7108.2.1 - vom 16. Oktober 1989 hat das Ministerium ergänzend zu den Richtlinien zur Buchführung zu einem verpflichtend aufzustellenden Lagebericht die Zweckbestimmung wie folgt formuliert: „Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf und die Lage der Medizinischen Einrichtungen so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird“ (Nr. 11.1 Richtlinien). Als Gliederungsbereiche mit Mussberichtsobjekten sind

- die Entwicklung der Medizinischen Einrichtungen
- die wirtschaftlichen Verhältnisse
- die Entwicklung der Erträge
- die Entwicklung der Leistungen
- die Entwicklung der Personalkosten
- die Entwicklung der Sachkosten
- die Bereiche Forschung und Lehre
- die Ausbildungsstätten sowie

- Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahrs  
genannt worden (Nrn. 11.21 - 11.29 Richtlinien).

Vorschriften zur Offenlegung in Anlehnung an die für Aktiengesellschaften praktizierten Regelungen (§ 177 Abs. 1 Satz 1 AktG 1965) haben nach der KHBV i. V. m. dem AktG 1965 bzw. dem HGB sowie der LHO und aufgrund von Buchführungsrichtlinien für Jahresabschluss und Geschäftsbericht der ME nicht existiert; eine solche Offenlegung von Jahresunterlagen hat das Ministerium trotz des generell bestehenden Bedürfnisses nach Kontrolle wegen der Verwendung von öffentlichen Mitteln<sup>190</sup> auch nicht herbeiführen wollen.

Dem hat die Weitergabe von Geschäftsberichten mit den darin enthaltenen Jahresabschlüssen an einen Kreis von Interessierten nicht entgegengestanden (z. B. an Kollegen auf der Jahrestagung der Verwaltungsdirektoren der Hochschulmedizinbetriebe in der Bundesrepublik Deutschland, Medizinreferenten der Länder (Arbeitsgemeinschaft (AG) Hochschulmedizin), Lieferanten und Beratungsfirmen).

Darüber hinaus sind die ME durch die KHBV zur Einrichtung einer Kosten- und Leistungsrechnung (§ 8 KHBV 1978) zur „Beurteilung der Wirtschaftsführung unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses“ (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KHBV) verpflichtet worden. Sie hat auch die Erstellung des Selbstkostenblattes nach der BPfIV ermöglichen sollen (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 KHBV) Dazu hat die Vorgabe bestanden, im Verhältnis zur Geschäftsbuchhaltung ein Jahr später – nämlich zum 1. Januar 1980 - zu starten (§ 10 Satz 2 KHBV).

In der Gesamtbetrachtung dieser Vorgaben ist nicht nur versucht worden, „mit Hilfe des Rechnungswesens die wirtschaftliche Betriebsführung nachzuweisen und, man könnte hinzufügen, laufend zu sichern“<sup>191</sup> (§ 20 BPfIV), sondern vor allem auch ein generelles Verständnis zum Rechnungswesen der allgemeinen

---

<sup>190</sup> Vgl. *Budäus*, Controlling, ZögU, 1984, 250.

<sup>191</sup> *Paffen*, (Rechnungswesens), in: *Wibera Wirtschaftsberatung, Wirtschaftliches Krankenhaus*, 1977, 115.

Betriebswirtschaftslehre in gegenwärtiger Zeit<sup>192</sup> auf die Hochschulmedizinbetriebe zu transplantieren, so dass der Weg für den weiteren Ausbau des kaufmännischen Rechnungswesens skizziert worden ist.

### 2.5.5.2 Zeitlich gestaffelte Einführung

Um ordnungsgemäß mit dem System der kaufmännischen doppelten Buchführung als Teil des kaufmännischen Rechnungswesens beginnen zu können, haben die ME landeseinheitlich eine Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens für die Erstellung der Eröffnungsbilanz unter wesentlicher Beteiligung der Wibera Wirtschaftsberatung vorgenommen.<sup>193</sup> Diese hat als Ergebnis der Erfassungshandlungen z. B. für die ME D am 8. Februar 1980 folgende Bescheinigung erteilt:

„Das Anlagevermögen der Medizinischen Einrichtungen der Universität Düsseldorf zum 01.01.1979 wurde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - KHBV – sowie der übrigen anzuwendenden gesetzlichen Vorschriften ermittelt“<sup>194</sup>.

Zu welchen Zeitpunkten aufgrund der Erfassungshandlungen bei den ME NRW Eröffnungsbilanzen und der erste Jahresabschluss zustande gekommen sind, macht die folgende Tabelle deutlich.

---

<sup>192</sup> Vgl. *Paffen*, (Rechnungswesens), in: Wibera Wirtschaftsberatung, Wirtschaftliches Krankenhaus, 1977, 115.

<sup>193</sup> Vgl. *Pohl*, Probleme, KU 1979, 93. Aus der Sicht der ME ist insbesondere die Erfassung der fortgeschriebenen Werte für das Anlagevermögen schwierig gewesen.

<sup>194</sup> Vgl. *Wibera Wirtschaftsberatung*, Prüfungsbericht 1979, Prüfung Anlagevermögen ME D 1979; vgl. auch *Norbisrath*, Rechnungswesen, BFUP 1982, 115.

Tabelle 2:

Übersicht über die Zeitpunkte der Eröffnungsbilanzen und der ersten Jahresabschlüsse bei den Medizinischen Einrichtungen NRW<sup>195</sup>

ME	Eröffnungsbilanz	1. Jahresabschluss
AC	1.1.1980	31.12.1980
BN	1.1.1981	31.12.1981
D	1.1.1979	31.12.1979
E	1.1.1980	31.12.1980
K	1.1.1980	31.12.1980
MS	1.1.1980	31.12.1980

Nur die ME D haben die kaufmännische Buchführung nach der Vorgabe in der KHBV zeitgerecht einführen können. Für die ME D hatte sich der günstige Umstand ergeben, dass für die Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens ziemlich vollständige Inventarlisten aus städtischer Zeit zur Verfügung gestanden haben. Dass Finanzdezernent Klaus Glasow (1983-1999), der spätere Leiter der Zentralverwaltung in der Nachfolge von Klaus-Eberhard Streblow (1972-1983)<sup>196</sup> bei akademischer Vorbildung auch mit dem kaufmännischen Rechnungswesen vertraut gewesen ist, hat sicherlich zu diesem deutlichen Positivergebnis beigetragen. In landesweiter Betrachtung hatte Glasow noch am ehesten einem, wenn auch erst vage sich herausbildenden Berufsbild eines Krankenhausmanagers<sup>197</sup> entsprochen.<sup>198</sup>

Wegen der großen bestehenden Unsicherheit, ob die Einführung des Systems der kaufmännischen doppelten Buchführung „im ersten Anlauf“ gelingen würde, haben die ME AC das neue System der Rechnungslegung für das Jahr 1980 zunächst probeweise gestartet und zeitlich parallel zur Kameralistik betrieben.

<sup>195</sup> Eigene Darstellung.

<sup>196</sup> Vgl. Anhang: Kaufmännische Vorstände beim Universitätsklinikum Düsseldorf 1972 bis 2019.

<sup>197</sup> Vgl. *Sieben*, Management, 1982, 11.

<sup>198</sup> Zur Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung bei den ME NRW vgl. *Norbisrath*, Rechnungswesen, BFuP 1982, 227-241; vgl. *Norbisrath*, Einführungsstand, KU 1982, 154 – 164; vgl. o. V., Pilotprojekt, Düsseldorfer Uni-Zeitung 1982, 12.

Erst vom Jahr 1981 an ist es in Aachen ausschließlich zur Anwendung der kaufmännischen doppelten Buchführung gekommen.<sup>199</sup>

Mit dem Start des neuen Systems der Rechnungslegung sind zur Finanzbuchhaltung als Nebenbuchhaltungen eine Debitoren-, eine Kreditoren- und eine Anlagenbuchhaltung<sup>200</sup> eingerichtet worden. Die Abrechnung der Entgelte für die Beschäftigten der ME hat damals noch zentral in der Zuständigkeit des Landesamtes für Besoldung und Versorgung NRW im Ressortbereich des Innenministeriums gelegen.

Eine Geschäftsberichterstattung haben die ME NRW wie folgt gestartet:

---

<sup>199</sup> Vgl. *Rütters*, Geschichte, in: Murken / Hinrich, FS Medizinische Fakultät der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, 1991, 288.

<sup>200</sup> Vgl. Erlass des Ministeriums - II B 2 – 7120.15 – vom 9. Oktober 1989, Richtlinien für die Anlagenbuchhaltung; vgl. Erlass des Ministeriums – IV A 4 – 7120.11- vom 30. Juli 1982, Buchung von Bauausgaben.

Tabelle 3:

Übersicht über den Beginn der Berichterstattung durch den Geschäftsbericht bei den Medizinischen Einrichtungen NRW<sup>201</sup>

ME	Beginn der Geschäftsberichterstattung	Bezeichnung der Jahresunterlage
AC	1981	Informations- und Geschäftsbericht <sup>202</sup>
BN	1981	Informations- und Geschäftsbericht <sup>203</sup>
D	1981	Geschäftsbericht <sup>204</sup>
E	1974 <sup>205</sup>	Statistischer Kurzbericht
K	1974	Informationen, Daten, Berichte <sup>206</sup> Jahresbericht
MS	1973 <sup>207</sup>	Informations- und Geschäftsbericht

Die vorstehende Auflistung macht deutlich, dass schon Jahre vor dem Start mit dem System der kaufmännischen doppelten Buchführung die ME NRW die Möglichkeit hatten, zu dem extern orientierten Informationsinstrument Geschäftsbericht Erfahrungen zu sammeln und dass sie diese Jahresunterlage mit im zwischenbetrieblichen Vergleich unterschiedlichen Bezeichnungen versehen

<sup>201</sup> Eigene Darstellung.

<sup>202</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1981, 2. Aufl., 1982, Vorwort o. S.

<sup>203</sup> Vgl. *Die Verwaltung (Zusatz des Verf.: der ME BN)*, Informations- und Geschäftsbericht 1981, Vorwort 6.

<sup>204</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1981. Ein Gespräch im Archiv der HHU am 10. Dezember 2019 hat erkennen lassen, dass ein Geschäftsbericht für Jahre vor 1981 nicht erstellt worden ist.

<sup>205</sup> Vgl. *Universitätsklinikum der Gesamthochschule Essen*, Statistischer Kurzbericht 1974; vgl. *Universitätsklinikum der Gesamthochschule Essen*, Statistischer Kurzbericht 1975. Dieser Bericht sollte der Aufgabe nachkommen „dem allgemeinen Informationsbedürfnis Rechnung zu tragen und dem Betrachter einen umfassenden Überblick über die vielfältigen Aufgaben eines Universitätsklinikum (s) (Zusatz des Verfassers) vermitteln.“, Vorwort 1. Für das Geschäftsjahr 1981 haben die ME E zwei separate Unterlagen, einen Statistischen Kurzbericht und einen Abschlußbericht (VV 17.3 zu § 74 LHO) erstellt. Dieser wurde für das Geschäftsjahr 1982 als Geschäftsbericht bezeichnet.

<sup>206</sup> Vgl. *Der Verwaltungsdirektor der Medizinischen Einrichtungen der Universität zu Köln* (Hrsg.), Jahresbericht 1974.

<sup>207</sup> Die erstmalige Berichterstattung durch die ME MS für das Jahr 1973 ergibt sich aus dem Informations- und Geschäftsbericht für das Jahr 1978: Vgl. *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität* (Hrsg.): Informations- und Geschäftsbericht für das Jahr 1978, 1.



haben.<sup>208</sup> Den generellen Zweck der Berichterstattung, die Öffentlichkeit über die ME zu unterrichten, konkretisierte z. B. der Rektor der Universität MS wie folgt: Es „bestand eine gute Gelegenheit, der weiteren Universität, der ganzen Stadt und dem großen Einzugsbereich die geschichtliche Kontinuität und die moderne Qualität von Lehre, Forschung und Krankenversorgung in den Medizinischen Einrichtungen unserer Universität deutlich zu machen.“<sup>209</sup>

Die zunächst weitgehend nach eigenen Vorstellungen entwickelten Jahresberichte der späteren ME NRW haben nicht der Vorgabe von § 160 AktG 1965 und damit auch nicht der von dort bekannten Zweiteilung in Lage- (§ 160 Abs. 1 AktG 1965) und Erläuterungsbericht (§ 160 Abs. 2 u. 3 AktG 1965) entsprochen. Vielmehr ist durch den erwähnten Erlass des Ministeriums vom 1. Juni 1981, nachdem alle ME mit der Umstellung auf den neuen Stil der Rechnungslegung begonnen hatten, unter Bezug auf die LHO schließlich allen ME für die Geschäftsberichterstattung ein einheitlicher Rahmen vorgegeben worden, in dem für den Geschäftsbericht zwischen den Teilen Lagebericht (Nr. 17.2 zu § 74 LHO) und Abschlußbericht (Erläuterungsfunktion zu Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung (Nr. 17.3 zu § 74 LHO)) differenziert worden ist. Anhangsangaben haben durch die ME, weil es sich bei ihnen nicht um Kapitalgesellschaften gehandelt hat, gemäß 2. ÄndV KHBV nur zu § 284 Abs. 2 Nr. 1 u. 3 HGB in der Neufassung nach der Umsetzung des BiRiLiG gemacht werden müssen.<sup>210</sup> Anzumerken in diesem Zusammenhang ist, dass das Ministerium in Nr. 3.1.3 Richtlinien zur Buchführung der Medizinischen Einrichtungen der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen vom 10. Oktober 1989 im Zusammenhang mit der Definition des Rechnungswesens den Lagebericht als Teil des

---

<sup>208</sup> Z. B. sind nach den Vorgaben von VD Streblov, ME D, jährlich 40 Druckexemplare wie folgt verteilt worden: Ministerium 10, Rektor 1, Prorektor 1, Kanzler 1, Mitglieder des Klinischen Vorstands 7, Innenrevision 1, Dezernenten der Verwaltung der ME 4, Wissenschaftsrat 1, Rechnungsamt 2, verbleibende Exemplare sind für die Nachfrage von Hochschulen vorrätig gehalten worden. Vom Jahr 1990 an sind in den Verteiler auch die Mitglieder der AG Hochschulmedizin der KMK aufgenommen worden.

<sup>209</sup> *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität* (Hrsg.): Informations- und Geschäftsbericht 1975, Vorwort.

<sup>210</sup> Vgl. *Villwock*, (Rechnungslegung), in: *Wibera Wirtschaftsberatung, Wirtschaftliches Krankenhaus*, 1989, 181; Bekanntmachung der Neufassung der KHBV vom 24. März 1987, BGBl. I 1987, 1045. Gemäß § 11 Abs. 1 Neufassung der KHBV ist diese zum 1. Januar 1987 in Kraft getreten.

Jahresabschlusses angesehen hat, während dieser Berichtsteil für Kapitalgesellschaften als selbständiger Berichtsteil neben den Jahresabschluss tritt (§ 289 HGB).

Die für alle ME NRW nach der KHBV verpflichtende Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung zum 1. Januar 1980 hat z. B. für die ME D für das Jahr 1981 einen Ausbaustand erreicht, nach dem Aufwendungen und Erträge der Finanzbuchhaltung als Kosten und Leistungen sowie Anlagegegenstände Kostenstellen zugeordnet worden sind.

Trotz aller Erfolge ist die Umstellung auf das neue System des Rechnungswesens kein „Selbstläufer“ gewesen: Welche besonderen Schwierigkeiten sich für die ME NRW bei der Einführung der kaufmännischen Buchführung zumeist aufgrund von Personalmangel ergeben haben, lässt sich beispielhaft bei den ME D für den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 1983 zeigen: Trotz der Vorgabe einer Erstellungsfrist von vier Monaten sind die ME D mit Zustimmung des Ministeriums erst Mitte 1984 soweit gewesen, dass der vorläufige Jahresabschluss zustande gekommen ist.<sup>211</sup> Der Beginn der Jahresabschlussprüfung hat in Folge dessen immer wieder verschoben werden müssen, so dass der Prüfungsbericht erst gegen Ende Oktober 1984 im Ministerium verfügbar gewesen ist. Da weitere Verzögerungen beim Erstellungsprozess des Jahresabschlusses nicht völlig auszuschließen gewesen sind, hat das Ministerium die Situation zwar mehr als „unglücklich“ empfunden, aber letztlich akzeptieren müssen.

### **2.5.5.3 Erwartungen an den neuen Stil der Rechnungslegung**

Von Wirtschaftssubjekten hat man naheliegender Weise schon damals annehmen können, dass sie zur langfristigen Überprüfung und Verbesserung ihrer Position auf Informationen über das Unternehmen angewiesen gewesen sind. Ihr zentrales Interesse hat sich konzentriert auf

- die Zielsetzungen des Unternehmens
- die Zuständigkeit für unternehmerische Entscheidungen und

---

<sup>211</sup> Ähnliche Schwierigkeiten haben sich bei den ME D für den Jahresabschluss 1985 ergeben.

- die Teilhabe am Unternehmenserfolg.<sup>212</sup>

Mit Hilfe verschiedener Theorien ist versucht worden, diesen Ansprüchen gerecht zu werden. Die Shareholder-, die Stakeholder- sowie die Koalitionstheorie sind beispielhaft zu nennen. Identifiziert man vor diesem Hintergrund für einzelne Beteiligengruppen der ME die Erwartungen und kombiniert die gefundenen Ergebnisse mit den zentralen Jahresabschlussfunktionen des aktienrechtlichen Jahresabschlusses auf der Basis des AktG 1965, da dem KHBV-Jahresabschluss der ME spezifische Jahresabschlussfunktionen gefehlt haben, so lassen sich Aussagen darüber gewinnen, inwieweit der Jahresabschluss der ME zur Verbesserung der Position der Anspruchsgruppen brauchbar ist.

„Nach dem Shareholderkonzept hat die Unternehmensleitung die Aufgabe, unternehmerische Entscheidungen so zu treffen, dass die Einkommens – und Vermögensposition der Shareholder (=Eigenkapitalgeber) verbessert wird“<sup>213</sup> Dieses Konzept ist also in besonderer Weise auf den Shareholder Value ausgerichtet. Bezogen auf die ME NRW ist zwar zutreffend, dass das Land vertreten durch das Ministerium und das Finanzministerium den ME langfristig Eigenkapital zur Verfügung stellt, im Gegenzug werden Anteilscheine jedoch nicht gewährt. Auch ist das primäre Ziel der ME nach Vorgaben des Landes NRW eben nicht die Gewinnmaximierung, sondern die Sicherung der Versorgung in der höchsten Versorgungsstufe. Insofern kann die weitere Diskussion des Shareholderkonzepts entfallen.

Angesichts der massiven Konflikte in der Organisationseinheit ME scheint das auf Harmonie ausgerichtete Stakeholder-Konzept realitätsnäher zu sein. Es bestimmt als Aufgabe der Unternehmensleitung, „die Interessen der Anspruchsgruppen<sup>214</sup> im Verhandlungsweg zusammenzuführen und alle Stakeholder in angemessener Weise am Unternehmenshandeln und am Unternehmenserfolg teilhaben zu lassen.“<sup>215</sup> Stakeholder sind interne und externe bzw. primäre und sekundäre<sup>216</sup> Anspruchsgruppen, die wegen ihrer Beziehung zum Unternehmen

---

<sup>212</sup> Vgl. *Wöhe / Döring*, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 49.

<sup>213</sup> *Wöhe / Döring*, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 50.

<sup>214</sup> Man könnte auch von Einflussgruppen sprechen. Vgl. hierzu *Dillerup / Stoj*, Unternehmensführung, 2016, 121.

<sup>215</sup> *Wöhe, Döring*, Betriebswirtschaftslehre, 2013, 51.

<sup>216</sup> Vgl. *Fleßa*, Krankenhausmanagement, 2018, 675.

von diesem betroffen sein können. Während für Stakeholder mit intern bzw. extern die örtliche Position von Stakeholdern in ihrer Beziehung zum Unternehmen beschrieben wird, ist für primäre Stakeholder die Befähigung anerkannt, einen „eindeutigen und offensichtlichen Einfluss auf die Unternehmenstätigkeit“<sup>217</sup> ausüben zu können, der den sekundären Stakeholdern allenfalls mittelbar möglich ist.<sup>218</sup> Für konkrete an die Unternehmung gerichtete Ansprüche sind Stakeholder bereit, ihrer Anspruchsgruppe angepasste Beiträge zu erbringen. Auf die ME NRW bezogen könnten sich die Ansprüche an die Unternehmung und die entsprechenden Beiträge wie folgt zeigen:

Tabelle 4:

Stakeholder-Konzept: Ansprüche und Beiträge der Anspruchsgruppen<sup>219</sup>

Anspruchsgruppe	Anspruch an die ME	Beitrag an die ME
Land NRW als Eigenkapitalgeber	Gewinnabführung Eigenkapitalthesaurierung	Bereitstellung von Eigenkapital
Beschäftigte	Gerechte Vergütung	Einsatz der Arbeitskraft
Management	Ansehen, Einfluss Hohe Vergütung	Dispositive Arbeit
Patienten	Linderung, Beseitigung von Leiden	Bezahlung
Lieferanten	Bezahlung / Langfristige Liefer- beziehung	Lieferung von Gütern / Lei- stunden
Öffentlichkeit	Einhaltung der Rechts- Vorschriften sowie insbeson- Vorhaltung ausreichender medizinischer Versorgungs- kapazität <sup>220</sup>	Bereitstellung der Infrastruktur

<sup>217</sup> Fleßa, Krankenhausmanagement, 2018, S. 675.

<sup>218</sup> Vgl. Fleßa, Krankenhausmanagement, 2018, 675.

<sup>219</sup> In Anlehnung an Wöhe, Betriebswirtschaftslehre, 2013, 51.

<sup>220</sup> Z. B. ist die Bettenplanung für alle allgemeinen Krankenhäuser einschließlich der ME zentral durch das Gesundheitsministerium NRW vorgenommen und ihre Umsetzung durch das Ministerium aufgrund einer auf Erlassweg eingeforderten Berichterstattung der Hochschulen kontrolliert worden.

Wie aus der Tabelle herausgelesen werden kann,<sup>221</sup> wird die angestrebte Harmonie durch Vergütungen für Angestellte und Besoldungen für Beamte, die zu Lasten des Jahresergebnisses gehen und deshalb nicht im Interesse des Landes NW liegen können, möglicherweise gestört. Dass der durch die Vergütung ermöglichte Arbeitseinsatz gleichwohl der Förderung von Gewinnen bzw. einer Verringerung von Verlusten dienlich sein könnte, wird nicht ausgeschlossen. Auch könnten Lieferanten Umsatzrückgänge hinnehmen müssen, wenn das Land Mehrbelastungen durch Gehaltssteigerungen nicht voll ausgleicht. Andererseits könnten bei Kostensteigerungen im Sachkostenbereich Stellenbesetzungssperren oder die Nichtzulassung von Überstunden zu Lasten von Beschäftigten greifen.<sup>222</sup> Bereits diese wenigen Beispiele lassen erkennen, dass in dem Geflecht der Beziehungen eine volle Harmonie unerreichbar ist.<sup>223</sup> <sup>224</sup> Der Wert dieses Theorieansatzes ist wohl deswegen vor allem in dem Bemühen zur Berücksichtigung der Vorstellungen aller Anspruchsgruppen zu suchen.

Hierzu passt die Anreiz-Beitrags-Theorie<sup>225</sup> mit der Vorstellung einer Koalition, die nicht erst hinsichtlich ihrer Eignung für den Krankenhausbetrieb überprüft werden muss, sondern bereits auf das Krankenhaus transplantiert ist.

---

<sup>221</sup> Zu einer ähnlichen Differenzierung vgl. *Schäfer*, Umwandlung, f & w 1996, 103.

<sup>222</sup> Zur Problematik vgl. *Wöhe*, Betriebswirtschaftslehre, 2013, 51.

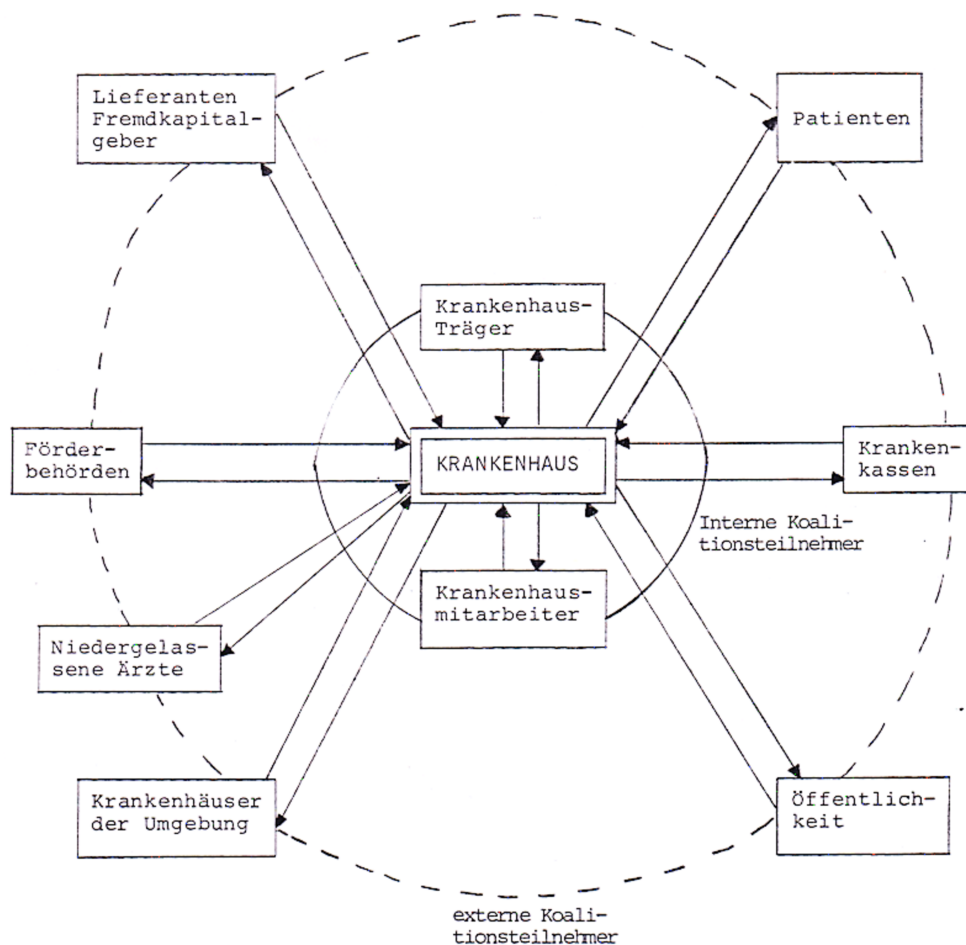
<sup>223</sup> Vgl. *Wöhe*, Betriebswirtschaftslehre, 2013, 51

<sup>224</sup> Zu Ansätzen zur Harmonisierung von Stakeholderbeziehungen vgl. z. B. *Bruton*, Unternehmensstrategie 2011, 190 ff.

<sup>225</sup> Vgl. *Kloock / Sieben / Schildbach*, Kostenrechnung, 5. Aufl. 1990, 1 f.

Abbildung 6:

Krankenhausbetrieb als Koalition<sup>226</sup>



Man kann davon ausgehen, dass in dem auf der Basis von Verträgen beruhenden Beziehungsgefüge zwischen der Unternehmung und den Koalitionären die Koalitionäre in Abhängigkeit von ihrer Stellung zum Unternehmen (interne bzw. externe Koalitionäre) unterschiedliche Ziele verfolgen, die, je nachdem um welche Art von Koalitionär es sich handelt, noch weiter different sein können. Zu den Externen gehören die „nicht direkt am Steuerungsprozeß der Unternehmung Beteiligten“<sup>227</sup>, anderenfalls handelt es sich um interne Koalitionsteilnehmer. Den Koalitionären ist gemeinsam, dass sie mit Hilfe der Unternehmung ihre Entscheidungssituation zur Erreichung eigener Ziele verbessern wollen. Die Abgrenzung ihrer Entscheidungsfelder erweist sich indes als nicht unproblematisch; denn die

<sup>226</sup> In Anlehnung an Sieben, Management, 1982, 19; vgl. auch Marmor, Krankenhaus-Sozialbilanzen, f & w 1984, 20 f.; zur Erwartungshaltung niedergelassener Ärzte vgl. Braun / Spindler / Strosche / Schmutte, Krankenhaus, f & w 1996, 75 ff., ökonomische Aspekte spielen hier keine Rolle. Dies zeigt sich allerdings zu den niedergelassenen Ärzten bei Braun, Informationswerbung, KU 1994, 94. Hier interessiert auch die ökonomische Situation des Krankenhauses (17,31% der Nennungen).

<sup>227</sup> Sieben, Management, 1982, 19.

Interessen anderer dürfen nicht im Übermaß gestört werden.<sup>228</sup> Werden die Erwartungen der Koalitionäre erfüllt, verbleiben sie in der Koalition; anderenfalls scheiden sie aus ihr aus.<sup>229</sup>

Der Krankenhausträger, das Ministerium, ist zusammen mit dem Verwaltungsdirektor der ME an der wirtschaftlichen Erfüllung des Versorgungsauftrags bei sparsamer Wirtschaftsführung interessiert; die Krankenhausmitarbeiter wollen möglichst hohe und gerechte Vergütungen und die Patienten streben bei einem günstigen Preis eine gute medizinische Versorgung an.<sup>230</sup>

Welcher der beiden letzten Theorien mit etwas differenten Anspruchsgruppen man auch folgen möchte, gemeinsam ist ihnen, dass für die externen Koalitionäre zur Überprüfung ihrer Entscheidungssituation hinsichtlich eines Verbleibens bzw. Ausscheidens aus der Koalition durch den kaufmännischen Jahresabschluss eine geeignete Informationsversorgung in Betracht kommen könnte. Fraglich ist, ob der Jahresabschluss dazu in der Lage ist.

---

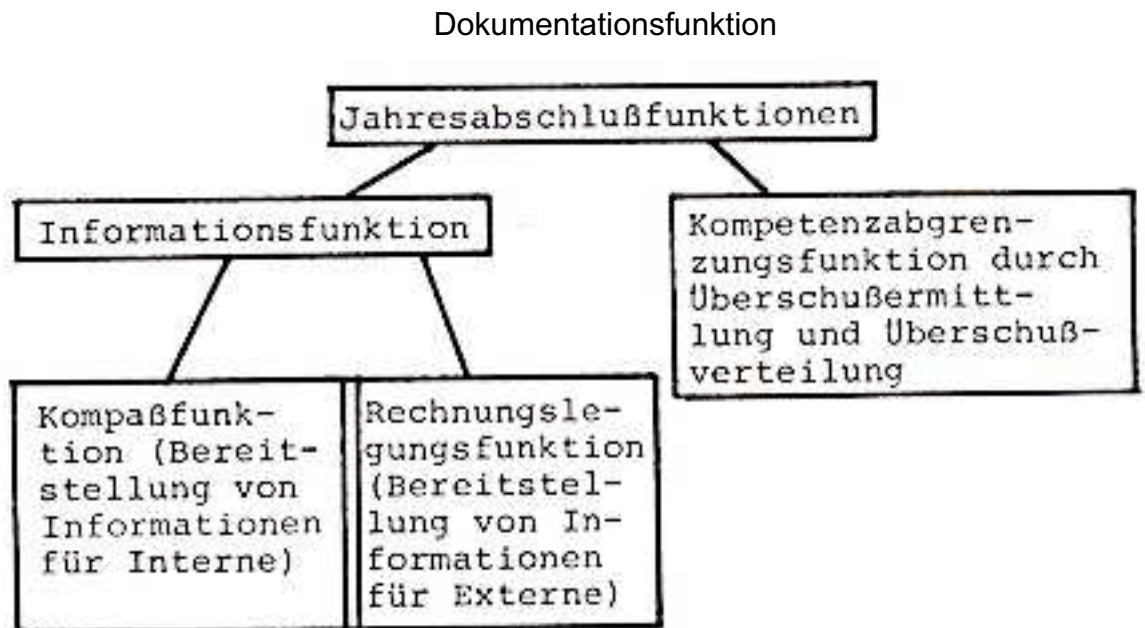
<sup>228</sup> Vgl. *Schildbach*, Rechnungslegungsinstrumente, 1973, Vorwort.

<sup>229</sup> Vgl. *Guthardt / Sieben*, Wirtschaftsführung, 1979; vgl. *Gerrit*, Informationsinteresse, BB 1987, 723.

<sup>230</sup> Vgl. *Guthardt / Sieben*, Wirtschaftsführung 1979, 29; zur Bedeutung der Patienten vgl. *Wendel*, Controlling, 2001, 260.

Abbildung 7:

Wesentliche Jahresabschlussfunktionen<sup>231</sup>



Dem Jahresabschluss wird, weil er auf der Grundlage von dokumentierten Geschäftsvorfällen zustande kommt, als oberste Aufgabe eine Dokumentationsfunktion<sup>232</sup> zuerkannt. Sie ist durch eine Informationsfunktion<sup>233</sup> zur Informationsbereitstellung für Interne (Kompaßfunktion) und Externe (Rechnungslegungsfunktion) sowie durch eine Kompetenzabgrenzungsfunktion<sup>234</sup> ergänzt.

Wenn man von potenziellen Manipulationen<sup>235</sup> absieht, hat der Jahresabschluss der AG Interne und Externe grundsätzlich über die Vermögens- und Ertragslage, zu denen er "einen möglichst sicheren Einblick" hat vermitteln sollen (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AktG 1965), unterrichtet. Nach der Zusammenführung der rechtsformbezogenen Rechnungslegungsschriften im HGB durch das BiRiLiG ist die Zielfunktion für den aktienrechtlichen Jahresabschluss um die Finanzlage als dritte Teillage ergänzt worden (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB). Die generelle Kritik am Jahresabschluss hat gleichwohl Bestand: Die unbekannteren Strategien folgende

<sup>231</sup> In Anlehnung an Guthardt / Sieben, Wirtschaftsführung, 1979, 20.

<sup>232</sup> Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 94 f.

<sup>233</sup> Vgl. Sieben / Haase, Jahresabschlussrechnung, WPg 1971, 53 f.

<sup>234</sup> Vgl. Kloock / Sieben / Schildbach, Kostenrechnung, 5. Aufl. 1990, 12.

<sup>235</sup> Vgl. Neus, Betriebswirtschaftslehre, 8. Aufl. 2013, 429.



Bilanzpolitik vernebelt den Einblick in die tatsächliche Lage, Geschäftsanbahnungen sind noch nicht bilanziert und der sich auf den Schluss des letzten Geschäftsjahrs beziehende Jahresabschluss wird erst Monate später fertiggestellt.<sup>236</sup> Will man also einen genaueren Einblick aufgrund des Jahresabschlusses in die Lage des Unternehmens gewinnen, muss man sich den Mühen der Bilanzanalyse (Jahresabschlussanalyse) unterziehen, die neue Interpretationsrisiken in sich trägt.<sup>237</sup> Unauflösbar ist das Problem, dass „entscheidungsrelevante Daten zukunftsbezogen sind, während Jahresabschlüsse weder Prognosen über zukünftige Entwicklungen in einer für die Adressaten unmittelbar verwertbaren Form enthalten noch ohne weiteres als Grundlage für selbst erstellte Prognosen herangezogen werden können.“<sup>238</sup>

Für den gemäß der KHBV zu erstellenden Jahresabschluss ist eine eigenständige Zielfunktionen nicht formuliert worden, so dass die Annahme der Gültigkeit der für den Jahresabschluss der AG formulierten Zielfunktionen auch für den Jahresabschluss der ME berechtigt gewesen ist (§ 4 Abs. 3 KHBV). Hinsichtlich der die Aussagekraft des aktienrechtlichen Jahresabschlusses einschränkenden Argumente dürfte für den Jahresabschluss der ME entsprechendes gelten. Die geringe Brauchbarkeit des Jahresabschlusses der ME zur Entscheidungsfindung zeigt sich deshalb nur konsequent.

Die generelle Aufgabe des Jahresabschlusses der Hochschulmedizinbetriebe hinsichtlich der Erfüllung der Informationsfunktion bleibt unverändert zur Kapitalerhaltung nach der „Konzeption der Nominalkapitalerhaltung“ unterstützt. Die Kapitalerhaltung (Anwendung von Imparitäts- und Vorsichtsprinzip) bedeutet die nachhaltige Voraussetzung zur Zukunftsfähigkeit der Hochschulmedizinbetriebe und sichert damit im Zielbündel die Erfüllung der primären Aufgaben von Forschung, Lehre und Krankenversorgung. Insofern bedarf es einer Kapitalerhaltung vor dem Hintergrund der Gewährträgerhaftung.

---

<sup>236</sup> Vgl. *Ballwieser*, Jahresabschlüsse, WPg 1987, 57.

<sup>237</sup> Vgl. *Ballwieser*, Jahresabschlüsse, WPg 1987, 57 ff.

<sup>238</sup> *Ballwieser*, Jahresabschlüsse, WPg 1987, 57.

Zu der indes ebenso wichtig scheinenden Frage, ob die Koalitionäre zur Verbesserung ihrer Informationslage den Jahresabschluss überhaupt brauchen, zeigt sich zu den externen und internen Koalitionären folgendes:

Für Lieferanten / Fremdkapitalgeber mag für eigene Planungen vor allem die Zukunft der eingegangenen Beziehung von Belang sein. Um die Erfüllung berechtigter Forderungen brauchen sie sich nicht zu fürchten, da die Trägerschaft des Landes Insolvenz ausschließt. Hinsichtlich der Krankenkassen zeigt sich, dass die ME die Erbringung medizinischer Leistungen der Patienten vorfinanziert haben, so dass sie gegenüber den ME eine starke Stellung einnehmen. Von den Patienten dürften die meisten nicht imstande sein, einen Jahresabschluss sicher zu „lesen“. Kein Patient geht in ein Krankenhaus, „weil hier der gute Verwaltungsdirektor Schmitz sitzt und so wunderbar das neue Bilanzrichtliniengesetz beherrscht, sondern der Patient kommt ins Krankenhaus, weil er gehört hat, daß die ärztliche Versorgung gut ...oder aber, weil die Pflege außerordentlich gut ist.“<sup>239</sup> Niedergelassene Ärzte und Krankenhäuser dürften sich vornehmlich auf der Ebene der Medizin zwischen Berufskollegen austauschen.<sup>240</sup> Aktivitäten von Förderbehörden schließlich sind immer durch eine Beteiligung des Ministeriums begleitet. Die für den Jahresabschluss der ME unterbliebene Offenlegungsverpflichtung hat bei bestehender Interessenlage der externen Koalitionären also diese nicht tatsächlich gestört. Die Ausübung der Informationsfunktion zu Gunsten von Externen kann deshalb kaum die Zweckbestimmung des Jahresabschlusses der ME darstellen.

Unternehmensintern kann davon ausgegangen werden, dass es Personen / Institutionen gibt, die den vorläufigen Jahresabschluss aufstellen und damit beeinflussen (Ersteller der vorläufigen Bilanz), und andere Personen / Institutionen, die bedingt durch ihre Position auf die endgültige Form des Jahresabschlusses Einfluss ausüben können (Adressaten der vorläufigen Bilanz).<sup>241</sup> Für die erste Gruppe kommen primär interne, für die zweite Gruppe unternehmensexterne Ziele in Betracht.<sup>242</sup> Überträgt man diese Überlegungen auf die Organisationsstruktur der ME mit ihrer Einbindung in die Hochschule nach dem Stand der

---

<sup>239</sup> *Wuttke*, Wirtschaftsbetrieb, f & w 1988, 47.

<sup>240</sup> Vgl. *Hartwig*, Öffentlichkeitsarbeit, KU 1993, 285.

<sup>241</sup> Vgl. *Sieben / Haase*, Jahresabschlußrechnung, WPg 1971, 54.

<sup>242</sup> Vgl. *Sieben / Haase*, Jahresabschlußrechnung, WPg 1971, 53.

landeseinheitlichen Aufbauorganisation, so ist der Jahresabschluss in der Abteilung 02.1 – Finanzabteilung - unter Beteiligung weiterer Stellen als vorläufig erstellt und im Dezernat 02 – Finanzen - an den Finanzdezernenten und den Verwaltungsdirektor sowie ggf. an den Kanzler und das Ministerium adressiert (Interne) worden, denen auch der endgültige Jahresabschluss später zugegangen ist (Selbstinformation). Interne verfügen wegen ihrer Nähe zu den Erstellungsprozessen des Jahresabschlusses über Informationsmöglichkeiten, die den Jahresabschluss als Informationsquelle übertreffen. Darüber, ob und inwieweit von diesen Möglichkeiten Gebrauch gemacht worden ist, kann nur spekuliert werden. Die Informationsprobleme im Zusammenhang mit den Aktivitäten zur Erstellung der Eröffnungsbilanz geben bereits einen Hinweis darauf, dass eine weitergehende Informationsnutzung wohl unterblieben ist.

Hervorzuheben ist die Erwartung der Angehörigen des Ministeriums (Interne), dass der Jahresabschluss ordnungsgemäß erstellt und den bundesrechtlichen Vorgaben entsprochen worden ist. Rückgekoppelt sind dies auch die Erwartungen insbesondere des Finanzdezernenten und des Verwaltungsdirektors der ME gewesen. Ihre berufliche Zukunft ist durchaus mit solchen Ereignissen verbunden worden.

Von den Verwaltungsleitungen und dem Ministerium ist von dem kaufmännischen Rechnungswesen erwartet worden, dass es „alle notwendigen Informationen der Krankenhausbetriebsführung bereitstellen kann.“<sup>243</sup> Das Rechnungswesen ist damit „zu einer unentbehrlichen Entscheidungshilfe für alle Fragen, die das Betriebsgeschehen betreffen“<sup>244</sup>, geworden. Generell ist der neue Rechnungsstil angesehen worden als unabweisbar notwendig zur Erreichung der wirtschaftlichen Betriebsführung, zur Schaffung erhöhter Transparenz zum Betriebsgeschehen, für unternehmerisches Handeln und damit auch für die Pflegesatzfindung<sup>245</sup>

---

<sup>243</sup> Ruff, Zielsetzung, in: Hessische Krankenhausgesellschaft e. V., 24. Fortbildungslehrgang 1977, 6.

<sup>244</sup> Ruff, Zielsetzung, in: Hessische Krankenhausgesellschaft e. V., 24. Fortbildungslehrgang 1977, 6.

<sup>245</sup> Vgl. *Deutsche Krankenhausgesellschaft*, Rechnungswesen, 1992, 11.

Danach ist zusammenfassend festzustellen, dass die Erfüllung von Erwartungen nicht losgelöst von den wesentlichen Funktionen des Jahresabschlusses gesehen werden kann; Externe und Interne sind unter den hier diskutierten Bedingungen jedoch nicht zwingend auf Jahresabschlussinformationen angewiesen gewesen. Entweder haben sie Jahresabschlussinformationen nicht zu verarbeiten vermocht oder haben aufgrund ihrer Position andere Informationsbeschaffungsmöglichkeiten nutzen können. Die dem Jahresabschluss zunächst zugeordnete Informationsfunktion mit den beiden Zweigen Kompaßfunktion und Rechnungslegungsfunktion ist damit deutlich reduziert. Über Kapitalzu- und Kapitalabführungen hat das Ministerium die Hochschule dominierend entschieden. Zwischen Ministerium und ME hatte die Kompetenzabgrenzungsfunktion also keine Bedeutung. Ob diese Auffassung nach der Überführung der ME in eine neue Rechtsform Bestand haben kann, wird sich noch herausstellen müssen.

#### **2.5.5.4 Ausbau des Rechnungswesens**

Zeitlich überlappend mit dem Aufbau der Geschäftsbuchhaltung haben die ME NRW nach Maßgabe von § 8 KHBV mit ersten Maßnahmen zur Installation einer Kosten- und Leistungsrechnung begonnen, die „die Beurteilung der Wirtschaftsführung unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses“ (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KHBV) und die Erstellung des Selbstkostenblattes (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 KHBV) erlauben sollte. Die ME D und E haben die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung innerhalb der Zeitvorgabe der KHBV zum Jahr 1980 gestartet (§ 8 i. V. m. § 10 Satz 2 KHBV). Die übrigen ME haben von der erwirkten Befreiungsregelung Gebrauch gemacht (§ 9 Nr. 3 KHBV) und den Beginn mit der Kosten- und Leistungsrechnung um ein Jahr hinausgeschoben, so dass z. B. MS vom 1. Januar 1981 an den Aufbau vorgenommen hat.<sup>246</sup> Dabei sind in einem ersten Schritt als Kosten identifizierte Aufwendungen Kostenstellen zugeordnet worden (Primärkostenverrechnung (§ 8 Abs. 1 Nrn. 1 – 4 KHBV))<sup>247</sup>, wobei eine umfassende Kostenträgerrechnung schließlich angestrebt worden ist. Die

---

<sup>246</sup> Vgl. *Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1978, 19.

<sup>247</sup> Die Medizinischen Einrichtungen Bonn haben bis zum Jahr 1989 eine kostenstellenmäßige Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen erreicht.

Umsetzung dieser Vorstellungen ist ausgelöst worden durch eine Novellierung des Krankenhausfinanzierungsrechts Mitte der 80er Jahre, nach der die Pflegesätze nach vorkalkulierten Selbstkosten unter Berücksichtigung der erwarteten Belegung festgelegt worden sind (§ 4 Abs. 1 i. V. m. § 13 BPfIV). Durch die unmittelbare Verbindung des von den Zielen abgeleiteten Produktionsprogramms mit der Budgetplanung<sup>248</sup> ist der endgültige Einstieg in eine, zunächst nur kurzfristig angelegte kaufmännisch orientierte Planungsrechnung gelungen.

Die bereits seit Anfang der 70er Jahre auf kameraler Basis geführten Statistiken sind auch nach der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung noch unkritisch fortgeführt worden. Die hierzu meistens unkoordiniert vorgenommenen Handlungen sind im Rahmen der Jahresabschlussprüfung für die ME NRW für das Geschäftsjahr 1989 durch die Wibera hinsichtlich einer Schwerpunktprüfung zu Statistiken hinterfragt worden. Als Ergebnis dieser Prüfung ist die Mehrzahl der geführten Statistiken als „überflüssig“ angesehen und abgeschafft worden. Die in Krankenhäusern allgemein geführten Statistiken sind beibehalten worden. Schwächen zur Statistik sind allerdings auch deutlich geworden. Bei den ME D beispielsweise ist eine nach Kostenstellen und Dienststellen gegliederte Vollstellenstatistik nicht verfügbar gewesen, so dass zur Fundierung von Entscheidungen noch bis zum Ende der 80er Jahre immer wieder aufwändige manuelle Arbeiten nötig geworden sind.

Zur Verlinkung der ME mit dem Landeshaushalt – Der Minister für Wissenschaft und Forschung – (Einzelplan 06) sind nach der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung vom Jahr 1981 an entsprechend den Gliederungsprinzipien des neuen Rechnungsstils jährlich Wirtschaftspläne mit den Teilen Erfolgsplan (Teil A) und Vermögensplan (Teil B) aufgestellt worden bis schließlich vom Haushaltsjahr 1985 an im Haushaltsplan des Ministeriums allein noch die Zuführungsbeträge für die Einzelpläne der ME zum Ausweis gekommen sind.<sup>249</sup>

---

<sup>248</sup> Vgl. *Hoffmann*, Planung, in: 14. Deutscher Krankenhaustag und Interhospital 87, Generalthema: Stellung des Krankenhauses, 1987, 43.

<sup>249</sup> Vgl. *Norbisrath*, Wirtschaftspläne, Das Krankenhaus, 1982, 334.

## **2.5.6 Einführung des Instituts der Jahresabschlussprüfung und Erwartungen**

### **2.5.6.1 Einordnung der Jahresabschlussprüfung innerhalb des Systems einzelbetrieblicher Überwachung**

Corporate Governance als „Gesamtkonzept der Führung und Überwachung von Unternehmen...beschreibt die Grundsätze ordnungsgemäßer und verantwortungsvoller Unternehmensführung als Rahmen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens“<sup>250</sup> „Corporate Governance ist gemeinsame Aufgabe von Vorstand und Aufsichtsrat.“<sup>251</sup> In diesen bereits oben vorgestellten Bezugsrahmen lässt sich Überwachung nun im Sinne genereller Unternehmensüberwachung einordnen, die durch die beiden Säulen Kontrolle und Prüfung gestützt wird. Differenzierungsmerkmal zwischen Kontrolle und Prüfung ist die Prozessabhängigkeit. Ist diese vorhanden, so liegt Kontrolle vor. Anderenfalls spricht man von Prüfung.<sup>252</sup> Kontrolle und Prüfung gliedern sich jeweils zweifach: Der Selbstkontrolle und der Kontrolle durch Vorgesetzte steht die interne (Interne Revision) und die externe Prüfung (Jahresabschlussprüfung) gegenüber.

---

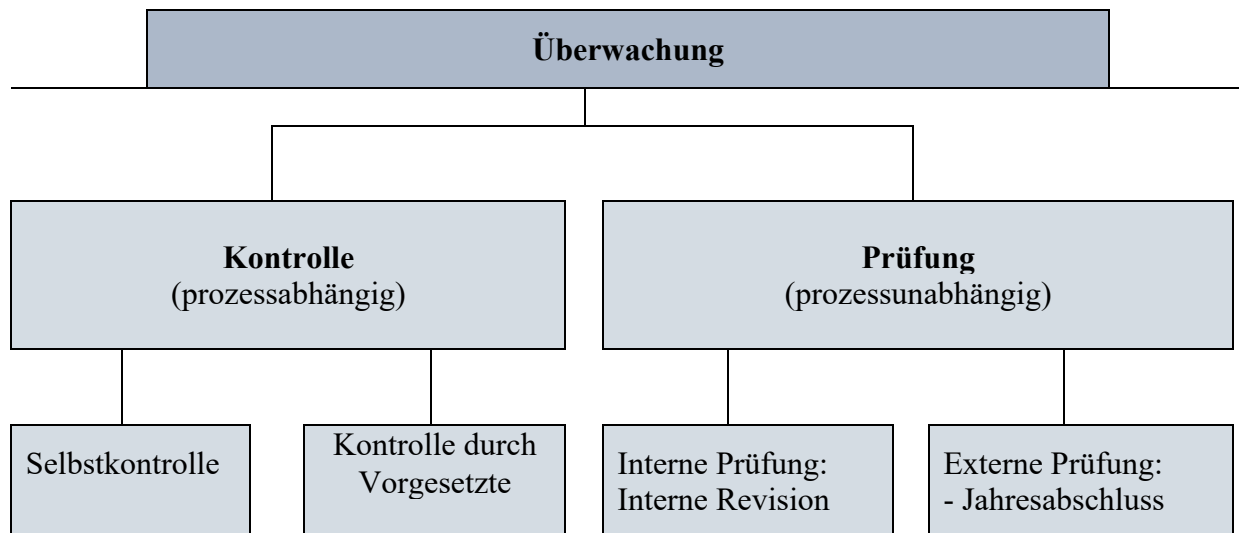
<sup>250</sup> Dillerup / Stoi, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, 145.

<sup>251</sup> Arbeitskreis „Corporate Governance Reporting“, Unternehmensberichterstattung, DB 2019, 317.

<sup>252</sup> Außerhalb organisatorischer und rechtlicher Aspekte ist diese Unterscheidung verzichtbar, weil jeweils Soll-Ist-Vergleiche vorgenommen werden (Kloock).

Abbildung 8:

Übersicht über Funktionen der Unternehmensüberwachung<sup>253</sup>



Das Deutsche Institut für interne Revision e. V. (DIIR) hat in Anlehnung an das internationale Institute of Internal Auditors (IIA) seine Aufgaben wie folgt definiert: „Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- („Assurance,“) und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organisation bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft.“<sup>254</sup>

Durch Erlass vom – IV A 4 – 7120.20 - vom 21. Oktober 1983<sup>255</sup> hat das Ministerium Aufgaben und Organisation der Innenrevision der ME erstmals umfassend geregelt, um wegen der Vielzahl der notwendigen Anpassungen und Umstellungen die Abläufe mit Schwerpunkt im Rechnungswesen einer kritischen Überprüfung unterwerfen zu lassen. Gegenüber dem Verwaltungsdirektor hat sie

<sup>253</sup> In Anlehnung an *Wöhe*, Betriebswirtschaftslehre, 2013,155. Durch die externe Orientierung der Jahresabschlussprüfung könnte die Abbildung noch auf der Ebene der Unternehmensüberwachung durch die neu aufzunehmende hoheitliche Überwachung erweitert werden.

<sup>254</sup> *Hannemann*, Helfer, KU 2009, 79; zu einer ähnlichen Definition der Abgrenzung der Aufgaben vgl. *Lück*, Revision, WPK-Mitt. 2001, 21.

<sup>255</sup> Erlass des Ministeriums – IV A 4 – 7120.20- vom 21. Oktober 1983, Aufgaben und Organisation der Innenrevision (Durchführung von Nr. 21 VV zu § 74 LHO).

zur Unterstützung seiner Arbeit und im Verhältnis zu anderen Prüfungsinstitutionen koordinierend wirken sollen, wobei dazu auch die Herstellung der Prüfungsbereitschaft gehört hat.

Aus Wirtschaftsprüfersicht bedeutet interne Revision generell "die Überprüfung der Eignung und die Überwachung der Einhaltung der Regelungen und Anordnungen der gesetzlichen Vertreter und der Ordnungsmäßigkeit von Aufbau und Funktion des internen Kontrollsystems sowie die Beratung der gesetzlichen Vertreter in den hiermit zusammenhängenden Fragen." (IDW EPS 321 Ziff. 8). Die Ziele der gesetzlichen Abschlussprüfung resultieren dagegen aus dem Gesetz; bei freiwilligen Abschlussprüfungen dienen die Ziele der gesetzlichen Abschlussprüfung als Vorbild (IDW EPS 321 Ziff. 10, Fußnote 7). Eine unmittelbare Verbindung zwischen der internen und der externen Revision kommt dadurch zustande, dass der Abschlussprüfer zur Verwendung von Ergebnissen der internen Revision bei der Festlegung seiner eigenen Prüfungshandlungen berechtigt ist (IDW EPS 321 Ziff. 11 Satz 2). Die Jahresabschlussprüfung versteht sich auf jeden Fall als externe Prüfung und unterliegt als Subsystem einem externen Überwachungssystem.

Über ein eigenes Aufsichtsorgan ähnlich dem Aufsichtsrat in der Unternehmensverfassung einer AG haben die ME nicht verfügt. Aufsichtsaufgaben sind, soweit sie nicht in der Form der Selbstkontrolle oder durch Vorgesetzte von Abteilungen, dem Verwaltungsdirektor und dem Kanzler durchgeführt worden sind, vom Trägerministerium wahrgenommen worden (Fach- und Rechtsaufsicht). Zu nennen in diesem Zusammenhang sind auch die Berichtspflichten aufgrund von Erlassen und auch die Unterrichtungen durch die ME aufgrund von Eigeninitiativen. Im Rahmen der Kameralistik haben bereits Meldefristen zur Finanzmittelbewirtschaftung existiert und zum kameralen Jahresabschluss. Vor der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung ist das Institut einer internen Revision unbekannt gewesen. Als Prüfungsinstitutionen an der Schnittstelle zwischen interner und externer Revision könnten die bei den ME damals eingerichteten ständigen Rechnungsvorprüfungsstellen des Rechnungsamtes des Regierungspräsidenten (§ 100 LHO) angesehen werden. Größere vom Landesrechnungshof



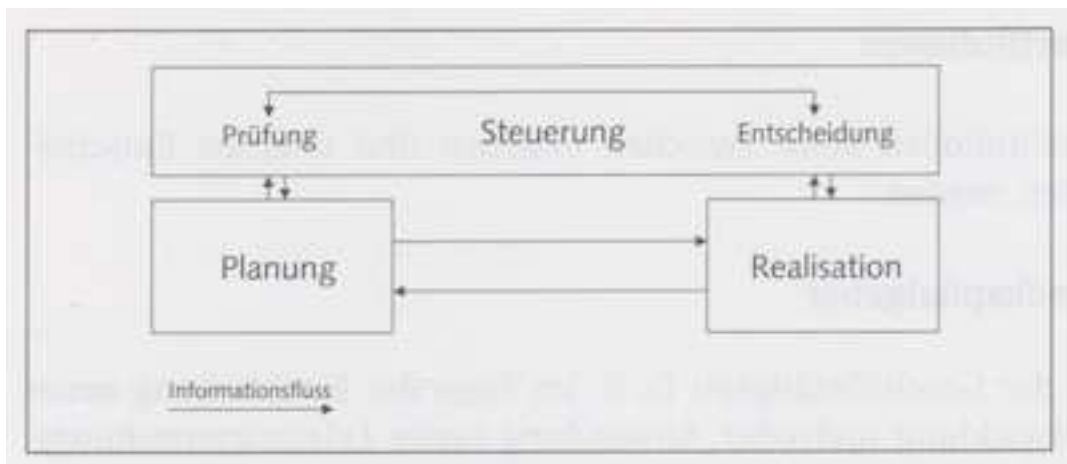
initiierte Prüfungen, häufig als Querschnittsprüfungen angelegt,<sup>256</sup> können dagegen aus der Sicht der ME als externe Prüfungen qualifiziert werden.

### 2.5.6.2 Informations- und Steuerungsprozesse durch die Jahresabschlussprüfung innerhalb des Überwachungssystems

Eingebettet in das Meta-System der Umwelt ist ein Betrieb als System geprägt durch die Funktion der Führung, die mit Hilfe von Planung und Realisation alle Tätigkeiten des Unternehmens erfasst<sup>257</sup>. Diese sind wirksam, wenn noch die betriebliche Steuerung als dritter Teil hinzukommt. Ihre Aufgabe ist es, aufgetretene Diskrepanzen zwischen Soll und Ist zu quantifizieren und zu bewerten. „Zur Minimierung von Abweichungen bedarf es in einem zweiten Schritt eines Entscheidungsbündels, das auf eine Annäherung der Ist-Ergebnisse an die Soll-Vorgaben bzw. eine Korrektur der Soll-Vorgaben hinwirkt.“<sup>258</sup> Der Zusammenhang ist als Schaubild verdeutlicht:

Abbildung 9:

Steuerung als Bindeglied von Planung und Realisation<sup>259</sup>



Das betriebliche Management- und Informationssystem, das die Überwachung einschließt und wesentlich durch Informationen des betrieblichen

<sup>256</sup> Vgl. z. B. *Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen, Personaleinsatz*, 1980.

<sup>257</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 10.

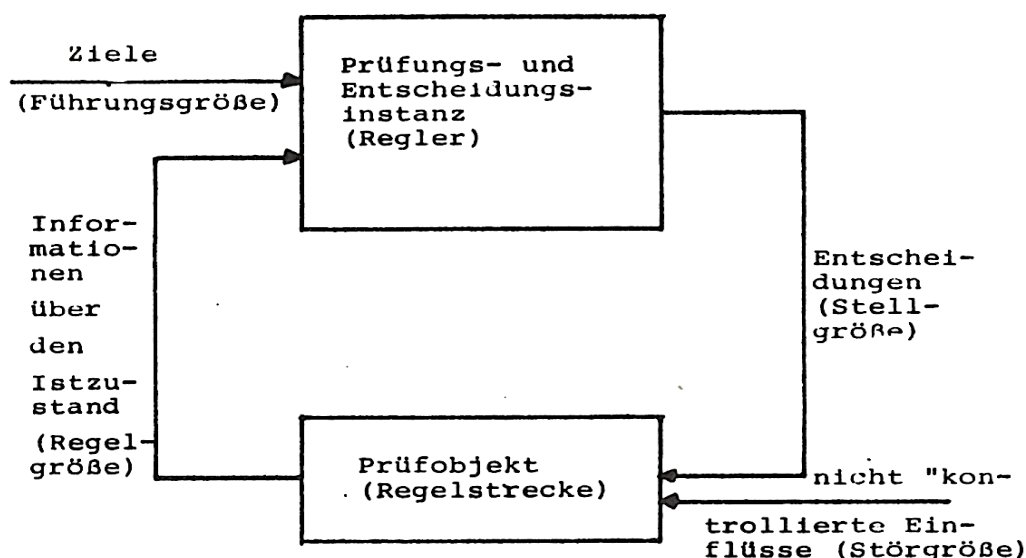
<sup>258</sup> *Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 10.

<sup>259</sup> In Anlehnung an *Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 11.

Rechnungswesens gespeist wird (Subsystem des Managements- und Informationssystems)<sup>260</sup>, benötigt deshalb Informationen, die verlässlich sein müssen. Die Erfüllung dieser Anforderungen soll durch die Jahresabschlussprüfung erreicht werden, die als Ergebnis der Prüfungshandlungen als Berichtobjekte den Prüfungsbericht, den Bestätigungsvermerk und das Managementletter bereitstellt. Die darin dokumentierten Gesamturteile setzen sich aus einer Fülle von Einzelurteilen aufgrund von Prüfungsprozessen zusammen, die sich einzeln mit ihren Teilprozessen als Regelkreis darstellen lassen.

Abbildung 10:

Regelkreis zum Prüfungsprozess<sup>261</sup>



Wie die vorstehende Darstellung erkennen lässt, lassen die von der Prüfungs- und Entscheidungsinstanz getroffenen Entscheidungen ein Prüfbjekt zustande kommen, das allerdings nicht zwingend bestehenden Vorstellungen entspricht, weil unkontrollierte Einflüsse als Störgrößen nicht ausgeschlossen werden können. Die bei der Prüfungs- und Entscheidungsinstanz eingehenden Informationen über den Istzustand des Prüfungsobjektes machen dann unter Berücksichtigung der Ziele notwendige Anpassungen durch neue Entscheidungen erforderlich. Der Regelkreisprozess wird erneut in Gang gesetzt.<sup>262</sup> Danach kann als

<sup>260</sup> Vgl. Coenenberg, Kostenrechnung, 4. Aufl. 1999, 26.

<sup>261</sup> In Anlehnung an Guthardt /Sieben, Wirtschaftsführung, 1979, 8.

<sup>262</sup> Vgl. Lück, Prüfungsprozeß, in: Lück, Lexikon der Rechnungslegung, 2. Aufl.1989, 615.

Prüfung „jeder Prozeß der Beschaffung und Verarbeitung von Informationen, der der Feststellung des Grades der Soll-Entsprechung eines bestimmten Prüfungsobjektes dient“<sup>263</sup>, verstanden werden.

Zur Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse der ME hinsichtlich der Jahresabschlussprüfung bietet sich eine Erweiterung des Modellansatzes um den externen Abschlussprüfer und um eine Prüfungs- und Entscheidungsinstanz<sup>264</sup> an, die wegen der unselbständigen Rechtsform der ME dem Verwaltungsbereich der ME (Finanzdezernent, Verwaltungsdirektor), der Hochschule (Kanzler) und dem Ministerium (Fachreferenten) zugeordnet ist. Danach ergibt sich folgende Darstellung:

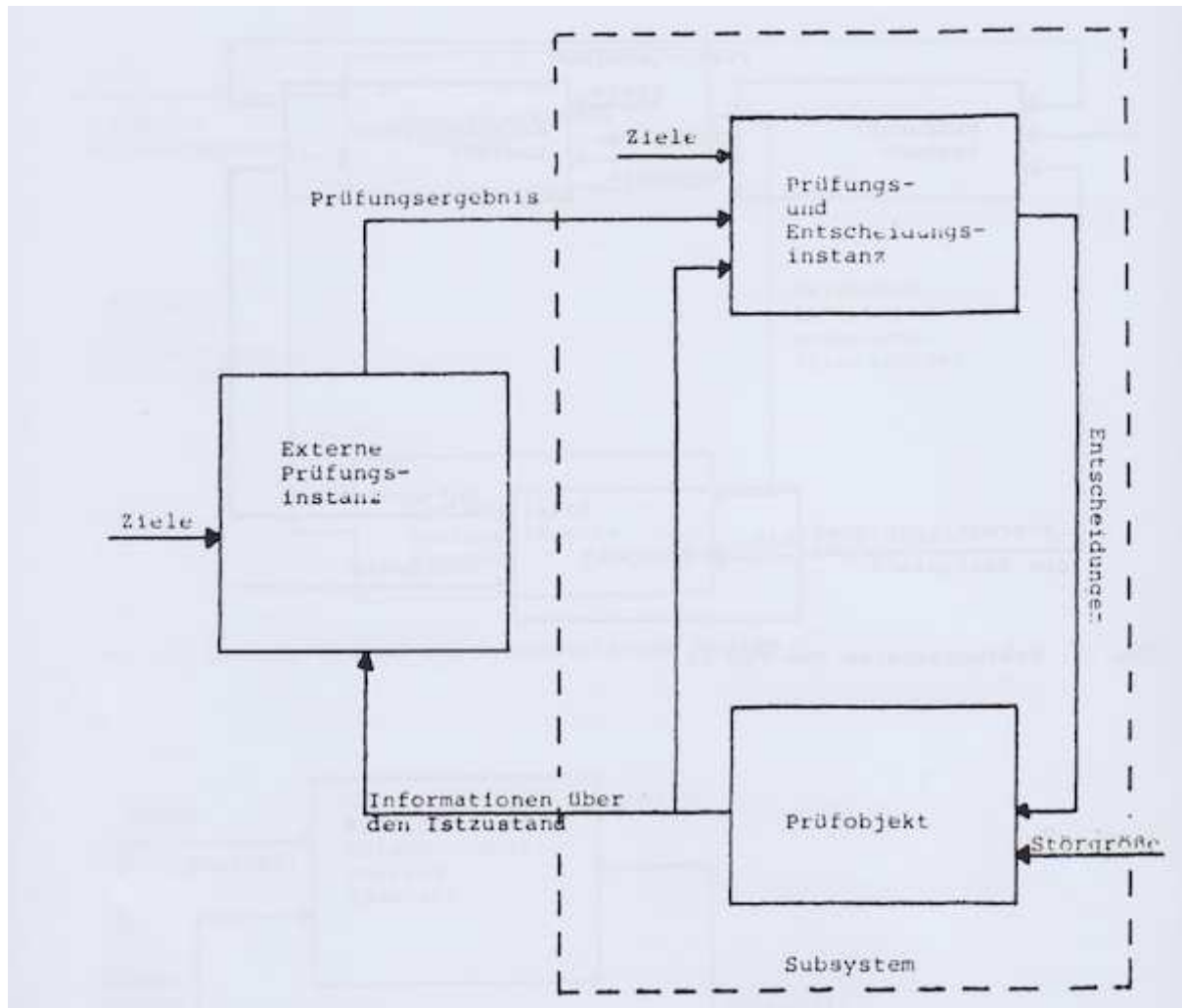
---

<sup>263</sup> *Sieben / Duck / Minz / Swart*, Urteilsqualität, 1987, 23.

<sup>264</sup> Vgl. *Guthardt / Sieben*, Wirtschaftsführung, 1979, 10.

Abbildung 11:

Regelkreis für die Medizinischen Einrichtungen unter Einbeziehung des Abschlussprüfers und der Prüfungs- und Entscheidungsinstanz<sup>265</sup>



Überträgt man diese Überlegungen auf die Unternehmenssteuerung ist diese durch Prüfungs- und Entscheidungsinstitutionen zweifach basiert:

<sup>265</sup> In Anlehnung an Guthardt / Sieben, Wirtschaftsführung, 1979, 10; Sieben / Bretzke, Prüfungssysteme, BFuP 1973, 629.

Abbildung 12:

Unternehmenssteuerung mit Prüfungs- und Entscheidungsinstitutionen

## Unternehmenssteuerung<sup>266</sup>

### Prüfungsinstitutionen

#### Betriebsexterne Prüfung

Landesrechnungshof

Abschlussprüfer

#### Betriebsinterne Prüfung

Interne Revision

### Entscheidungsinstitutionen

#### Betriebsexterne Entscheidungsträger

Landesrechnungshof

Finanzministerium

Ministerium

#### Betriebsinterne Entscheidungsträger

Verwaltungsdirektor

Kanzler

Da die vom Abschlussprüfer zugrunde gelegten Normen nicht zwingend dem Zielsystem des Betriebsmanagements entsprechen müssen, ist die Einleitung von Korrekturentscheidungen zur Beseitigung festgestellter Abweichungen des Ist vom Soll nicht zwingend. Helfen könnte dem Abschlussprüfer als Druckmittel die Einleitung von Sanktionen,<sup>267</sup> zu der eine Berechtigung allerdings nicht besteht. Wenn die Entscheidung zur Durchführung einer Jahresabschlussprüfung getroffen worden ist und ein externes Aufsichtsorgan existiert, kann der fehlende Sanktionsmechanismus überwunden werden. Welche Wirkungsketten im Wirkungsgefüge des Hochschulmedizinbetriebs sich angestoßen von der Prüfungsbeauftragung, über die Prüfungsdurchführung und die Kommunikation des Prüfungsergebnisses ergeben und welche wesentlichen Stellen mit ihrer hierarchischen Einordnung beteiligt sind,<sup>268</sup> wird sich unten noch zeigen.<sup>269</sup>

<sup>266</sup> In Anlehnung an *Marten / Quick / Ruhnke*, *Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 11.

<sup>267</sup> Vgl. *Sieben / Bretzke*, *Prüfungssysteme*, BFuP 1973, 629.

<sup>268</sup> Vgl. *Sieben / Bretzke*, *Prüfungssysteme*, BFuP 1973, 630.

<sup>269</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3. Hochschulmedizinbetriebe in der Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit als Unternehmen.

### 2.5.6.3 Rechtsgrundlagen, zeitlich gestaffelte Einführung und Erwartungen zur Jahresabschlussprüfung

Die Hochschulmedizinbetriebe haben grundsätzlich Gegenstand von drei Prüfungsarten sein können:<sup>270</sup>

1. Selbstkostenprüfung (§ 16 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BPfIV)
2. Rechnungsprüfung durch den Landesrechnungshof (§ 111 Abs. 1 LHO)
3. Jahresabschlussprüfung<sup>271</sup>

Themenbedingt konzentriert sich das Interesse hier auf die Jahresabschlussprüfung.

Weder nach den bundesrechtlichen (KHG, BPfIV, KHBV, AktG, HGB), noch nach den landesrechtlichen Vorschriften (LHO, KHG NW) hatte es eine Verpflichtung der ME NRW oder des Ministeriums gegeben, die Eröffnungsbilanz bzw. den ersten Jahresabschluss der ME durch einen Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer prüfen zu lassen. Auch der Hinweis in § 4 Abs. 3 KHBV auf das AktG hatte eine Prüfungsverpflichtung nicht herbeiführen können. Die generelle Verpflichtung zur Jahresabschlussprüfung bei allgemeinen Krankenhäusern in § 15 Abs. 2 KHG NW hat für die ME nicht greifen können; diese Vorschrift hatte für die ME keine Gültigkeit (§ 27 Abs. 2 KHG NW). Gemäß Nr. 12 Richtlinien zur Buchführung der Medizinischen Einrichtungen (Buchführungsrichtlinien) vom 10. Oktober 1989<sup>272</sup> ist die Jahresabschlussprüfung für die ME NRW schließlich klar positioniert worden. Nr. 12.1 Satz 1 Buchführungsrichtlinien hat gelautet: „Der Jahresabschluß ist nach § 32 Abs. 1 KHG NW (Zusatz des Verfassers: 1987<sup>273</sup>) unter Einbeziehung der Buchführung durch einen Abschlußprüfer zu prüfen“ (freiwillige Prüfung). Die Prüfungsaufträge sind mit Zustimmung des

---

<sup>270</sup> Die Rechnungsvorprüfungen durch den Regierungspräsidenten sind wegen ihrer vergleichsweise geringen Bedeutung im Verhältnis zu den anderen Prüfungen hier nicht aufgeführt.

<sup>271</sup> Vgl. *Sieben / Rossels*, Beurteilungsmöglichkeiten, KU 1982, 341.

<sup>272</sup> Erlass des Ministeriums – II B 2 – 7108.2.1 – vom 10. Oktober 1989, Richtlinien zur Buchführung. Eine Einbeziehung des Geschäftsberichts bzw. Lageberichts in die Jahresabschlussprüfung ist nicht vorgesehen worden. Diese Richtlinien sind gem. Ziff. 14 am 1. November 1989 in Kraft getreten. Eine Ausdehnung der Jahresabschlussprüfung auch auf den Lagebericht ist durch die Errichtungsverordnungen für die Universitätsklinika erfolgt, zu D vgl. Verordnung über die Errichtung des Klinikums Düsseldorf der Universität Düsseldorf (Universitätsklinikum Düsseldorf) als Anstalt des öffentlichen Rechts (GV. NW. 2000, 729), § 8 Abs. 4 Satz 1.

<sup>273</sup> Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen – KHG NW - vom 03. November 1987 (GV. NW. 1987, 392).

Ministeriums nach dem Vorliegen der Zustimmung des Finanzministeriums jeweils einzeln durch die Verwaltungsdirektoren der ME erteilt worden.

Dass sich das Ministerium dennoch vorher dazu entschlossen hatte, die Eröffnungsbilanzen bei den ME und ihre ersten Jahresabschlüsse sowie die Folgejahresabschlüsse durch externe Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen (freiwillige Prüfung), ist mehrfach begründet gewesen:

- Das Ministerium hat generelle Zweifel der Öffentlichkeit und der Kostenträger, insbesondere der Krankenkassen, hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit der ME aufgegriffen, um sich hierzu ein Bild machen und ggf. Maßnahmen ergreifen zu können.
- Das Ministerium hat – schon aus politischen Gründen - sicher sein wollen, dass mit dem System der Buchführung bei Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 3 Abs. 1 Satz 3 KHBV) ordnungsgemäß gestartet worden ist und damit die Annahme stützen wollen, dass die Verwaltungen der ME zur Erstellung von Jahresabschlüssen auch in den Folgejahren in der Lage sein würden.
- Die geprüfte Bilanz hat “nicht schlechter als erlaubt, höchstens besser“<sup>274</sup> sein sollen.<sup>275</sup>
- Das Ministerium hat die Feststellung des Jahresabschlusses nur auf der Basis gesicherter Zahlen vornehmen wollen.
- Das Ministerium hat nach einer belastbaren Möglichkeit gesucht, die Verwaltungen der ME gegen potenzielle Kritik hinsichtlich des Rechnungswesens von außen in Schutz nehmen zu können. Insbesondere hat durch Schaffung von Vertrauen die Verhandlungsposition gegenüber den Kostenträgern gestärkt werden sollen.<sup>276</sup>
- Das Ministerium hat bei dem Landesrechnungshof NRW angesichts des Fortbestehens seiner Möglichkeit zur Prüfung die Einsicht fördern wollen, dass Prüfungen mit ähnlichen Inhalten durch den Landesrechnungshof nicht erforderlich sein würden.

---

<sup>274</sup> *Knief*, Spannungsfeld, BFuP 1976, 117.

<sup>275</sup> Dabei wird nicht übersehen, dass Unterbewertungen in den Folgejahren zum Ausweis einer besseren wirtschaftlichen Lage führen können.

<sup>276</sup> Vgl. *Laux*, Wirtschaftlichkeit, in: *Wibera* Wirtschaftsberatung, Wirtschaftlichkeit kommunaler Krankenhäuser, 1975, 13.

- Das Ministerium hat sich im Hinblick auf die bestehende Prüfungspflicht für Jahresabschlüsse von allgemeinen Krankenhäusern außerhalb von Hochschulen nicht dem Vorwurf aussetzen wollen, die ME von der Pflichtprüfung zu befreien, obwohl ihre Betriebsgröße mit weit mehr als 1.000 Betten an den Einzelstandorten die Betriebsgröße der übrigen Krankenhäuser regelmäßig wesentlich überstiegen hat.<sup>277</sup>

Nachdem das Ministerium zur Sicherung der Unabhängigkeit und Objektivität des Abschlussprüfers die Prüfung der Eröffnungsbilanz und des ersten Jahresabschlusses zur Vergabe an ein einziges Unternehmen beschränkt ausgeschrieben hatte, sind auch die weiteren Einzelprüfungsaufträge zur Prüfung des Jahresabschlusses (ohne Prüfung des Geschäftsberichts) nach Absprache mit dem Ministerium durch die jeweiligen Verwaltungsdirektoren der ME erteilt worden. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hatte nämlich „die Prüfung durch Sachverständige als erprobt“<sup>278</sup> angesehen, und bei den Verwaltungsdirektoren sowie beim Ministerium hatte sich sehr rasch der Eindruck einer hohen Fachkompetenz der Wirtschaftsprüfer herausgebildet, die man zum jeweils eigenen Vorteil hat nutzen wollen. Vergleichbare Kompetenz hat im Ministerium nicht zur Verfügung gestanden. Darüber hinaus hat man sich auch mit den Bedingungen des Wirtschaftsprüfermarktes erst noch vertraut machen müssen. Insofern erklärt sich, dass vor allem in den Anfangsjahren des Auf- und Ausbaus des Rechnungswesens nach dem neuen Stil die Arbeit des Abschlussprüfers insbesondere von den ME statt „belästigend“, vor allem als „hilfreich“ verstanden worden und eine Diskussion über die Sinnhaftigkeit des weiteren Einsatzes des Wirtschaftsprüfers als Abschlussprüfer gem. § 164 Abs. 1 AktG 1965 nicht aufgekommen ist.

Ausgestaltung und Durchführung dieser Prüfungen sind, weil zunächst spezielle Vorgaben für Hochschulmedizinbetriebe gefehlt haben (§ 3 KHBV 1978), wesentlich an der Jahresabschlussprüfung als Pflichtprüfung bei Publikumsaktiengesellschaften<sup>279</sup> (§§ 162, 166 und 167 AktG), am IDW-Fachgutachten 1/1977<sup>280</sup> und

---

<sup>277</sup> Zum Vergleich der ME mit erwerbswirtschaftlichen Großunternehmen vgl. *Norbisrath*, Rechnungswesen, BFuP 1982, 116.

<sup>278</sup> *Laux*, Wirtschaftlichkeit, in: *Wibera Wirtschaftsberatung, Wirtschaftlichkeit kommunaler Krankenhäuser*, 1975, 13.

<sup>279</sup> Vgl. *Freymann*, Prüfungen, ZögU 1979, 67; vgl. *Freymann*, Abschlußprüfung, in: *Wibera Wirtschaftsberatung Aktiengesellschaft, Wirtschaftliches Krankenhaus*, 1977, 180.

<sup>280</sup> Vgl. *IDW* (Hrsg.): *Abschlußprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977)*, WPg 1977.



an den einschlägigen die Rechnungslegung betreffenden Vorschriften für die ME orientiert gewesen sowie in berufsmäßiger Weise erfolgt. Seit der Abschlussprüfung für das Geschäftsjahr 1988 sind für die Prüfungsdurchführung das IDW Fachgutachten 1/1988 und nach der Verabschiedung auch die Stellungnahme des Krankenhausfachausschusses (KHFA) 2/1990 (Verlautbarung „Zum erweiterten Umfang der Jahresabschlussprüfung von Krankenhäusern nach Landeskrankenhausrecht“) als Prüfungsmaßstäbe herangezogen worden.<sup>281</sup>Die Prüfungshandlungen haben sich erstreckt auf

- die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung,
- die Bewertung von Vermögen und Schulden in der Bilanz sowie
- die Gliederungen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Inhalt dieser Jahresunterlagen gemäß der KHBV.

Eine Prüfung des Geschäftsberichts hat nicht zum Prüfungsumfang gehört.<sup>282</sup>

Eine vollständige Übernahme der Anforderungen in § 15 KHG NW 1975, nach dem sich die Jahresabschlussprüfung auf die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens, die wirtschaftlichen Verhältnisse und die zweckentsprechende Verwendung der öffentlichen Fördermittel nach § 10 KHG erstreckt hatte, ist für die Jahresabschlussprüfung der ME nicht verlangt worden. Eine Förderung der ME aus KHG-Finanzmitteln hatte nämlich nicht stattgefunden, und eine Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse ist jedenfalls in der Anfangsphase des Beginns mit dem neuen Rechnungsstil der Buchführung als zu umfangreich angesehen worden.<sup>283</sup>

Als Ergebnis der Prüfungen sind den ME D zur Prüfung der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 1979<sup>284</sup> und zur Prüfung des ersten Jahresabschlusses zum 31.

---

<sup>281</sup> IDW, Umfang, KHFA Stellungnahme 2/1990, IDW-FN 1990.

<sup>282</sup> Gleichwohl hat durch die Hanse-Treuhand bei der Prüfung des Jahresabschlusses der ME D für das Geschäftsjahr 1981 auch eine Prüfung des Geschäftsberichts stattgefunden.

<sup>283</sup> Beispielsweise hat sich zur Prüfung der Eröffnungsbilanz der ME Aachen, die durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Hanse-Treuhand durchgeführt worden ist, das Prüfungsergebnis als eingeschränkter Bestätigungsvermerk vom 30. Januar 1982 wie folgt gezeigt: „Die Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 1981 entspricht nach unserer auftragsgemäß durchgeführten Prüfung den gesetzlichen Vorschriften mit der Einschränkung, daß im Neubaubereich bilanzierte Baukosten mit Restbuchwerten von 121.051.793,-- DM sowie im Altbaubereich Wirtschaftsgüter mit Restbuchwerten von 25.837.804,-- DM nicht einzeln nachgewiesen sind.“ (Positivurteil), *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg), Informations- und Geschäftsbericht 1981, 2. Aufl. 1982, 69.

<sup>284</sup> Vgl. *Norbisrath*, Rechnungswesen, BFuP 1982, 118.

Dezember 1979 uneingeschränkte Bestätigungsvermerke erteilt worden. Das Testat für die Eröffnungsbilanz hat folgende Formulierung gezeigt:

„Die Buchführung und die Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 1979 entsprechen nach unserer auftragsgemäß durchgeführten Prüfung den gesetzlichen Vorschriften.“<sup>285</sup>

In Nachbildung des bei einer Jahresabschlussprüfung einer AG zu verwendenden Bestätigungsvermerks hat der Bestätigungsvermerk für den ersten Jahresabschluss der ME D wie folgt gelautet:

„Die Buchführung und der Jahresabschluß entsprechen nach unserer auftragsgemäß durchgeführten Prüfung den gesetzlichen Vorschriften.“<sup>286</sup>

Bei den übrigen ME NRW haben die ersten Jahresabschlussprüfungen entsprechend dem zeitversetzten Beginn mit der kaufmännischen doppelten Buchführung stattgefunden, wobei hierzu bei den ME BN erst zum Jahr 1981 gestartet worden ist.

Da bereits oben mit den Begründungen für die externen Prüfungen bei den ME implizit auch die Erwartungen des Ministeriums beschrieben worden sind, erscheint ein nochmaliges Eingehen auf die Vorstellungen des Ministeriums entbehrlich. ME-intern auf den Campus bezogen haben sich die Erwartungen

- der Leiter von Nebenbuchhaltungen
- des Leiters des Rechnungswesens
- des Verwaltungsdirektors
- des Ärztlichen Direktors
- des Hochschulkanzlers

als Funktion der Interessenlage der Einzelakteure entsprechend den klar beschriebenen Aufgaben- und Verantwortungsbereichen wie folgt ergeben:

Erwartungen der Leiter von Nebenbuchhaltungen

Die Leiter von Nebenbuchhaltungen haben denselben Anforderungen, wie sie für das Rechnungswesen insgesamt bestehen, unterlegen. Die Einhaltung der

---

<sup>285</sup> *Norbisrath*, Rechnungswesen, BFuP 1982, 118.

<sup>286</sup> *Hanse-Treuhand*, Prüfungsbericht 1979, Prüfung Jahresabschluss ME D 1979, 35; vgl. auch *Norbisrath*, Rechnungswesen, BFuP 1982, 119.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der einschlägigen Rechtsnormen ist oberstes Gebot gewesen. Fehlende Prüfungsbereitschaft zum geplanten Prüfungsbeginn bzw. festgestellte Unregelmäßigkeiten hätten das gewünschte positive Prüfungsurteil als Ergebnis der Prüfung nachhaltig gefährden können. Rückgekoppelt sind die Leiter von Nebenbuchhaltungen durch die Qualität des durch den Abschlussprüfer erteilten Prüfungsurteils unmittelbar tangiert gewesen. Ein Positivbefund hätte mit vorhandener Fachkompetenz des Leiters von Nebenbuchhaltungen unmittelbar in Verbindung gebracht werden können.

#### Erwartungen des Leiters des Rechnungswesens

Unbeschadet der Teilverantwortung von Leitern von Nebenbuchhaltungen hat der Leiter des Rechnungswesens und regelmäßige Vertreter des Verwaltungsdirektors zusammen mit diesem hinsichtlich Ordnungsmäßigkeit, Aussagefähigkeit und Funktionstüchtigkeit des Rechnungswesens, das den Gesamtbereich der Hochschulmedizin umfasst, in der Gesamtverantwortung gegenüber dem Klinischen Vorstand gestanden (§ 37 Abs. 3 WissHG). Um seine berufliche Position zu sichern und ggf. noch weiter auszubauen, ist seine Erwartung darauf ausgerichtet gewesen, dass in Umsetzung des erteilten Prüfungsauftrags möglichst ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk als Besturteil hat zustande kommen sollen. Im Rahmen des Abschlussgesprächs mit dem Abschlussprüfer zusammen mit dem Verwaltungsdirektor hat sich der Leiter des Rechnungswesens erhofft, schwierige Bilanzierungsfragen oder auch Perspektiven zur Fortentwicklung des Rechnungswesens bei differenten Bedingungskonstellationen (mehrjährig orientierte Bilanzpolitik) erörtern zu können.

#### Erwartungen des Verwaltungsdirektors

Als Leiter der Personal- und Wirtschaftsverwaltung der ME und ständiger Vertreter des Kanzlers hinsichtlich dessen Zuständigkeit für die ME hat der Verwaltungsdirektor zur Einhaltung der Grundsätze von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit (§ 41 Abs. 1 WissHG) wissen wollen, ob das im vorläufigen Jahresabschluss ausgewiesene Jahresergebnis systematisch aus der Buchführung entwickelt worden ist, die einschlägigen Vorschriften beachtet worden sind und somit durch den Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild erreicht worden ist. Wegen der Anbindung der wirtschaftsplanorientierten Wirtschaftsführung an den kameralen Landeshaushalt ist ihm als

Haushaltsbeauftragtem (§ 41 Abs. 1 WissHG) auch ein Nachweis hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Finanzmittelflüsse wichtig gewesen. Durch den unmittelbaren Kontakt mit dem Abschlussprüfer hat sich der Verwaltungsdirektor auch über solche Sachverhalte mit Verbesserungspotenzial unterrichten lassen wollen, über die wegen nicht ausreichender Bedeutung nicht im Prüfungsbericht berichtet worden ist. Im Hinblick auf die seit der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung über viele Jahre bestehende höchst unbefriedigende Situation von rechnerischen Differenzen bei der Abgrenzung von Bauausgaben,<sup>287</sup> die durch die Übernahme von Bauaufträgen zugunsten der ME durch die Staatliche Hochbauverwaltung getätigt worden sind und sich als Monita im Prüfungsbericht des Abschlussprüfers wiedergefunden haben, hat der Verwaltungsdirektor mit Hilfe des Abschlussprüfers immer wieder nach Möglichkeiten einer regelkonformen Lösung der Abrechnungslücke gesucht.

#### Erwartungen des Ärztlichen Direktors

Der Ärztliche Direktor, der als Mitglied der Hochschule, des Klinischen Vorstandes und des Fachbereichs Medizin (§ 40 Abs. 3 Satz 1 WissHG) „einen geordneten, wirtschaftlichen Betriebsablauf im Bereich der Krankenversorgung“ (§ 40 Abs. 1 Satz 1 WissHG) hat sicherstellen sollen, hat aus dieser herausgehobenen Position auf der Basis der durch den Abschlussprüfer vorgenommenen Feststellungen eine Unterrichtung darüber angestrebt, unter welchen Bedingungen auch künftig die Qualität der Krankenversorgung gesichert sein würde. Permanente Unsicherheit hierzu hat sich schon deswegen ergeben, weil bei dem weitgehend regulierten Markt für Krankenhausleistungen die Realisierung von Umsatzerlösen durch die tatsächlich eingetretene Nachfrage nach Krankenhausleistungen bestimmt worden ist. Ungeplante Umsatzeinbußen und / oder nicht ausgeglichene Kostensteigerungen hätten möglicherweise durch „Arbeitsverdichtungen“ bei auch einem Verzicht auf Neubesetzungen von vakanten Stellen (Stellenbesetzungssperren) ausgeglichen werden müssen – ein Umstand, der nachhaltige Belastungen des Medizinbereichs ausgelöst hätte. Noch dazu wären die beschriebenen Entwicklungen wohl nicht ohne Einfluss auf den „guten Ruf“ des Klinikums geblieben.

---

<sup>287</sup> Zu dieser Thematik auch vgl. *Norbisrath / Oellrich*, Kooperation, KU 1987, 351 – 352.

## Erwartungen des Hochschulkanzlers

Als Mitglied des Rektorats und Leiter der Hochschulverwaltung ist der Kanzler auch für die ME zuständig gewesen (§ 47 Abs. 1 Satz 1 WissHG). Insofern hat er das zusammenfassende Prüfungsergebnis im Prüfungsbericht als Globalinformation über den Zustand des Rechnungswesens und die wirtschaftliche Lage der ME zur Kenntnis nehmen wollen. Einzelinformationen im Prüfungsbericht sind für ihn regelmäßig nur anlassbezogen (in seiner Koordinierungsfunktion von grundsätzlichen Angelegenheiten der Hochschule) von Interesse gewesen.

Außerhalb der ME haben das Finanzministerium und der Landesrechnungshof als oberste Landesbehörden regelmäßig ein globales Interesse an den Jahresabschlussprüfungen gezeigt. Das Gesundheitsministerium hat ein solches Informationsinteresse nicht erkennen lassen.

Zusammenfassend ist zum Interesse am Ergebnis der Jahresabschlussprüfung zu konstatieren, dass innerhalb der ME das Interesse

- auf unterschiedlichen Führungsebenen intensiv bestanden hat,
- in Abhängigkeit von der Aufgabenstellung der Stelleninhaber und der Führungsebene variiert hat,
- sich auf die wirtschaftliche Lage und die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungslegungsprozesses konzentriert hat und
- mit der Höhe der Führungsebene zugenommen hat.

Außerhalb des Campus der ME ist das Informationsinteresse an der Jahresabschlussprüfung im wesentlichen in der Wahrnehmung von Überwachungsaufgaben begründet gewesen.

Die Erfüllung der jeweiligen Informationswünsche wird jedoch wesentlich bestimmt durch die im Rahmen des Prüfungsprozesses mit den Phasen Prüfungsauftrag, Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung und Prüfungsergebniskommunikation zustande kommenden Informationsträger unter besonderer Berücksichtigung ihrer Aufgaben und Reichweite, so dass der Prüfungsbericht, der Bestätigungsvermerk, das Managementletter, die Arbeitspapiere und die Dauerakte nun näher in den Blick zu nehmen sind.

Zur Berichterstattung ist dem Abschlussprüfer gemäß § 166 Abs. 1 AktG 1965 vorgegeben worden „über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist besonders festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht hat. Die Posten des Jahresabschlusses sind aufzugliedern und ausreichend zu erläutern.“ Auf bestandsgefährdende Tatsachen oder solche, die die Entwicklung wesentlich hätten beeinträchtigen können, hat ebenfalls eingegangen werden müssen. Entsprechend berichtspflichtig gewesen sind Tatsachen zu festgestellten schwerwiegenden Verstößen des Vorstands gegen Gesetz und Satzung (§ 166 Abs. 2 AktG 1965). Ferner hat es geheißen: „Im PrB ist ferner regelmäßig darzustellen, welches Urteil sich der Prüfer über die einzelnen Prüfungsobjekte gebildet hat und wie er sein Gesamturteil ... aus den Einzelurteilen über die Prüfungsobjekte abgeleitet hat.“<sup>288</sup>

Wenn sich als Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen ergeben hatten, ist bei der aktienrechtlichen Jahresabschlussprüfung formelhaft folgender zusammenfassender Bestätigungsvermerk zu erteilen gewesen (167 Abs. 1 Satz 2 AktG 1965): „Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht entsprechen nach meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung Gesetz und Satzung.“ Anderenfalls hat es zu einer Einschränkung bzw. Versagung der Bestätigung kommen können (§ 167 Abs. 2 AktG 1965). Der Bestätigungsvermerk hat auch in den Prüfungsbericht aufgenommen werden müssen (§ 167 Abs. 3 Satz 2 AktG 1965). Darüber hinaus hat das AktG die Vorlagepflicht für den Prüfungsbericht bei dem Vorstand und die unverzügliche Weiterleitung durch den Vorstand an den Aufsichtsrat vorgesehen (§§ 166 Abs. 3, 170 Abs. 1 AktG 1965).

In Anlehnung an diese Vorgaben haben die Abschlussprüfer den Prüfungsbericht dem Verwaltungsdirektor der ME vorgelegt, der diese Unterlage (auf dem Dienstweg) über den Kanzler dem Ministerium zugeleitet hat. Hierzu hat das Ministerium durch Nr. 12.3 Buchführungsrichtlinien eine Frist „bis zum 15. September des auf das Geschäftsjahr folgenden Jahres“ bestimmt. Von dort aus ist der Prüfungsbericht dem Finanzminister und dem Landesrechnungshof übermittelt

---

<sup>288</sup> *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland* (Hrsg.), WP-Handbuch, Düsseldorf 1977, 957.

worden (Nr. 12.4 Buchführungsrichtlinien). Darüber hinaus hat z. B. der Verwaltungsdirektor der ME D den Prüfungsbericht innerhalb der „eigenen“ Verwaltung an das Finanzdezernat und die Haushaltsabteilung sowie an das Rechnungsamt der Regierung bei der Universität Düsseldorf übermittelt.<sup>289</sup>

Der Prüfungsbericht hat z. B.

- das Ministerium (die Aufsicht) über das Ergebnis der Prüfung ggf. einschließlich festgestellter Mängel zur vom Vorstand vorgenommenen Rechnungslegung unterrichtet
- dem Verwaltungsdirektor den Nachweis darüber geführt, dass er seiner Pflicht zur Führung von Büchern und zur Rechnungslegung nachgekommen ist und
- schließlich dem Abschlussprüfer zur Information über die ordnungsmäßige Durchführung der Prüfung und über das Zustandekommen des Prüfungsergebnisses gedient.<sup>290</sup>

Der Charakter des Prüfungsberichts als interne Unterlage hat diesen für Externe grundsätzlich nicht zugänglich gemacht. Insofern überrascht, dass durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Hanse-Treuhand auch die übrigen ME NRW z. B. den Prüfungsbericht der ME D für das Geschäftsjahr 1983 erhalten haben.<sup>291</sup> Allen Berichtsempfängern ist gemeinsam gewesen, dass die in den Prüfungsberichten enthaltenen Zahlenangaben als zutreffend anerkannt worden sind und dadurch für eigene Entscheidungen ein wichtiger Datenpool zur Verfügung gestellt worden ist.

Der Bestätigungsvermerk dagegen ist dazu bestimmt gewesen, „die Öffentlichkeit über die Satzungs- und Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses, der zugrundeliegenden Buchführung und des Geschäftsberichts zu unterrichten. Er verschafft der Allgemeinheit die Gewißheit über die durchgeführte Abschlußprüfung und deren Ergebnis.“<sup>292</sup> Anders als § 177 Abs. 1 AktG 1965 vorgesehen hat, ist

---

<sup>289</sup> Vgl. *Glasow*, Schreiben an das Rechnungsamt der Regierung bei der Universität Düsseldorf vom 2.11.1984 betreffend „Prüfungsbericht des Jahresabschlusses 1983 der Firma Hanse-Treuhand“.

<sup>290</sup> Vgl. *Lück*, Prüfungsbericht, in: *Lück*, Lexikon der Rechnungslegung, 2. Aufl. 1989, 598 f.

<sup>291</sup> Vgl. *Hanse-Treuhand*, Schreiben, 1984, 1.

<sup>292</sup> *Adler / Düring / Schmaltz*, Rechnungslegung, 4. Aufl. 1971, zu § 167 AktG Tz. 4.

bei den ME eine Bekanntmachung des Jahresabschlusses mit Bestätigungsvermerk nicht praktiziert worden, so dass eine regelmäßige Unterrichtung der Öffentlichkeit unterblieben ist. Umso interessanter ist festzustellen, dass es trotz der eingeschränkten Publizität für die Geschäftsberichte der ME NRW in Einzelfällen in diesen Jahresunterlagen zusätzlich zum Abdruck des Jahresabschlusses und auch zur Darstellung von Bestätigungsvermerken gekommen ist. Für beispielsweise die ME D lautet der durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Hanse-Treuhand am 16. August 1984 erteilte Bestätigungsvermerk für das Geschäftsjahr 1983 wie folgt:

„Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht entsprechen nach unserer pflichtmäßigen Prüfung den gesetzlichen Vorschriften mit der Einschränkung, daß fertiggestellte Baumaßnahmen in Höhe von 15.696.197,23 DM als Anlagen im Bau ausgewiesen und nicht planmäßig abgeschrieben worden sind.“<sup>293</sup>

Für das Folgejahr findet sich zur ME D ein am 8. August 1985 durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Hanse-Treuhand erteilter uneingeschränkter Bestätigungsvermerk mit folgendem Wortlaut:

„Die Buchführung und der Jahresabschluß entsprechen nach unserer pflichtmäßigen Prüfung den gesetzlichen Vorschriften.“<sup>294</sup>

In Verbindung mit dem Prüfungsbericht ist der Bestätigungsvermerk als Teil des Prüfungsberichts in der Reichweite grundsätzlich aber immer an diesen gebunden gewesen.

Das Management Letter ist verstanden worden als eine Auflistung von Tatbeständen, welche „nicht unbedingt als falsch bezeichnet werden können, denen sich der Prüfer aber nicht in vollem Umfang anschließen kann (sowie solche, die) zwar falsch sind, aber im Rahmen des gesamten Jahresabschlusses nicht ins Gewicht fallen.“<sup>295</sup> Das Ministerium hat die Erstellung solcher separater Unterlagen beauftragen lassen, um den ME die Möglichkeit zur Reaktion auf Schwachstellen im Rechnungswesen durch Verbesserungen bei den Rechnungslegungsprozessen geben zu können. Um das Vertrauensverhältnis zwischen den

---

<sup>293</sup> *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1983, Anlage 2.

<sup>294</sup> *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1984, Anlage 2.

<sup>295</sup> *Selchert*, Jahresabschlußprüfung der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1996, 843; vgl. auch *Peemöller / Finsterer / Mahler*, „Management Letter“, DB1999, 1565.



ME und dem Ministerium nicht unnötig zu belasten,<sup>296</sup> ist das Management Letter an den Leiter der Verwaltung adressiert gewesen. Im Rahmen der Schlussbesprechung hat sich dieser den Inhalt des Management Letters erläutern lassen, wobei zwischen den Beteiligten klar gewesen ist, dass im Fall einer Wiederholungsprüfung durch denselben Abschlussprüfer die diskutierten Tatbestände erneut geprüft werden würden. Dem Management Letter ist mindestens die vom Prüfungsbericht her bekannte Vertraulichkeit zugekommen.

Die Arbeitspapiere und die Dauerakte sind Unterlagen gewesen, die dem Abschlussprüfer gehört haben und dort verblieben sind. Mit Hilfe der Arbeitspapiere haben die sorgfältige Planung und Durchführung der Prüfung sowie die Angaben im Prüfungsbericht und zum Prüfungsergebnis belegt werden können. Soweit Arbeitspapiere im Fall von Wiederholungsprüfungen nützlich sein können, werden sie in einer Dauerakte vorgehalten.<sup>297</sup>

Damit ist insgesamt festzustellen, dass Externe selbst dann nicht von dem Institut der Jahresabschlussprüfung profitiert haben, wenn ihnen schutzwürdige Interessen zugekommen sind. Wegen grundsätzlich fehlender Publizität ist ihnen der Zugang zu allen Instrumenten der Prüfungsdokumentation verwehrt worden. Prüfungsbericht, Bestätigungsvermerk und Management Letter haben von Internen für eigene Zwecke genutzt werden können und sind im Rahmen der Überwachung von Rechnungslegungsprozessen zur Stärkung von Kontrollen durch z. B. den VD, den Kanzler und die Ministerien geeignet gewesen. Arbeitspapiere und Dauerakte haben allein die Arbeit des Abschlussprüfers unterstützt.

In der Gesamtbetrachtung hat im Zentrum des Informationsvermittlungsprozesses der Prüfungsbericht einschließlich des Bestätigungsvermerks gestanden, unabhängig davon, ob es sich um Interessenten gehandelt hat oder Adressaten. Von diesen kann erst gesprochen werden, wenn bei den Empfängern und Interessenten noch „schutzwürdige“<sup>298</sup> Interessen hinzukommen. Eine solche Schutzwürdigkeit ist der generellen Öffentlichkeit und erst recht der Konkurrenz

---

<sup>296</sup> *Streblow*, VD ME D, pflegte zu sagen: „ Gehe nicht zu Hofe, wenn Du nicht gerufen bist.“

<sup>297</sup> Vgl. *Luik*, Arbeitspapiere, in: Lück, Lexikon der Rechnungslegung, 2. Aufl. 1989, 62.

<sup>298</sup> *Baetge / Fischer / Paskert*, Lagebericht, 1989, 10.

abzusprechen.<sup>299</sup> „Eines gesetzlichen Schutzes bedürfen“ vor allem jene, „deren wirtschaftliche Entscheidungen wesentlich von der Lage des Unternehmens abhängen und die bei der Gewinnung von Informationen über das berichterstattende Unternehmen im wesentlichen auf die externe Rechnungslegung und Informationsvermittlung angewiesen sind.“<sup>300</sup> Von veröffentlichten Zahlen eines durch einen Abschlussprüfer geprüften Jahresabschlusses erwarten sie, dass es sich um wahre und damit auch zuverlässige Zahlen handelt und sie für ihre Entscheidungen von einer wirtschaftlich gesunden Basis ausgehen dürfen.<sup>301</sup>

#### **2.5.6.4 Zustandekommen und Sicherung der Vertrauenswürdigkeit der Prüfungsaussagen als Problem**

Für die Jahresabschlussprüfung der ME hat die aktienrechtliche Pflichtprüfung Vorbildfunktion gehabt: Ihre Aufgabe ist es gewesen festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss und der Geschäftsbericht der Sollentsprechung gemäß Gesetz und Satzung aufgestellt worden sind und ob in diesem Rahmen ein Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens möglichst sicher geben worden ist.<sup>302</sup> Schwerpunkt der Prüfung ist damit die Einhaltung von Vorschriften gewesen, die für die Buchführung, das Inventar, den Jahresabschluss und den Geschäftsbericht relevant gewesen sind.<sup>303</sup> Andere Vorschriften haben nur insoweit eine Rolle gespielt, als sich durch sie auf die genannten Jahresunterlagen haben Rückwirkungen ergeben können.<sup>304</sup> Strafrechtliche Tatbestände aufzudecken, ist nicht die Aufgabe des Abschlussprüfers gewesen.<sup>305</sup> Bei der Durchführung der Abschlussprüfung, die von ihm zu planen ist, wird ihm nahegelegt, sich an den fachlichen Verlautbarungen (Fachgutachten und Stellungnahmen) des Instituts der Wirtschaftsprüfer<sup>306</sup> zu orientieren<sup>307</sup> und die Prüfungshandlungen mit Gewissenhaftigkeit und mit der Sorgfalt, die bei der Ausübung

---

<sup>299</sup> Vgl. *Baetge / Fischer / Paskert*, Lagebericht, 1989, 10 f.

<sup>300</sup> *Baetge / Fischer / Paskert*, Lagebericht, 1989, 11.

<sup>301</sup> Hierbei handelt es sich um das Problem, das als Erwartungslücke bekannt geworden ist.

<sup>302</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 2.

<sup>303</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 3.

<sup>304</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 3.

<sup>305</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 3.

<sup>306</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 4 f.

<sup>307</sup> Dabei ist zu den „Vorgaben“ zu bedenken, dass es sich bei dem Institut der Wirtschaftsprüfer um einen privatrechtlichen Verein handelt.

des Berufs üblich ist,<sup>308</sup> vornehmen. In diesem Zusammenhang sind die Organisation des zu prüfenden Unternehmens, die Bedeutung einzelner Prüfungsgegenstände und auch die Möglichkeit des Vorliegens von Fehlern und Verstößen gegen Rechnungslegungsvorschriften<sup>309</sup> („Fehlerrisiko“<sup>310</sup>) besonders zu bedenken. Wenn ein internes Kontrollsystem existiert, kann der das Rechnungswesen stützende Teil für die Bestimmung von Prüfungshandlungen genutzt werden.<sup>311</sup> Auch Bestandsnachweise sollen im Rahmen der Prüfungshandlungen herangezogen werden.<sup>312</sup> Die Ergebnisse von Prüfungen Dritter sind geeignet, die Arbeit des Abschlussprüfers zu fördern, für die Verwendung solcher Ergebnisse bleibt der Abschlussprüfer allerdings alleine verantwortlich.<sup>313</sup> Schließlich hat er noch die Vollständigkeitserklärung einzuholen und seine vorgenommene Arbeit in Arbeitspapieren zu dokumentieren.<sup>314</sup>

Die aufgelisteten Feststellungen zum Prüfungsobjekt und der daraus abgeleitete Bestätigungsvermerk im Prüfungsbericht sind durch u. a. folgende potenzielle Störgrößen bestimmt:

1. Störgrößen, die vom Prüfungsobjekt ausgehen:

- das Prüfungsobjekt kann durch Bilanzpolitik „geschönt“ worden sein
- das Prüfungsobjekt kann fehlerhaft oder bewusst falsch dargestellt worden sein

2. Störgrößen, die vom Abschlussprüfer ausgehen:

- der Abschlussprüfer arbeitet nicht gewissenhaft und mit berufsüblicher Sorgfalt
- der Abschlussprüfer schätzt das Fehlerrisiko falsch ein
- dem Abschlussprüfer fehlt es an Berufs- und Lebenserfahrung
- der Abschlussprüfer trifft Ermessensentscheidungen<sup>315</sup>
- der Abschlussprüfer ist grundsätzlich an einer erneuten Beauftragung der Abschlussprüfung interessiert

3. Störgrößen, die von der Konstruktion der Abschlussprüfung ausgehen:

---

<sup>308</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 6.

<sup>309</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 6.

<sup>310</sup> *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 6.

<sup>311</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 7.

<sup>312</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 8 f.

<sup>313</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 10.

<sup>314</sup> Vgl. *IDW*, Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977, 11 f.

<sup>315</sup> Zum Fehlen von festen Transformationsregeln zur Überführung von Soll-Ist-Abweichungen in das Prüfurteil vgl. *Sieben / Duck / Minz, / Swart*, Urteilsqualität, 1987, 28.

- die Abschlussprüfung ist keine Vollprüfung
- die Abschlussprüfung nimmt keine Bewertung zur wirtschaftlichen Lage vor
- die Abschlussprüfung liefert keine Fortbestehensprognose und gibt keine Bestandsgarantie für die Zukunft eines Unternehmens.

In Anbetracht der Vielzahl der Einzelaspekte, die sich noch kumulativ zeigen können, dürfte eine positiv kritische Grundhaltung wie sie der Abschlussprüfer gegenüber dem Prüfungsobjekt einnehmen sollte, auch durch die Berichtsempfänger gegenüber den Feststellungen im Prüfungsbericht angemessen gewesen sein. Bedenkt man zusätzlich, dass die Ersteller des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts zur Beachtung der Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet gewesen sind, die Abschlussprüfer rechtsformbedingt aber nicht über Erfahrungen von Krankenhausprüfungen bei Hochschulmedizinbetrieben beim Start der Jahresabschlussprüfung bei den ME NRW haben verfügen können, interne Kontrollsysteme bei den einzelnen ME zusätzlich in den ersten Jahren nach dem Beginn mit der kaufmännischen doppelten Buchführung nicht vorfindbar gewesen sind und schließlich auch keine Möglichkeit bestanden hat, im Rahmen der Prüfung auf Erkenntnisse der internen Revision<sup>316</sup> zurückzugreifen, so hätte die Frage nach dem durch die Abschlussprüfung geschaffenen Mehrwert durchaus statthaft sein dürfen. Weil jedoch das Institut der Jahresabschlussprüfung bei Aktiengesellschaften schon vor Jahrzehnten als Informationsinstrument eingeführt gewesen ist, hat die Übernahme dieses Instruments auch für die Großbetriebe der ME (§ 267 HGB) nicht unrichtig sein können. Die der Jahresabschlussprüfung ebenfalls zuerkannten Funktionen der Beglaubigung und Kontrolle sind hinsichtlich ihrer Wirkung nicht angezweifelt worden; kritische Nachfragen hierzu haben sich nicht ergeben.

Die ebenfalls von der Jahresabschlussprüfung ausgehende Anregungsfunktion, auf Verbesserungen des Rechnungslegungsprozesses hinzuwirken, hat den Ausbau des Rechnungswesens nachhaltig begünstigt. Die mit der Jahresabschlussprüfung immanent verbundene Prophylaxefunktion bzw. Prohibitivfunktion<sup>317</sup> kann als Begründung dafür gelten, dass nach erfolgter Durchführung von

---

<sup>316</sup> Vgl. z. B. ME BN.

<sup>317</sup> Vgl. *Sieben / Duck / Minz / Swart*, Urteilsqualität, 1987, 23.

Jahresabschlussprüfungen Veranlassungen zur Aufnahme von Prüfungshandlungen für Prüfungen anderen Typs (z. B. Unterschlagungsprüfung) nicht bekannt geworden sind.

Ein Vertrauensschwund hinsichtlich der Arbeit von Abschlussprüfern wie er sich später ab Mitte der 90er Jahre infolge von Bilanzdelikten durch das Management von erwerbswirtschaftlichen Betrieben eingestellt hat,<sup>318</sup> ist seinerzeit nicht vorstellbar gewesen.

#### **2.5.6.5 Modifikation der Jahresabschlussprüfung**

Rechtsänderungen mit Auswirkungen auf die kaufmännische Buchführung haben immer auch den Prüfungsprozess tangiert. Durch § 249 HGB i. V. m. § 4 Abs. 3 2. ÄndV KHBV sind die ME NRW spätestens für Geschäftsjahre ab 1989 zum Ansatz von Pensionsverpflichtungen in der Bilanz verpflichtet worden.<sup>319</sup> Da die Ermittlung des zutreffenden Wertansatzes auf versicherungsmathematischer Basis die ME überfordert hätte, haben diese mit Zustimmung des Ministeriums die Bestimmung des jeweiligen Bilanzwertes bei der Wibera Wirtschaftsberatung beauftragt. Die beschriebene Vorgehensweise, die auch für die Folgejahre praktiziert worden ist, hat durch die Möglichkeit der Übernahme des von der Wibera berechneten Bilanzansatzes als Sollgröße durch den Abschlussprüfer Sinn gemacht.

Durch Nr. 12.1 Satz 2 Buchführungsrichtlinien vom 10. Oktober 1989<sup>320</sup> ist die Jahresabschlussprüfung unter Bezug auf § 32 Abs. 2 KHG NW zusätzlich zur Ordnungsmäßigkeitsprüfung des Rechnungswesens um die Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse erweitert worden. Zur Umsetzung dieser

---

<sup>318</sup> Der Enron-Skandal ist Synonym auch für andere bedeutende Bilanzdelikte gewesen.

<sup>319</sup> Die ME D haben bei der Umsetzung der Neufassung der KHBV von Erleichterungen Gebrauch gemacht und u. a. die Neugliederung der Bilanz erstmals für das Geschäftsjahr 1989 vorgenommen (Zusatzposten Passivseite Posten C. 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen). Hierzu vgl. Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Geschäftsbericht 1989, 39.

<sup>320</sup> Erlass des Ministeriums – II B 2 – 7108.2.1- vom 10. Oktober 1989, Richtlinien zur Buchführung.

Anforderungen sind bei Einsatz verschiedener Methoden<sup>321</sup> zu verschiedenen Bereichen Schwerpunkte zu bilden gewesen.<sup>322</sup>

Wie oben bereits dargestellt worden ist, haben sich Modifikationen der Jahresabschlussprüfung im wesentlichen durch drei Aspekte gezeigt:

- Wechsel des Abschlussprüfers
- Variation der Prüfungsmaßstäbe
- Ausdehnung der Jahresabschlussprüfung zur vertieften Prüfung von Teilbereichen (z. B. Schwerpunktprüfung zu Statistiken)

### **2.5.7 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit**

Die gravierenden jahrelangen Anstrengungen der ME NRW zur Umstellung des Rechnungswesens auf das kaufmännische System und daran angekoppelt auch eine Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer aufzubauen, haben die Verwaltungen der ME nahezu überfordert. Dem Ministerium angetragene Entscheidungsprobleme sind aus der Sicht der Verwaltungen bisweilen nur begrenzt hilfreich beantwortet worden. Vielmehr sind durch das Ministerium immer auch Sonderaufgaben erteilt worden, so dass wenig zurückhaltend durch Verwaltungsdirektor Streblov von den ME D herausgestellt worden ist: „Gehe nicht zu Hofe, wenn Du nicht gerufen bist.“ Zutreffend formuliert worden ist damals auch etwa so: Dass es Schwächen gäbe im Umgang der Beteiligten untereinander, es auch immer wieder zu Missverständnissen, Enttäuschungen und sogar Ärgernissen komme, aber dennoch insgesamt beide Seiten, die Praktiker vor Ort und die medizinische Wissenschaft sowie die Politik, wüssten, wie sehr sie aufeinander angewiesen seien.<sup>323</sup>

Trotz aller Anstrengungen bei auch menschlich belastenden Verhältnissen haben folgende Managementhemmnisse fortbestanden:

---

<sup>321</sup> Vgl. *Freyman*, Abschlußprüfung, in: Wibera Wirtschaftsberatung, Wirtschaftliches Krankenhaus, 3. Aufl. 1989, 221.

<sup>322</sup> Vgl. *Freyman*, Abschlußprüfung, in: Wibera Wirtschaftsberatung, Wirtschaftliches Krankenhaus, 3. Aufl. 1989, 221.

<sup>323</sup> Vgl. *Seidel*, Jahresversammlung, in: Westdeutsche Rektorenkonferenz, Wissenschaft und Politik, 1988, 305.

1. Die Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben in Wirtschaftsplänen angekoppelt an Haushalte, die dem Prinzip der Kameralistik folgen, hat die für das Klinikmanagement so notwendige Dispositionsfreiheit / Willensbildung noch nicht ausreichend wirksam werden lassen. Kaufmännisches Denken hat sich in der „Ministerialbürokratie“ erst mühsam entwickeln müssen.
2. Aufgabenbereiche des Managements der ME, die zwingend innerhalb der ME haben liegen müssen, sind außerhalb der Hochschule im Ministerium bzw. im Finanzministerium NW wahrgenommen worden.
3. Entscheidungsberechtigung und Resultatverantwortung haben sich als nicht notwendigerweise deckungsgleich herausgestellt.
4. „Moderne“ Bestrebungen zur Zentralisierung haben bei z. B. Funktions-\_diensten Übersichtlichkeit und Transparenz des Betriebsgeschehens verhindert.

Welcher Anspruchsvielfalt das Management der ME ausgesetzt gewesen ist, ergibt sich aus Ansätzen einer realistischen Problembeschreibung auch wie folgt: „Das Management befindet sich im Schnittpunkt unterschiedlicher Aufgaben und Interessen von gesetzlichen RVO-Krankenkassen, Krankenhausverbänden und kassenärztlichen Vereinigungen. Das System der Krankenscheine, die Krankenhausbedarfsplanung, das duale Finanzierungssystem,...das Prinzip des Verlustausgleichs durch den Träger und der Mangel an Ärzten und Pflegepersonal unterliegen nicht der unmittelbaren Disposition des Klinikmanagements. Aus eigener Kraft kann es in Bezug auf diese gesundheitspolitische Ordnung – oder Unordnung, wie manche sagen – kaum etwas ändern. Das gilt weitgehend auch für die extern oktroyierten Regelungen, die die Universitätskliniken in die Universität eingliedern und die Leitung, Verwaltung und Organisation der Kliniken vorschreiben. Zusätzliche Probleme erwachsen dem Klinikmanagement aus institutionell und personell angelegten Konflikten, seien sie begründet in fehlenden oder unklaren Kompetenzen, der Interdependenz und Konkurrenz zwischen klinischer und theoretischer Medizin oder zwischen ärztlichem Dienst, Pflegedienst und Verwaltungsdienst...“<sup>324</sup> Oder: „Negativ auf die Wirtschaftlichkeit wirkt sich das oft insuffiziente Krankenhausmanagement aus, das auf seine Aufgaben nur selten angemessen vorgebildet, dessen „Standing“ innerhalb des Krankenhauses oft schwach ist. Es fehlt vor allem die Kompetenz, um u. U. auch ungerechtfertigte

---

<sup>324</sup> Eichhorn, Managementprobleme, DBW 1982, 258.

Forderungen von ärztlicher Seite abzuwehren, die im Krankenhaus eindeutig dominiert.“<sup>325</sup> Die Komplexität der Erwartungen an die Hochschulmedizin unter dem Aspekt wirtschaftlicher Betriebsführung drückt sich prägnant auch aus durch das Aufzeigen der wesentlichen Spannungsfelder: Spannungsfeld Rahmenbedingungen; „Spannungsfeld Klinikum / Universität“, „Spannungsfeld Patientenversorgung / Forschung und Lehre“, Spannungsfeld Universitätsklinikum / Wirtschaftlichkeit“<sup>326</sup>.

Für die Planung, den wichtigsten Teilbereich der Führung, sind folgende Planungshemmnisse identifiziert worden:

1. Fehlende „Existenz eines neutralen ordnungspolitischen Rahmens“
2. Fehlende Fähigkeit des Planungsträgers zur Bewältigung der Komplexität von Planungsproblemen
3. Fehlende Mercklichkeit bei den Trägern der Planung für Planungsfolgen
4. Fehlende Mitwirkungsmöglichkeiten Betroffener und beteiligter Führungsebenen
5. Fehlende Existenz geeigneter Planungssysteme<sup>327</sup>

Durch die Regelung von § 47 Abs. 1 Satz 1 WissHG, der die Verwaltungsleitung der ME dem Kanzler zugestanden hat, hat sich der Verwaltungsdirektor der ME als „Erfüllungsgehilfe“ des Kanzlers „gesehen“.

Immer wieder neu Schwierigkeiten gemacht hat den ME auch ihre Doppelfunktion - wegen der Zielsetzung von Forschung und Lehre in ihrer Beziehung zur Universität als Forschungsinstitution und gleichzeitig als allgemeines Krankenhaus handeln zu müssen (§ 2 Nr. 1 KHG). Und dieses Handeln ist noch dazu durch die über viele Jahre vernachlässigte Bauunterhaltung nachhaltig erschwert worden. So hat sich allein für die Jahre 1985 bis 1991 für die Bauunterhaltung ein Nachholbedarf von insgesamt 70.413.800,-- DM ergeben.<sup>328</sup>

---

<sup>325</sup> Arnold, Wirtschaftlichkeit, KU 1991, 609.

<sup>326</sup> Arthur Andersen Managementberatung, Wirtschaftlichkeitsuntersuchung 1995, 9 ff; vgl. auch Freymann, Betriebsführung, f & w 1994, 195.

<sup>327</sup> Vgl. Rossels, Planung, 1986.

<sup>328</sup> Vgl. Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Unterlagen Abgeordnetenbesuch, 1992, 13.



An geeigneten Steuerungsinstrumenten zum Erreichen der Hauptziele der ME hat es gefehlt, so dass die Schaffung dieser Voraussetzungen zur Erreichung von Transparenz von Kosten und Leistungen im Bereich von Forschung und Lehre und für den Krankenhausbereich dringend geboten gewesen ist.<sup>329</sup> Die Bereitstellung von staatlichen Leistungen hat mit Hilfe von Parametern bei gleichzeitiger Schwerpunktbildung neu justiert werden müssen.

Da seit Mitte der 80er Jahre die nachträgliche Erstattung von realisierten Kosten weggefallen ist, hat immerhin durch die Geschäftsbuchhaltung und die Kostenrechnung ein gewisser Erfolg hinsichtlich einer verbesserten wirtschaftlichen Betriebsführung eintreten können<sup>330</sup>, zu dem auch im Sinne einer internen Budgetierung monatliche Kosten- und Leistungskontrollen bei den ME gehört haben. Sukzessiv sind die Maßnahmen zur internen Budgetierung intensiviert worden.<sup>331</sup>

Die durch den Abschlussprüfer vorgenommene Identifikation von überflüssigen Statistiken,<sup>332</sup> die deshalb weggefallen sind, hat in dieselbe Richtung gewirkt.

Trotz der inzwischen jahrelangen Durchführung der Jahresabschlussprüfung hat sich jedoch das bei der Zielrealisierung immanente Problem fehlender Möglichkeiten einer exakten Trennung von Ausgaben, Auszahlungen und Kosten für eine eindeutige Zuordnung zu den Zielbereichen Krankenversorgung bzw. Lehre und Forschung immer noch nicht lösen lassen. Die Kassen haben immer wieder behauptet: „Die Uni-Kliniken berechnen uns höhere Kosten als alle anderen Krankenhäuser, weil sie mit unserem Geld zum Teil Aufgaben von Forschung und Lehre erledigen“<sup>333</sup>. Dazu entgegnen die Hochschulen, dass sie mit Zuschüssen für Forschung und Lehre aus Steuergeldern die chronisch unterfinanzierte Krankenversorgung aufrecht erhalten würden.<sup>334</sup> Innerhalb der ME sind die Verwaltungsdirektoren wegen des Beziehungsgeflechts von Forschung, Lehre und

---

<sup>329</sup> Von den ME MS ist eine Grundsatzdiskussion zu insbesondere teureren Leistungen angestoßen worden. Vgl. Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität, Leistungen, Stand 18.1.1979 (begrenzt veröffentlicht).

<sup>330</sup> Vgl. *Deutsche Bundesbank*, Krankenversicherung, 1991, 31.

<sup>331</sup> Zur finanzierungssichernden Funktion der Internen Budgetierung bezüglich des klinik- und institutsbezogenen medizinischen Leistungsprogramms bei schwankender Nachfrage vgl. *Gotthardt*, Budgetierung, 1989.

<sup>332</sup> Vgl. *Wibera*, Prüfungsbericht 1989, Schwerpunktprüfung „Statistiken“ ME NRW 1989.

<sup>333</sup> *Horstkotte*, Selbständigkeit, DUZ 2000, 10.

<sup>334</sup> Vgl. *Horstkotte*, Selbständigkeit, DUZ 2000, 10; vgl. auch *Deutsche Forschungsgemeinschaft*, Forschung, 1987, 165.

Krankenversorgung als Beauftragter des Haushalts in permanenter Sorge gewesen um einen Finanzmittelabfluss von Geldern der Krankenversorgung für Forschungszwecke (Klassisches Problem: Dienen alle angeordneten Röntgenbilder und Laborwerte sowie die eingesetzten medizinischen Sachbedarfe für einen Patienten tatsächlich nur der Krankenversorgung?). Dass die Abzüge für Lehre und Forschung von den insgesamt entstandenen Kosten (u. a. auch Ergebnis der Pflegesatzverhandlungen) in einem Vergleich von 17 ME im Bundesgebiet im Jahr 1983 zwischen 9,7% und 19,5% (Mittelwert 16,1%)<sup>335</sup> betragen haben, hat bereits die Dimension einer denkbaren „Finanzmittelverschiebung“ deutlich gemacht. Die Bedeutung des in Rede stehenden Finanzmittelvolumens hat sich weiter daran ermessen lassen, dass für die Hochschulmedizinbetriebe bundesweit bei unterschiedlichen Berechnungsgrundlagen Abschläge bei den Gesamtkosten von 10% bis sogar 40% ermittelt worden sind.<sup>336</sup> Angesichts der hohen Problemkomplexität sind auch wirkliche Lösungen nicht in Sicht gewesen.<sup>337</sup>

Aufgrund von Richtlinien für die Innenrevision vom 21. Oktober 1983 hat man die interne Revision als zusätzliches Instrument der Unterstützung der Verwaltungslleitung zur Betriebssteuerung nutzbar zu machen versucht. Erste Hinweise zu einem Controlling<sup>338</sup> sind den ME mit den vorerwähnten Richtlinien ebenfalls gegeben worden. Durch Verfahrenstests gem. Nr. 2 HKR-ADV-Best (Anlage 3 zu Nr. 19 zu § 79 LHO), die zu verschiedenen Verwaltungsbereichen der ME (z. B. Geschäftsbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung, Drittmittelverwaltung) modellhaft durchgeführt worden sind, hat man sich in den Jahren 1991 und 1992 erstmals systematisch mit den installierten Prozessen und dem Zustandekommen ihrer Ergebnisse – auch unter dem Risikoaspekt – auseinandergesetzt.

Immer wieder haben die ME - auch noch im Jahr 1987 - von erheblichen Erschwernissen<sup>339</sup> bei dem Nebeneinander von Landeshaushalt und kaufmännischer Buchführung berichtet, wenn es erforderlich wird, „haushaltsrechtliche und

---

<sup>335</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat* (Hrsg.): *Empfehlungen*, 1988, 247.

<sup>336</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat*, *Hochschulmedizin*, 1995, 7. Der Wissenschaftsrat bezieht sich auf den Sachverständigenrat für die Konzertierte Aktion im Gesundheitswesen, Jahresgutachten 1991.

<sup>337</sup> Vgl. *Wibera Wirtschaftsberatung*, Schleswig-Holstein, 1992, 11.

<sup>338</sup> Zur Bedeutung des Controlling zur Unterstützung des Verwaltungsdirektors vgl. *Baxmann*, *Controlling, das Krankenhaus* 1992, 447 ff.

<sup>339</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1987, 35.

kaufmännische Begriffe entsprechend den jeweiligen Anforderungen sowie bei den einzelnen Abrechnungsverfahren zutreffend zu verwenden.“<sup>340</sup> Noch dazu haben die „Weisungen des Trägers und die Verfügungen des Ministers für Landes- und Stadtentwicklung im Bereich „Anlagen im Bau“ und „ Instandhaltung / Instandsetzung“.. eine Verbuchung und Bilanzierung der Geschäftsvorfälle nach handelsrechtlichen Prinzipien kaufmännischer Buchführung nur mit großer Mühe“<sup>341</sup> zugelassen.

Immer noch sind gravierende Schwachstellen in den Informations- und Entscheidungsbereichen geblieben.<sup>342</sup>Von einer effizienten Steuerung ist man noch weit entfernt gewesen.

## **2.6 Hochschulmedizinbetriebe als Medizinische Einrichtungen (Zeitraum 1994-2000)**

### **2.6.1 Fortentwicklung der Governancestruktur**

Das Gesetz über die Universitäten des Landes Nordrhein-Westfalen (Universitätsgesetz – UG) – bisher: Gesetz über die wissenschaftlichen Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (WissHG) – vom 19. Juni 1994<sup>343</sup> , mit dem als wesentlicher Baustein das Studienreformpaket „Aktionsprogramm “Qualität der Lehre“ „<sup>344</sup> umgesetzt worden ist, hat zu den ME keine wesentlichen Neuerungen gebracht. Zu nennen sind gleichwohl

- die Stärkung des Dekans (§ 27 UG) und
- die Erweiterung der Befähigungsvorgabe für den Kanzler (§ 47 Abs. 3 Satz 2 UG).

Die Übernahme der Aufgaben eines Hochschulkanzlers ist damit nicht mehr allein vom Vorliegen der Befähigung zum Richteramt oder zum höheren Verwaltungsdienst abhängig gewesen. Zugang zur Position des Kanzlers ist eröffnet

---

<sup>340</sup> *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1987, 35.

<sup>341</sup> *Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1987, 35.

<sup>342</sup> Vgl. *Eichhorn*, Informationsangebot, in: Bertelsmann Stiftung, Berichtswesen, 1985, 17.

<sup>343</sup> Gesetz über die Universitäten des Landes Nordrhein-Westfalen (Universitätsgesetz – UG) – bisher: Gesetz über die wissenschaftlichen Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (WissHG) – in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. August 1993, geändert durch Gesetz vom 19. Juni 1994 (GV.NW. S. 428).

<sup>344</sup> *Brunn*, Universitätsgesetz, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, Hochschulen in Nordrhein-Westfalen, 1996, 9.

worden auch Personen mit anderer Qualifikation, insbesondere solchen „mit Managementenerfahrung“<sup>345</sup>. Dadurch hat der Entwicklung der Hochschulen zu Großbetrieben<sup>346</sup> gebührend Rechnung getragen werden sollen. Die bereits nach dem WissHG für den Verwaltungsdirektor geforderte Qualifikation ist auch im UG beibehalten worden: „Sie oder er soll über ein abgeschlossenes Studium der Rechts- oder Wirtschaftswissenschaften verfügen und muß einschlägige Berufserfahrung besitzen“ (§ 41 Abs. 3 Satz 2 UG).<sup>347</sup> Im Medizinbereich ist auch vorbei die Möglichkeit der Leitung einer Klinik durch eine Einzelperson. Im Jahr „1996... nimmt ein Universitätsprofessor als ein auf Zeit gewählter Geschäftsführender Direktor zusammen mit einem Kollegialen Vorstand die administrative Leitung des Zentrums für Chirurgie wahr. Der Vorstand besteht bei einem solchen Zentrum in der Regel aus mehreren Abteilungsleitern (z. B. für Herz-, Unfall- und Gefäßchirurgie), der leitenden Pflegekraft und einem Vertreter der wissenschaftlichen Mitarbeiter. Die einzelnen Abteilungen werden von den jeweiligen Abteilungsleitern ärztlich eigenverantwortlich geleitet.“<sup>348</sup>

Ausgehend von der ursprünglich landeseinheitlichen Aufbauorganisation für die ME hat sich diese in den Folgejahren zur Schaffung verbesserter Bedingungen für die Betriebsführung durch mehr Transparenz und Koordination betriebsindividuell fortentwickelt, wobei bei Verkürzung der Zahl der Hierarchieebenen und der Einführung weiterer Dezernate die Aufbauorganisation besonders in die Breite gewachsen ist. Besonders deutlich geworden ist diese Entwicklung für die ME AC, bei denen die Aufbauorganisation ausgehend von den fünf Dezernaten

- Dezernat 01: Personalangelegenheiten und Verwaltungsorganisation
- Dezernat 02: Finanzen
- Dezernat 03: Wirtschaft und Betriebe

---

<sup>345</sup> *Brunn*, Universitätsgesetz, in:., Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, Hochschulen in Nordrhein-Westfalen, 1996, 11.

<sup>346</sup> Vgl. *Brunn*, Universitätsgesetz, in:., Ministerium für Wissenschaft und Forschung NRW, Hochschulen in Nordrhein-Westfalen, 1996, 10.

<sup>347</sup> Gegenüber dem WissHG hat sich jedoch insofern eine Änderung ergeben, als nun die männliche und weibliche Form gleichberechtigt nebeneinandergestellt werden. Verwaltungsdirektor Streblov von den ME D hatte einen Abschluss an der Verwaltung- und Wirtschaftsakademie in Düsseldorf erreicht; sein Nachfolger Glasow hatte einen Universitätsabschluss als „Diplom-Volkswirt“ erworben.

<sup>348</sup> *Herrmann*, Lehre, 1996, 140.

- Dezernat 04: Technik
- Dezernat 05: Rechtsangelegenheiten, Schadensregulierungen,  
Hochschullehrerneben­­tätigkeiten

im Jahr 1990<sup>349</sup> auf 9 Dezernate

- Dezernat 01: Personal
- Dezernat 02: Finanzen
- Dezernat 03: Wirtschaft und Betriebe
- Dezernat 04: Technik
- Dezernat 05: Rechtsangelegenheiten, Schadensregulierungen, Hoch-  
schullehrerneben­­tätigkeiten
- Dezernat 06: Materialwesen
- Dezernat 07: Controlling und Zukunftsperspektiven
- Dezernat 08: Umwelt
- Dezernat 09: Transportlogistik

im Jahr 1995<sup>350</sup> angewachsen ist.

Durch die Apotheke und den Zentralbereich für Betriebsinformation und Steuerung als zusätzliche organisatorische Einheiten auf Dezernatsebene sowie die Innenrevision und den Betriebsbeauftragten für Abfall als unmittelbar dem Verwaltungsdirektor unterstellte Bereiche ist die Aufbauorganisation weiter ergänzt worden.<sup>351</sup> Noch zum Jahr 1992 sind die Aufgabenbereiche Innenrevision und Betriebsbeauftragter für Abfall als separate Stäbe unmittelbar beim Verwaltungs-Direktor ausgewiesen gewesen.<sup>352</sup>

---

<sup>349</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1990, 79.

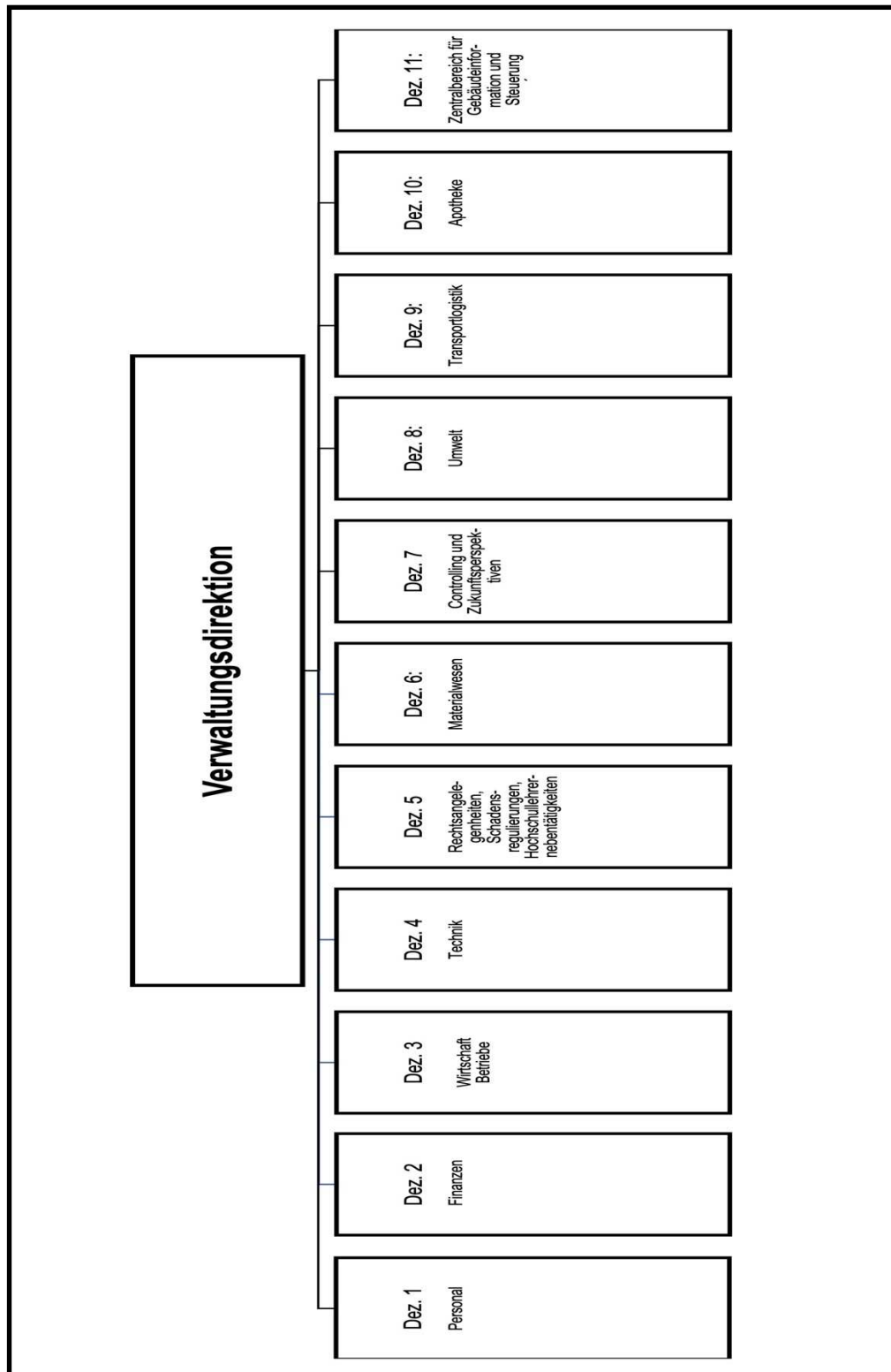
<sup>350</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.): Informations- und Geschäftsbericht 1995, 88.

<sup>351</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.): Informations- und Geschäftsbericht 1995, 88.

<sup>352</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH Aachen* (Hrsg.): Informations- und Geschäftsbericht 1992, 81.

Abbildung 13:

Aufbauorganisation der Medizinischen Einrichtungen Aachen im Jahr 1995<sup>353</sup>



<sup>353</sup> In Anlehnung an *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.): Informations- und Geschäftsbericht 1995, 88.

Zeitgleich haben die Verwaltungen der ME BN 5<sup>354</sup> und der ME D 6 Dezernate<sup>355</sup> umfasst.

Im Jahr 1997 sind die ME NRW dem „Verband der Universitätsklinika Deutschlands“ (VUD) beigetreten.<sup>356</sup>

Die Lösung dieses Dilemmas ist schließlich mit der Einführung der Trennungsbuchhaltung und ihrem weiteren Ausbau immer wieder angegangen worden.<sup>357</sup>

## 2.6.2 Ausbau des Rechnungswesens

Durch die Aufgabe des bis zum 31. Dezember 1992 gültigen Prinzips der Selbstkostendeckung mit der Errechnung von Pflegesätzen auf der Basis von voraus-kalkulierten Selbstkosten eines sparsam wirtschaftenden Krankenhauses und die Hinwendung zu einem marktorientierten Preissystem mit Sonderentgelten, Fallpauschalen (leistungsorientierte Vergütungen), Abteilungspflegesätzen (Preiskomponenten) und Basispflegesatz durch das Gesetz zur Sicherung und Strukturverbesserung der gesetzlichen Krankenversicherung (Gesundheitsstrukturgesetz) vom 21. Dezember 1992<sup>358</sup> (GSG) und die BPfIV vom 26. September 1994<sup>359</sup> (BPfIV 1995)<sup>360</sup> sind die ME zu einer permanenten Kalkulation der Leistungen gezwungen worden.<sup>361</sup> Wirtschaftlichkeit und Effizienz haben noch stärker als bisher von den ME erbracht werden müssen. „Kostentransparenz und Kostensteuerung mit dem Ziel der Kostendeckung der Krankenversorgung, der zweckentsprechenden Verwendung und des effizienten Einsatzes des Zuschusses für medizinische Forschung“<sup>362</sup> sind als vorrangig erachtet worden. Zusätzliche Budgetobergrenzen haben die Wirtschaftsführung noch erschwert, und aus

---

<sup>354</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen der Universität Bonn*, Jahresbericht 1994, 9.

<sup>355</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen Düsseldorf*, Geschäftsbericht 1995, 17.

<sup>356</sup> Vgl. *Gotthardt*, Verband, PulsSchlag 1997, 2.

<sup>357</sup> Vgl. unten Gliederungspunkt 3.2.2.5.

<sup>358</sup> Gesetz zur Sicherung und Strukturverbesserung der gesetzlichen Krankenversicherung (Gesundheitsstrukturgesetz) vom 21. Dezember 1992, BGBl. I 1992, 2266.

<sup>359</sup> Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespfllegesatzverordnung - BPfIV) vom 26. September 1994 (BGBl. I 1994, 2750).

<sup>360</sup> Vgl. *Rossels*, *Contra-Argumentation*, f & w, 1994, 289; vgl. *Boschke*, *Budget-/Pflegesatzverhandlungen*, f & w 1994, 9; vgl. *Braun*, *Krankenhausmanagement*, ZögU 1994, 143 ff.

<sup>361</sup> Vgl. *Neubauer*, GSG, f & w 1993, 38 ff.

<sup>362</sup> *Sandberger*, *Hochschulmedizin, Wissenschaftsmanagement* 1996, 155.

der Deckelungsphase der Einnahmen sind die ME auch für die nächsten Jahre nicht entlassen worden.

Aufgrund der geschilderten Entwicklungen notwendige Anpassungen haben auch den Kontenplan der ME einbeziehen müssen. Da obendrein von den ME ein verbesserter Überblick über die Abfallwirtschaft unter besonderer Berücksichtigung von Wertstoffen und Stoffen mit Gefährdungspotenzial angestrebt worden ist, haben sich zum Kontenplan der ME noch weitere Differenzierungen ergeben.

Entsprechend des schließlich erreichten Ausbaustands der Kostenrechnung hat eine Differenzierung von Erträgen / Leistungen sowie Kosten nach Kostenarten und Kostenstellen erfolgen können. Die zusätzliche Erfassung der Personalkosten nach Dienstarten hat die Kalkulation von Leistungen und ihre Steuerung weiter verbessert. Die Leistungsplanung hat im Hinblick auf das Erfordernis einer Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (erstmalig ab 1996)<sup>363</sup> deutlich ausgebaut werden müssen. Der Ausbau vorhandener Kostenrechnungssysteme hin zur Kostenträgerrechnung und Deckungsbeitragsrechnung<sup>364</sup> ist die zwangsläufige Folge gewesen, wobei die Kostenträgerrechnung auf solche Bereiche fokussiert worden ist, wo eine Beurteilung von Fallpauschalen und Sonderentgelten bei bestimmten Krankheitsbildern als Preissystem zur Betriebssteuerung besonders dringlich erschienen ist.<sup>365</sup> Auch das Erfordernis einer möglichst exakten Vorkalkulation der Leistungen hatte an Bedeutung gewonnen. „Die Krankenhäuser sind endlich und endgültig aus ihrem Dornröschenschlaf geweckt und in die ökonomische Verantwortung gezogen worden.“<sup>366</sup> Die Gesamtheit der Maßnahmen hat eine Datenlage entstehen lassen, die zuvor für Zwecke der Betriebsführung nicht verfügbar gewesen ist.

Durch das Ministerium sind mit der Überarbeitung des Erlasses vom 21. Oktober 1983 durch den Erlass vom 23. Februar 1999 Einzelheiten zu Zielen, Einordnung und Aufgaben zur internen Revision bekanntgemacht worden. Die genannten

---

<sup>363</sup> Vgl. *Bundesministerium für Gesundheit* (Hrsg.): Fallpauschalen, 1995, 10.

<sup>364</sup> Vgl. *Strehlau-Schwoll*, Kostenrechnung, das Krankenhaus 1993, 214.

<sup>365</sup> Vgl. Ministerium für Wissenschaft und Forschung (Kostenträgerrechnung), Schreiben an den Haushalts- und Finanzausschuss des Landtags Nordrhein-Westfalen - II B 2 – 7120.12.0- vom 28.11.1997, 3.

<sup>366</sup> *Sieben*, Gesundheitszentrum, f & w 1995, 348.



Hinweise haben korreliert mit den Ausführungen im Erlass vom 20. Januar 1998, in dem das Ministerium Grundsätze und Hinweise zum Controlling als managementorientierte Aufgabe formuliert hat.<sup>367</sup>

In enger Verknüpfung mit dem eigenen Rechnungswesen haben die ME so erste eigene Controllingansätze<sup>368</sup> nach Rahmenvorgaben durch das Ministerium in Umsetzung von Erkenntnissen aus dem CKM-Gutachten<sup>369</sup> unter Berücksichtigung der internen Revision zu einem zunehmend ganzheitlichen Controlling mit den Aufgabenschwerpunkten Planen, Steuern, Berichten sowie Verbessern zusammengeführt. Das ME-Controlling hat nach den entwickelten Vorstellungen später den gesamten Hochschulmedizinbetrieb umspannen sollen, also nicht nur den Verwaltungsbereich, sondern gleichermaßen durch interdisziplinär zusammengesetzte Teams auch den Medizinbereich einbeziehen sollen (Budgetplanung und –überwachung; Leistungsplanung und -dokumentation)<sup>370</sup>. Das in einer Kostengesamtbetrachtung sich zeigende Problem die variablen Kosten dominierender Fixkosten ist konsequent angegangen worden.<sup>371</sup>

Durch eine weitere Vorgabe des Ministeriums sind die ME zu einer Berichterstattung über auf der Führungsebene der ME abgestimmte strategische Ziele verpflichtet worden. Mit der erstmaligen Berichterstattung zum 1. Januar 1999 und einem vorgesehenen Berichterstattungsrythmus von drei Jahren ist für die ME damit auch der Einsatz des Instruments der strategischen Planung, wie er in der Erwerbswirtschaft üblich gewesen ist, Wirklichkeit geworden<sup>372</sup> (Erlass des Ministeriums - II B 2 – 7120.13.0- vom 20.1.1998). Darüber hinaus sind die ME zur Durchführung von zwischenbetrieblichen Vergleichen möglichst auf Basis solcher Daten angehalten worden, die durch die Abschlussprüfung als „richtige“ Daten qualifiziert worden sind.

---

<sup>367</sup> Das Problem nicht ausreichender Wirtschaftlichkeit ist für die ME NRW nicht singulär gewesen, sondern hat in ähnlicher Weise auch für die Hochschulkliniken in Baden-Württemberg bestanden. Rechnungswesen und Controlling haben ebenfalls dort ausgebaut werden sollen. Hierzu vgl. *Universitätskliniken von Baden-Württemberg*, Stellungnahme, 6.

<sup>368</sup> Zur Forderung an die ME zur Einführung eines Controlling vgl. auch *Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen* (Hrsg.), Jahresbericht 1995, 87.

<sup>369</sup> Vgl. von Eiff, Controlling, 1996.

<sup>370</sup> Vgl. Auf dem 9. Oracle-Forum am 29.10.1998 in Bonn ist Controlling als „Informations- und Steuerungsinstrument für sämtliche Teilbereiche des Unternehmens“ definiert worden.

<sup>371</sup> Vgl. Eichhorn, Controlling, ku 1996, 174.

<sup>372</sup> Vgl. *Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf*, Strategiebericht, 1999.

Aufgrund der Tatsache, dass einige Universitätsklinika (z. B. AC) inzwischen in der Lage gewesen sind, innerhalb von nur etwa 4 Wochen des neuen Geschäftsjahrs einen vorläufigen und prüfungsbereiten Jahresabschluss für das zu Ende gegangene Geschäftsjahr zu erstellen, haben diese zeigen können, wie gut ihre gesamte betriebswirtschaftliche Prozesskette inzwischen aufgebaut worden ist.<sup>373</sup> Der Beginn der Jahresabschlussprüfung für das letzte Geschäftsjahr hat damit deutlich nach vorne geschoben werden können. Über die bei den ME AC von einem Wirtschaftsprüfer unterstützten Projekt „fast close“ gewonnenen Erkenntnisse und als notwendig erachteten Maßnahmen sind die übrigen ME durch die Unterlage „Reorganisation der Jahresabschlußarbeiten. Zusammenfassung der Problembeschreibungen und Lösungsvorschläge“ nach dem Stand vom 18.12.1998 durch Erlass - 322-7120.18.0 - vom 15.9.2000 unterrichtet worden.

### **2.6.3 Modifikation der Jahresabschlussprüfung**

Mit dem Wechsel des Abschlussprüfers in den 90er Jahren hat sich eine Einwirkung auf die ME durch den Abschlussprüfer auch insofern ergeben, als dieser zur Absicherung der Umsetzung der vorgesehen Planung hinsichtlich des Beginns und der Durchführung der Jahresabschlussprüfung den konkreten Prüfungsbeginn von der Mitteilung über das Bestehen der Prüfungsbereitschaft bei den ME abhängig gemacht hat. Grundlage hierfür ist eine vorab vom Abschlussprüfer an die ME übermittelte Liste gewesen, mit der dieser seine Vorstellungen zu den bereits bei Prüfungsbeginn erforderlichen Unterlagen bekanntgemacht hat.<sup>374</sup> Die entsprechend sorgfältig vorzunehmende Prüfungsvorbereitung ist auch durch die ME ist als Voraussetzung für Ordnungsmäßigkeit und rationelles Vorgehen bei der Prüfung<sup>375</sup> angesehen worden. Die erwähnte Liste ist von dem Abschlussprüfer „als Betriebsgeheimnis“ vertraulich gehandhabt worden und hat auf jeden Fall die Unterlagen genannt, die bei fast jeder Prüfung „zur Hand“ sein müssen.<sup>376</sup> Beispiele sind: Organigramme, Stellenbeschreibungen,

---

<sup>373</sup> Vgl. *Zehnder*, Hufe, kma 2010, 8 (Aussage von von Eiff, Wilfried, Centrum für Krankenhausmanagement Münster).

<sup>374</sup> Zu z. B. den Medizinischen Einrichtungen Aachen vgl. *Dr. Köcke & Partner / KBHT Steuer- und Wirtschaftsberatung*, Anforderungskatalog (2000).

<sup>375</sup> Vgl. *Peat, Marwick, Mitchell & Co* (Hrsg.), Bilanzrichtlinien-Gesetz, 2. Aufl. 1987, 183.

<sup>376</sup> Vgl. *Peat, Marwick, Mitchell & Co* (Hrsg.), Bilanzrichtlinien-Gesetz, 2. Aufl. 1987, 183.

Arbeitsanweisungen, Unterlagen über die rechtlichen Verhältnisse, das Buchführungs- und das Kostenrechnungssystem sowie Einzelheiten zum Zustandekommen und zur Bewertung von Bilanzposten.<sup>377</sup> Systematisierend könnte man auch sagen, dass Unterlagen zum Zustandekommen und zur Bewertung der Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, zu den rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen und sonstige wichtige Aspekte (bedeutsame Verträge, Versicherungsschutz, Prüfungen durch Dritte) eine Rolle gespielt haben.<sup>378</sup> Für den Abschlussprüfer hat sich so die Möglichkeit ergeben, für den Prüfungsbericht benötigte Angabe unmittelbar übernehmen zu können.

Dass nicht gleichzeitig mit der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung auch eine entsprechende Interne Revision aufgebaut worden ist, hat zur Folge gehabt, dass für den Verwaltungsdirektor die notwendige Führungsunterstützung und für den Abschlussprüfer die Möglichkeit gefehlt haben, bei der Prüfungsplanung und –durchführung sich die Erkenntnisse eines funktionierenden Internen Kontrollsystems (IKS)<sup>379</sup> mit der Gesamtheit von u. a. Organisations- und Kontenplan, Kontierungsrichtlinien, Dienst- und Arbeitsanweisungen, personellen und maschinellen Kontrollen sowie Verfahrensbeschreibungen zum Arbeitsablauf zur Sicherung der UrteilsGewinnung zu eigen machen zu können. Hinzu gekommen ist der Umstand einer notwendigen Ablösung des Systems Integrierte Datenverarbeitung im Krankenhaus (IDIK) von Krupp Atlas Datensysteme,<sup>380</sup> das von den ME NRW zur IT-Unterstützung des Rechnungswesens eingesetzt worden ist, durch eine für die ME landesweit einheitliche SAP-Plattform nach dem Vorbild der Großbetriebe der Erwerbswirtschaft. Durch den Abschlussprüfer sind die hervorgerufenen Änderungen der rechnungslegungsbezogenen Prozesse als so umfangreich eingestuft worden, dass ihre Ordnungsmäßigkeit im Rahmen der üblichen Jahresabschlussprüfung nicht ausreichend hat überprüft werden können und sich eine zusätzliche Prüfung des internen Kontrollsystems bei allen ME als erforderlich erwiesen hat. Mit dem Fachgutachten 1/1988 des Instituts der Wirtschaftsprüfer „Grundsätze ordnungsmäßiger

---

<sup>377</sup> Vgl. *Peat, Marwick, Mitchell & Co* (Hrsg.), Bilanzrichtlinien-Gesetz, 2. Aufl. 1987, 183.

<sup>378</sup> Vgl. *C&L Treuarbeit Deutsche Revision / C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision / Hanse Treuhand*, Jahresabschlüsse, 1994, 8 f.

<sup>379</sup> Vgl. *IDW*, Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1977, 1030 ff.

<sup>380</sup> Krupp Atlas Datensysteme hatte zuvor mehrmals angekündigt, die notwendige Wartung der Systeme einstellen zu wollen.

Durchführung von Abschlußprüfungen“ ist diese Vorgehensweise begründet worden. Bei den ME D, die die SAP R3 Programmmodule vom Januar 1996 eingesetzt haben, hat die als Funktions- und Systemprüfung gestaltete und im Herbst 1996 durchgeführte Prüfung<sup>381</sup> insbesondere die Bereiche Wareneinkauf und Zahlungen, Erlöse aus den Krankenhausleistungen, Anlagenbuchhaltung, Drittmittel und IT-Sicherheitsfragen in den Blick genommen. Die Durchführung der Prüfung hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei computergestützten Verfahren und deren Prüfung<sup>382</sup> stattgefunden.

Als Ergebnis ist festgestellt worden,

„daß das interne Kontrollsystem der ME Düsseldorf in den genannten Bereichen den zu stellenden Anforderungen entspricht, geeignet ist, nicht autorisierte Vermögensminderungen im wesentlichen zu vermeiden und sicherstellt, daß die Geschäftsvorfälle zeitnah, vollständig und richtig in der Buchhaltung erfaßt und verarbeitet werden und auf dieser Basis zutreffend in die Jahresabschlußzahlen übergeleitet werden können.“<sup>383</sup>

Die dabei gewonnenen Aussagen zur Erfassung und weiteren Verarbeitung des Buchungssstoffes sowie zu seiner Sicherung gegen Verfälschungen haben bei der sich anschließenden Jahresabschlussprüfung 1996 verwendet werden können und zur Sicherung des Prüfungsurteils beigetragen. Ähnliche Prüfungen sind auch bei den übrigen ME NRW erfolgt. Unter Einbeziehung der Ergebnisse aus der ersten Prüfung hat für die ME D im Jahr 1998 eine ergänzende Prüfung zum internen Kontrollsystem stattgefunden, so dass eine umfassende Klarheit zum Prozessgeschehen bei den ME D herbeigeführt worden ist.

Natürlich sind es auch politische Vorstellungen gewesen, die auf den Umfang der Jahresabschlussprüfung der ME Einfluss genommen haben. Die vertiefte Prüfung von Konten der Abfallwirtschaft bei den ME NRW im Kontext mit der Jahresabschlussprüfung für das Geschäftsjahr 1994 infolge einer Querschnittprüfung des LRH zur Abfallwirtschaft mag hier als Beispiel dienen.<sup>384</sup>

---

<sup>381</sup> Die Prüfung des internen Kontrollsystems ist mit Zustimmung des Ministeriums durch den Verwaltungsdirektor der Medizinischen Einrichtungen beauftragt worden.

<sup>382</sup> *IDW, FAMA 1/1987 i. d. F. 1993, FN-IDW 1993, 462.*

<sup>383</sup> *Dr. Köcke & Partner GmbH*, Schreiben an den Verwaltungsdirektor der Medizinischen Einrichtungen Düsseldorf betreffend Prüfung des internen Kontrollsystems vom 20. Dezember 1996, 1.

<sup>384</sup> Vgl. *Dr. Köcke & Partner GmbH*, Prüfungsbericht 1995, Prüfung Abfallwirtschaft ME NRW 1995.

Seitdem vom Jahr 1981 an alle ME nach dem System der kaufmännischen doppelten Buchführung gearbeitet hatten, ist es bis zum Jahr 2000 mehrfach zu wesentlichen Rechtsänderungen mit Auswirkungen auf die Abschlussprüfung gekommen. Die Akzentuierungen haben sich hinsichtlich der Phasen des Prüfungsprozesses deutlich different gezeigt. (z. B. GSG, BPfIV 1995, KHBV v. 1987<sup>385</sup>). Weitere Variationen der Prüfungsdurchführung haben sich in Abhängigkeit des Umstandes ergeben oder sind zumindest erwartet worden, ob es sich um ein „IT-Problem“ bzw. eine Erst- oder Wiederholungsprüfung gehandelt hat. Als extern induzierte Anstöße sollen wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung kasuistisch genannt und näher untersucht werden

- Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
- Gesetz zur Einführung des Euro
- Einflussfaktor Jahr-2000-Problem
- Einflussfaktor Wiederholungsprüfung

### **Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich**

Eine gravierende Zäsur hat sich durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27. April 1998<sup>386</sup> ergeben,<sup>387</sup> das als Folge von Unternehmensschieflagen und der Kritik an Aufsichtsrat und Abschlussprüfer<sup>388</sup> vor allem zwei Zwecken hat dienen sollen<sup>389</sup>,

1. der Korrektur von „Schwächen und Verhaltensfehlsteuerungen“<sup>390</sup>, die bei deutschen Aktiengesellschaften sichtbar geworden sind und
2. der Verbesserung der Kommunikation mit auch Marktteilnehmern im Ausland bei gleichzeitiger Schaffung von mehr Transparenz und Publizität.

---

<sup>385</sup> Die Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhaus-Buchführungsverordnung – KHBV) vom 24. 3. 1987, BGBl. I 1987, 1046 ist geändert worden durch Art. 3 Verordnung zur Neuordnung des Pflegesatzrechts vom 26.9.1994, BGBl. I 1994, 2750. Die Änderungen betreffen u. a. die Gliederungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Kontenrahmen.

<sup>386</sup> Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27. April 1998, BGBl. I 1998, 786.

<sup>387</sup> Vgl. *Hannemann*, Helfer, KU 2009, 80.

<sup>388</sup> Vgl. *Dörner / Schwegler*, Rechnungslegung, DB 1997, 285.

<sup>389</sup> Vgl. *Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft*, KonTraG, DB, 2.

<sup>390</sup> *Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft*, KonTraG, DB, 2.

Das Gesetz ist mit seinen wesentlichen Teilen zum 1. Mai 1998 in Kraft getreten. Erörterungswürdig sind folgende Aspekte:

1. Der Prüfungsauftrag zur Prüfung des Jahresabschlusses hat nicht mehr durch den Vorstand, sondern durch das Aufsichtsorgan, bei der Aktiengesellschaft durch den Aufsichtsrat, erteilt werden sollen (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG).<sup>391</sup> Entsprechend der bisherigen Übung hat der Vorstand den Prüfungsauftrag erteilt (§ 318 Abs. 1 Satz 4 HGB).<sup>392</sup> Durch die Neuregelung der Kompetenz sollte „einer zu großen Nähe des Prüfers zum Vorstand“<sup>393</sup> vorgebeugt werden. Man hätte auch deutlicher von potenzieller „Kumpanei“ sprechen können.<sup>394</sup>

2. Zur internen Rotation ist für eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft bestimmt worden, dass sie nicht nochmals den Abschluss prüfen darf, wenn der bei ihr beschäftigte Abschlussprüfer zuvor innerhalb von 10 Jahren mehr als sechsmal den Bestätigungsvermerk gezeichnet hat (§ 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB n. F.). Erstmals anzuwenden gewesen ist diese Vorschrift für das Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2001 begonnen hat (Artikel 46 Abs. 2 EGHGB).<sup>395</sup>

3. Zur Prüfungsdurchführung sind Novitäten zum Prüfungsgegenstand, zum Prüfungsumfang sowie zum Prüfungsbericht zu beachten gewesen (Prüfung des Lageberichts hinsichtlich einer zutreffenden Vorstellung von der Lage des Unternehmens sowie hinsichtlich einer zutreffenden Darstellung der Risiken der künftigen Entwicklung (risikoorientierte Gesamtanalyse (§ 317 Abs. 2 HGB)), Prüfung der Einrichtung und der Wirksamkeit eines Überwachungssystems zur Früherkennung bestandsgefährdender Entwicklungen (§ 317 Abs. 4 HGB, § 91 Abs. 2 AktG)<sup>396</sup>, Berichterstattung zum Fortbestand und zur künftigen Entwicklung unter Berücksichtigung der Darlegungen im Lagebericht (§ 321 Abs. 1 HGB)).

4. Der Bestätigungsvermerk hat nicht mehr als vorgegebene Formel (Formeltestat), sondern zum besseren Verständnis der Berichtsempfänger mit Berücksichtigung neuer inhaltlicher Aspekte verfasst werden sollen.<sup>397</sup> Da der

---

<sup>391</sup> Vgl. *Wirtschaftsprüferkammer*, KonTraG, WPK-Mitt.1998, 217; vgl. *Hense*, Wirtschaftsprüferversammlung, WPK Mitt.1999, 6.

<sup>392</sup> Vgl. *Theisen*, WP-Prüfungsauftrag, DB 1999, 342.

<sup>393</sup> Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 13/9712, 16.

<sup>394</sup> Vgl. *Emmerich*, Kontrolle, in: Busse von Colbe / Lutter, *Wirtschaftsprüfung heute*, 1977, 227.

<sup>395</sup> Vgl. *Wirtschaftsprüferkammer*, KonTraG, WPK-Mitt.1998, 217.

<sup>396</sup> Vgl. *Wirtschaftsprüferkammer*, KonTraG, WPK Mitt.1998, 217 f.; zum ersten Aufbau eines unternehmensweiten Risikomanagementsystems bei einem Universitätsklinikum vgl. *Norbisrath*, Risikomanagementsystem, RC& A 2012, 29-32.

<sup>397</sup> Vgl. *Wirtschaftsprüferkammer*, KonTraG, WPK Mitt.1998, 218.

Abschlussprüfer im Fall fehlender Einwendungen im Bestätigungsvermerk zu der Erklärung aufgefordert worden ist, „daß der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahres- oder Konzernabschluß aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlußprüfers nach seiner Beurteilung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt“ (§ 322 Abs. 1 Satz 3 HGB), ist eine größere Reichweite der Darstellungspflichten im Verhältnis zu jenen der zu prüfenden Gesellschaft herbeigeführt worden (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB).<sup>398</sup>

Die Neuregelungen zur Prüfungsdurchführung, zum Prüfungsbericht und zum Bestätigungsvermerk haben spätestens für das Geschäftsjahr beachtet werden müssen, das nach dem 31. Dezember 1998 begonnen hatte (Artikel 46 Abs. 1 EGHGB).<sup>399</sup>

In den ersten Jahren nach der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung sind die Prüfungsaufträge an den Abschlussprüfer mit Zustimmung des Ministeriums durch die Verwaltungsdirektoren der ME erteilt worden. Im Hinblick darauf, dass zur Jahresabschlussprüfung der ME die Pflichtprüfung bei der AG unverändert als Vorbild gedient hat,<sup>400</sup> ist die vom Abschlussprüfer angeregte Übernahme der Vorschriften des KonTraG für die externe Prüfung der Hochschulmedizinbetriebe vom Ministerium hinsichtlich des eigenen Zuständigkeitsbereichs akzeptiert worden. Entgegengekommen ist damit das Ministerium dem Gesetzgeber, der eine Übernahme der Vorschriften auch für andere Gesellschaften in von der AG abweichenden Rechtsformen intendiert hat.<sup>401</sup> Infolge dessen ist die Beauftragung des Abschlussprüfers – regelmäßig dem Vorschlag der Verwaltungsdirektoren folgend – durch das Ministerium übernommen worden, so dass den Vorstellungen zum KonTraG entsprochen worden ist.

---

<sup>398</sup> Vgl. *Wibera*, KonTraG, FN 1997, 5.

<sup>399</sup> Vgl. *Wirtschaftsprüferkammer*, KonTraG, WPK Mitt. 1998, 218.

<sup>400</sup> Hierzu vgl. *Koch / Schüller*, KonTraG, f & w 1999, 40.

<sup>401</sup> Vgl. *Lengerke*, Prüfungspflicht, WPK-Mitt. 2002, 100f.

Hinsichtlich des Bestätigungsvermerks für Geschäftsjahre ab 1999 hat sich die Berücksichtigung der Rechtsänderung durch den Abschlussprüfer durch die Substitution des formelhaften Kurzvermerks durch einen ausführlichen Bestätigungsbericht mit Beurteilung des Prüfungsergebnisses, Hinweis auf die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Abschluss und die Grenzen der Abschlussprüfung sowie – wenn vorhanden - Aussagen zu bestandsgefährdenden Risiken zeigen müssen. Ausführungen zur Richtigkeit der Darstellung zu den Risiken der zukünftigen Entwicklung im Lagebericht sind unterblieben, weil in die Jahresabschlussprüfung die Prüfung des Lageberichts nicht einbezogen worden ist.<sup>402</sup> Zulässigerweise haben die ME eine Aufstellung eines Lageberichts gemäß § 289 HGB auch nicht vorgenommen. Die Neuformulierung des Bestätigungsvermerks hat verstärkt den Erwartungen der Adressaten entsprechen sollen.<sup>403</sup>

Die Reichweite der Informationsvermittlung nach den neuen Anforderungen wird durch die Gegenüberstellung der Bestätigungsvermerke für die Geschäftsjahre 1998 und 1999 am Beispiel der Prüfung der Jahresabschlüsse der ME BN durch den Abschlussprüfer Dr. Köcke & Partner und WP Ernst Thomas (joint audit) bzw. KBHT deutlich:

Für das Jahr 1998 ist für die ME BN folgender uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt worden (formelhafter Bestätigungsvermerk):

„Die Buchführung und der Jahresabschluß entsprechen nach unserer pflichtgemäßen Prüfung den gesetzlichen Vorschriften. Der Jahresabschluß vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Medizinischen Einrichtungen. Im übrigen hat auch die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der sonstigen Teile des Rechnungswesens und der wirtschaftlichen Verhältnisse – unter Berücksichtigung des Landeszuschusses – Einwendungen nicht ergeben.“<sup>404</sup>

Für das Jahr 1999 ist für die ME BN folgender uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt worden (Bestätigungsbericht):

„Wiedergabe des Bestätigungsvermerks

---

<sup>402</sup> Erlass des Ministeriums – II B 2 –7108.2.1 – vom 16. Oktober 1989, Richtlinien zur Buchführung.

<sup>403</sup> Vgl. *Dörner / Schwegler*, Rechnungslegung, DB 1997, 288.

<sup>404</sup> *Dr. Köcke & Partner GmbH / WP Ernst Thomas*, Prüfungsbericht 1998, Prüfung Jahresabschluss ME BN 1998, 28.



Wir haben den Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung der ME Bonn für das Geschäftsjahr vom 01. Januar bis 31. Dezember 1999 geprüft. Die Buchführung und die Aufstellung des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften und den ergänzenden Regelungen für die Rechnungslegung von Hochschulkliniken liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der ME Bonn. Unsere Aufgabe ist es, auf der Grundlage der von uns durchgeführten Prüfung eine Beurteilung über den Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung sowie über den Prüfungsgegenstand gemäß § 34 KHG NW abzugeben.

Wir haben unsere Jahresabschlußprüfung nach § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung sowie der Verlautbarung zum erweiterten Umfang der Jahresabschlußprüfung von Krankenhäusern nach Landeskrankenhausrecht vorgenommen. Danach ist die Prüfung so zu planen und durchzuführen, daß Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Jahresabschluß unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelten Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden, und daß mit hinreichender Sicherheit beurteilt werden kann, ob die Anforderungen, die sich aus der Erweiterung des Prüfungsgegenstandes nach § 34 KHG NW ergeben, erfüllt wurden. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen werden die Kenntnisse über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Medizinischen Einrichtungen sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt. Im Rahmen der Prüfung werden die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems sowie Nachweise für die Angaben in Buchführung und Jahresabschluß überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung umfaßt die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses. Wir sind der Auffassung, daß unsere Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für unsere Beurteilung bildet.

Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.

Nach unserer Überzeugung vermittelt der Jahresabschluß unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Medizinischen Einrichtungen. Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens und der wirtschaftlichen Verhältnisse – unter Berücksichtigung des Landeszuschusses – hat keine Einwendungen ergeben.<sup>405</sup>

Die Unterstützungsfunktion des Abschlussprüfers hat das KonTraG grundlegend initiiert.<sup>406</sup> Anzahl und Reichweite der Einzelvorschriften haben die Corporate Governance nachhaltig verändert und zur Verkleinerung der „Expectation Gap“ beigetragen.<sup>407</sup>

---

<sup>405</sup> Dr. Köcke & Partner GmbH / KBHT GmbH, Prüfungsbericht 1999, Prüfung Jahresabschluss ME BN 1999, 53 f.

<sup>406</sup> Vgl. IDW: Zusammenarbeit, Stand 4.5.2012.

<sup>407</sup> Vgl. Arthur Andersen, KonTraG, o. J., o. S.

## Gesetz zur Einführung des Euro

Um sich im Vorfeld der notwendigen Währungsumstellung bereits mit möglicherweise auftretenden Problemen vertraut machen zu können, haben sich die ME bereits zwei Jahre vor dem Umstellungstermin mit Umstellungsmaßnahmen auseinandergesetzt und auch den Vorstellungen von Dr. Köcke & Partner folgend „durch lineare Transformation“<sup>408</sup> Planbilanzen in der neuen Währung Euro erstellt. Der weiterhin in DM aufgestellte Jahresabschluss ist maßgeblich für die Jahresabschlussprüfung geblieben. Erwartete Akzeptanzprobleme haben so vermieden werden können. Erstmals für das Geschäftsjahr 2001 haben die Hochschulmedizinbetriebe dann einheitlich den Jahresabschluss in Euro aufgestellt<sup>409</sup> (Artikel 42 Gesetz zur Einführung des Euro (Euro-Einführungsgesetz-EuroEG) vom 9. Juni 1998)<sup>410</sup>. Von der Möglichkeit, noch ein Jahr länger mit der Aufstellung in Euro zu warten, ist kein Gebrauch gemacht worden. Vom Jahr 2002 an hat der Euro als alleiniges Zahlungsmittel gegolten.<sup>411</sup>

Dass die Einführung des Euro bei den Hochschulmedizinbetrieben zum 1.1.2001 viele Umrechnungsprozesse<sup>412</sup> in Gang gesetzt hat, denen sich Abschlussprüfer bei den Prüfungen der Jahresabschlüsse für das Geschäftsjahr 2001 in besonderer Weise widmen müssen, bedarf keiner weiteren Erläuterung. Letztlich hat die Umstellung den gesamten Datenfluss in allen Teilbereichen des Rechnungswesens betroffen<sup>413</sup> (vgl. 244 HGB). Da im Zusammenhang mit der Einführung des Euro keine neuen Vorschriften zu den Methoden der Rechungs-darlegung<sup>414</sup> erlassen worden sind, haben bisher bewährte Methoden der Prüfung beibehalten werden können. Bewertungsprobleme sind wie bei jeder anderen Jahresabschlussprüfung aufgetreten. Zu bedenken gewesen sind jedoch die

---

<sup>408</sup> Pfitzer, Währungsunion, 1998, 29.

<sup>409</sup> Von den ME E ist bekannt, dass sie erstmals für das Jahr 1998 probeweise einen Jahresabschluss in Euro aufgestellt haben.

<sup>410</sup> Gesetz zur Einführung des Euro (Euro-Einführungsgesetz-EuroEG), BGBl. I 1998, 1242.

<sup>411</sup> Umstellung von Betragsangaben in Rechts- und Verwaltungsvorschriften von Deutsche Mark auf Euro, RdErl. des Finanzministeriums v. 01.2.1999 – 0 1929- 31 – IIB, Leitfaden für die Umstellung von Betragsangaben in Rechts- und Verwaltungsvorschriften von Deutsche Mark in Euro, MBl. NW 1999, 236.

<sup>412</sup> Zur rechtstechnischen Umrechnungsmethodik vgl. Verordnung (EG) Nr. 1103/97 des Rates vom 17. Juli 1997 über bestimmte Vorschriften im Zusammenhang mit der Einführung des Euro, ABl. Nr. L 162/1 vom 19.6.1997.

Vgl. auch Biener, Euro, WPK Mitt. 1998, 101 f.

<sup>413</sup> Vgl. PriceWaterhouse, Währungsunion, 1997, o. S.

<sup>414</sup> Vgl. PriceWaterhouse, Gemeinschaftswährung, o. J., 21.

Abweichungen bei der Aufbereitung des Zahlenmaterials.<sup>415</sup> Da die Währungs- umstellung keine Währungsreform bedeutet hat, ist eine Verpflichtung zur Auf- stellung einer Eröffnungsbilanz nicht zustande gekommen.<sup>416</sup>

### **Einflussfaktor Jahr-2000-Problem**

„Mit der Jahr-2000-Problematik wird die fehlerhafte Behandlung des Datums- wechsels vom 31.12.1999 zum 01.01.2000 in informationstechnischen Systemen – vor allem Computersystemen – bezeichnet.“<sup>417</sup> Das Problem ist dort vermutet worden, wo die Jahresangabe nur mit 2 Stellen (z. 98 statt 1998) gespeichert und verarbeitet worden ist.<sup>418</sup> Durch die fehlende Angabe des Jahrhunderts würden „in zeitrelevanten Berechnungen gravierende Fehler entstehen (z. B. ergibt das Jahr 2000 – 1998 nicht zwei, sondern 98 Jahre), da vom System die Jahresan- gabe „00“ als „1900“ fehlinterpretiert und somit als falsche Bezugsbasis zugrunde gelegt“<sup>419</sup> werden würde. Für die ME ist hinsichtlich dieses auch als y2k bezeich- neten Problems z. B. der Ausfall von IT-, Medizin- und Gebäudetechnik zu be- fürchten gewesen. Die damit einhergehende prospektive Abschätzung des Risi- koproblems hat nicht zwingend ein größeres Risiko hinsichtlich einer nicht zutref- fenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage<sup>420</sup> durch den Ab- schlussprüfer erwarten lassen; prüfungsmethodisch haben sich keine Änderun- gen oder Erweiterungen ergeben, da die Überprüfung der Höhe der Aktiva in der Jahresbilanz und der damit in Korrelation stehenden Abschreibungen bei Frage- stellungen einer Abschlussprüfung<sup>421</sup> routinemäßig anfällt.

### **Einflussfaktor Wiederholungsprüfung**

Wesentlicher Einflussfaktor hinsichtlich der Durchführung der Jahresabschluss- prüfung ist auch gewesen, ob es sich um eine Erst- oder um eine Wiederholungs- prüfung gehandelt hat. Im Fall der Erstprüfung musste zur Gewinnung von aus- reichenden Informationen für die Prüfungsplanung erst ein Verständnis zum

---

<sup>415</sup> Vgl. *Lemnitzer / Stein*, Währungsunion, WPK Mitt. 1997, 93.

<sup>416</sup> Vgl. *Lemnitzer / Stein*, Währungsunion, WPK Mitt. 1997, 94.

<sup>417</sup> *KGW*, Jahr-2000-Problematik, Bericht der Bundesregierung 1998, Rundschreiben 1999, 1 f.

<sup>418</sup> Vgl. *KGW*, Jahr-2000-Problematik, Bericht der Bundesregierung 1998, Rundschreiben 1999, 1 f.

<sup>419</sup> Vgl. *KGW*, Jahr-2000-Problematik, Bericht der Bundesregierung 1998, Rundschreiben 1999, 1 f.

<sup>420</sup> Vgl. *Kempf*, Jahr-2000-Problematik, WPK Mitt. 1999, 86.

<sup>421</sup> Vgl. *Heckroth*, Jahr-2000-Anpassung, DB 1999, 705.

rechtlichen und wirtschaftlichen Umfeld entwickelt werden. Im Fall der Wiederholungsprüfung hat sich für die Prüfungsplanung ausgehend von einem bereits besseren Verständnis für das Umfeld der ME die Möglichkeit aufgetan, Prüffelder, die zunächst nicht intensiv in die Prüfung einbezogen worden sind, einer genaueren Prüfung zu unterwerfen und dadurch die Qualität der Prüfung zu erhöhen.

#### **2.6.4 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit**

Die mächtige Veränderung der Aufbauorganisation mit den damit einhergehenden Prozessänderungen, wie sie am Beispiel der ME AC sichtbar geworden ist, kann als Indiz für das intensive Streben der Verwaltungsdirektoren bewertet werden, dem Ziel einer Verbindung des Zielspektrums mit zielorientierter Prozessgestaltung zum Zweck verbesserter Betriebsführung zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit näherzukommen.

Durch die Novellierung der Krankenhausgesetzgebung ist zur Refinanzierung der Krankenhausleistungen ein Finanzierungsdruck ausgelöst worden, der den Ausbau der Kostenrechnungs- sowie den Aufbau von kurz- und mittelfristig angelegten Planungssystemen einschließlich der internen Budgetierung und des Controllings deutlich begünstigt hat.<sup>422</sup> Wenn auch globale Angaben für den Hochschulmedizinbetrieb im allgemeinen verfügbar gewesen sind, haben doch auf Einzelbereiche bezogene Daten (Kliniken, Institute, Versorgungsbetriebe) für eine konkrete Steuerung dieser Bereiche weitgehend noch gefehlt.<sup>423</sup> Gemeinsam mit der zunehmenden Etablierung der internen Revision und auch der Ausdehnung der Jahresabschlussprüfung durch alternierend vertieft zu prüfende Bereiche hat sich zur Stärkung des Vorstands der ME schließlich ein Informationsgesamtssystem herausgebildet, das eine gegenüber früher deutlich verbesserte Betriebsführung auf weitgehend gesicherter Datenbasis ermöglicht hat. Zur eigenen Betriebssteuerung auch mit einem Datenkranz aus zwischenbetrieblichen Vergleichen arbeiten zu können, hat ebenfalls Novität bedeutet.

---

<sup>422</sup> Für die ME D ist im Jahr 1999 ein erster Strategiebericht mit der Nennung von kurz- und mittel- sowie langfristigen Zielen zustande gekommen. Hierzu vgl. Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Strategiebericht, Stand 1999.

<sup>423</sup> Vgl. *Klimpe / Stückradt*, Production, das Krankenhaus 1993, 404.

Betriebsvergleiche<sup>424</sup> sind zunehmend auch durch das Ministerium vorgenommen worden. Während sich das Ministerium aufgabengemäß davon hat ein Bild machen wollen, ob und in welcher Höhe finanzieller Zuschussbedarf bestehen würde, ist es den Verwaltungsdirektoren noch dazu um eine Positionsbeschreibung innerhalb der Gruppe der sechs ME gegangen, um potenziellen Benachteiligungen bei der Zuschussgewährung gegenüber der „Konkurrenz“ auf dem Antragsweg möglichst frühzeitig gegensteuern zu können. Der fachliche Austausch zu Rechnungslegungs- und Finanzierungsfragen hat dagegen bei den regelmäßig tagenden „Finanzdezernentenrunden“ stattgefunden.<sup>425</sup> Typische Managementinstrumente wie das Führen auf der Basis von Kennzahlen (Du-Pont-System of Financial Control),<sup>426</sup> Best Practice oder die Balanced Score Card<sup>427</sup> sind aber noch nicht zur Anwendung gekommen. Bis zum Ende der 90ziger Jahre ist die Zusammenführung der Teilbereiche des kaufmännischen Rechnungswesens zu einem integrierenden Gesamtkonzept mit einem wirksamen Controlling zur Führungsunterstützung<sup>428</sup> und Unternehmenssteuerung<sup>429</sup> unter Einbeziehung auch des medizinischen Bereichs mit seinen verschiedenen Diensten<sup>430</sup> noch nicht vollständig gelungen gewesen. Zu einer Einbeziehung externer Faktoren der relevanten Umwelt ist es, weil schon eine strategische Unternehmensplanung gefehlt hat, ebenfalls nicht gekommen.<sup>431</sup>

Gravierende, seit Jahrzehnten bestehende Baumängel haben fortbestanden: Bereits seit Anfang der 80er Jahre haben sich die Verwaltungsdirektoren von Bonn und Düsseldorf regelmäßig und deutlich darüber beklagt, dass sie bei großen Unzulänglichkeiten in Altgebäuden aus „dem letzten Jahrhundert“ Spitzenmedizin „des nächsten Jahrhunderts“ betreiben sollten, während die Kollegen in Aachen und Münster durch den Abschluss von großen Neubauvorhaben deutlich begünstigt sein würden. Die baulichen Mängel sind sogar als so gravierend angesehen worden, dass das jährlich zu erreichende Volumen von

---

<sup>424</sup> Vgl. *Philippi*, Bestimmungsfaktoren, f & w 1998; 102-105.

<sup>425</sup> Die Finanzdezernenten sind üblicherweise viermal im Jahr zu ihren Treffen zusammengekommen.

<sup>426</sup> Vgl. *Steger*, Kennzahlen, Aufl. 2017, 143 ff.

<sup>427</sup> Vgl. *Julmi / Zuraw*, Managementinstrumente, WiSt 2919, 20 f.

<sup>428</sup> Vgl. *Horváth / Gleich / Seiter*, Controlling, 13. Aufl. 2015, 15; vgl. auch *Menze / Michels*, Controlling-Instrumente, f & w 1996, 200 ff.; vgl. auch *Janischowski / Zimmermann / Schneider*, Controlling, f & w 1996, 417.

<sup>429</sup> Vgl. *von Eiff*, Universitätsklinika, 1995.

<sup>430</sup> Vgl. *Sieben* (Hrsg.), Krankenhaus-Controlling, 1986, 8.

<sup>431</sup> Hierzu vgl. *Elfes / Buschkotte*, Unternehmensplanung, f & w 1998, 128-130.

Instandsetzungen nicht ausgereicht haben würde, die vorhandene Bausubstanz überhaupt erhalten zu können. Vom Abschlussprüfer Mitte der 90er Jahre als Nebenrechnungen zum Jahresabschluss durchgeführte Substanzerhaltungsrechnungen zum abnutzbaren Anlagevermögen der ME des Landes NRW haben dann tatsächlich einen gravierenden Nachholbedarf für die Altkliniken in BN, D, E und K offengelegt. In Anbetracht der zahlreichen baulichen Großprojekte, die im darauf folgenden Jahrzehnt an den genannten Hochschulstandorten gestartet worden sind und zum Teil auch heute noch andauern, darf angenommen werden, dass die durch die Jahresabschlussprüfung gesicherte Datenbasis mit dazu beigetragen hat, dass die nachhaltige „Modernisierung der universitären Kliniklandschaft“ in Gang gekommen ist. Die den Neubauten zugrunde liegenden Funktionsplanungen dürfen als weitere Kostenbremse bzw. Basis zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit vermutet werden.

Indem der Abschlussprüfer schon frühzeitig auf die notwendige Umstellung auf den Euro sowie auf das Jahr 2000 Problem hingewiesen hat, haben wichtige notwendige Veränderungen rasch auf den Weg gebracht und erhebliche Risiken vermieden werden können. Damit hat sich der Wirtschaftsprüfer zusätzlich zu seiner Funktion als Abschlussprüfer zu einem wichtigen Berater der ME hinsichtlich ihrer Zukunftsfähigkeit gemacht. Die Tatsache des Übergangs der Beauftragung der Jahresabschlussprüfung auf das Ministerium hat die Verwaltungsdirektoren in ihrem Einflussbereich allerdings geschwächt.

Die von dem Ministerium an das Finanzministerium und den Landesrechnungshof weitergeleiteten Prüfungsberichte haben rückgekoppelt durch den Landesrechnungshof zu dem Anstoß geführt, durch das Ministerium in Zusammenarbeit mit dem Finanzministerium am Aufwand gemessene besonders teure betriebliche Teilbereiche der ME identifizieren zu lassen. Hierzu haben die vom Abschlussprüfer geprüften Zahlen der Buchführung wichtige Hilfestellung geleistet. Als Ergebnis dieser Vorgehensweise ist schließlich gelungen, wenigstens einige der besonders teuren Teilbereiche mit Hilfe externer Unternehmensberatung neuen und effizienteren Organisationsformen zuzuführen. In diesem Zusammenhang sind Eigenerstellung von fremdvergebenen sowie Fremdvergabe von bisher in Eigenerstellung erbrachte Dienstleistungen gleichermaßen in Betracht

gekommen (z.B. Laborgutachten Aachen mit dem Ergebnis eines Inhouse-Outsourcing für das Zentrallabor der ME AC).<sup>432</sup>

Der in diesem Zusammenhang im Finanzministerium auf Abteilungsleiterenebene gebildete Arbeitsstab „Aufgabenkritik“ (Leitung MD Kalenberg) hat auch die Arbeit der Abschlussprüfer näher in den Blick genommen und verstärkt die Auswahl der Abschlussprüfer einschließlich der Honorarvereinbarungen „hinterfragt“.

Trotz der vielen positiven Entwicklungen, die sich teilweise auch zeitlich überlappt und unterstützt haben, hatten sich die Erwartungen der ME und des Ministeriums, dass der Jahresabschluss in Verbindung mit der wirtschaftsplanorientierten Wirtschaftsführung quasi automatisch, ohne die Leistungsfähigkeit der Hochschulmedizin zu beeinträchtigen, als „Ausgaben- und Kostenbremse“<sup>433</sup> funktionieren würde, nicht bestätigt. Die notwendige Wende von der „Inputorientierung, der Fixierung auf die Überwachung des Einsatzes von Mitteln in personeller und sachlicher Hinsicht zur Output- bzw. Leistungsorientierung... verbunden mit verbesserten Möglichkeiten der Wirtschaftlichkeitskontrolle,<sup>434</sup> <sup>435</sup> hat nur ansatzweise erbracht werden können. Während der Finanzmitteleinsatz durch Bewirtschaftungsinstrumente (Kontenüberwachungslisten, Kostenstellenbudgetierung, ABC-Umsatzanalysen sowie Kommissionen zur Überwachung des medizinischen Sachbedarfs)<sup>436</sup> genau erfasst werden können, ist die Leistungsmessung wegen fehlender auf Zahlen basierender Bewertungsmaßstäbe unbefriedigend geblieben.<sup>437</sup> Diskontinuierliches Eingreifen in das „Tagesgeschäft“ durch das Ministerium hat weiterhin die Erledigung von Routineaufgaben der Verwaltung der ME<sup>438</sup> häufig gestört. „Die vorwiegend juristische, institutionelle Betrachtungsweise der Einordnung in die Trägerverwaltung hat nun

---

<sup>432</sup> Vgl. *Universitätsklinikum der RWTH Aachen*, Gutachterauftrag, 1996. Solche Make or Buy – Entscheidungen haben zuvor bei den ME keine Rolle gespielt. Selbst die Vermietung von freien Räumlichkeiten an Externe hat sich als Problem gezeigt.

<sup>433</sup> *Norbisrath*, *Wirtschaftspläne, das Krankenhaus* 1982, 340.

<sup>434</sup> *Medizinische Einrichtungen der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn*, Jahresbericht 1983, 3

<sup>435</sup> Vgl. *Arnold*, *Wirtschaftlichkeit*, KU 1991, 607.

<sup>436</sup> Vgl. z. B. *Medizinische Einrichtungen Düsseldorf* (Hrsg.), *Unterlagen Abgeordnetenbesuch* 1992, 26.

<sup>437</sup> Vgl. *Medizinische Einrichtungen Düsseldorf* (Herausgeber), *Unterlagen Abgeordnetenbesuch* 1992, 26.

<sup>438</sup> Vgl. zu diesem Problem auch *Schmitz*, *Steuerung*, 1993, 16; vgl. *Jeschke*, *Management*, KU 1993, 509.

immer wieder zu organisatorischen Fehllösungen bis in die Personalwirtschaft hineingeführt.<sup>439</sup> Für die Verwaltungsdirektoren hatten sich obendrein immer noch nicht ausreichende Möglichkeiten zum Treffen echter Führungsentscheidungen<sup>440</sup> im Sinne zielorientierter „Gestaltung von Unternehmen“<sup>441</sup> eröffnet. Letztlich hat das Management der ME in einem durch eine Fülle von rechtlichen Vorgaben immer enger werdenden Datenkranz statt Gestaltung durch Eigeninitiative immer noch nur Verwaltung praktiziert.<sup>442</sup> In dieser schwierigen Gemengelage mag auch ein wichtiger Erklärungsansatz bestehen für das „Millionendefizit“<sup>443</sup>, das die ME D Ende der 90ziger Jahre getroffen hatte. Im Ausschuß für Wissenschaft und Forschung des Landtags NRW ist die Frage gestellt worden: „Wie konnte sich in der Vergangenheit an den Universitätskliniken Düsseldorf ein Millionendefizit ungehindert entwickeln, so daß das Ministerium „die Reißleine ziehen mußte“?“<sup>444</sup> Von stockenden Budgetverhandlungen, aber auch von fehlender Fachaufsicht ist die Rede gewesen.<sup>445</sup> Insbesondere sind auch seit vielen Jahren bekannte gravierende Managementprobleme, durch die der Verwaltungsdirektor zwischen dem Kanzler und dem Ärztlichen Direktor „aufgerieben“<sup>446</sup> worden ist, nicht systematisch angegangen und einer Lösung zugeführt worden.<sup>447</sup> Viel zu spät und zu gering ist auch die landeseinheitliche Stellenanhebung für den Verwaltungsdirektor von B 2 auf B 3 Landesbesoldungsgesetz erfolgt. Soweit damit auch die Steigerung des Ansehens des Verwaltungsdirektors insbesondere gegenüber dem Kanzler (Inhaber einer B 4 Stelle) gemeint gewesen ist, ist die Stellenanhebung nur marginal statusförderlich gewesen. Den Kanzlereinfluss aus der Betriebsführung zurückzudrängen, hat die Besoldungserhöhung nicht vermocht. Schließlich muss darauf hingewiesen werden, dass das

---

<sup>439</sup> *Laux*, Wirtschaftlichkeit, in: Wibera Wirtschaftsberatung, Wirtschaftlichkeit kommunaler Krankenhäuser, 1975, 1; vgl. auch *Herrler*, Krankenhausmanagement, KU 1992, 572.

<sup>440</sup> Vgl. hierzu z. B. *Gutenberg*, Betriebswirtschaftslehre, 15. Aufl. 1969, 132 ff.; angesichts der Anbindung der Wirtschaftsführung der ME an das jeweilige Kapitel im Einzelplan des Haushalts 06, das zum Globalhaushalt hin entwickelt worden ist, haben sich erst allmählich größere Freiheiten zur Finanzmittelbewirtschaftung der ME ergeben. Vgl. hierzu *Grünwald*, Haushaltsaufstellung, in: Arbeitsgruppe Fortbildung Hochschulkanzler, Haushalts- und Wirtschaftsführung im Bereich der Wissenschaftsverwaltung, 1983, 41.

<sup>441</sup> *Bea / Schweitzer* (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre, 10. Aufl. 2011, 23.

<sup>442</sup> Vgl. *Rathje*, Führungsanspruch, f & w 1996, 124 f.

<sup>443</sup> LT NRW, Ausschussprotokoll 12/971 vom 24.9.1998, TOP 1: Aktuelle Viertelstunde.

<sup>444</sup> LT NRW, Ausschussprotokoll 12/971 vom 24.9.1998, TOP 1: Aktuelle Viertelstunde.

<sup>445</sup> Zum 31. Dezember 1998 ist Verwaltungsdirektor Glasow ausgeschieden; zum 1. Januar 1999 hat Stückradt, vorher Dezernent bei den Medizinischen Einrichtungen Aachen, diese Position übernommen. Vgl. hierzu *Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf*, Bericht, 1999, 53.

<sup>446</sup> Vgl. *Arnold*, Wirtschaftlichkeit, KU 1991, 600.

<sup>447</sup> Vgl. *Eichhorn*, Managementprobleme, DBW 1982, 264.



Informationsinteresse eines Kanzlers hinsichtlich der Hochschulmedizin im Zusammenhang steht mit Verhaltensweisen, die der Rektor der Hochschule in wichtigen Angelegenheiten der ME zeigt (z. B. regelmäßige Teilnahme an den Sitzungen des Klinischen Vorstands).

### 2.6.5 Überlegungen zur Rechtsformänderung

Mit der Erkenntnis des Hochschulausschusses Mitte des Jahres 1993, dass zur Reduzierung der permanenten Finanzierungsschwierigkeiten zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der Hochschulmedizinbetriebe „Eigenverantwortlichkeit und Führungsfähigkeit“<sup>448</sup> gestärkt werden sollten, ist länderübergreifend in der Bundesrepublik Deutschland eine intensive Rechtsformdiskussion in Gang gekommen,<sup>449</sup> die sich zunächst vor allem auf die Rechtsform des Eigenbetriebs und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung<sup>450</sup> konzentriert hat. Auch Gutachter sind zu der durch die Politik nur schwierig zu lösenden Frage zur Bewältigung der u. a. durch „das preisorientierte Krankenhausfinanzierungssystem“<sup>451</sup> veränderten Rahmenbedingungen bemüht worden.<sup>452</sup> Alle diese Überlegungen sind eingebettet gewesen in eine Neubestimmung der Hochschulpolitik in NRW: „Die Hochschulen müssen umdenken. Die Rückkehr zur überschaubaren Universität alter Zeit ist ausgeschlossen. Es geht darum, den Großbetrieb Hochschulen neu und besser zu organisieren. Wir müssen die Hochschulen so reformieren, daß sie wirksamer arbeiten können. Unsere Hochschulen brauchen künftig ein modernes Management, um den Ansprüchen eines großen Dienstleistungsunternehmens zu genügen. Die Hochschulreform der 70er Jahre hat bei allen Erfolgen

---

<sup>448</sup> *Sekretariat der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland*, Medizinische Einrichtungen, 1993, V. Zu den Vorstellungen in dem KMK-Papier haben u. a. die Hochschulmedizinbetriebe der Länder und die Arbeitsgemeinschaft der AWMF Stellung genommen, vgl. *AWMF, Stellungnahme*, 1994.

<sup>449</sup> Die Beschlüsse des Hochschulausschusses sind durch die Arbeitsgruppe für Angelegenheiten der Hochschulmedizin vorbereitet worden, die sich aus den zuständigen Fachreferenten der für die Hochschulmedizin zuständigen Ministerien der Länder zusammensetzt. Hierzu vgl. *Sekretariat der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland* (Hrsg.), *Handbuch*, 1995, 45. Wegen der „sog. Kulturhoheit der Länder“ übt die KMK eine Koordinierungsfunktion zwischen den Ländern der BRD aus, hierzu vgl. *Sekretariat der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland* (Hrsg.), *KMK*, 1991, 4.

<sup>450</sup> Vgl. *Sekretariat der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland* (Hrsg.): *KMK*, 1991, 4.

<sup>451</sup> *Der Rektor der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf* (Hrsg.), *Bericht*, 1999, 32.

<sup>452</sup> Vgl. *Wibera Wirtschaftsberatung*, Schleswig-Holstein 1992.

auch ein Übermaß an rechtlichen Regelungen und staatlichen Einzelvorgaben gebracht. Hier ist tatsächlich „Deregulierung“ nötig.<sup>453</sup> Der Wissenschaftspolitik konkretisierend für die Hochschulmedizin ist schließlich klar gewesen: „Ein Klinikum darf nicht wie eine nachgeordnete Behörde geführt werden.“<sup>454</sup> Im Frühjahr 1999 ist durch die nordrhein-westfälische Landesregierung der Beschluss zur Einbringung eines Entwurfs zum Gesetz zur Neuordnung der Hochschulmedizin ergangen, der für die ME auch eine Rechtsformänderung vorgesehen hatte.<sup>455</sup> Wissenschaftsministerin Behler hat hierzu deutlich gemacht: „Unsere Universitätskliniken brauchen eine Strukturreform, die zu mehr Eigenständigkeit und Gestaltungsspielraum sowie zu einer höheren Anpassungsfähigkeit an veränderte Rahmenbedingungen führt. Unser Ziel ist nicht zuletzt auch eine verbesserte Wirtschaftlichkeit der Hochschulmedizin, die auch Forschung und Lehre zu Gute kommen soll.“<sup>456</sup>

Durch das Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz - HG) vom 14. März 2000,<sup>457</sup> das zum 1. April 2000 in Kraft getreten ist (§ 127 Abs. 1 Nr. 1 UG), ist versucht worden, „eine tragfähige Balance zwischen den Ansprüchen der Autonomie, der Partizipation aller Hochschulangehörigen und einer deutlichen Stärkung der Hochschulleitungen zu schaffen.“<sup>458</sup> Bei einem Verzicht auf die „universitas“<sup>459</sup> hat das Gesetz eine größere Selbständigkeit und stärkere Profilbildung bei verbesserter Selbststeuerung durch verschiedene Instrumente zum Ziel gehabt.<sup>460</sup> Bei dem Vorhaben, die Finanzierung der Hochschulen verstärkt auch von ihren Leistungsergebnissen<sup>461</sup> abhängig zu machen,<sup>462</sup> hat einem „effektiven Hochschulmanagement“ eine

---

<sup>453</sup> *Ministerin für Wissenschaft und Forschung*, Regierungserklärung, MWF NRW (Hrsg.), Nordrhein-Westfalens Hochschulen, 1996, 2.

<sup>454</sup> *Zöllner*, *Alternative*, DUZ 1997, 10.

<sup>455</sup> Vgl. *Landesregierung Nordrhein-Westfalen*, Landesentwicklungsbericht, 138; auch vgl. § 41 Hochschulgesetz vom 14. März 1999 (GV.NRW. 1999, 190).

<sup>456</sup> *Behler*, Hochschulkliniken, Landtag intern 1999, 12; vgl. o. V.: Neuordnung, Landtag intern 1999, 4.

<sup>457</sup> Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz - HG) vom 14. März 2000 (GV. NRW. 2000, 190).

<sup>458</sup> O. V., *Autonomie*, DUZ 2001, 11; LT-Drs. 12/4243, 10125.

<sup>459</sup> *Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen* (Hrsg.), Hochschulgesetz, 2. Aufl. 2000, 104.

<sup>460</sup> Vgl. *Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen* (Hrsg.), Hochschulgesetz, 2. Aufl. 2000, 92 ff.

<sup>461</sup> Zur leistungsbezogenen Mittelverteilung für NRW vgl. *Herrmann*, Mittelverteilung, in: Sprecherkreis der Universitätskanzler, Neuordnung der Hochschulmedizin, 2004, 95-99.

<sup>462</sup> Vgl. *Herrmann*, Mittelverteilung, in: Sprecherkreis der Universitätskanzler, Neuordnung der Hochschulmedizin, 2004, 95f.

„Hochschulentwicklungsplanung“<sup>463</sup> dienen sollen, die auf den Fachbereichsplänen der Dekanate aufgebaut hat und in die Landesplanung einzupassen gewesen ist. In Kombination mit Zielvereinbarungen und Hochschulentwicklungsplänen sowie leistungsorientierter Mittelvergabe ist mit Hilfe von Evaluierung vorgesehen worden, die Qualität der Hochschulen zu verbessern.<sup>464</sup> Die Leitungsstruktur ist „modernen Vorstellungen“ angepasst worden. Hinsichtlich der Hochschulleitung ist das Wahlrecht zwischen Rektorats- und Präsidialverfassung eingeräumt worden (§§ 20, 21 UG). Für den Medizinbereich haben die weniger guten Erfahrungen in der Vergangenheit die hauptberufliche Tätigkeit des Ärztlichen Direktors (§ 36 Abs. 2 HG) ermöglicht. Dass der vom Ministerium zu bestellende Verwaltungsdirektor gemäß § 37 Abs. 3 Satz 3 UG hat „in einem privatrechtlichen Dienstverhältnis auf Zeit beschäftigt“ werden sollen, hat einen Beitrag zur Stärkung der Corporate Governance bedeutet und ist als besondere Novität angesehen worden. Staatliche Vorgaben haben auf ein Mindestmaß zurückgeführt werden sollen<sup>465</sup>; aus vielen Aufgabenbereichen, zu denen bisher Einzelfallentscheidungen per Erlass ergangen sind, hat sich das Ministerium zurückgezogen (z. B. Freistellung von Professoren von der Lehre für Forschungs- und Praxissemester gemäß § 51 HG). Rechtstechnisch hat das UG auch zahlreiche Anpassungen vornehmen müssen, die durch das Gesetz zur Neuordnung der Hochschulmedizin vom 14. Dezember 1999<sup>466</sup> erforderlich geworden sind.

Durch separate „Errichtungsverordnungen“ vom 1. Dezember 2000<sup>467</sup> (Ermächtigung § 41 Abs. 1, 2. u. 4 HG), die für die ME an den Einzelstandorten erlassen

---

<sup>463</sup> *Herrmann*, Mittelverteilung, in: Sprecherkreis der Universitätskanzler, Neuordnung der Hochschulmedizin, 2004, 95.

<sup>464</sup> Vgl. *Herrmann*, Mittelverteilung, in: Sprecherkreis der Universitätskanzler, Neuordnung der Hochschulmedizin, 2004, 95.

<sup>465</sup> Vgl. *Herrmann*, Mittelverteilung, in: Sprecherkreis der Universitätskanzler, Neuordnung der Hochschulmedizin, 2004, 95.

<sup>466</sup> Gesetz zur Neuordnung der Hochschulmedizin (GV. NRW. 1999, 669).

<sup>467</sup> Verordnung über die Errichtung des Klinikums Münster der Universität Münster (Universitätsklinikum Münster) als Anstalt öffentlichen Rechts (GV. NW. 2000, 716); Verordnung über die Errichtung des Klinikums Köln der Universität Köln (Universitätsklinikum Köln) als Anstalt des öffentlichen Rechts (GV. NW. 2000, 721); Verordnung über die Errichtung des Klinikums Essen der Universität – Gesamthochschule Essen (Universitätsklinikum Essen) als Anstalt des öffentlichen Rechts (GV. NW. 2000, 725); Verordnung über die Errichtung des Klinikums Düsseldorf der Universität Düsseldorf (Universitätsklinikum Düsseldorf) als Anstalt des öffentlichen Rechts (GV. NW. 2000, 729); Verordnung über die Errichtung des Klinikums Bonn der Universität Bonn (Universitätsklinikum Bonn) als Anstalt des öffentlichen Rechts (GV. NW. 2000, 734); Verordnung über die Errichtung des Klinikums Aachen der Technischen Hochschule Aachen (Universitätsklinikum Aachen als Anstalt des öffentlichen Rechts (GV. NW. 2000, 738).

worden sind, ist die Überführung der ME in die neue Rechtsform der rechtsfähigen Anstalt öffentlichen Rechts als Kooperationsmodell schließlich zum 1. Januar 2001 vollzogen worden (Artikel III § 24 Satz 2 Errichtungsverordnung).<sup>468</sup> In der Begründung zu den Errichtungsverordnungen heißt es: „Den Universitätskliniken sollen unternehmerische Möglichkeiten eingeräumt werden, über die viele der mit ihnen konkurrierenden Krankenhäuser selbstverständlich verfügen. Das Universitätsklinikum erhält die Struktur eines öffentlichen Unternehmens mit einem Aufsichtsrat und einem Vorstand und einer ebenfalls am Unternehmensvorbild orientierten Kompetenzverteilung. Wirtschaftsführung und Rechnungswesen orientieren sich an den für große Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen“.<sup>469</sup> Zu einer „großen“ Lösung, nämlich die ME einer Betreibergesellschaft zu unterstellen<sup>470</sup> und vielleicht sogar intern modulartig mit Hilfe von Profitcentern wie interne Firmen die Krankenversorgung zu organisieren<sup>471</sup>, hat man sich nicht entschließen können. Trotz der „Verlockung“, bei einer Privatisierung privates Kapital generieren zu können, hat man sich bewusst dem Risiko nicht aussetzen wollen, weil das notwendige Zusammenspiel von Forschung und Lehre einerseits und Krankenversorgung andererseits hätte gefährdet werden können.<sup>472</sup> Bei dem jahrzehntelang bestehenden Problem der Hochschulmedizinbetriebe in der Bundesrepublik Deutschland, nämlich nicht zu wissen, ob wegen nicht ausreichender Bereitstellung von Finanzmitteln durch die Kostenträger die Forschung die Krankenversorgung alimentiert oder diese finanziell die Forschung stützt,<sup>473</sup> ist nach bundesweiten Diskussionen im Zuge des Rechtsformwechsels der Hochschulmedizinbetriebe durch die Entwicklung von zwei Modellen, das Integrationsmodell und das Kooperationsmodell, eine Lösung in greifbare Nähe gerückt. Beim

---

<sup>468</sup> Auch die drei Universitätskliniken in Hessen in Frankfurt, Gießen und Marburg sind in eine neue Rechtsform als selbständige Anstalt öffentlichen Rechts umgewandelt worden. Dieselbe Rechtsform haben auch die Länder Baden-Württemberg, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Schleswig-Holstein gewählt. Zu den Reformzielen der neuen Rechtsform vgl. auch o. V., Neustrukturierung, MedR 1999, 243.

<sup>469</sup> LT-Drs. 13/83.

<sup>470</sup> Vgl. *Neubauer*, Kooperation, f & w 2000, 384.

<sup>471</sup> Vgl. *Globig*, Profit-Center, KU 1993, 894-903; vgl. *Klimpe*, Zukunft, f & w 2001, 3 ff. Nicht unerwähnt bleiben soll hinsichtlich der Schaffung der selbständigen Einheiten das damit verbundene Risiko unerwünschter selbständiger Macht mit denkbaren verselbständigten Strukturen, die am Universitätsklinikum in Zürich (USZ), Kliniken der Herzchirurgie und der Kardiologie, zum Eklat geführt haben. Hierzu vgl. z. B. *Hudec / Baumgartner*, Unispital (Zürich), NZZ, 06. März 2021, 28.

<sup>472</sup> Vgl. LT-Drs. 14/4559, 10.

<sup>473</sup> Vgl. *Horstkotte*, Selbständigkeit, DUZ, 2000, 10; zur Finanzierungslücke wegen nicht ausreichender Kostenerstattungen hinsichtlich der Leistungen in den Ambulanzen und im stationären Sektor bei den Hochschulmedizinbetrieben vgl. *Wissenschaftsrat* (Hrsg.), Empfehlungen, 1988, 264.

„Integrationsmodell werden die Aufgaben der Krankenversorgung und der Forschung und Lehre unter einer gemeinsamen Organisationsstruktur in nur einer Rechtspersönlichkeit zusammengefasst.“<sup>474</sup> Die notwendige Verständigung über die Finanzmittelzuordnung muss hier innerhalb des Leitungsorgans gesucht werden.<sup>475</sup> Das von NRW dagegen präferierte Kooperationsmodell<sup>476</sup> basiert darauf, dass sich selbständige Rechtseinheiten,<sup>477</sup> die Universität und das Klinikum, zusammenfinden und die Regeln der Zusammenarbeit durch eine schriftliche Kooperationsvereinbarung geklärt werden.<sup>478</sup>

## 2.7 Zusammenfassung (Zeitraum 1970-2000)

Die für den Betrachtungszeitraum 1970-2000 mehrfach geänderte Hochschulgesetzgebung hat hinsichtlich der Fortentwicklung der Governancessstruktur zunehmend das Entstehen von ersten Freiheitsräumen und deutlicheren Strukturen und Prozessen erkennen lassen. Die Zusammenarbeit mit der Hochschule ist für die einzelnen ME stärker konturiert, ihre eigene Aufbauorganisation verstärkt einzelbetrieblichen Betriebsanforderungen angepasst worden. Der solide Auf- und Ausbau des kaufmännischen Rechnungswesens hat den kamerale Einfluss bis auf verbleibende rudimentäre Elemente verdrängt, die wegen der Einbindung der ME in die Haushaltsplanung des Landes bis zum Jahr 2000 haben akzeptiert werden müssen (Nebeneinander von zwei verschiedenen Rechnungsstilen mit der Folge verwaltungsmäßiger Mehrbelastungen). Die an die Geschäftsbuchhaltung angekoppelte Kosten- und Leistungsrechnung ist durch ihren Ausbaustand geeignet, den Vorstand dadurch zu unterstützen, „daß sie Unterlagen bereitstellt, auf deren Basis Entscheidungen gefällt werden können.“<sup>479</sup> Trotz gewiss noch vorliegender Schwächen sind zur Stärkung der Betriebsführung umfassende Planungs- und Kontrollsysteme zustande gekommen. Für das Problem der

---

<sup>474</sup> *Penter / Siefert*, Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl. 2015, 418.

<sup>475</sup> Vgl. *Penter / Siefert*, Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl. 2015, 418.

<sup>476</sup> Auch die Länder z. B. Bayern und Sachsen-Anhalt haben sich für diese Lösung entschieden.

<sup>477</sup> Vgl. *Penter / Siefert*, Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl. 2015, 417.

<sup>478</sup> Zu Gunsten des Kooperationsmodells haben sich auch die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein entschieden. Vgl. hierzu *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, 2019, 277. Zur Problematik der Zusammenarbeit von Universitätsklinikum und Universität auch vgl. *Siewert*, Organisation, in: von Jagow, Tagungsbericht Fakultätentag, 2008, 79 f.

<sup>479</sup> *Kloock / Sieben / Schildbach*, Kostenrechnung, 5. Aufl. 1990, 16.

Quersubventionierung von Forschung und Lehre einerseits und Krankenversorgung andererseits, das mit einem pauschalen Kostenabzug von etwa 20-23% nur hilfswise hat angegangen werden können, hat sich erstmals eine konkretere Lösungsmöglichkeit abgezeichnet. An den rechnungswesenbezogenen Entwicklungen mit ihren Wirkungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, die sich in einem permanenten Verbesserungsprozess vollzogen haben, hat als jahrelanger und hochprofessioneller Berater auch der Abschlussprüfer mit seinen immer neuen Anregungen (noch Ende der 90er Jahre Hinweis auf Verlustquellen, die Notwendigkeit des Ausbaus der Kostenrechnung und der Personal- und Leistungsstatistiken usw.) einen gebührenden Anteil.

Indem die ME über Jahre ein solides kaufmännisches Rechnungswesen aufgebaut haben, ist ihnen auf der Basis der geschaffenen und geprüften Unterlagen möglich gewesen, ihre Vorstellungen bei Budgetverhandlungen bzw. im sich anschließenden Schiedsstellenverfahren mit Nachdruck durchzusetzen. Aus dem Empfängerkreis von Jahresabschlüssen, Geschäfts- bzw. Lageberichten und Prüfungsberichten sind Zweifel hinsichtlich der qualitativen Informationen der Jahresunterlagen nicht bekannt geworden. Mit dem Übergang der ME von der unselbständigen besonderen Betriebseinheit der jeweiligen Universität in die neue Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts ist ein Ausscheiden der Verwaltungsdirektoren aus dem Vorstand nicht verbunden gewesen.<sup>480</sup> Sie haben sich den neuen Anforderungen der Corporate Governance und dem verstärkten Wettbewerb durch das aufkommende Preisbildungssystem<sup>481</sup> gestellt.<sup>482 483</sup>

---

<sup>480</sup> VD *Gotthardt*, ME MS, hat allerdings eine distanzierte Position zur neuen Rechtsform eingenommen, vgl. *Benz*, Modelle, DUZ 1997, 12.

<sup>481</sup> Vgl. *Münch*, Veränderung, f & w 1999, 400.

<sup>482</sup> Vgl. *Schwarz*, Markt, f & w 1997, 494-496.

<sup>483</sup> VD *Gotthardt*, ME MS, hat allerdings die Auffassung vertreten, dass zur Schaffung der notwendigen „Freiräume“ für die Führung der ME die Rechtsformänderung nicht erforderlich gewesen wäre. Hierzu vgl. O. V., Überleitung, PulsSchlag 2000, 4.

### **3. Hochschulmedizinbetriebe in der Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit als Unternehmen: Modifizierungen zu Corporate Governance und Compliance als Ordnungsrahmen zur Unternehmensführung und -überwachung und Fortentwicklung der Governancessstruktur**

#### **3.1 Weiterentwicklungen zu den Begriffen Corporate Governance und Compliance**

Nach der Überführung der ME in die neue Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts kann Corporate Governance, die bisher oben als Beschreibung von Grundsätzen "ordnungsgemäßer und verantwortungsvoller Unternehmensführung als Rahmen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens" verstanden worden ist, noch konkreter als „Gesamtkonzept der Führung und Überwachung von Unternehmen“<sup>484</sup> qualifiziert werden, weil die Aufgabe der Führung nun durch den Vorstand und die der Überwachung durch den Aufsichtsrat vorzunehmen ist, und dazu gehört für den Aufsichtsrat die für die Praxis nicht minder bedeutsame Aufgabe der Beratung.<sup>485</sup> „Corporate Governance ist gemeinsame Aufgabe von Vorstand und Aufsichtsrat.“<sup>486</sup> Sie zielt auf Führungsstrukturen ab und benötigt einen „rechtlichen und faktischen Ordnungsrahmen, der die Unternehmensleitung veranlassen soll, ihre Gestaltungsmacht uneigennützig zum Wohl des gesamten Unternehmens einzusetzen.“<sup>487</sup> Damit einher geht die Absicht, "die Machtfülle des Vorstands in geordnete Bahnen"<sup>488</sup> zu bringen. Für die UK ist die Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Vorstand durch die Festlegung der Aufgaben in der Errichtungsverordnung und der Satzung definiert und durch Geschäftsordnungen, die sich Aufsichtsrat und Vorstand gegeben haben, weiter ausgefeilt worden. Wegen der zunehmend größeren Nähe des UK zur Verfassung der Aktiengesellschaft ist für die Organe der UK auch der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) wichtig geworden, der aufgrund von Unternehmenszusammenbrüchen international entwickelt und in Deutschland an das KonTraG angekoppelt ist. In Deutschland hat der Kodex mit seiner ersten

---

<sup>484</sup> *Dillerup / Stoi*, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, 145.

<sup>485</sup> Vgl. *IDW*, Zusammenarbeit, Stand 4.5.2012, 3.

<sup>486</sup> *Arbeitskreis „Corporate Governance Reporting“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft*, Unternehmensberichterstattung, DB 2019, 317, M9.

<sup>487</sup> *Wöhe, Döring*, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 63.

<sup>488</sup> *Wöhe, Döring*, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 63.

Fassung für die Rechtsform der Aktiengesellschaft im Jahr 2002 Gültigkeit erlangt.

An einer formalen Erklärung des UK, den Kodex freiwillig einzuhalten, hat es gefehlt. Eine Verpflichtung zur Einhaltung des Kodex ist deshalb zumindest in den ersten Jahren nach dem Rechtsformwechsel den Beschäftigten außerhalb der Führungsebene der UK nicht bewusst gewesen. Auch ist die für die Aktiengesellschaft verpflichtende und von Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam vorzunehmende jährliche Erklärung über die tatsächliche Beachtung des Kodex durch die Organe der Universitätsklinik nicht erfolgt (§ 161 Abs. 1 Satz 1 AktG). Dem hat nicht entgegengestanden, dass im Rahmen der Jahresabschlussprüfung der Abschlussprüfer auch Feststellungen dazu zu treffen hatte, inwieweit – soweit sinnvoll – den Vorstellungen des Kodex entsprochen worden ist. Durch spätere rechtliche Regelungen ist das Konzept der Corporate Governance weiter ausgebaut worden.<sup>489</sup>

„Unter *Compliance* ist die Einhaltung von Regeln zu verstehen (gesetzliche Bestimmungen und unternehmensinterne Richtlinien“)<sup>490</sup>. Gemeint sind damit „Prinzipien einer guten Unternehmens- bzw. Organisationsführung (Good Governance) sowie allgemein akzeptierter ethischer Normen und moralischer Grundsätze.“<sup>491</sup> Damit verbindet sich ein „Legal Compliance“<sup>492</sup>, das auf Haftungsvermeidung, Erhaltung der Reputation und von Werten abzielt.

Wenn man Compliance begrifflich erweitert, „kann unter diesem Begriff die Einhaltung sowohl interner und externer Standards, Vorgaben und Regularien als auch freiwilliger Verpflichtungen und Vereinbarungen verstanden werden. Die Compliance-Prozesse im Unternehmen (Unternehmenscompliance) stellen sicher, dass die Stakeholder-Anforderungen und daraus abgeleitete Maßnahmen identifiziert und priorisiert, die Effektivität der Maßnahmen zur Erfüllung der Anforderungen getestet, identifizierte Schwachstellen behoben und sämtliche Compliance-Aktivitäten kontinuierlich überwacht werden.“<sup>493</sup> Ein so gebildetes

---

<sup>489</sup> Vgl. unten Gliederungspunkt 3.4.

<sup>490</sup> IDW, IDW PS 980, IDW-FN 2011, Tz. 5.

<sup>491</sup> Niewiarra / Segschneider, Compliance, 2016.

<sup>492</sup> Niewiarra / Segschneider, Compliance, 2016.

<sup>493</sup> PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), Governance, ohne Datum (vermutlich 2007), 6.



Compliance-Management-System (CMS) ist geeignet, Vorstand und Aufsichtsrat vor zivil- und strafrechtlichen Haftungsrisiken zu bewahren.<sup>494</sup>

Durch u. a. das Gesetz zur Bekämpfung von Korruption im Gesundheitswesen vom 30. Mai 2016<sup>495</sup> (Amtsträgerkorruption, Bestechung und Bestechlichkeit)<sup>496</sup> und die Datenschutzgrundverordnung (Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU–DSAnpUG-EU)) vom 30. Juni 2017<sup>497</sup> ist das Überwachungserfordernis weiter gesteigert worden.

Unter einem internen Kontrollsystem versteht man „die von dem Management im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen)..., die gerichtet sind auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements“<sup>498</sup> (Sicherung der Geschäftstätigkeit, Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, Beachtung von Vorschriften)<sup>499</sup>. Soweit sich das IKS auf Regelungen „zur Steuerung der Unternehmensaktivitäten“<sup>500</sup> bezieht, liegt ein „internes Steuerungssystem“<sup>501</sup> vor; wenn die Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen gemeint wird, spricht man von einem internen Überwachungssystem.<sup>502</sup> Auf der Basis eines internen Kontrollsystems kann Compliance neben dem Risikomanagement und der Revision als dritte Säule unter dem Dach der Corporate Governance verstanden werden:

---

<sup>494</sup> Beim UK D ist ausweislich des Organigramms nach dem Stand vom 16.2.2021 unter dem Vorstand eine Stabsstelle Recht und Compliance ausgewiesen, <https://www.uniklinik-duesseldorf.de> (abgerufen am 31.05.2021). Ausweislich der Aufbauorganisation für das Universitätsklinikum Essen nach dem Stand vom August 2012 besteht dort unter der unmittelbaren Leitung von AD und KD eine Abteilung Interne Revision und Compliance, hierzu vgl. *Universitätsklinikum Essen*, Jahresbericht 2011, U 3.

<sup>495</sup> Gesetz zur Bekämpfung von Korruption im Gesundheitswesen, BGBl. I 2016, 1254.

<sup>496</sup> Vgl. *Bartels / Wülfing / Fenger*, Governance, in: Debatin / Ekkernkamp / Schulte / Tecklenburg, (Hrsg.): *Krankenhausmanagement*, 3. Aufl. 2018, 68.

<sup>497</sup> Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU–DSAnpUG-EU), BGBl. I 2017.

<sup>498</sup> *IDW*, IDW PS 261, Stand 6.09.2006, Tz. 19.

<sup>499</sup> Vgl. *IDW*, IDW PS 261, Stand 6.09.2006, Tz. 19.

<sup>500</sup> *IDW*, IDW PS 261, Stand 6.09.2006, Tz. 20.

<sup>501</sup> *IDW*, IDW PS 261, Stand 6.09.2006, Tz. 20;

<sup>502</sup> Vgl. *IDW*, IDW PS 261, Stand 6.09.2006, Tz. 20. Zu der Differenzierung vgl. o. V., *IDW* EPS 260, Stand 17.11.2000, WPg 2001, 40; vgl. auch *Lück*, Überwachungssystem, WPK-Mitt. 1998, 184.

Abbildung 14:

Compliance unter dem Dach der Corporate Governance<sup>503</sup>



Unter Bezug auf § 91 Abs. 2 AktG haben bereits die ME NRW damit begonnen, durch den Aufbau von Risikofrüherkennungssystemen ein möglichst proaktives Risikomanagement zu betreiben. Risikofinanzierung durch Rückstellungsbildung ist als nicht mehr ausreichend angesehen worden. Das UK AC hat als erstes UK in der BRD ein umfassendes Risikomanagementsystem auf der Basis von SAP GRC (Governance, Risk und Compliance) installiert, mit dem strategische, finanzielle und medizinische Risiken zentral gesteuert werden.<sup>504</sup>

Wie unten noch zu zeigen sein wird,<sup>505</sup> ist es bei den Universitätsklinika immer wieder auch zu Störungen „gelebter“ Compliance gekommen.

## **3.2 Prinzipal-Agent-Theorie und Publikums-Aktiengesellschaft als Referenzgröße für die Hochschulmedizinbetriebe in der neuen Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts**

### **3.2.1 Allgemeine Darstellung**

Das Kernproblem der Corporate Governance, das auf das Gesamtkonzept der Führung und Überwachung ausstrahlt,<sup>506</sup> ist immer wieder die Vertrauensfrage und lässt sich durch die Prinzipal-Agent-Theorie erläutern, die „als etabliertes

<sup>503</sup> In Anlehnung an *Dillerup / Stoj*, Unternehmensführung, 5. Aufl. 2016, 152.

<sup>504</sup> Vgl. *Norbisrath*, Risikomanagementsystem, RC&A 2012, 32.

<sup>505</sup> Vgl. unten Gliederungspunkt 3.3.2.1.

<sup>506</sup> Vgl. *Thommen / Achleitner*, Betriebswirtschaftslehre, 6. Aufl. 2009, 1028.

Modell im Bereich der Corporate Governance-Forschung<sup>507</sup> gilt. Sie soll hier auch die Rolle des Aufsichtsrats in den Blick nehmen. Diese Vorgehensweise erscheint schon deswegen als sinnvoll, weil sich in das Agency-Konzept als weiterer Akteur auch der Abschlussprüfer einfügen lässt und die so generierten Erkenntnisse geeignet sein dürften, dem Aufsichtsrat bei der Auftragsvergabe für die Jahresabschlussprüfung und für die Berichterstattung über das Ergebnis der Prüfung Nutzen zu stiften.

Eingeordnet in die neue Institutionenökonomie mit der Entwicklung einer spezifischen ökonomischen Welt<sup>508</sup>, die davon Abstand nimmt, dass sich Akteure nur rational verhalten, und für diese das Streben nach Realisierung eigener Interessen betont,<sup>509</sup> - man könnte auch von einer „Revision“<sup>510</sup> rationaler Ansätze sprechen - gelangt hier bei weiteren denkbaren theoretischen Ansätzen (Transaktionskostenansatz, PropertyRights-Ansatz)<sup>511</sup> vor allem die Beziehung zwischen Wirtschaftssubjekten auf der Basis von Verträgen in den Fokus, mit der sich die Prinzipal – Agent – Theorie (Agency Theorie, Agenturtheorie, Vertretungstheorie<sup>512</sup>) befasst.<sup>513</sup> Sie dient als Ansatz zur Beschreibung des Auseinanderfallens von Eigentum und Kontrolle wie es sich bei der AG zeigt. Im Gegensatz zur Einzelfirma, mit der die Einheit von Leitung, Kapital, Risiko und Kontrolle<sup>514</sup> untrennbar verbunden ist, findet bei der AG durch den Vorstand eine Verfügungsgewalt über fremdes Vermögen statt, weil dieses nicht dem Vorstand, sondern bei einer Publikumsgesellschaft vielen Aktionären gehört. Bereits von Adam Smith ist formuliert worden: „The directors of such companies, however, being the managers rather of other people’s money than of their own, it cannot well be expected that they should watch over it with the same anxious vigilance with which the partners

---

<sup>507</sup> Brandt / Burschel / Behrmann / Müller-Burmeister, Berufsaufsicht, in: Velte / Müller / Weber / Sassen / Mammen, Rechnungslegung, 2018, 401.

<sup>508</sup> Vgl. Bea / Friedl / Schweitzer (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl. 2004.

<sup>509</sup> Vgl. Schweitzer / Baumeister, Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl. 2015, 297.

<sup>510</sup> Schütz / Beckmann / Rübken, Compliance-Kontrolle, 2018, 66.

<sup>511</sup> Vgl. Wöhe / Döring, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 21 f.

<sup>512</sup> Vgl. Welge / Al-Laham, Management, 6. Aufl. 2012, 50.

<sup>513</sup> Vgl. Kyrer, Seyr, (Hrsg.), Governance, 2007, 81 ff. Begründung der Prinzipal-Agent-Theorie hauptsächlich durch Ross (1973), Fama (1980), Jensen (1983), Jensen / Merklings (1976).

<sup>514</sup> Vgl. Wöhe / Döring, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 216.

in a private copartnery frequently watch over their own.“<sup>515</sup>. Beim Vorliegen dominanter Eigentümer (concentrated ownership<sup>516</sup>, „Blockaktionäre“<sup>517</sup>) sind die Auswirkungen des Prinzipal-Agent-Problems weniger bedeutend.

Denkbar nach der Prinzipal – Agent - Theorie ist zur AG folgender Zusammenhang: Durch die Aktionäre (Prinzipal 1) ergeht der Auftrag an den Aufsichtsrat (Agent 1), „ihre Interessen wahrzunehmen und für eine erfolgreiche Geschäftstätigkeit besorgt zu sein.“<sup>518</sup> Indem sich der Aufsichtsrat als Prinzipal (Prinzipal 2) wahrnimmt, ergeht in einer weiteren Stufe ein entsprechender Auftrag an den Vorstand (Agent 2), der in seiner Prinzipaleigenschaft (Prinzipal 3) weitere Aufträge zum Zweck der Erreichung globaler Unternehmensziele an die Unternehmensabteilungen (Agent 3) erteilen kann. Diese drei Ebenen umfassende „Prinzipal – Agent – Kette“ kann wie folgt dargestellt werden:

---

<sup>515</sup> Todd (Hrsg.): The Glasgow Edition of the Works and Correspondence of Adam Smith, Vol. 2: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 741. In diesem Sinn auch Schmalenbach: „Daß aber der Manager, der nicht über eigenes, sondern über fremdes Kapital verfügt, normalerweise ein schlechterer Kapitalverwalter ist als der Kapitaleigner selbst“, Schmalenbach, Aktiengesellschaft, 7. Aufl. 1950, 33.

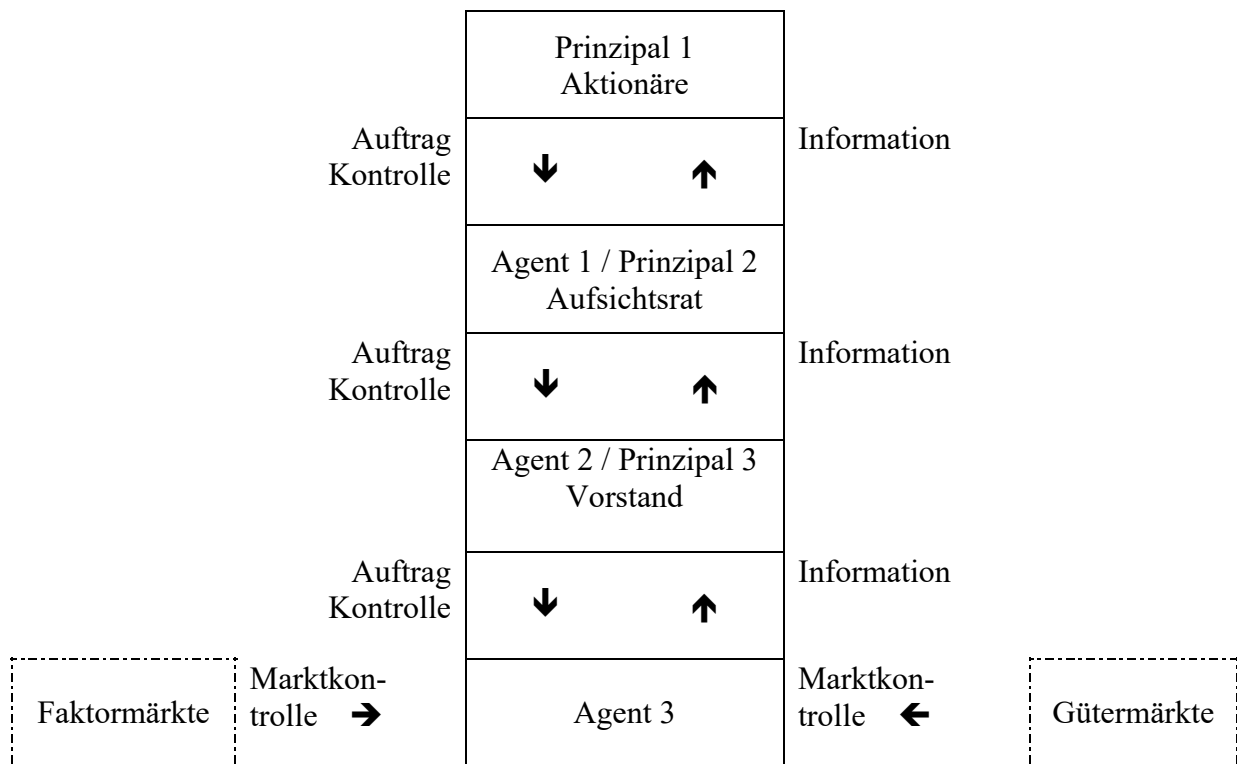
<sup>516</sup> Vgl. Kyrer / Seyr (Hrsg.), Governance, 2007, 83.

<sup>517</sup> Tarde, Aktionärsrechterichtlinie, Diss. 2018, 41.

<sup>518</sup> Kyrer / Seyr (Hrsg.), Governance, 2007, 82.

Abbildung 15:

Prinzipal – Agent – Kette am Beispiel der Aktiengesellschaft<sup>519</sup>



Der Informationsfluss zwischen den Ebenen ist dadurch sichergestellt, dass aufgrund der Anweisungsinformationen ausgehend von den Aktionären rückgekoppelt Unterrichtsinformationen ausgehend von den Abteilungen des Unternehmens an die Aktionäre auf den Weg gebracht werden.

In den weiteren Überlegungen wird davon ausgegangen, dass der Prinzipal („Entscheidungsträger mit niedrigem Informationsstand“<sup>520</sup>) von dem Agenten („Entscheidungsträger mit hohem Informationsstand“<sup>521</sup>) bei Bereitstellung

<sup>519</sup> In Anlehnung an *Kyrer / Seyr*. Nicht schweizer, sondern deutsche Verhältnisse mit entsprechenden Begriffen sind zugrunde gelegt worden (statt Aufsichtsorgan und Management Aufsichtsrat und Vorstand), vgl. *Kyrer / Seyr, Governance, 2007, 82*.

<sup>520</sup> *Karmann, Principal-Agent-Modelle, WiSt 1992, 557*.

<sup>521</sup> *Karmann, Principal-Agent-Modelle, WiSt 1992, 557*.

entsprechender Ressourcen eine spezifische Leistung erwartet, zu deren Erbringung er selbst nicht imstande ist. Als Gegenleistung ist er zur Gewährung einer begrenzten Vergütung bereit. Der Agent strebt bei begrenztem Arbeitseinsatz dagegen eine möglichst hohe Vergütung sowie weitere „Vergünstigungen“ an. Ex ante und ex post Vertragsabschluss verbleiben beim Prinzipal zusätzlich zur divergierenden Interessenlage hinsichtlich des Verhaltens des Agenten Unsicherheiten. Als Kernproblem der Prinzipal-Agent-Konstellation erwächst eine Informationsasymmetrie: „Information is asymmetric because the agent, of course, knows which decision he is going to make. But now, if there is no unlimited trust, it does not make sense for the principal to negotiate on pairs... The agent could make any promise with respect to his action and depart from it later on just because the principal is unable to control or to monitor the agents decision making.“<sup>522</sup>

Konkretisierend zeigt sich daraus, dass der Agent

1. persönliche Eigenschaften und Fähigkeiten verschweigt (hidden characteristics)
2. Handlungsalternativen und sein eigenes Verhalten nicht offenlegt (hidden action)
3. eigennützige Entscheidungen trifft (hidden information) und
3. seine eigenen Pläne, vorgesehenen Strategien und die sich daraus ergebenden Konsequenzen nicht kommuniziert (hidden intention).

Störungen in der Prinzipal – Agent – Beziehung sind vorprogrammiert zumal nicht von einheitlichen Nutzen- und Risikovorstellungen bei den Beteiligten ausgegangen werden kann. In Konsequenz dessen könnten sich auch nicht vorhergesehene negative Effekte für den Prinzipal ergeben (externals).

Hidden characteristics meint den Umstand, dass vor Vertragsabschluss die Eigenschaften eines Agenten nicht ausreichend bekannt werden<sup>523</sup> und sich daraus Fehleinschätzungen zur Leistungsfähigkeit ergeben. Durch opportunistisches Anbieten seiner Leistung bzw. auch das Verheimlichen von Fehlleistungen in der Phase der Vertragsanbahnung könnte der Agent eine Auswahlent-

---

<sup>522</sup> Spremann, Agent, in: Bamberg / Spremann, Agency Theory, 1989, 6.

<sup>523</sup> Vgl. Körner, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemann, Diss. 2019, 55.

scheidung zu seinen Gunsten beeinflussen (signaling)<sup>524</sup>. Dass signaling auch den Einsatz von messbaren bzw. nachprüfbaren Qualitätsindikatoren zur Überwindung von Qualitätsunsicherheit meint, sollte gleichwohl nicht übersehen werden.

Nach der Arbeitsaufnahme vermag der Prinzipal die Leistung des Agenten nicht zu beurteilen, da

- ihm die notwendigen fachlichen Kenntnisse fehlen
- das Arbeitsergebnis auch durch externen Einfluss zustande gekommen sein kann<sup>525</sup>
- die Messproblematik des Arbeitsergebnisses ungelöst bleibt.<sup>526</sup>

Diese dem Agenten bekannte Situation (hidden action) versetzt diesen in die Lage, nicht notwendige Arbeitsanstrengungen zu vermeiden (shirking)<sup>527</sup> sowie im Rahmen seines Möglichkeitsraums von betrieblichen Ressourcen privatorientierte Nutzungen in Anspruch zu nehmen (consumption on the job)<sup>528</sup>.

Mit hidden information kommt insbesondere die Fähigkeit des Agenten, Informationsmöglichkeiten entsprechend eigener Zielvorstellungen zu nutzen, zum Ausdruck. Da er die Initiative für sich beanspruchen kann, bestimmt er gleichzeitig, ob, wann, in welcher Form und Qualität sowie auch in welcher Detaillierung (Global-, Detailinformationen), Informationen zur Verfügung gestellt werden. Selbstbestimmt vermag er Entscheidungen zu treffen, die seinen eigenen Nutzen zu fördern imstande sind.<sup>529</sup>

Hidden intention kann sowohl vor, als auch nach Vertragsabschluss vorhanden sein und sich z. B. darin zeigen, dass schon weit im Vorfeld einer vorgesehenen Vertragsanpassung antizipativ auf eine solche durch den Agenten durch besondere Anstrengung hingearbeitet wird (hold up).<sup>530</sup> Der Prinzipal sieht sich nicht in der Lage, ein beim Agenten beobachtetes Verhalten zu verhindern.<sup>531</sup> Noch dazu

---

<sup>524</sup> Vgl. *Bea / Helm / Schweitzer*, *BWL- Lexikon*, in: Bea, Schweitzer, *Grundwissen der Ökonomik*, 2009, 339.

<sup>525</sup> Vgl. *Körner*, *Beteiligungsberichterstattung*, in: Littkemann, *Diss.* 2019, 55.

<sup>526</sup> Vgl. *Körner*, *Beteiligungsberichterstattung*, in: Littkemann, *Diss.* 2019, 55.

<sup>527</sup> Vgl. *Körner*, *Beteiligungsberichterstattung*, in: Littkemann, *Diss.* 2019, 55.

<sup>528</sup> Vgl. *Ross*, 208 f.

<sup>529</sup> Vgl. *Goebel*, 102.

<sup>530</sup> Vgl. *Gillenkirch*, 72.

<sup>531</sup> Vgl. *Karmann*, *Principal-Agent-Modelle*, *WiSt* 1992, 558.

könnten ungeeignete Bewerber bevorzugt werden (Negativauslese, adverse selection).

Problemlösungsstrategien zur Bewältigung oder doch zur Verringerung der offengelegten Konflikte bzw. zur gleichen Ausrichtung von Interessen zeigen drei Vorgehensweisen, die vom Zeitpunkt der Problementstehung und dem jeweiligen Beteiligten in der Prinzipal-Agent-Beziehung bestimmt sind:

1. Reduzierung der Informationsasymmetrie
2. Harmonisierung der Ziele bzw. Reduzierung der Zielkonflikte
3. Vertrauensbildende Maßnahmen<sup>532</sup>

Welche Instrumente bei den einzelnen Bedingungskonstellationen in Betracht kommen, kann aus der folgenden Tabelle entnommen werden:

Tabelle 5:

Problemlösungsinstrumente im Rahmen der Prinzipal-Agent-Theorie<sup>533</sup>

Zeitraum der Problementstehung	Informationsasymmetrien senken		Ziele harmonisieren		Vertrauen bilden	
	Prinzipal	Agent	Prinzipal	Agent	Prinzipal	Agent
Vor-Vertragsprobleme	Screening	Signaling	Verträge zur Auswahl vorlegen	Self-Selection Reputation	Screening in Bezug auf Vertrauenswürdigkeit	Reputation signalisieren
Nach-Vertragsprobleme	Monitoring	Reporting	Anreizverträge gestalten	Commitment/ Bonding Reputation	Vertrauensvorschuss Extrapolation guter Erfahrung	Sozialkapital aufbauen

Will der Prinzipal noch vor Vertragsabschluss seine Informationsdefizite reduzieren, wird er vom Agenten Arbeitsproben verlangen bzw. auch Einstellungstests (screening) vorsehen.<sup>534</sup> Nach Vertragsabschluss verbleibt ihm nur noch die

<sup>532</sup> Vgl. Göbel, Institutionenökonomik, 2002, 110.

<sup>533</sup> In Anlehnung an Körner, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemann, Diss. 2019, 57.

<sup>534</sup> Vgl. Körner, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemann, Diss. 2019, 57.



Beobachtung (monitoring)<sup>535</sup>, wobei sich diese zusätzlich auf Unterlagen des Rechnungswesens und Prüfungsergebnisse stützen kann. Auskünfte von Dritten dürften – wegen des bekannten Agency-Problems – nur begrenzt hilfreich sein.<sup>536</sup>

Für den Agenten besteht vor Vertragsabschluss die Möglichkeit, durch die Vorlage entsprechender Unterlagen (Zeugnisse, Referenzen)<sup>537</sup> den Prinzipal für sich zu gewinnen (signaling). Nach Vertragsabschluss kommt trotz des Fortbestehens von hidden information der freiwilligen Berichterstattung (reporting) besondere Bedeutung zu. Erfolgreich ist sie nur dann, wenn die gesendete Information ungestört den Prinzipal erreicht und dieser zu einer fachkundigen Würdigung imstande ist. Als Berichtsgegenstände kommen externe Einflüsse auf das Arbeitsergebnis in Betracht.<sup>538</sup>

Hinsichtlich der Harmonisierung der Ziele bzw. Reduzierung der Zielkonflikte kann der Prinzipal vor Vertragsabschluss dem potenziellen Agenten verschiedene Vertragstypen zur Auswahl vorlegen (Auswahlverträge), um leichter die wahre Absicht des Agenten erkennen zu können.<sup>539</sup> Wird von dem Kandidaten der Vertragstyp mit einer Leistungskomponente präferiert, dürfte diese Auswahlentscheidung auf größere Leistungsorientierung schließen lassen.<sup>540</sup> Nach Vertragsabschluss dürften durch Vertragsänderung geschaffene zusätzliche Leistungsanreize der Erfüllung der Nutzenfunktion des Prinzipals entgegen kommen.<sup>541</sup> Ergebnisbeteiligungen zielen in dieselbe Richtung.<sup>542</sup> Der Vorlage von Auswahlverträgen entspricht die eigene Auswahl durch den Agenten (self-selection), die unmittelbar mit seiner Reputation verbunden ist. Reputation spielt für den Agenten auch nach Vertragsschluss eine Rolle; commitment und bonding können hinzukommen, wobei „eine Selbstbindung des Agenten an den

---

<sup>535</sup> Vgl. *Körner*, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemmann, Diss. 2019, 57.

<sup>536</sup> Vgl. *Körner*, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemmann, Diss. 2019, 57.

<sup>537</sup> Vgl. *Heyd, Beyer*, 34.

<sup>538</sup> Vgl. *Göbel*, Institutionenökonomik, 2002, 112 f.

<sup>539</sup> Vgl. *Heyd, Beyer*, 34.

<sup>540</sup> Vgl. *Göbel*, Institutionenökonomik, 2002, 115.

<sup>541</sup> Vgl. *Göbel*, Institutionenökonomik, 2002, 298 f.

<sup>542</sup> Vgl. *Körner*, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemmann, Diss. 2019, 58.

Prinzipal<sup>543</sup> durch unterschiedliche Instrumente (Investitionen mit Wertbindung wegen der Nähe zum Prinzipal bzw. Abgabe von Zusagen)<sup>544</sup> gemeint ist.

Vertrauen schließlich entsteht, wenn zu eingeräumten Spielräumen die Nutzung unsicher ist.<sup>545</sup> Vor Vertragsabschluss sucht der Prinzipal nach Ansätzen, um Vertrauen in den Agenten rechtfertigen zu können. Diese Suche vermag der Agent durch entsprechendes signaling zu unterstützen. Wenn der Vertrag geschlossen worden ist, kann der erwähnte Vertrauensvorschuss aufgrund der Beobachtung durch den Prinzipal bestätigt werden. Gegensätzliche Entwicklungen sind jedoch nicht ausgeschlossen. Ergänzend zu Reputation und signaling vor Vertragsabschluss besteht nach Vertragsabschluss die Möglichkeit eines Investments in Sozialkapital<sup>546</sup>, ein Kapital sozialer Strukturen für künftige Leistungen.<sup>547</sup>

Verhaltenssteuerung kann obendrein mit Hilfe von Sanktionen gegenüber dem Agenten erreicht werden sowie durch Lernkurven, die sich auch beim Prinzipal einzustellen vermögen. Insoweit wird ein Teil der Kritik an der Prinzipal-Agent-Theorie relativiert.<sup>548</sup>

Nicht unerwähnt bleiben dürfen schließlich im Zusammenhang mit der Erläuterung der Prinzipal-Agent-Theorie anfallende Agenturkosten (agency costs), für die Beschaffungs- und Beobachtungskosten (Kontrollkosten) sowie „Garantiekosten des Agenten“<sup>549</sup> beispielhaft genannt sind. Agency costs sollten möglichst niedrig ausfallen.

Angeichts der Tatsache, dass bei den UK durch die Errichtungsverordnung die Organe Vorstand und Aufsichtsrat geschaffen worden sind und damit der Kaufmännische Direktor Verfügungen über nicht ihm, sondern im wesentlichen dem Land NRW bzw. der Universität gehörendes Vermögen trifft, ist zu fragen, ob die vorgestellten Überlegungen zur mehrgliedrigeren Prinzipal-Agent-Kette bei der

---

<sup>543</sup> Körner, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemmann, Diss. 2019, 58.

<sup>544</sup> Vgl. Göbel, 117; vgl. Körner, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemmann, Diss. 2019, 58.

<sup>545</sup> Vgl. Heyd, Beyer, 35.

<sup>546</sup> Vgl. Göbel, Institutionenökonomik, 2002, 263.

<sup>547</sup> Vgl. Körner, Beteiligungsberichterstattung, in: Littkemmann, Diss. 2019, 59, Fußnote 381.

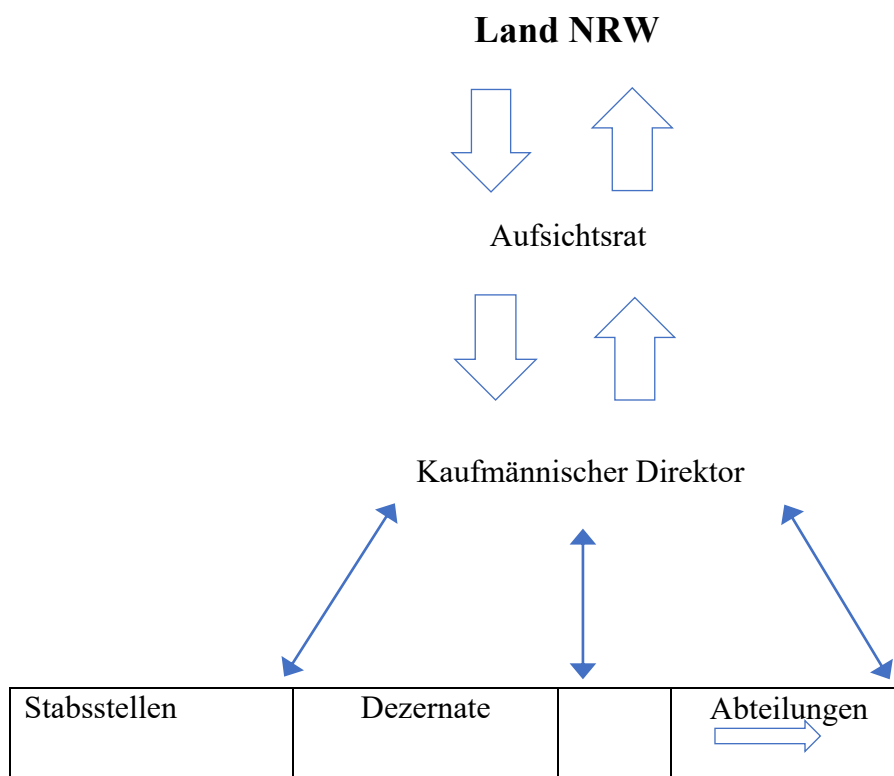
<sup>548</sup> Vgl. Bamberger / Wrona, Unternehmensführung, 2. Aufl. 2012, 58 f.

<sup>549</sup> Bamberger / Wrona, Unternehmensführung, 2. Aufl. 2012, 58.

AG auf die UK übertragen werden können, wenn man am Start der Kette die Aktionäre durch das Land NRW substituiert. Der neue Zusammenhang zeigt sich dann wie folgt:

Abbildung 16:

Prinzipal – Agent – Kette am Beispiel des Universitätsklinikums<sup>550</sup>



Die Umgründung der Hochschulmedizinbetriebe hat hinsichtlich der Aufsicht eine Zweiteilung zur Folge gehabt, da nur die Rechtsaufsicht noch bei dem Ministerium geblieben (§ 14 Errichtungsverordnung) und die Fachaufsicht dem Aufsichtsrat zugewachsen ist. Für diesen sind die Festlegung der betrieblichen Ziele und die Überwachung der Geschäftsführung des Vorstands die zentralen Handlungsfelder (§ 4 Abs. 1 Satz 1 Errichtungsverordnung). Obwohl das Ministerium in den ersten Jahren nach der Umgründung den Vorsitz im Aufsichtsrat übernommen hat (§ 4 Absätze 3 Nr. 1 u. 5 Satz 2 Errichtungsverordnung) und das Finanzministerium diesem ebenfalls angehört (§ 4 Abs. 3 Nr. 1 Errichtungsverordnung) und auch die externen Sachverständigen aus dem Bereich der Wirtschaft bzw. der medizinischen Wissenschaft durch das Ministerium bestellt werden (§ 4 Abs.

<sup>550</sup> Eigene Darstellung.

3 Nrn. 3 u. 4 Errichtungsverordnung), kann das Land (Prinzipal) sich nicht der Unterstützung der Externen bei den Beratungen und der Beschlussfassung im Aufsichtsrat sicher sein. Solche Überlegungen greifen für die übrigen Mitglieder des Aufsichtsgremiums (§ 4 Nrn. 2, 5, 6 u. 7 Errichtungsverordnung) in gesteigerter Weise schon deshalb, weil bei geringerer Affinität zur Betriebsführung des UK in Verbindung mit abweichender Fachkompetenz die Verfolgung privater Interessen statt des Wohls des UK als ganzes begünstigt werden könnte. Denkbare Absprachen zwischen den Mitgliedern des Aufsichtsrats vor Beratungsbeginn sind in diesem Zusammenhang obendrein zu bedenken. Dass die geschilderten Verhaltensweisen vor und nach der Bestellung der Mitglieder für den Aufsichtsrat in gleicherweise gelten, macht die Situation für das Land als Prinzipal nicht einfacher. Das Vorliegen einer Prinzipal-Agent-Beziehung zwischen Land NRW und Aufsichtsrat wird vielmehr voll bestätigt.

Wenn der – zum Teil durch das Land NRW bestimmte - Aufsichtsrat (Prinzipal) des UK beispielsweise in Wahrnehmung seiner Aufgabe plant, einen Kaufmännischen Direktor (Agent) als Mitglied des Vorstands zu bestellen, zeigt sich vor Beginn und auch bis zum Abschluss der Vertragsverhandlungen die erwähnte Informationsasymmetrie darin, dass der Aufsichtsrat die tatsächlichen Fähigkeiten und Eigenschaften sowie Absichten des Bewerbers nicht kennt. Er kann nicht davon ausgehen, dass der Bewerber seine eigenen Nutzenfunktionen zurückstellt und volle Leistung erbringen wird. Durch die Einholung von Erkundigungen bei allerdings zu akzeptierenden Transaktionskosten könnte sich die Informationslücke möglicherweise verkleinern. Von einer vollständigen Schließung kann aber nicht ausgegangen werden. Andererseits könnte ein aus der Sicht des Aufsichtsrats gut durchdachter Vertrag einen a priori bestehenden Spielraum des Bewerbers weiter einengen, alle Eventualitäten der Zukunft vermag er nicht zu bedenken. In der Wirkung immer noch unbefriedigend würden im Anstellungsvertrag für den zukünftigen Kaufmännischen Direktor genannte zusätzliche Anreize zu höheren Vergütungen bleiben, weil die Erreichung einer Übereinstimmung der Interessenlagen von Aufsichtsrat und Kaufmännischem Direktor unsicher bleibt. Andererseits darf nach erfolgter Anstellung auch nicht die Fähigkeit des Kaufmännischen Direktors zur Bereitstellung unzutreffender Informationen an den Aufsichtsrat übersehen werden. Hierzu könnte er beispielsweise die Kreativität der Buchführung für sich nutzbar machen und durch Verschleierung von

Risiken in der Bilanz den wirtschaftlichen Erfolg überhöht ausweisen, um die persönliche Einkommensmaximierung herbeizuführen, was bei einer Vergütungsvereinbarung mit einer Aufspaltung der Vergütung in ein Fixum und in eine variable Komponente Sinn machen würde. Das Grundprinzip der Prinzipal – Agent – Theorie ist also auf die Organisationsstruktur eines UK ohne Einschränkung übertragbar. Dass es vor allem beim UK D immer wieder – auch kurzfristig – trotz deutlicher Professionalisierung des Aufsichtsrats zu einem Wechsel in der Position des Kaufmännischen Direktors gekommen ist, mag (mit) in der beschriebenen Informationsasymmetrie vor Vertragsabschluss (adverse selection) in Verbindung mit dem Informationsvorsprung des Kaufmännischen Direktors (hidden characteristics) und nach Vertragsabschluss in der Ausnutzung der Situation durch den Kaufmännischen Direktor einseitig zu seinen Gunsten - Handlungen des Kaufmännischen Direktors beeinflussen den Nutzen des Prinzipals, ohne dass dieser die Handlungen beobachten kann (moral hazard)<sup>551</sup> - und der Zurückhaltung von Leistungen (hidden effort) sowie weiteren Umständen begründet gewesen sein.

### **3.2.2 Rolle des Abschlussprüfers als Agent des Aufsichtsrats aus der Sicht der Prinzipal-Agent-Theorie und sein möglicher Einfluss auf die Steuerungsfunktion unter Berücksichtigung der Einbeziehung des Vorstands**

Da die Prinzipal-Agent-Theorie auf dem weiten Rahmen einer Vertragsbeziehung von Wirtschaftssubjekten aufbaut, sogar Gruppen, Organisationseinheiten und auch Netzwerke von ihr erfasst werden können,<sup>552</sup> liegt nahe, auch die Rolle des Abschlussprüfers des UK im Kontext dieser Theorie zu prüfen. Dass die Theorie auch bei Einbeziehung des Abschlussprüfers greift, kann erwartet werden; bei dieser Einbeziehung gerade die Spezifika herauszuarbeiten, ist dagegen deutlich spannender:

Durch die Beauftragung des Abschlussprüfers (Agent) durch den Aufsichtsrat (Prinzipal), die schriftlich erfolgen soll (IDW PS 220 Ziff. 7), liegt der Tätigkeit des

---

<sup>551</sup> Vgl. *Schweitzer / Baumeister*, Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl. 2015, 311.

<sup>552</sup> Vgl. *Welge / Al-Laham*, Management, 6. Aufl. 2012, 54.

Wirtschaftsprüfers ein Werkvertrag<sup>553</sup> zugrunde, der diesen zur ordnungsmäßigen Durchführung der Jahresabschlussprüfung beim UK einschließlich der Erstellung eines Prüfungsberichts (und ggf. Management-Letters), einer Abgabe eines zusammenfassenden Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk und schließlich zur mündlichen Berichterstattung über Verlauf und Ergebnis der Prüfung vor dem Aufsichtsrat (Bilanzsitzung) verpflichtet. Der Vertrag benennt die vereinbarten Prüfungsschwerpunkte und ggf. weitere vorgesehene Prüfungshandlungen sowie die Honorarvereinbarung. Weitere vereinbarte Aspekte, z. B. zeitliche Vorstellungen zum Prüfungsbeginn, zur Herstellung der Prüfungsbereitschaft, zur Prüfungsdurchführung (Aufteilung der Gesamtprüfung in Vorprüfung und Hauptprüfung) vor Ort, zur mündlichen Berichterstattung vor dem Aufsichtsrat sowie zur Anzahl der Prüfungsberichte, können hinzukommen.<sup>554</sup>

Wieder ist davon auszugehen, dass zwischen Prinzipal und Agent eine Informationsasymmetrie besteht, weil der Aufsichtsrat

- die Eigenschaften des Abschlussprüfers und seiner Dienstleistungsqualität (hidden characteristics)<sup>555</sup>
- die Handlungsalternativen und konkrete Verhaltensweisen des Abschlussprüfers sowie (hidden action)<sup>556</sup>
- die eigennützigen Entscheidungen (hidden information)
- die Absichten und Strategien des Abschlussprüfers (hidden intention)<sup>557</sup>

nicht kennt. Der daraus erwachsende Möglichkeitsraum für Handlungen bleibt dem Aufsichtsrat verborgen. Hinzu kommt die Tatsache, dass bei den Vertragspartnern zusätzlich divergierende Nutzenfunktionen<sup>558</sup> und Risikoneigungen<sup>559</sup> vorliegen. Der Abschlussprüfer strebt nach einem möglichst hohen Gewinn; eine Realisierung dieses Gewinnstrebens führt aber zur Ergebnisbelastung beim UK, das – zusätzlich zum Bedarfsdeckungsziel - das Ziel sparsamer

---

<sup>553</sup> Vgl. *Adler / Düring / Schmaltz* (2000), § 318 HGB, Tz. 85.

<sup>554</sup> Zum Inhalt eines Auftragsbestätigungsschreibens vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, *Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 272.

<sup>555</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, *Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 49.

<sup>556</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, *Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 49.

<sup>557</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, *Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 49.

<sup>558</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, *Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 51.

<sup>559</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, *Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 49.

Wirtschaftsführung verfolgt. Insofern ist immens wichtig, dass der Prüfungsnutzen die Kosten der Prüfung übersteigt.<sup>560</sup> Da der Abschlussprüfer kurzfristige, der Aufsichtsrat aber langfristige Nutzenmaximierung als Ziel ansehen könnten,<sup>561</sup> sind auch in der zeitlichen Perspektive mögliche Nutzendifferenzen feststellbar. Interessenkollisionen sind also aus verschiedenen Gründen vorprogrammiert. Dabei darf nicht übersehen werden, dass sich aus den Handlungen des Abschlussprüfers Rückwirkungen auf die Situation des Aufsichtsrats ergeben könnten,<sup>562</sup> wobei diese rückgekoppelten Effekte noch durch externe Einflüsse zusätzlich verändert sein könnten.<sup>563</sup>

Der Aufsichtsrat erwartet, dass eine gewissenhafte Berufsausübung stattfindet, so dass Unrichtigkeiten und Verstöße mit wesentlicher Auswirkung auf die Darstellung der drei Teillagen im Jahresabschluss (Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage) erkannt werden (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB) und er auf das Prüfungsergebnis vertrauen kann, wobei er als Anreiz hierzu zur Zahlung eines begrenzten Prüfungshonorars<sup>564</sup> an den Abschlussprüfer bereit ist.

Durch einen Ordnungsrahmen mit den drei Säulen, Urteilsfähigkeit, Urteilsbildung und Urteilsfreiheit<sup>565</sup> hat der Gesetzgeber ein Höchstmaß an Sicherheit für die Ordnungsmäßigkeit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung und die Kommunikation des Prüfungsergebnisses, insbesondere an den Aufsichtsrat, sicherstellen wollen. Der Aufsichtsrat vermag ein notwendiges Vorhandensein einer „**inneren Unabhängigkeit**“<sup>566</sup> als Voraussetzung eines glaubwürdigen Prüfungsergebnisses und die Prüfungsleistungen des Abschlussprüfers jedoch nicht zu beobachten, und ob den Abschlussprüfer ein bestimmtes Honorar befriedigen würde, bleibt dem Aufsichtsrat ebenfalls unbekannt. Dieser kann nicht verhindern, dass ein Vertragsangebot Bewerber anziehen könnte, deren Fähigkeiten von anderen Bewerbern übertroffen werden (hidden intention)<sup>567</sup> oder dass sie mit einem Dumpinghonorar zur Gewinnung des Mandats einsteigen wollen

---

<sup>560</sup> Vgl. *Guthardt / Sieben*, Wirtschaftsführung, 1979, 51.

<sup>561</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 51.

<sup>562</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 49.

<sup>563</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 51.

<sup>564</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 51.

<sup>565</sup> Vgl. *Leffson*, Wirtschaftsprüfung, 4. Aufl. 1988, 61; vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 173.

<sup>566</sup> *Langbauer / Niggemann*, Unabhängigkeit, WiSt 2019, 21.

<sup>567</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 53.

(hidden characteristics). Sogar eine Honorarvorstellung, die die erwarteten Gesamtkosten zunächst nicht decken würde (Low-Balling-Effekt), wäre denkbar. Das Risiko, dass der Abschlussprüfer aus ökonomischen Gründen eingehen müsste, würde dann auch den Aufsichtsrat treffen und seiner Reputation schaden.

Angesichts der Tatsache, dass der Wirtschaftsprüfermarkt zur Gewinnung und Beibehaltung von Mandaten zur Jahresabschlussprüfung stark umkämpft ist,<sup>568</sup> so dass zum Teil auch schon von ruinösem Wettbewerb gesprochen wird,<sup>569</sup> ergibt sich für den Abschlussprüfer ein erheblicher Zeitdruck in Verbindung mit einer persönlichen Fehlerkultur, die interpersonell und interinstitutionell (also auch zwischen den WPG) differiert. Der Aufsichtsrat sollte deshalb nicht a priori ausschließen, dass der Abschlussprüfer die Prüfungsplanung (Entwicklung Prüfungsstrategie und Ableitung eines Prüfungsprogramms), die Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken sowie die Reaktion hierauf bei den Prüfungshandlungen zur Gewinnung von notwendigen Prüfungsnachweisen zur Urteilsbildung nicht in jeder Hinsicht professionell vornimmt. Was der Aufsichtsrat allerdings wissen und zur Informationsverbesserung nutzen könnte, ist die Tatsache, dass dem Abschlussprüfer bei Ausübung seiner Tätigkeit durch Rechtsnormen, berufsständische und betriebliche Normen<sup>570</sup> ein deutlicher Rahmen gesetzt worden ist (monitoring). Gleichwohl lässt sich die bestehende Unsicherheit in die Arbeit des Abschlussprüfers – vor und nach Vertragsabschluss - nicht vollständig reduzieren. Das gilt auch dann, wenn der Aufsichtsrat noch vor Vertragsabschluss zur Verbesserung seines Informationsstands von seiner Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, sich in einer „Vorstellungsrunde“ von potenziellen Abschlussprüfern über deren Vorstellungen zur Bewältigung des Unsicherheitsproblems, bei der Durchführung der Jahresabschlussprüfung zu einer ausreichend sicheren Prüfungsaussage zu gelangen, durch z. B. den risikoorientierten Prüfungsansatz<sup>571</sup> unterrichten zu lassen. Die Einholung von Referenzen bei

---

<sup>568</sup> Vgl. unten Gliederungspunkt 4.3. Wirtschaftsprüfermarkt, 240.

<sup>569</sup> Dem Vernehmen nach sollen in Bayern Wirtschaftsprüfer für nur 50,-- Euro je Stunde tätig werden.

<sup>570</sup> Vgl. Marten, / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 106.

<sup>571</sup> Vgl. Marten, / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 390 ff.



anderen UK zu in Rede stehenden Abschlussprüfern noch vor Vertragsabschluss geht in dieselbe Richtung (screening).

In der zeitlichen Perspektive einer mehrjährigen Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zeigt sich folgendes: Der Abschlussprüfer könnte sich in seinem Verhalten opportunistisch zeigen und die Durchführung von Prüfungsleistungen in spätere Jahre verschieben (hidden intention bzw. moral hazard (Ausnutzung eigener Handlungsspielräume)). Auch eine Initiative des Abschlussprüfers zu weiteren zunächst nicht angedachten Prüfungen (z. B. Geschäftsführungsprüfung, Unterschlagungsprüfung) ist nahe-liegend. Noch dazu wäre ein Hinweis auf die Dringlichkeit eigentlich nicht zwingend notwendiger betriebswirtschaftlicher Beratung im Anschluss mehrjähriger Jahresabschlussprüfung denkbar (hidden intension).

Unabhängig davon, ob eine einmalige oder eine mehrmalige Prüfung in Folge beauftragt werden, immer ist der Aufsichtsrat an einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (Besturteil) als Ergebnis der Prüfung interessiert. Dies unab-hängig von den tatsächlichen Verhältnissen im Rechnungswesen zu fordern (contingent fees), ist er allerdings nicht berechtigt (§ 55 Abs. 1 WPO, § 2 Abs. 2 Nr. 1 Berufssatzung). Darüber hinaus verschafft eine mehrmalige Prüfung in Folge durch den längeren Beobachtungszeitraum dem Aufsichtsrat die Möglich-keit, Schwächen aus früheren Prüfungen erkennen und an denselben Abschluss-prüfer adressieren zu können. Für den Abschlussprüfer hat eine mehrmalige Beauftragung in Folge den Vorteil, wegen der besseren Kenntnis des Prüfungsobjektes bei konstantem Prüfungsumfang und bekanntem Prüfungsrisiko die Prü-fungskosten je Prüfung mehr und mehr senken zu können.<sup>572</sup> Ist zu Beginn der in Aussicht genommenen mehrjährigen Zusammenarbeit zum Ausgleich der jähr-lichen Teuerungsrate eine jährliche Preiskomponente vereinbart worden, kann der Abschlussprüfer im Fall der Realisierung der mehrjährigen Zusammenarbeit zusätzlich zu den Skalierungseffekten finanziell profitieren. Obendrein wächst für ihn der Anreiz, „eine unabhängige und qualitativ hochwertige Prüfung zu erbrin-gen“<sup>573</sup> und „den wahrgenommenen Wert der Prüfung zu erhalten oder zu

---

<sup>572</sup> Vgl. Marten, / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 193.

<sup>573</sup> Langbauer / Niggemann, Unabhängigkeit, WiSt 2019, 21.

verbessern, um sich am Prüfermarkt durchzusetzen.<sup>574</sup> Aufsichtsrat und Prüfer sind durch ein „*bilaterales Monopol*“<sup>575</sup> verbunden. Allerdings könnte sich bei immer neuen Folgeaufträgen an denselben Wirtschaftsprüfer auch eine gewisse Betriebsblindheit<sup>576</sup> breitmachen, die die Gefahr in sich birgt, dass vorhandene wesentliche Fehler nicht erkannt werden. In aufeinanderfolgenden Prüfungsberichten vorfindbare gleichlautende Textpassagen, bei denen lediglich die Zahlen aktualisiert worden sind, könnten als Indiz einer sich abzeichnenden Betriebsblindheit gedeutet werden. Dies dürfte insbesondere bei irritierender Gesamtaussage der Fall sein, wenn Analyse und Bewertung festgestellter Zahlen durch den Abschlussprüfer für den Aufsichtsrat nicht eindeutig nachvollziehbar sind. Sollten dann tatsächlich Prüfungsversäumnisse zu spät erkannt werden, würde nicht nur die Reputation des Abschlussprüfers, sondern auch die des Aufsichtsrats leiden. Die Möglichkeit, bei einer lückenlosen Beauftragung desselben Abschlussprüfers über mehrere Jahre nicht überwältzable Transaktionskosten zur Gewinnung eines anderen Abschlussprüfers vermeiden zu können, sollte deshalb durch den Aufsichtsrat nicht überbewertet werden. Sollte nach einer Phase des Kennenlernens der Partner untereinander sich eine zahlenmäßige Begrenzung der Folgeprüfungen abzeichnen, besteht für den Aufsichtsrat die Möglichkeit der Sicherung der Prüfungsqualität darin, dem Abschlussprüfer als Anreiz die Absicht zu signalisieren, nach einer cooling-off-Zeit die erneute Beauftragung in Aussicht nehmen zu wollen (Pfandnutzung)<sup>577</sup>.

Der Informationsvorsprung des Abschlussprüfers kennt jedoch auch eine Grenze. Nur aus wichtigem Grund nämlich ist der Abschlussprüfer zur Vertragskündigung, der Niederlegung des Mandats, berechtigt (§ 318 Abs. 6 Satz 1 HGB). Vor der Gefahr einer einfachen Vertragskündigung bleibt der Aufsichtsrat also geschützt (hold up). Er allein bestimmt, ob eine erneute Beauftragung zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung zustande kommt.

In der folgenden Abbildung ist das Prinzipal-Agent-Problem unter Einbeziehung des Abschlussprüfers nochmals überblicksartig dargestellt.

---

<sup>574</sup> Langbauer / Niggemann, Unabhängigkeit, WiSt 2019, 21.

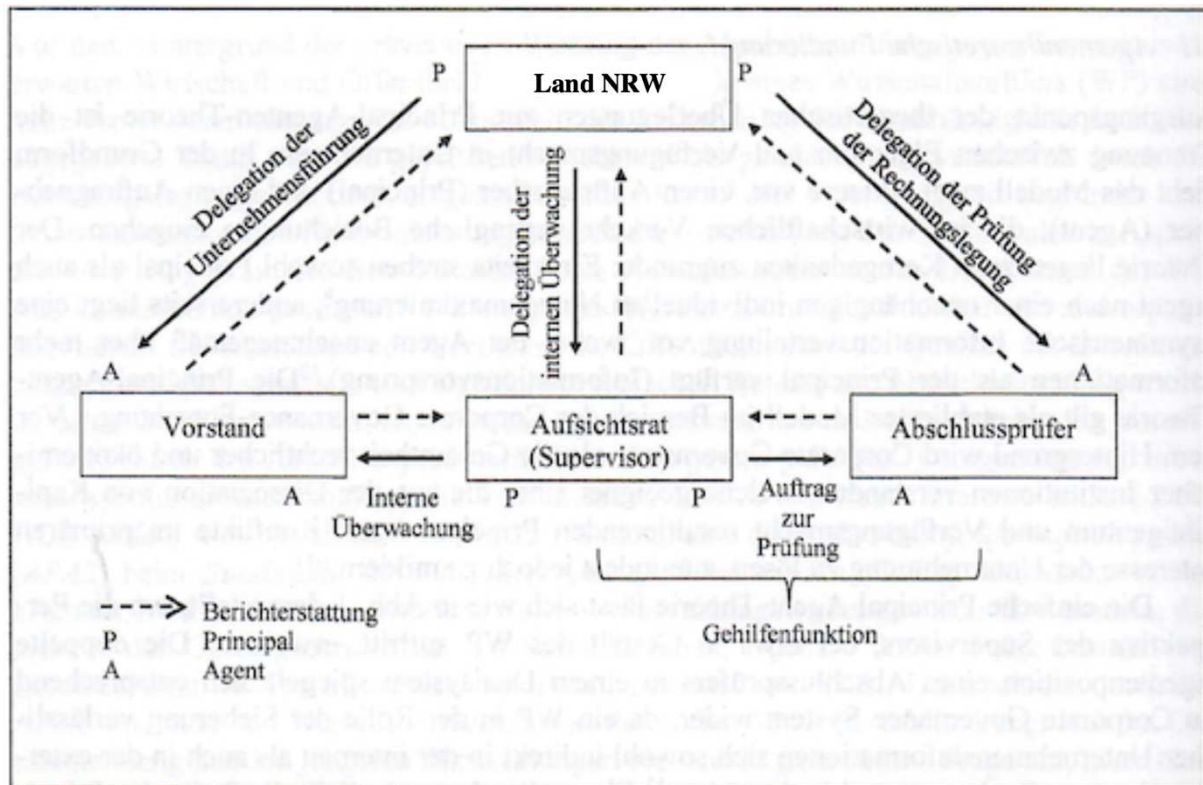
<sup>575</sup> Marten, / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 174.

<sup>576</sup> Vgl. Marten, / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 192.

<sup>577</sup> In diesem Zusammenhang könnte auch an die Inaussichtstellung eines Beratungsauftrags gedacht werden.

Abbildung 17:

Prinzipal-Agent-Problem unter Einbeziehung des Abschlussprüfers<sup>578</sup>



Mit der Umgründung der ME hat das Land NRW die Unternehmensführung an den Vorstand und die Prüfung der Rechnungslegung an den Abschlussprüfer delegiert, wobei dieser von dem Aufsichtsrat, der die interne Überwachung des Universitätsklinikums übernimmt, beauftragt wird. Die Überordnung des Landes NRW über Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ist auch insofern berechtigt, als

1. im Zuge der Umgründung die Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte der Betriebseinheit ME beim Land NRW verblieben sind (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Errichtungsverordnung),
2. bei der Umgründung das Land die unbeschränkte Gewährträgerschaft für die Verbindlichkeiten des UK übernommen hat (§ 9 Abs. 3 Errichtungsverordnung) und

<sup>578</sup> In Anlehnung an *Brandt / Burschel / Behrmann / Müller-Burmeister*, Berufsaufsicht, in: *Velte / Müller / Weber / Sassen / Remmer / Mammen*, Rechnungslegung, 2018, 402.

3. nach der Umgründung die Angehörigen des Ministeriums und des Finanzministeriums als Vertreter des Landes im Aufsichtsrat des UK wesentlichen Einfluss ausüben können.

Deswegen wäre auch für das Land NRW, das Ministerium, denkbar gewesen, sich trotz der Schaffung eines Aufsichtsrats als oberstes Organ des Universitätsklinikums die Beauftragung des Abschlussprüfers vorzubehalten. Davon hat das Land allerdings keinen Gebrauch gemacht, sondern diese Aufgabe an den Aufsichtsrat delegiert, dem es als Mitglied angehört. Ein Einfluss auf das Ergebnis der Auswahl des Abschlussprüfers wird dadurch aufrechterhalten.

Dem Abschlussprüfer (Agent) fallen folgende wesentliche Aufgaben zu:

- Der Abschlussprüfer muss entscheiden, welche Jahresabschlussinformationen beim Aufsichtsrat eintreffen sollen.
- Der Abschlussprüfer soll als Agent des Aufsichtsrates diesen bei der Überwachung des Vorstands als weitere Überwachungsinstanz unterstützen; er bleibt aber allein Agent des Aufsichtsrats.
- Der Abschlussprüfer dient als Monitoringinstrument, den Vorstand zur Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens und zu seiner Verbesserung anzuhalten.
- Der Abschlussprüfer soll einer Koalitionsbildung von Aufsichtsrat und Vorstand vorbeugen. Minderleistungen des Aufsichtsrats würden Minderleistungen des Vorstands nach sich ziehen können. Umgekehrte Verhältnisse sind gleichermaßen denkbar, wenn nämlich ein starker Vorstand anstehende Betriebsführungsentscheidungen dem Aufsichtsrat überlässt bzw. überträgt und damit gleichzeitig die Verantwortung für mögliche Fehlentscheidungen dort adressiert.

Da der Kaufmännische Direktor für den Beginn und die Durchführung der Jahresabschlussprüfung seine Organisation nach den Vorstellungen des Abschlussprüfers ausrichten muss, kann die Beziehung zwischen Abschlussprüfer und Kaufmännischem Direktor ebenfalls als eine solche angesehen werden, die den Regeln der Prinzipal-Agent-Theorie unterliegt (Abschlussprüfer als Prinzipal, Kaufmännischer Direktor als Agent). Mit der Beauftragung des Abschlussprüfers ist durch den Aufsichtsrat eine zweistufige Prinzipal-Agent-Kette angestoßen

worden. Da der Vorstand zudem Vorgaben des Aufsichtsrats nachkommen muss, kommt es bezogen auf den Vorstand zu einer Doppelagentschaft. Diese besondere Konstruktion versetzt den Vorstand in die Lage, die vom Abschlussprüfer gesetzten Bedingungen zu Dauer, Umfang und Intensität einer Zusammenarbeit nicht in jedem Fall voll zu akzeptieren, sondern selbst in die Form der Zusammenarbeit gestaltend einzugreifen. Notwendige Auskünfte durch den Vorstand könnten zu pauschal erteilt und terminierte Einsichtnahmen in Unterlagen immer wieder auch verschoben werden – Verhaltensweisen, die dem Abschlussprüfer wegen seines engen Zeitplans überaus unliebsam sein würden (moral hazard, hidden effort).

Natürlich weiß der Kaufmännische Direktor, dass er als Agent des Aufsichtsrats grundsätzlich zur Unterstützung der Arbeit des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsorgan verpflichtet ist. Für den Beginn der Abschlussprüfung hat er die notwendige Prüfungsbereitschaft herzustellen, während der Prüfung die Auskunftserteilung durch die zuständigen Mitarbeiter sicherstellen zu lassen, und auch die Vollständigkeitserklärung zur Aufnahme in den Prüfungsbericht muss er abgeben. Die besondere Nähe des Vorstands zum Abschlussprüfer kommt z. B. auch dadurch zum Ausdruck, dass im Prüfungsbericht gemäß § 321 Abs. 1 Satz 2 2. HS HGB „vorweg zu der Beurteilung der Lage des Unternehmens...durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen“ ist.

Die geschilderten Verhältnisse und Ergebnisse müssen sich jedoch nicht zwingend einstellen. Denn ein denkbare Bündnis zwischen Abschlussprüfer und Kaufmännischem Direktor (Koalitionsbildung) zum Nachteil des Aufsichtsrats ist nicht auf jeden Fall ausgeschlossen.

Zusammenfassend ist zu der Dreiecksbeziehung von Aufsichtsrat, Vorstand und Abschlussprüfer festzustellen, dass nicht nur der Abschlussprüfer, sondern auch der Vorstand sich in das Konzept der Prinzipal – Agent – Theorie integrieren lässt. Die Beziehungen zwischen Aufsichtsrat und Vorstand bzw. Abschlussprüfer sind vertragsbasiert, während die Beziehung zwischen Abschlussprüfer und Vorstand ohne Existenz eines formalen Vertrags Wirkungen entfaltet. Ursächlich hierfür ist die entstehende Prinzipal-Agent-Kette, die im ersten Glied den Aufsichtsrat, mit dem zweiten Glied aber auch den Vorstand zum Agenten macht.

Ihm gegenüber fungiert der Abschlussprüfer auch als Prinzipal. Die Erfüllung der Überwachungsfunktion als Kernfunktion des Aufsichtsrats ist nachhaltig und wesentlich gefährdet; die Zeitpunkte des Eintretens dieser Gefährdungen, ihre Intensitäten und Dauern bleiben objektiv unsicher. Selbst wenn Verträge mit Anreizen und Beiträgen verbunden werden, wird es wegen der angenommenen verborgenen Existenz von „Qualitäten, Absichten, Informationen und Handlungen sowie eine diesen zugrunde liegende kriminelle Energie“<sup>579</sup> nicht gelingen, wegen der fehlenden Durchsichtigkeit des Menschen das Kernproblem fehlenden Vertrauens tatsächlich lösen zu können. Wie gezeigt worden ist, geht die Prinzipal – Agent – Theorie von einem durchaus kritikwürdigem Menschenbild aus, das allerdings andere Vorstellungen vom Menschen, wie z. B. die anerkannte Theorie vom ehrenhaften Kaufmann<sup>580</sup>, nicht vollständig verdrängt. Die tatsächlichen Verhältnisse bei den UK sind wohl auf einem Kontinuum zwischen den beiden polaren Positionen der genannten Theorien zu orten. Für den Aufsichtsrat als Auftraggeber der Jahresabschlussprüfung kommt es immer wieder darauf an, die Prüfungsaufträge möglichst so zu gestalten, dass ein Ausnutzen von Spielräumen zum Nachteil des Aufsichtsrats und des von ihm überwachten Unternehmens möglichst unterbleibt. Für ihn ist die Kenntnis der Einhaltung der Regeln durch insbesondere den Abschlussprüfer wichtig; aber auch das Nichteinhalten von Regeln dürfte für ihn ebenso von Interesse sein.<sup>581</sup>

---

<sup>579</sup> Brösel / Freichel, / Toll / Buchner, Prüfungswesen, 2015, 19.

<sup>580</sup> Vgl. Brösel / Freichel / Toll / Buchner, Prüfungswesen, 2015, 19; Otte / Holger (Vorstand BDO) bezieht sich hierzu gerne auf Buddenbrooks, Lübecker Kaufmannsfamilie: Sei „ mit Lust bei den Geschäften am Tage, mach aber nur solche, dass du bei Nacht ruhig schlafen kannst.“

<sup>581</sup> Vgl. Schütz / Beckmann / Röbbken, Compliance-Kontrolle, 2018, 70.

### 3.3 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinik

#### 3.3.1 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinik (Zeitraum 2001-2007)

##### 3.3.1.1 Fortentwicklung der Governancessstruktur

#### Namensgebung Universitätsklinikum und Überblick über grundsätzliche Änderungen

Mit der Gültigkeit der Errichtungsverordnungen ist an die Stelle der ME in AC, BN, D, E, K und MS im Zuge der Gesamtrechtsfolge – mit Ausnahme der Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte, die beim Land NRW verblieben sind, dem Universitätsklinikum aber unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden (§ 1 Abs. 3 Errichtungsverordnung) - das jeweilige Klinikum getreten (Artikel 1 § 1 Abs. 2 Errichtungsverordnung). Der Name des einzelnen UK hat sich durch den Zusatz des entsprechenden Ortes ergeben, so dass beispielsweise die ME D zum Universitätsklinikum Düsseldorf mutiert sind.<sup>582 583</sup>

Der Vermögensübergang ist mit den Buchwerten der Bilanz erfolgt, die zum 31. Dezember 2000 erstellt und von einem Abschlussprüfer geprüft worden ist (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Errichtungsverordnung).

Den UK sollten „unternehmerische Möglichkeiten eingeräumt werden, über die viele der mit ihnen konkurrierenden Krankenhäuser selbstverständlich verfügen.“<sup>584</sup> „Das Universitätsklinikum erhält die Struktur eines öffentlichen Unternehmens mit einem Aufsichtsrat und einem Vorstand und einer ebenfalls am Unternehmensvorbild orientierten Kompetenzverteilung zwischen den Organen.“<sup>585</sup> „Leitungsorgane des Fachbereichs (Zusatz des Verfassers: der Medizin) sind ein ...in seiner personellen Zusammensetzung und Kompetenz wesentlich

---

<sup>582</sup> Im Jahr 2003 haben die wissenschaftlichen Hochschulen in Duisburg und in Essen zur „Universität Duisburg-Essen“ fusioniert. Vgl. hierzu *Schmid / Brittinger / Eigler / Kampschulte*, Universitätsklinikum, in: *Schmid / Kampschulte / Brittinger / Eigler*, Tradition und Innovation, 2009, 189.

<sup>583</sup> Vgl. *Norbisrath*, Benchmarking, Diss. Universität zu Köln 2015, 30 f.

<sup>584</sup> Schreiben des Ministeriums für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen – 321-7511- vom 20. Oktober 2000 betr. Umbildung der Medizinischen Einrichtungen der Technischen Hochschule Aachen, der Universität-Gesamthochschule Essen sowie der Universitäten Bonn, Düsseldorf, Köln und Münster in Anstalten des öffentlichen Rechts, LT Vorlage 13/83, Begründung, 2.

<sup>585</sup> LT Vorlage 13/83, Begründung, 3. Damit tritt der Vorstand an die Stelle des bisherigen Klinischen Vorstands.

gestärktes Dekanat sowie ein in seinem Einfluss ...geschmälerter Fachbereichsrat“<sup>586</sup> Das Dekanat (Dekan, Prodekan (Studiendekan), Prodekan (Planung und Finanzen), Ärztlicher Direktor, Kaufmännischer Direktor) hat den Dekan als Vertreter der Fakultät abgelöst (§ 17 Errichtungsverordnung).

Das Beschäftigungsverhältnis für ärztliches und wissenschaftliches Personal des Universitätsklinikums besteht nicht mit dem Universitätsklinikum, sondern mit dem Land bzw. der Hochschule. Zur Erbringung der Arbeitsleistung ist es an das Klinikum abgeordnet. Dienstvorgesetzter ist der Rektor, auch wenn es für die Krankenversorgung eingesetzt wird.<sup>587</sup>

Die Rechtsaufsicht ist unverändert beim Ministerium (Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung) verblieben (§ 14 Satz 1 Errichtungsverordnung).

Die eigene Rechtsfähigkeit für die UK mit getrennten Aufgaben für den Träger und das Universitätsklinikum<sup>588</sup> ist der eigentliche „Sprung“<sup>589</sup> gewesen mit zur Aufbauorganisation von Ministerium und Universitätsklinikum drei wesentlichen Konsequenzen:

1. Die im Ministerium bisher regional zuständigen Fachreferate sind weggefallen;<sup>590</sup> das betriebswirtschaftlich orientierte Referat ist hinsichtlich seiner Aufgaben begrenzt worden. Nur die Rechtsaufsicht ist noch bei dem Ministerium verblieben.
2. Die Universitätsklinika haben mit obersten Leitungsorganen von Vorstand und Aufsichtsrat eine unternehmensähnliche Verfassung in Anlehnung an das deutsche Aktienrecht erhalten (§ 3 Errichtungsverordnung). Die Fachaufsicht wird durch den Aufsichtsrat wahrgenommen (geteilte Aufsicht von Rechts- und Fachaufsicht).

---

<sup>586</sup> O. V.: Überleitung, Pulsschlag 2000, 1.

<sup>587</sup> Vgl. *Halling / Vögele*, Hochschulmedizin, 2007, 277.

<sup>588</sup> Vgl. *Bleicher*, Organisationsprobleme, ZfO 1976, 363.

<sup>589</sup> *Karthaus / Schmehl*, Strukturreform, MedR 2000, 300.

<sup>590</sup> Beispielsweise sind nach § 11 Satzung die Leiter von Abteilungen mit Aufgaben in der Krankenversorgung nicht mehr durch das Ministerium, sondern im Einvernehmen mit der Universität durch den Aufsichtsrat bestellt worden. Professoren mit Aufgaben in der Krankenversorgung haben grundsätzlich durch außertarifliche Angestelltenverträge beschäftigt werden sollen. Vgl. hierzu Erlass des Ministeriums für Schule, Wissenschaft und Forschung – 322 - 3846 – vom 28. September 2001.



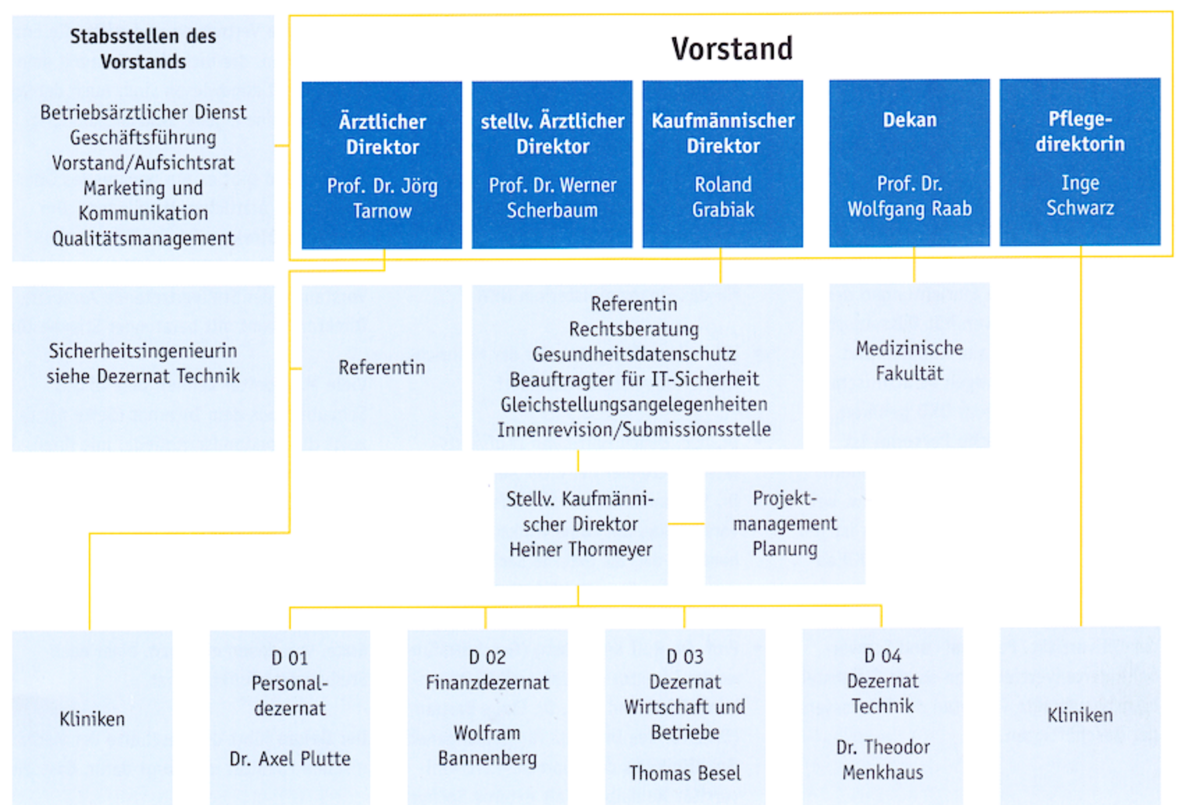
3. Das jeweilige Universitätsklinikum ist nicht mehr Teil der Universität gleichen Namens.

### Neue Organisationsstruktur

Die neue Organisationsstruktur zur Aufbauorganisation wird bezogen auf das UK Düsseldorf durch die beiden folgenden Schaubilder deutlich, wobei zwischen der Darstellung für das UK D und für seine Zusammenarbeit mit der Universität unterschieden wird.

Abbildung 18:

Aufbauorganisation des Universitätsklinikums Düsseldorf im Jahr 2004<sup>591</sup>



Wie sich vorstehend zeigt, ist die bisherige Verwaltungsorganisation mit der Gliederung nach Dezentraten unter der einheitlichen Leitung des Kaufmännischen Direktors beibehalten worden (Ressortprinzip). Wenige Jahre später ist die bestehende Aufbauorganisation der Verwaltung für das Universitätsklinikum

<sup>591</sup> In Anlehnung an *Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf* (Hrsg.), Kosmos, UKDialog 2004, 8.

Düsseldorf um ein fünftes Dezernat erweitert worden, um den dringenden Erfordernissen zum weiteren Ausbau der elektronischen Datenverarbeitung in der Verwaltung und dem Betrieb des Klinikums gebührend Rechnung zu tragen.<sup>592</sup> Zur ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung sind Aufgaben und Zuständigkeiten für die Dezernats-, Abteilungs- und Sachgebietsebene durch einen Geschäftsverteilungsplan geregelt gewesen.

Dem Problem eines suboptimalen Informationsaustauschs zwischen der Verwaltung und dem medizinischen Bereich des Universitätsklinikums ist durch den zunehmenden Einsatz von Verwaltungsreferenten begegnet worden.<sup>593</sup>

Abbildung 19:

Aufbauorganisation zur Zusammenarbeit zwischen dem Universitätsklinikum Düsseldorf und der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf - Fachbereich Medizin - unter der Rechtsaufsicht des Ministeriums für Schule, Wissenschaft und Forschung<sup>594</sup>



<sup>592</sup> Vgl. *Halling / Vögele* (Hrsg.), Hochschulmedizin, 2007, 277.

<sup>593</sup> Hierzu vgl. *Vorstand Universitätsklinikum Münster* (Hrsg.), Geschäftsbericht 2002, 38.

<sup>594</sup> In Anlehnung an *Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf* (Hrsg.), Kosmos, UKDialog 2004, 11.

Für die Zusammenarbeit des UK mit der Universität ist eine Kooperationsvereinbarung (Kooperationsmodell) vorgesehen worden (§§ 2 Abs. 2 Satz 1, 13 Errichtungsverordnung). Darüber hinaus hat die Verordnung den Fachbereich Medizin zur Erfüllung seiner Aufgaben (§ 25 Abs. 2 HG) zu enger Zusammenarbeit mit dem Klinikum verpflichtet (§ 15 Abs. 1 Satz 2 Errichtungsverordnung).

Mehr Freiraum für unternehmerisches Handeln<sup>595</sup> sollte den UK ermöglicht werden durch die Erlaubnis,

- sich bei der Erfüllung ihrer Aufgaben an anderen Unternehmen zu beteiligen und auch selbst Unternehmen zu gründen (§ 2 Abs. 6 Errichtungsverordnung)<sup>596</sup>
- möglicherweise vom Jahr 2007 an sich für Planung und Durchführung von Bauvorhaben nicht mehr der staatlichen Bauverwaltung bedienen zu müssen (§ 2 Abs. 5 Errichtungsverordnung)
- und unter bestimmten Bedingungen Kreditaufnahmen vornehmen zu können (§ 9 Abs. 4 Errichtungsverordnung).<sup>597</sup>

Zum Jahr 2003 sind die bislang selbständigen Hochschulstandorte Duisburg und Essen im Weg der Fusion zur Universität Duisburg – Essen zusammengeführt worden. Der Abschluss der „Errichtungsphase“<sup>598</sup> ist zum Ende 2006 erfolgt.

### 3.3.1.2 Zusammensetzung und Aufgaben von Aufsichtsrat und Vorstand

Aufsichtsrat und Vorstand<sup>599</sup> setzen sich wie folgt zusammen.<sup>600</sup>

---

<sup>595</sup> Vgl. o. V., Unikliniken, DUZ Spezial 2001, 19.

<sup>596</sup> Z. B. hat das Universitätsklinikum K die MedUniServ GmbH als Tochterunternehmen des Universitätsklinikums im Jahr 2004 gegründet. Vgl. hierzu *Uniklinik Köln* (Hrsg.), MedUni-Serv, Uniklinik Intern 2014, 23. Andere Modelle der Kooperation sind auf die Unterstützung der abgestuften Krankenversorgung, die Erweiterung des Fächerspektrums sowie auf die Verbesserung der Möglichkeiten für einen Patientenzugang ausgerichtet gewesen. (Übernahme von vier Kliniken durch das Universitätsklinikum Essen sowie einer Klinik durch das Universitätsklinikum Münster (Marienhospital Steinfurt)).

<sup>597</sup> Eine Kreditbegrenzung der Höhe nach ist hier nicht vorgenommen worden.

<sup>598</sup> Schmid / Brittinger / Eigler / Kampschulte, Universitätsklinikum, in: Schmid / Kampschulte / Brittinger / Eigler, Tradition und Innovation, 2009, 189.

<sup>599</sup> Soweit zum Zeitpunkt der Umgründung ein Vorstand nicht sofort hat gebildet werden können, hat ein Gründungsrat einen vorläufigen Vorstand eingesetzt. Hierzu vgl. *Universitätsklinikum Münster*, Vorstand, PulsSchlag 2001, 2.

<sup>600</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Essen* (Hrsg.), Anstalt, Klinikum Kurier 2001, 1.

1. Aufsichtsrat (§ 4 Abs. 3 Errichtungsverordnung):

- Vertreter des Ministeriums (Vorsitz)
- Vertreter des Finanzministeriums
- Rektor und Kanzler der Universität
- Externer Sachverständiger aus der Wirtschaft
- Externer Sachverständiger aus der medizinischen Wissenschaft
- Vertreter des wissenschaftlichen Personals
- Vertreter des Personals des Universitätsklinikums
- Gleichstellungsbeauftragte

Der Aufsichtsrat legt die betrieblichen Ziele des Universitätsklinikums fest und überwacht die Geschäftsführung des Vorstands.<sup>601</sup>

2. Vorstand (§ 5 Abs. 2 Errichtungsverordnung):

- Ärztlicher Direktor (Sprecher des Vorstands)
- Stellvertretender Ärztlicher Direktor
- Kaufmännischer Direktor
- Pflegedirektor
- Dekan des Fachbereichs Medizin

Der Vorstand nimmt beratend an den Sitzungen des Aufsichtsrats teil (§ 4 Abs. 4 Errichtungsverordnung). Durch die Beteiligung der Ministerien am Überwachungsorgan sollen die Rechte des Landes NRW als Anteilseigner gewahrt bleiben.

Detaillierter sind die Aufgaben für Aufsichtsrat und Vorstand in §§ 4,5 Errichtungsverordnung wie folgt beschrieben worden:

1. Aufgaben des Aufsichtsrats (§ 4 Errichtungsverordnung):

- Satzungsänderung (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 Errichtungsverordnung)
- Bestellung der Vorstandsmitglieder (§ 4 Abs. 1 Nr. 2 Errichtungsverordnung)
- Beschlussfassung über Verträge mit Vorstandmitgliedern (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 Errichtungsverordnung)

---

<sup>601</sup> Vgl. *Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf* (Hrsg.), (Kosmos), UKDialog 2004, 9. Zur Bedeutung der Organe für die Gestaltung der Informationstechnologie vgl. *Norbisrath, Benchmarking*, 2015, 40 f.

- Beschlussfassung über den Wirtschaftsplan (§ 4 Abs. 1 Nr. 4 Errichtungsverordnung)
- Bestellung des Wirtschaftsprüfers (§ 4 Abs. 1 Nr. 5 Errichtungsverordnung)<sup>602</sup>
- Feststellung des Jahresabschlusses und Beschlussfassung über die Verwendung des Jahresergebnisses (§ 4 Abs. 1 Nr. 6 Errichtungsverordnung)
- Entlastung des Vorstands (§ 4 Abs. 1 Nr. 7 Errichtungsverordnung)

Darüber hinaus beschließt der Aufsichtsrat über außergewöhnliche Rechtsgeschäfte (§ 4 Abs. 2 Errichtungsverordnung).

## 2. Aufgaben des Vorstands (§ 5 Errichtungsverordnung):

- Leitung des Universitätsklinikums (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Errichtungsverordnung)
- Vertretung des Universitätsklinikums (§ 5 Abs. 1 Satz 2 Errichtungsverordnung)
- Entscheidung in Angelegenheiten, die nicht dem Aufsichtsrat vorbehalten sind (§ 5 Abs. 1 Satz 3 Errichtungsverordnung)

Einzelheiten zu Zuständigkeiten und Prozessabläufen mit Bezug zur Wirtschaftsführung und zum Rechnungswesen sowie zur Wahl von Gremienvertretern haben sich aus für die einzelnen UK erlassenen gleichlautenden Satzungen<sup>603</sup> vom 6.2.2001 („eigene Grundordnung“<sup>604</sup>) ergeben (Ermächtigungsgrundlage § 7 Errichtungsverordnung). Gemäß § 4 Abs. 9 Satzung ist für den Aufsichtsrat eine Geschäftsordnung vorgesehen worden.<sup>605</sup> Eine entsprechende

---

<sup>602</sup> Das Prüfungsrecht des Landesrechnungshofs zur Haushalts- und Wirtschaftsführung ist beibehalten worden (Artikel 86 Abs. 2 LV, §§ 97, 111 LHO).

<sup>603</sup> Satzung des Universitätsklinikums Aachen – Anstalt des öffentlichen Rechts -, MBI. NRW. 2001, 500;  
 Satzung des Universitätsklinikums Bonn – Anstalt öffentlichen Rechts -, MBI. NRW. 2001, 503;  
 Satzung des Universitätsklinikums Düsseldorf – Anstalt des öffentlichen Rechts -, MBI. NRW. 2001, 507;  
 Satzung des Universitätsklinikums Essen – Anstalt des öffentlichen Rechts -, MBI. NRW. 2001, 511;  
 Satzung des Universitätsklinikums Köln – Anstalt des öffentlichen Rechts -, MBI. NRW. 2001, 515;  
 Satzung des Universitätsklinikums Münster – Anstalt des öffentlichen Rechts -, MBI. NRW. 2001, 519.

<sup>604</sup> O. V., Überleitung, Pulsschlag 2000, 1.

<sup>605</sup> Die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats und des Vorstands des UK Köln sind – wohl irrtüm-

Verpflichtung hat sich für den Vorstand ergeben, wobei dieser die Zustimmungspflichtigkeit zu seiner Geschäftsordnung durch den Aufsichtsrat hat beachten müssen

(§ 7 Abs. 7 Satz 1 Satzung).<sup>606</sup>

Zur Bewältigung seiner Aufgaben wird der Vorstand durch eine Klinikumskonferenz in grundsätzlichen Angelegenheiten beraten.<sup>607</sup>

Weder durch die Errichtungsverordnungen, noch durch die Einzelsatzungen ist für den Aufsichtsrat eine Vorgabe zu einer verpflichtenden Mindestzahl von Sitzungen je Jahr bzw. Halbjahr getroffen worden. Durch das Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz) vom 19. Juli 2002<sup>608</sup> ist bezüglich der Häufigkeit von Sitzungen des Aufsichtsrats festgeschrieben worden, dass das Überwachungsgremium bei einer börsennotierten Gesellschaft zweimal im Halbjahr tagen muss, andernfalls ein Beschluss herbeigeführt werden kann, nur einmal im Halbjahr zu Beratungen zusammenzukommen. Bei den UK ist die Sitzungszahl von zunächst zwei Sitzungen pro Jahr in Anlehnung an § 110 Abs. 3 Satz 1 AktG in der durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz geänderten Fassung auf zweimal 2 Sitzungen je Halbjahr gesteigert worden.<sup>609</sup>

### 3.3.1.3 Zielsetzung der Universitätsklinik

Materielle Änderungen zum Betriebszielspektrum des UK (§ 2 Abs. 1 Errichtungsverordnung) haben sich nicht ergeben. Die Einzelleistungsbereiche sind allerdings „moderner“ formuliert:

---

lich – veröffentlicht worden, hierzu vgl. *Rektor der Universität zu Köln* (Hrsg.), Geschäftsordnung, Amtliche Mitt. 2002.

<sup>606</sup> Für z. B. das UK D sind Geschäftsordnungen für den Aufsichtsrat mit Datum vom 23.7.2002 und für den Vorstand mit Datum vom 26. August 2002 erstellt worden.

<sup>607</sup> Vgl. *Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf* (Hrsg.), Kosmos, UKDialog 2004, 11.

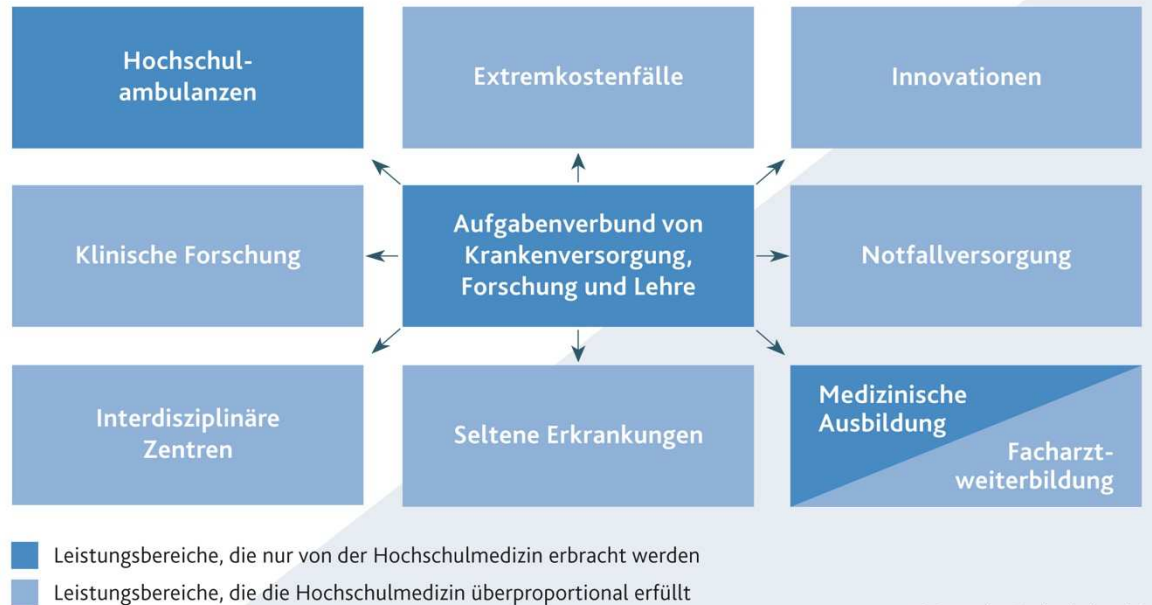
<sup>608</sup> Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz) vom 19. Juli 2002, BGBl. I 2002, 2681.

<sup>609</sup> Beim UK D hat der Aufsichtsrat im Jahr 2001 dreimal getagt. Ein größerer Bedarf ist nicht gesehen worden.

Abbildung 20:

Leistungsbereiche der Hochschulmedizin<sup>610</sup>

### Leistungsbereiche Hochschulmedizin



#### 3.3.1.4 Wirtschaftsführung und Rechnungswesen

Wirtschaftsführung und Rechnungswesen orientieren sich an den für große Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen“.<sup>611</sup>

Schließlich hat die Errichtungsverordnung zur Wirtschaftsführung und zum Rechnungswesen rechtsklarstellend vorgegeben, dass

- die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen nach kaufmännischen Grundsätzen erfolgen müssen (§ 8 Abs. 1 Satz 1 Errichtungsverordnung)
- die LHO nur noch hinsichtlich des Prüfungsrechts des Landesrechnungshofs gültig ist (§ 8 Abs. 1 Satz 2 Errichtungsverordnung)
- für den Jahresabschluss die KHBV und das HGB mit den Rechtsvorschriften für große Kapitalgesellschaften sowie für den Lagebericht anzuwenden sind (§ 8 Abs. 3 Sätze 1 u. 2 Errichtungsverordnung)

<sup>610</sup> In Anlehnung an Verband Universitätsklinika Deutschlands, <https://www.uniklinika.de> (abgerufen am 25.1.2021).

<sup>611</sup> LT-Drs. 13/83.

- Jahresabschluss und Lagebericht innerhalb der ersten drei Monate nach Ende des letzten Geschäftsjahrs aufgestellt werden müssen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 Errichtungsverordnung)
- Jahresabschluss, Lagebericht und Wirtschaftsführung durch einen Wirtschaftsprüfer unter Einbeziehung einer Prüfung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz zu prüfen sind (§ 8 Abs. 4 Errichtungsverordnung) und
- Jahresabschluss und Lagebericht nach der Prüfung zur Beschlussfassung dem Aufsichtsrat vorzulegen sind (§ 8 Abs. 3 Satz 3 Errichtungsverordnung).<sup>612</sup>

Obendrein hat es sich als notwendig erwiesen, die Zuschüsse für den laufenden Betrieb des Fachbereichs Medizin und für die betriebsnotwendigen Kosten bei den UK durch Verwaltungsvorschriften neu zu regeln.<sup>613</sup> Die Finanzen von Klinikum und Fakultät haben mit Hilfe einer Trennungsrechnung noch klarer als bisher separat verbucht werden sollen.<sup>614</sup>

### 3.3.1.5 Ausbau des Rechnungswesens

Für die Rechnungslegung der UK haben die Vorschriften des Dritten Buches des HGB für große Kapitalgesellschaften sowie des EGHGB entsprechende Anwendung gefunden. Die KHBV 1987 hat unverändert weiter Gültigkeit gehabt mit der Folge, dass der Jahresabschluss gemäß HGB und KHBV in einem einzigen Jahresabschluss zusammengefasst worden ist. Die Gliederungen für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sind nach den Schemata der KHBV unverändert auszurichten gewesen. Außerdem haben die UK wie bisher als Teil des Jahresabschlusses einen Anhang sowie zusätzlich einen Lagebericht aufstellen

---

<sup>612</sup> Eine Offenlegung der Jahresunterlagen ist durch die Errichtungsverordnung nicht vorgesehen worden. Für den Geschäftsbericht des WDR Köln, der ebenfalls in der Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts betrieben wird, erfolgt dagegen mit dem Jahresabschluss und dem Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers eine Veröffentlichung im Internet (<https://www1.wdr.de/unternehmen/der-wdr/serviceangebot/services/infomaterial/geschaeftsbericht-132.pdf>), (abgerufen am 20.10.2019).

<sup>613</sup> Erlass des Ministeriums für Schule, Wissenschaft und Forschung NRW - 322-4031.14 – vom 27. Dezember 2000, Verwaltungsvorschriften.

<sup>614</sup> Vgl. o. V., Überleitung, Pulsschlag 2000, 2.



müssen (§ 8 Abs. 3 Satz 1 Errichtungsverordnung).<sup>615</sup> Auch die Richtlinien zur Buchführung der Medizinischen Einrichtungen der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen nach dem Erlass des Ministeriums – II B 2 – 7108.2.1 - vom 10. Oktober 1989, geändert durch Runderlass an die Hochschulen vom 12.10.1993, haben, soweit sich nach den neuen Rahmenbedingungen nichts anderes ergeben hat, unverändert weiter gegolten.

Unter Bezug auf § 23 Errichtungsverordnung hat das Ministerium Verwaltungsvorschriften über die Gewährung der Zuschüsse für den laufenden Betrieb an die Fachbereiche Medizin der Technischen Hochschule AC, der Universitäten BN, D, K und Münster sowie der Universität – Gesamthochschule Essen (Titel 682 10 des jeweiligen Medizinkapitels) sowie der Zuschüsse für betriebsnotwendige Kosten an die UKs Aachen, Bonn, Düsseldorf, Essen, Köln und Münster (Titel 682 65 des jeweiligen Medizinkapitels) vom 27. Dezember 2000 erlassen, die die Regelungen von § 44 LHO abgelöst haben.

Nachdem noch in den 90er Jahren die Abrechnung medizinischer Leistungen aufgrund von Basis- und Abteilungspflegesätzen und erst nur zu einem geringen Anteil aufgrund von Fallpauschalen und Sonderentgelten erfolgt war (ca. 20%), ist Anfang des Jahrhunderts durch das Gesetz zur Einführung des diagnose-orientierten Fallpauschalensystems für Krankenhäuser (Fallpauschalengesetz – FPG) vom 23. April 2002<sup>616</sup> eine völlige Umstellung der Leistungsfinanzierung auf das neue Fallpauschalensystem (Diagnosis Related Group (DRG)-System) in Gang gekommen, die eine deutliche Ausweitung der Dokumentation medizinischer Daten erzwungen hat.<sup>617</sup> Denn für die Bestimmung der zutreffenden DRG ist u. a. die Zusammenführung von Haupt- und Nebendiagnosen, Operationschlüssel, Alter und Geschlecht je Patient notwendig geworden.<sup>618</sup> Sehr rasch ist

---

<sup>615</sup> Das KapCoRiLiG mit der Verpflichtung zur Veröffentlichung von Jahresabschlüssen im elektronischen Bundesanzeiger vom 1.1.2007 an hat für die Universitätsklinik keine Rolle gespielt.

<sup>616</sup> Gesetz zur Einführung des diagnose-orientierten Fallpauschalensystems für Krankenhäuser (Fallpauschalengesetz – FPG) vom 23. April 2002, BGBl. I 2002, 1412.

<sup>617</sup> Bei den ME MS ist zum Gelingen auf die DRG-Umstellung eine Zusammenarbeit zwischen dem betriebswirtschaftlichen und medizinischen Controlling installiert worden. Hierzu vgl. *Vorstand Universitätsklinikum Münster*, Geschäftsbericht 2002, 12.

<sup>618</sup> Vgl. *Westfälische Wilhelms-Universität Münster*, ME MS, Fallpauschalen, PulsSchlag 2000, 8.

den Finanzdezernenten der UK klar gewesen: Je „mehr Daten erfasst werden...“, desto eher lässt sich künftig auch eine höhere Fallpauschale begründen.“<sup>619</sup>

Damit sich das Ministerium im Rahmen seiner Rechtsaufsicht von der sachgerechten Mittelverwendung hat überzeugen können (§ 9 Abs. 2 Satz 3 Errichtungsverordnung), ist noch obendrein eine Trennungsrechnung gefordert worden (§ 9 Abs.2 Sätze 1 und 2 Errichtungsverordnung). Die regelmäßig mit den Kooperationsverhandlungen verbundenen Bemühungen zur Entwicklung solcher Trennungsrechnungen haben, obwohl sich die UK bereits in einem Arbeitskreis im Jahr 2000 auf allgemeine Rahmengrundsätze verständigt hatten, wegen der immanenten Schwierigkeiten erst allmählich zum Erfolg geführt.

Tabelle 6:

Überblick über das Zustandekommen von Trennungsrechnungen der Universitätsklinika<sup>620</sup>

<b>Universitätsklinikum</b>	<b>Jahr</b>
Universitätsklinikum AC	2004
Universitätsklinikum BN	2007 <sup>621</sup>
Universitätsklinikum D	2002
Universitätsklinikum E	2005
Universitätsklinikum K	2004 <sup>622</sup>
Universitätsklinikum MS	2001 <sup>623</sup>

Die in den ersten Jahren noch überwiegend als pauschale Rechnungen angelegten Trennungsrechnungen sind in späteren Jahren immer weiter fortentwickelt worden. Möglich geworden ist dies durch den weiteren Ausbau von Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Die Medizinische Fakultät

---

<sup>619</sup> Westfälische Wilhelms-Universität Münster, ME MS, Fallpauschalen, PulsSchlag 2000, 8.

<sup>620</sup> Eigene Darstellung.

<sup>621</sup> Das Jahr 2007 berücksichtigt die Neufassung; bereits im Jahr 2004 gab es eine Trennungsrechnung.

<sup>622</sup> Das Konzept der Trennungsrechnung nach dem Säulenmodell am Universitätsklinikum Köln unterscheidet sich von Vorgehensweisen an anderen Standorten der Hochschulmedizin, z. B. Münster.

<sup>623</sup> Zur Trennungsrechnung und ihrer Weiterentwicklung vgl. Lambrecht, Trennungsrechnung, in: Sprecherkreis der Universitätskanzler, Neuordnung der Hochschulmedizin, 2004, 115-120.

Düsseldorf hat im Jahr 2005 zusammen mit dem UK die Trennungsrechnung zu einer Transparenzrechnung weiter gestaltet, um sie für eine Stärkung der Akzeptanz hinsichtlich der Klinik- und Institutsbudgets sowie einer leistungsorientierten Mittelvergabe noch mehr geeignet zu machen.

Zu einer Erweiterung in prospektiver Hinsicht ist es gekommen, weil der jährlich zu erstellende Wirtschaftsplan mit den Teilen Erfolgs- und Vermögensplan hat in die mittelfristige Planung eingepasst werden müssen.

Vorstellungen des Landesrechnungshofs zu einer Verpflichtung des Fachbereichs Medizin, eine eigenständige Buchführung einschließlich Jahresabschlusserstellung und Lagebericht vorzunehmen und auch diesen Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer prüfen zu lassen, haben sich nicht durchsetzen können.<sup>624</sup> Insbesondere Anlagevermögen hat dem Fachbereich Medizin nicht zugewiesen werden können, Aufwendungen und Erträge wären nicht zustande gekommen und die Trennungsrechnung als wesentlichen Teil des Rechnungswesens vorzusehen, wäre nicht sachgerecht gewesen. Gleichwohl besteht für den Kanzler als Beauftragter des Haushalts (§ 15 Abs. 2 Satz 4 Errichtungsverordnung) entsprechend seiner Interessenlage die Möglichkeit, sich durch die Jahresabschlussprüfung über die sachgerechte Verwendung der für die Fakultät vorgesehenen Finanzmittel unterrichten zu lassen.

Eine Bilanzierung auf der Basis von International Accounting Standards (IAS) / International Financial Reporting Standards (IFRS) ist im Zusammenhang mit Überlegungen zu einem Zusammenschluss der UK AC und Maastricht (academisch ziekenhuis Maastricht) auf der Basis einer von Minister Pinkwart unterstützten Machbarkeitsstudie „zu einem einzigartigen Europäischen Universitätsklinikum“<sup>625</sup> nur kurz andiskutiert, aber niemals ernsthaft erwogen worden.<sup>626</sup>

---

<sup>624</sup> Entsprechende Vorstellungen sind bereits bei der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung diskutiert worden mit dem Ergebnis, dass der Buchführungskreis den Gesamtbereich der Hochschulmedizin umfassen sollte.

<sup>625</sup> *RWTH Aachen, Universitätsklinikum Aachen, Jahresbericht 2007*, 42.

<sup>626</sup> Vgl. LT-Drs 14/5110, 52 f.

### 3.3.1.6 Modifikation der Jahresabschlussprüfung

Zur Jahresabschlussprüfung haben sich gegenüber der Errichtungsverordnung in der Satzung keine Änderungen gezeigt (§ 9 Abs. 5 Satzung), so dass sie nach § 316 ff. HGB sowie § 34 Abs. 2 Satz 1 KHG NRW 1998 unverändert „nach den allgemeinen für die Jahresabschlussprüfung geltenden Grundsätzen“ unter besonderer Berücksichtigung der „Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens“ (§ 34 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 KHG NRW 1998) und der „wirtschaftlichen Verhältnisse“ (§ 34 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KHG NRW 1998) stattgefunden hat. Die für Krankenhausprüfungen generell anzuwendenden Vorschriften von § 34 Abs. 2 Nrn. 3 u. 4 KHG NRW sind nicht anzuwenden gewesen (§ 41 Abs. 4 KHG NRW). Die Begründung für den im Rahmen der Prüfung geforderten Nachweis einer sachgerechten Mittelverwendung hat sich vielmehr durch § 9 Abs. 2 Errichtungsverordnung ergeben. Auch die erweiterte Prüfung mit der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGrG ist beibehalten worden (§ 8 Abs. 4 Errichtungsverordnung), zu der auch die Prüfung des Risikomanagementsystems gehört hat (IDW PS 720<sup>627</sup>). Dabei ist zur Prüfung gemäß § 53 HGrG ein Katalog von Fragen (Fragenkreise) zugrunde gelegt worden, bei dem z. B. noch Anpassungsbedarf bestanden hat.<sup>628</sup> Eine erweiterte Prüfung durch die Einbeziehung zusätzlicher Prüfungsfelder ist durch den Fragenkatalog nicht ausgeschlossen gewesen. Der nach dem KonTraG geforderte Aufbau eines Risikomanagementsystems hat in den ersten Jahren nach der Umbildung der Rechtsform zunächst nur pauschal einer Prüfung zugeführt werden können, weil bei den UK der Aufbau dieser Systeme nur zögerlich erfolgt ist. Darüber hinaus haben sich die notwendigen Prüfungsmaßstäbe bei der Arbeit der Wirtschaftsprüfer erst noch herausbilden müssen. Der Kreis der in die Jahresabschlussprüfung einzubeziehenden Jahresunterlagen ist jedoch insofern größer geworden, als neben dem Jahresabschluss auch der Lagebericht<sup>629</sup> in die Prüfung einzubeziehen gewesen ist (§ 8 Abs. 4 Satz 1 Errichtungsverordnung).

---

<sup>627</sup> IDW, IDW PS 720, Stand: 06.10.2006, Tz. 7 u. 8, 3.

<sup>628</sup> Fragenkreis 7 hatte den Wortlaut „Finanzinstrumente, andere Termingeschäfte, Optionen und Derivate“.

<sup>629</sup> Nach den Richtlinien zur Buchführung ist eine Prüfung des Lageberichts nicht postuliert worden, hierzu vgl. Erlass des Ministeriums – II B 2 – 7108.2.1 – vom 10. Oktober 1989, Richtlinien zur Buchführung, Nr. 12.1.

Wichtig geworden für den Aufsichtsrat ist die Berichterstattungsverpflichtung des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht bei festgestellten Unrichtigkeiten, Verstößen gegen Gesetzesvorschriften und Tatsachen mit Bestandsgefährdung und der Möglichkeit wesentlicher Entwicklungsbeeinträchtigung oder wenn sich schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen. Insofern ist die Berichtspflicht bereits durch das Vorliegen von Verdachtsmomenten ausgelöst worden (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB i. d. F. des TransPuG). Die im Zusammenhang mit der Beschreibung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage geforderte Erweiterung der Berichterstattung hinsichtlich der Bewertungsgrundlagen und des Einflusses von vorgenommenen Änderungen zu den Bewertungsgrundlagen (Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, Ausnutzung von Ermessensspielräumen, Durchführung von sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen (§ 321 Abs. 2 HGB n. F. )) hat durch die Umsetzung dieser Vorstellungen durch den Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat zur Lage des Universitätsklinikums zusätzliche Orientierung in der Überwachung verschafft.<sup>630</sup>

Das Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4. Dezember 2004<sup>631</sup> hat für die Bilanzierungspraxis der Hochschulmedizin<sup>632</sup> keine Rolle gespielt. Wichtig gewesen sind vielmehr die Änderungen, die sich für die Berichterstattung im Lagebericht und zur Erweiterung des Bestätigungsvermerks ergeben haben. Die Erweiterung der Prognoseberichterstattung um Informationen zu den Chancen und Risiken und diesen „zugrunde liegende Annahmen“ (§ 289 Abs. 1 letzter Halbsatz HGB) verbreitert die Informationsbasis für den Aufsichtsrat mit der Konsequenz, dass auch diese Zusatzangaben in die Prüfungshandlungen durch den Aufsichtsrat einzubeziehen sind.<sup>633</sup> Zum Bestätigungsvermerk ist § 322 HGB neu gefasst worden.

---

<sup>630</sup> Im Vorgriff auf die neue Rechtslage hat der Abschlussprüfer diese bereits für das Geschäftsjahr 2001 zugrunde gelegt.

<sup>631</sup> Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4. Dezember 2004, BGBl. I 2004, 3166.

<sup>632</sup> Im Zusammenhang mit Überlegungen zum Aufbau einer international orientierten Konzernstruktur ausgehend vom Universitätsklinikum Aachen mit den Niederlanden sind internationale Rechnungslegungsgrundsätze nur kurze Zeit in den Blick geraten.

<sup>633</sup> Vgl. *Kaiser*, Lageberichterstattung, DB 2005, 345 ff.

Schließlich hat der Abschlussprüfer, soweit sinnvoll, vom Zeitpunkt der Gültigkeit des Kodexes in Deutschland vom Jahr 2002 an darüber berichten sollen, inwieweit der Deutsche Corporate Governance Kodex umgesetzt worden ist.<sup>634</sup> Mit Auftragsschreiben zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts zum 31. Dezember 2002 bei z. B. dem UK D hat der Vorsitzende des Aufsichtsrats – der Vorsitz ist zu dieser Zeit noch vom Ministerium wahrgenommen worden – den Abschlussprüfer (PwC Deutsche Revision AG / KBHT Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH) zu einer entsprechenden Berichterstattung beauftragt.<sup>635</sup> Von Interesse gewesen sind u. a. die Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers sowie die Möglichkeit zur Kenntnisnahme von Verhaltensregeln, denen nicht entsprochen worden ist. Obendrein hat hinsichtlich der einzubeziehenden Bereiche - wie auch bei der AG - die nun existente Satzung eine Rolle gespielt.

Als Ergebnis der Abschlussprüfung für beispielsweise das UK BN für das Geschäftsjahr 2001, dem ersten Jahr der Hochschulmedizinbetriebe in der neuen Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts, ist durch die Abschlussprüfer (Joint Audit von Dr. Köcke & Partner GmbH und KBHT GmbH) bei Einbeziehung der Prüfung des Lageberichts folgender uneingeschränkter Bestätigungsvermerk („Bestnote“) erteilt worden (Bestätigungsbericht):

„Wiedergabe des Bestätigungsvermerks

Wir haben den Jahresabschluss unter Einbeziehung der Buchführung und den Lagebericht des UK Bonn für das Geschäftsjahr vom 01 bis 31. Dezember 2001 geprüft. Die Buchführung und die Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften und den ergänzenden Regelungen für die Rechnungslegung von Hochschulkliniken liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter des UK Bonn. Unsere Aufgabe ist es, auf der Grundlage der von uns durchgeführten Prüfung eine Beurteilung über den Jahresabschluss unter Einbeziehung der Buchführung und über den Lagebericht sowie über den Prüfungsgegenstand gemäß § 34 KGH NRW abzugeben.

Wir haben unsere Jahresabschlussprüfung nach § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung sowie der Verlautbarung zum erweiterten

---

<sup>634</sup> IDW, IDW PS 345, nach dem Stand vom 01.07.2003, Tz. 1. Auch nicht börsennotierten Gesellschaften ist die Beachtung des Kodex empfohlen worden.

<sup>635</sup> Vgl. *Vorsitzender des Aufsichtsrats Universitätsklinikum Düsseldorf*, Prüfungsauftrag, Jahresabschlussprüfung UK D einschließlich Prüfung des Lageberichts 2002.

Umfang der Jahresabschlussprüfung von Krankenhäusern nach Landeskrankenhausrecht vorgenommen. Danach ist die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht vermittelten Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden, und dass mit hinreichender Sicherheit beurteilt werden kann, ob die Anforderungen, die sich aus der Erweiterung des Prüfungsgegenstandes nach § 34 KGH NW ergeben, erfüllt wurden. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen werden die Kenntnisse über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Universitätsklinikums sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt. Im Rahmen der Prüfung werden die Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems sowie Nachweise für die Angaben in Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung umfasst die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen der gesetzlichen Vertreter sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für unsere Beurteilung bildet.

Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.

Nach unserer Überzeugung vermittelt der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Universitätsklinikums Bonn. Der Lagebericht gibt insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Universitätsklinikums und stellt die Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dar. Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens und der wirtschaftlichen Verhältnisse hat keine Einwendungen ergeben.<sup>636</sup>

Neu zur Prüfung ist auch gewesen, dass zusätzlich zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht sowie der Wirtschaftsführung nach den ersten Jahren des Bestehens der Anstalt öffentlichen Rechts noch die Trennungsrechnung in die Prüfungshandlungen einbezogen worden ist. Diese Prüfung hat die Voraussetzung dafür gebildet, dass die vorerwähnte Rechtsaufsicht zur sachgerechten Mittelverwendung auf der Basis eines geprüften Jahresabschlusses hat stattfinden können (§ 9 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 8 Abs. 4 Errichtungsverordnung).

Regelmäßig hat das Ergebnis zur Prüfung der Trennungsrechnung durch den Abschlussprüfer etwa wie folgt gelautet:

---

<sup>636</sup> Dr. Köcke & Partner GmbH / KBHT GmbH, Prüfungsbericht 2001, Prüfung Jahresabschluss und Lagebericht UK BN 2001, 49 f.

„Die Prüfung hat zu keinen Beanstandungen geführt. Es liegen keine Feststellungen darüber vor, dass Landesmittel nicht wirtschaftlich gemäß § 9 Abs. 1 Sätze 2 u. 3 Errichtungsverordnung verwendet worden sind.“

Die Dokumentation hierzu im Prüfungsbericht ist außerhalb der Wiedergabe des Bestätigungsvermerks erfolgt.

Im Kreis der UK ist auch von der Möglichkeit Gebrauch gemacht worden, freiwillig eine Erweiterung der Jahresabschlussprüfung nach § 4 Abs. 9 Satz 10 Gesetz über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz – KHEntgG) vom 23. April 2002<sup>637</sup> vornehmen zu lassen. Dazu ist die vom Vorstand vorgelegte Aufstellung über die Erlöse nach § 7 Satz 1 Nrn. 1 u. 2 KHEntgG Gegenstand der Prüfungshandlungen geworden. Im Ergebnis ist in einer separaten Unterlage zur Vorlage an die Sozialleistungsträger bestätigt worden, dass die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt habe.

Da der Gesetzgeber die rechtlichen Bedingungen für die Umstellung der Leistungsabrechnung nach DRG durch das FPG mehrmals geändert und diese neue Form der Abrechnung als „lernendes System“ verstanden hat, hat der Abschlussprüfer diesen Entwicklungen im wirtschaftlichen Umfeld der UK insbesondere in der Konvergenzphase („Deckelungsphase“) seine Aufmerksamkeit zukommen lassen müssen. Nachdem die UK AC und K die Frühumstellung präferiert hatten, sind die übrigen UK im Jahr 2004 zur DRG-Abrechnung übergegangen.<sup>638</sup> Zur mehrjährigen Leistungsplanung hat sich nämlich immer wieder neu auch das Erfordernis der Nachjustierung der Planungsergebnisse gezeigt.

In unmittelbarer zeitlicher Verbindung mit der Jahresabschlussprüfung haben die Abschlussprüfer wie bereits seit den 90er Jahren auch weiterhin auf das Anlagevermögen der Hochschulmedizinbetriebe konzentrierte Substanzerhaltungsrechnungen vorgenommen und die Ergebnisse außerhalb des Prüfungsberichts in einer separaten Unterlage dokumentiert. Damit sind sie dem Informationsbedarf des Auftraggebers der Abschlussprüfung nachgekommen, sich detaillierter über

---

<sup>637</sup> Gesetz über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz – KHEntgG) vom 23. April 2002, BGBl. I 2002, 1422.

<sup>638</sup> Vgl. LT-Drs 14/5110, 46.



die Entwicklung der Substanz des Anlagevermögens als wichtige Ressource der Leistungserbringung unterrichten lassen zu wollen.

### **3.3.1.7 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit**

Führen durch den Vorstand „heißt nun mehr als je zuvor: Abkehr von Elementen der Selbstverwaltung, Abkehr von der Selbstverwirklichung von Ideologien und beruflichen Idealen, die sich nicht mit den Interessen der Patienten decken, und natürlich Entscheidungen treffen und Orientierung geben, um den im Wettbewerb erfolgreichen Bestand der eigenen Klinik zu sichern. Führen bedeutet ebenfalls mehr als je zuvor, auch betriebsinterne Widerstände gegen die massiven Neuerungen wahrzunehmen und mit ihnen auf geeignete Weise umzugehen. Gilt es doch, sowohl die Entscheidungen des Gesetzgebers als auch die davon weitgehend unabhängigen Ansprüche der Patienten und die berechtigten Belange des Personals und des Krankenhausträgers miteinander zu vereinbaren und daraus neue Strukturen zu modellieren.“<sup>639</sup>

Auch nach der Umgründung der UK sind für diese zur Wirtschaftsführung und Rechnungslegung die Erfordernisse zur Beachtung kaufmännischer Grundsätze sowie der Grundsätze von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit erneut betont worden (§ 9 Abs. 1 Satzung UK D 2001). Die Gestaltung von Strukturen und daraus abgeleiteten Prozessen sind zum Teil des operativen Geschäfts geworden.<sup>640</sup> Mit der Weiterleitung des geprüften Jahresabschlusses und Lageberichts an den Aufsichtsrat hat dieser im Rahmen des ihm übertragenen Aufgabenkreises gem. § 5 Abs. 1 Nr. 6 Satzung 2001 die „Feststellung des Jahresabschlusses und die Beschlussfassung über die Verwendung des Jahresergebnisses“ vornehmen können. Dass das UK erstmals „einen mittelfristigen Plan für seine fachliche, strukturelle, investive und personelle Entwicklung in Verbindung mit dem mittelfristigen Vermögensplan“ (§ 9 Abs. 3 Satzung 2001) zu erstellen gehabt hat, hat vor allem bedeutet, dass der Einstieg in eine unternehmensweite und stark konzentrierte, vor allem auch von der Unternehmensleitung herbeigeführte und

---

<sup>639</sup> *Klimpe*, Großkrankenhaus, BFuP 2002, 118; vgl. hierzu auch *Saß*, Klinikstrukturen, in: Medizinischer Fakultätentag, 2004, 121 ff.

<sup>640</sup> Vgl. LT-Drs 14/5110, 10.

konsentiert und von dem Aufsichtsrat unterstützte mehrjährige, betriebsindividuelle Planung, „die wohl wichtigste Teilfunktion der Unternehmensführung“<sup>641</sup>, als zwingende Voraussetzung für wirtschaftliches Handeln gelungen ist.

Wenn auch die UK als weiterhin öffentliche Betriebe zur Finanzierung unverändert in den Landeshaushalt NRW eingebunden geblieben sind und aus Bedarfsdeckungsgründen ihr Produktionsprogramm vor allem zur Erstellung von Gesundheitsleistungen nicht völlig frei bestimmen, ist in der Gesamtbetrachtung ihre neue Erscheinungsform mit den Organen von Vorstand und Aufsichtsrat trotz staatlicher Bestandsgarantie dem permanenten Vorbild eines Industriebetriebs in der Rechtsform einer großen AG (Publikumsgesellschaft) deutlich näher gekommen.<sup>642</sup> Das Krankenhaus als Industriebetrieb wird vom Vorstand der privaten Rhön-Klinikum AG wie folgt beschrieben: „Es erbringt eine in Qualität und Menge meßbare Leistung, die bezahlt werden muß. Werden die Leistungen gebraucht, dementsprechend erbracht und angemessen vergütet, gibt es keinen Grund für unwirtschaftliches Arbeiten. Auch der Wettbewerb ist Risiko und Chance und motiviert zu höherer Leistung“.<sup>643</sup> Spätere Rechtsformüberlegungen für die UK<sup>644</sup> hatten zur Sicherung der finanziellen Stabilität und zur Steigerung der Profitabilität nicht allein die Rechtsformen der GmbH oder der AG thematisiert, sondern vor allem auch an der Frage der Eigentümerschaft (privates oder öffentliches Eigentum) festgemacht, wobei auch Holdingstrukturen nicht ausgespart worden sind.<sup>645</sup>

Unzweifelhaft sind die ME NRW ausgehend von einem Regiebetrieb über die Rechtsform eines Landesbetriebs und durch die erneute Veränderung des Rechtskleides in die Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit und den Organen Vorstand und Aufsichtsrat in der „Unternehmenswelt“ mit

---

<sup>641</sup> Wöhe / Döring, Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 73.

<sup>642</sup> Die aufgrund der Umwandlung in die neue Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit bei dem UK E entstandene besondere „gedankliche Nähe“ zur Kapitalgesellschaft wird durch Darlegungen im Jahresbericht 2000 deutlich: „Künftig wird das Universitätsklinikum Essen ... bei der externen Berichterstattung einen anderen Weg, orientiert an der Berichterstattung von großen Kapitalgesellschaften, beschreiten.“ *Universitätsklinikum Essen*, Jahresbericht 2000, 2.

<sup>643</sup> Münch, Wettbewerbsvorteile, KU 1965, 504 (Münch ist Vorstandsvorsitzender der Rhön-Klinikum AG Bad Neustadt an der Saale).

<sup>644</sup> Vgl. Blattmann, Rechtsform, Klinik Info spezial 2006, 3.

<sup>645</sup> Vgl. o. V.: Pinkwart, PulsSchlag 2006, 9.

einem hohen Maß an Selbststeuerungsmöglichkeiten<sup>646</sup> angekommen. Dazu gehört insbesondere auch die von den UK genutzte Möglichkeit, sich aus dem eigenen Betrieb heraus auf der Basis erreichter medizinischer Qualität<sup>647</sup> umfassend und strategisch mit der Zukunft auseinandersetzen zu können (strategische Planung).<sup>648</sup> Die Schaffung eines Leitbildes<sup>649</sup> und neuen Corporate Designs zur Sichtbarmachung eines neuen Selbstverständnisses soll in diesem Zusammenhang nicht unerwähnt bleiben. Wesentliche Hemmnisse sind gleichwohl noch geblieben:

1. Die Umbenennung der kaufmännischen Leitungen von Verwaltungsdirektor (VD) in Kaufmännischer Direktor (KD) hat in den Führungsspitzen der UK nicht automatisch modernes Managementwissen entstehen lassen.
2. Die neue geschaffene Berichterstattungsverpflichtung gegenüber einem Aufsichtsrat hat für den Kaufmännischen Direktor ein völlig neues Rollenverständnis mit sich gebracht. Mehr Macht und mehr Selbständigkeit sind mit neuer Informationsrichtung verbunden worden.
3. Der Vorsitz im Aufsichtsrat der UK ist von den Personen eingenommen worden, die vor der Einführung der neuen Rechtsform im Ministerium die Fach- und Rechtsaufsicht ausgeübt haben und nach der Überführung der ME in die neue Rechtsform im Ministerium immer noch die Rechtsaufsicht innegehabt haben. Dem in der Erledigung von politisch-strategischen Aufgaben geübten Personenkreis hat es an dem bei den UK benötigten Expertenwissen für die Betriebsführung gefehlt, das „ministeriell geprägtes Führungswissen“ nicht zu substituieren vermocht hat; die Möglichkeit zur politischen Einflussnahme<sup>650</sup> ist geblieben.
4. Die Übernahme der Gewährträgerschaft durch das Land NRW (§ 9 Abs. 3 Errichtungsverordnung) hat nicht zwingend eine stärkere mentale Ausrichtung der Beschäftigten auf die Betriebszielerreichung bei Akzeptanz auch von Arbeitsverdichtung herbeigeführt.

---

<sup>646</sup> Vgl. z. B. *Freymann*, der Betriebsführung, f & w 1994, 197.

<sup>647</sup> Das UK MS hat erstmals im September 2005 einen umfassenden Qualitätsbericht veröffentlicht, vgl. *Vorstand Universitätsklinikum Münster*, Jahresbericht 2005,

<sup>648</sup> Vgl. *Uniklinik Köln* (Hrsg.), Führungskonferenz, Uniklinik intern 2014, 7; vgl. *Plamper*, Unternehmensentwicklung, 12. QM-Forum VUD in Köln, 26./27.6.2009; vgl. *Universitätsklinikum Düsseldorf*, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität: Geschäftsbericht 2008, 6; vgl. *GÖK Consulting AG*, Zukunft, KU 2005, 398-401; vgl. z. B. *Hildebrandt Gesundheits-Consult*, Strategie, 2005, nicht veröffentlicht.

<sup>649</sup> Vgl. o. V., Leitbild, PulsSchlag 2005, 9.

<sup>650</sup> Vgl. *Wuttke*, GmbH, f & w 1989, 171.

5. Deutlich höhere Vergütungen für die Stelleninhaber der Leitungsebene (Kaufmännischer Direktor und Leiter der Geschäftsbereiche (ehemalige Dezernenten)) haben notwendige und merkliche Anreize bei zutreffender Adressatenorientierung zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit entstehen lassen,<sup>651</sup> aber in der vertikalen Kommunikation der Verwaltungen der UK neue Spannungen hervorgerufen.<sup>652</sup>

6. Die disziplinäre Vorgesetztenfunktion ist nicht für alle Mitarbeiter beim Vorstand des UK gebündelt, der die Wirtschaftlichkeit zu verantworten hat. „Damit fallen Ergebniskompetenz und Handlungskompetenz auseinander.“<sup>653</sup> („Strategische Lücke“<sup>654</sup> (§§12, 20 Errichtungsverordnung)).

7. Die Vorteilhaftigkeit der Senkung von Transaktionskosten durch Bündelung der Fachaufsicht im Aufsichtsrat ist zum Teil wieder verloren, wenn wegen der Finanzmittelverteilung neue Spannungen zwischen dem UK und dem Medizinischen Dekanat aufgekommen sind.

8. Die im Detail unterschiedlich strukturierten Trennungsrechnungen haben noch nicht zu einer für alle UK einheitlichen Vorgehensweise zum Aufbau dieser Rechnungen geführt. Vor Ort gefundene Lösungsansätze zur vorläufigen Überwindung des Problems der Quersubventionierung haben sich kompetitiv auch durch Betriebsvergleiche (Best Practise) noch fortentwickeln sollen.

9. Die durch die Verselbständigung des Hochschulmedizinbetriebs erreichte Stärke hat für den Fachbereich Medizin trotz seiner Berücksichtigung im Aufsichtsrat eine relative Schwäche zur Folge, die bei Reduzierungsbestrebungen vermehrt die Universität treffen könnte. Die innovative Reform für den Hochschulmedizinbetrieb fördert damit im Gesamtergebnis seine Ausgrenzung aus der Gesamtuniversität, wenn nicht gleichzeitig ausgleichend Strukturen Platz greifen, die die Gesamtuniversität im Blick haben.<sup>655</sup> Für die beteiligten Universitäten ist in der Verselbständigung der Hochschulmedizinbetriebe auch eine Stärkung ihrer Institution gesehen worden.<sup>656</sup> Zumindest hinsichtlich der internen

---

<sup>651</sup> Zum Zusammenhang von Anreizen und Wirtschaftlichkeit vgl. Sieben / Philippi, Wirtschaftlichkeit, f & w 1987, 73 ff. Mit den KD ist zusätzlich zum fixum eine variable Erfolgsprämie vereinbart worden.

<sup>652</sup> Zum Problem der inneren Kündigung z. B. vgl. Volk, Kündigung, KU 1994, 165.

<sup>653</sup> Müller-Bellingrodt, Unternehmen, f & w 1997, 394.

<sup>654</sup> Müller-Bellingrodt, Unternehmen, f & w 1997, 394.

<sup>655</sup> Vgl. Steffen, Universitätskrankenhäuser, zugl. Diss. Universität Hamburg, 2001, 214.

<sup>656</sup> Vgl. Meinhold, Korsett, DUZ 1997, 11.

Neuorganisation sind negative Auswirkungen auf die Forschung<sup>657</sup> nach ersten Einschätzungen nicht auszuschließen gewesen.

10. Die Verpflichtung der UK, für die Planung und Durchführung von Bauaufgaben von der Zuständigkeit der staatlichen Bauverwaltung noch bis zum Jahr 2006 abhängig zu sein, hat „lähmend“ gewirkt (§ 2 Abs. 5 Errichtungsverordnung).

11. Da der kumulierte Investitionsstau bei den UK die Möglichkeiten des Landeshaushalts zu überfordern gedroht hat, sind weitere Veränderungsprozesse der Strukturen der UK bereits für die nahe Zukunft zu erwarten gewesen.<sup>658</sup>

So hat das UK E bereits Ende des Jahres 2003 auf der Basis der zu erwartenden Ergebnisse des Jahresabschlusses 2003 Handlungsfelder zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit aufzuspüren versucht. Die Überlegungen haben dabei die Einnahmen- und die Ausgabenseite gleichermaßen im Blick gehabt (verbesserte Kodierung und Abrechnung von Fallpauschalen,<sup>659</sup> Verbesserungen der Organisationsprozesse, Ausbau der medizinischen Schwerpunktsetzung, Beteiligung an externen Gesundheitseinrichtungen bei klarer Vorgabe einer Umsatzrendite „von fünf bis acht Prozent“<sup>660</sup>). Nach dem Vorbild des UK AC sind auch Überlegungen zum Aufbau von Profit Center-Strukturen<sup>661</sup> eingeleitet worden, wobei sich Kliniken und Institute bei größeren finanziellen Freiräumen in der Wirtschaftsführung an den strategischen Vorgaben des Vorstands orientieren müssen.<sup>662</sup> Das UK AC hat mit seinem IMS- /DRG-Betriebskonzept mit der Bildung interdisziplinärer medizinischer Schwerpunkte (IMS) ein völliges Abweichen von den bisherigen starren Organisationsstrukturen versucht.<sup>663</sup>

Das UK D hat wegen u. a. des Wegbrechens von DRG-Erlösen, der Abnahme des Zuführungsbetrages und der Identifikation von ineffizienten Prozessen im Januar 2005 im Rahmen einer Strategieentwicklung und ihrer Umsetzung das Projekt „Gesund voran 2010“ gestartet mit dem Ziel, in einem stufenweise geplanten Prozess, der „Wirtschaftlichkeitspotenziale identifiziert und zielgerichtet

---

<sup>657</sup> Vgl. *Noth*, Universitätsklinikum, Forschung und Lehre 2004, 326 ff.

<sup>658</sup> Vgl. LT-Drs. 14/2208, 4.

<sup>659</sup> Verordnung zum Fallpauschalensystem für Krankenhäuser für das Jahr 2004 (Fallpauschalenverordnung 2004 – KFPV 2004) vom 13.10.2003, BGBl. 2003, 1995.

<sup>660</sup> *Universitätsklinikum Essen* (Hrsg.), Vision, Klinikum Kurier 2003/04, 3.

<sup>661</sup> Vgl. hierzu bereits *Kaiserauer / Neumann / Taube*, Kosten- und Leistungsrechnung, KU 1996 36.

<sup>662</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Essen* (Hrsg.), Vision, Klinikum Kurier 2003/04, 3.

<sup>663</sup> Vgl. *Klimpe*, Betriebskonzept, Stand 2003, 1-53.

Umsetzungsmaßnahmen einleitet<sup>664</sup>, Zukunft sichernde Maßnahmen auf den Weg zu bringen.

Trotz der in der Gesamtbetrachtung wesentlichen Erleichterungen hinsichtlich der Betriebsführung hat eine für das UK D aufgetretene besondere wirtschaftliche Schwierigkeit im Geschäftsjahr 2005 (u. a. Deckelungsphase der Entgelte, interne organisatorische Schwierigkeiten der internen Budgetierung<sup>665</sup> mit monatlicher Kostensteuerung) durch Vorstand und Aufsichtsrat nicht verhindert werden können. Nach dem Ergebnis des geprüften Jahresabschlusses hat der Jahresfehlbetrag fast 13 Mio. Euro betragen<sup>666</sup> und damit eine Höhe erreicht, dass das Eigenkapital fast vollständig aufgebraucht worden ist. Ein umfassender Sanierungsplan bei Einbeziehung von Kliniken und Instituten ist auf den Weg gebracht worden. Zum 25. Mai 2006 hat Heiner Thormeyer als „Interims-KD“ KD Roland Grabiak abgelöst.<sup>667</sup> Eine Bestandsgefährdung hat sich für das UK D wegen der Gewährleistungshaftung des Landes NRW gleichwohl nicht abgezeichnet (§ 9 Abs. 3 Errichtungs-Verordnung).

Die Jahresergebnisse der UK NRW für das Geschäftsjahr 2006 auf der Basis der Gewinn- und Verlustrechnungen (geprüfter Teil des Jahresabschlusses) zeigen sich wie folgt:

---

<sup>664</sup> Vgl. *GöK Consulting AG, Zukunft*, KU /2005, 398 f.

<sup>665</sup> Bei internen Budgets müssen Leistungen, Erlöse und Kosten zusammengeführt werden. Verwaltung, leitende Ärzte und Pflegekräfte sind gleichermäßen an der Bewirtschaftung zu beteiligen. Vgl. hierzu z. B.: *Braun, Krankenhausmanagement*, ZögU 1994, 152.

<sup>666</sup> Vgl. *O. V., Vorstand*, Magazin 2006,8.

<sup>667</sup> Vgl. Anhang Kaufmännische Vorstände beim Universitätsklinikum Düsseldorf von 1972 bis 2019.

Tabelle 7:

Erfolgslage der Universitätsklinika NRW im Geschäftsjahr 2006<sup>668</sup>

Universitätsklinikum	Jahresüberschuss	Jahresfehlbetrag
Aachen	83.144,89 € <sup>669</sup>	
Bonn	16.644.634,84 € <sup>670</sup>	
Düsseldorf	26.833,81 € <sup>671</sup>	
Essen		380.705,45 € <sup>672</sup>
Köln		867.752,95 € <sup>673</sup>
Münster		16.866.191,22 € <sup>674</sup>

Am UK AC ist durch KD Detlef Klimpe hinsichtlich einer in der Zukunft noch tragfähigen Krankenversorgung konsequent am prozessorientierten Denken und Handeln festgehalten worden: „Es gilt klinische Prozesse an die Erfordernisse des Patienten anzupassen. Was dem Patienten nützt, kann nicht unwirtschaftlich sein.“<sup>675</sup> Bei der Analyse der wirtschaftlichen Lage ist man erneut zu dem Ergebnis gekommen, „dass nur eine effiziente Steuerung der Aufwendungen ein ausgeglichenes Ergebnis möglich macht.“<sup>676</sup> „Kostenstrukturen – und hier besonders die Kosten der Ressourcenvorhaltung – nachhaltig zu steuern“<sup>677</sup>, hat für KD Klimpe im Rahmen der Unternehmenssteuerung im Vordergrund gestanden. Insofern ist nur konsequent, dass Klimpe auch an dem im Jahr 2004 begonnenen innovativen IMS/DRG-Betriebsstrukturkonzept<sup>678</sup> mit den Merkmalen Planen – Buchen – Bezahlen<sup>679</sup> durch die Teilbetriebsbereiche des UK festgehalten hat, um auch bei Kostensteigerungen eine nachhaltige Ergebnisstabilisierung auf dem gegenwärtigen Niveau erreichen zu können.<sup>680</sup> Zur Planung und Steuerung

---

<sup>668</sup> Eigene Darstellung.

<sup>669</sup> Vgl. LT-Drs. 14/5110, 47.

<sup>670</sup> Vgl. LT-Drs. 14/5110, 54.

<sup>671</sup> Vgl. LT-Drs. 14/5110, 59.

<sup>672</sup> Vgl. LT-Drs. 14/5110, 64.

<sup>673</sup> Vgl. LT-Drs. 14/5110, 70.

<sup>674</sup> Vgl. LT-Drs. 14/5110, 74.

<sup>675</sup> *Klimpe*, Entwicklung, in: Medizinische Fakultät RWTH, Universitätsklinikum Aachen, Jahresbericht 2006, 53.

<sup>676</sup> *Medizinische Fakultät RWTH, Universitätsklinikum Aachen* (Hrsg.), Jahresbericht 2006, 57.

<sup>677</sup> *Medizinische Fakultät RWTH, Universitätsklinikum Aachen* (Hrsg.), Jahresbericht 2006, 57.

<sup>678</sup> Vgl. *Medizinische Fakultät RWTH, Universitätsklinikum Aachen* (Hrsg.), Jahresbericht 2005, 9 ff.; hierz vgl. *Strehlau-Schwoll*, Profit-Center-Konzeption, f & w, 317-323.

<sup>679</sup> Vgl. hierzu *Norbisrath*, IT-Strategien, KU-Special-IT 2007, 16 -18.

<sup>680</sup> Vgl. *Norbisrath*, IT-Strategien, KU-Special-IT 2007, 16 -18.

ihrer Ressourcen und Leistungen sind die Kliniken und Institute durch aktuelle Berichte über Erlöse und Kosten sowie Planabweichungen unterrichtet worden.<sup>681</sup> Tatsächlich hat das UK AC für das Geschäftsjahr 2007 Leistungen und Ergebnis deutlich steigern können:

Tabelle 8

Krankenhausleistungen des Universitätsklinikums Aachen<sup>682</sup>

	Jahr 2006	Jahr 2007 <sup>683</sup>
Stationäre Krankenhausleistungen	200.397 T€	208.832 T€
Ambulante Leistungen	10.062 T€	13.401 T€
Casemix-Index <sup>684</sup>	1,466	1,509 <sup>685</sup>

Das Ministerium hat an der Rechtsformentscheidung der Überführung der Hochschulmedizinbetriebe in die Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit festgehalten. „Diese Rechtsform hat sich grundsätzlich bewährt.“<sup>686</sup>

### 3.3.2 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinik (Zeitraum 2008-2013)

#### 3.3.2.1 Fortentwicklung der Governancessstruktur

Mit der Landtagswahl NRW im Jahr 2005 haben die Wähler die bisherige SPD-geführte Landesregierung nach 40 Jahren in die Opposition verwiesen und einem schwarz-gelben Bündnis mit CDU und FDP zugestimmt.<sup>687</sup> Andreas Pinkwart FDP ist neuer „Wissenschaftsminister“ geworden. Um den besonderen Reformwillen seiner Partei FDP nach außen deutlich zu machen, hat er den Namen des für Hochschulen zuständigen Ministeriums um den Bereich Innovation erweitert

<sup>681</sup> Vgl. *Medizinische Fakultät RWTH, Universitätsklinikum Aachen* (Hrsg.), Jahresbericht 2006, 51.

<sup>682</sup> Eigene Darstellung.

<sup>683</sup> Vgl. *RWTH Aachen, Universitätsklinikum Aachen* (Hrsg.), Jahresbericht 2007, 45.

<sup>684</sup> Der Casemix bezeichnet die durchschnittliche Schwere der Patientenfälle und gibt einen Hinweis auf den damit verbundenen wirtschaftlichen Aufwand.

<sup>685</sup> Vgl. *RWTH Aachen, Universitätsklinikum Aachen* (Hrsg.), Jahresbericht 2007, 44.

<sup>686</sup> Vgl. LT-Drs. 14/4559, 9.

<sup>687</sup> Vgl. *Burtscheidt, Nordrhein-Westfalen, o. O., o. J. 22.*



und diese Ergänzung dem bisherigen Namen vorangestellt, so dass – einzigartig für Deutschland – ein Ministerium für Innovation, Wissenschaft und Forschung entstanden ist. Dass Pinkwart nach diesem fulminanten Auftakt zur Durchsetzung seiner hochschulpolitischen Vorstellungen sehr rasch Rechtsänderungen auf den Weg gebracht hat, ist keine wirklich große Überraschung gewesen:

Nachdem die Errichtungsverordnungen für die UK in § 13 bereits das Instrument der Kooperationsvereinbarung vorgesehen hatten, sind weitere Einzelheiten durch das Hochschulmedizingesetz (HMG) vom 20. Dezember 2007<sup>688</sup> geklärt worden. Mit dem Hochschulfreiheitsgesetz (HFG) vom 31. Oktober 2006<sup>689</sup> hat es nicht im Konflikt gestanden; vielmehr hat gerade dieses mit der Schaffung eines Präsidiums und eines Hochschulrats als zentrale Organe (§ 14 HFG) an der Spitze der Universität sowie der Einführung eines ganzheitlichen Controllings mit Kostenrechnung und Kennzahlensteuerung (§ 5 Abs. 2 HFG), der Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung in Verbindung mit der Jahresabschlussprüfung (§ 5 Abs. 5) sowie der Steuerung durch das Land durch die Festlegung strategischer Ziele (§ 6 Abs. 1 HFG) dazu geführt, dass zum Erfordernis wirtschaftlichen Handelns sich in der gegenseitigen Beziehung von Universität und UK ein verbessertes Verständnis herausgebildet hat.

Aufgegriffen worden sind mit dem HMG auch die Ergebnisse des Evaluierungsprozesses zur Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts seit der Umgründung der UK vor fünf Jahren. Unter der generellen Zielvorstellung des HMG, die Wettbewerbsposition der UK stärken zu wollen, hat sich das HMG drei zentralen Themenbereichen zugewandt:

1. Beibehaltung der rechtsfähigen Anstalt des Öffentlichen Rechts für die UK als Regelfall, ohne den Zugang zu anderen Rechtsformen zu verschließen (§ 31a Abs. 2 Satz 3 UG)
2. Festlegung der Zusammensetzung und Bestimmung der Mitgliederzahl der Leitungsgremien in eigener Zuständigkeit bei Verzicht des Ministeriums auf den Vorsitz im Aufsichtsrat<sup>690</sup>

---

<sup>688</sup> Hochschulmedizingesetz (HMG) vom 20. Dezember 2007 (GV. NRW. 2007, 744).

<sup>689</sup> Hochschulfreiheitsgesetz (HFG) vom 31. Oktober 2006 (GV. NRW. 2006, 473).

<sup>690</sup> Mitglied im Aufsichtsrat als externer Sachverständiger hat auch nicht eine Person sein können, die der Universität bzw. ihrem Hochschulrat angehört hat. Vielmehr hat man Sachverständigen von außen einwerben und die Funktionalität des Aufsichtsrats nicht „stören“ wollen.

### 3. Nutzung von Synergiepotenzialen durch Service in gemeinsamen Einrichtungen<sup>691</sup>

Mit Artikel 1, der die Änderung des Hochschulgesetzes<sup>692</sup> betrifft, ist durch den neu eingefügten § 31a HG bestimmt, dass

- Vorstand und Aufsichtsrat unverändert Organe des Universitätsklinikums bleiben (§ 31a Abs. 3 UG)
  - Aufsichtsratsmitglieder
    - 1 Vertreter des Ministeriums
    - 1 Vertreter des Finanzministeriums
    - Präsident und
    - Vizepräsident für den Bereich der Wirtschafts- und Personalverwaltung der Universität
    - 2 externe Sachverständige aus dem Bereich der Wirtschaft
    - 2 externe Sachverständige aus dem Bereich der medizinischen Wissenschaft
    - 1 Professor aus dem Fachbereich Medizin, der Leiter einer klinischen oder medizinisch-theoretischen Abteilung ist
    - 1 Vertreter des wissenschaftlichen Personals
    - 1 Vertreter des Personals des Universitätsklinikums
- Gleichstellungsbeauftragte mit beratender Stimme sind (§ 31a Abs. 4 UG) sowie
- Pflichtmitglieder des Vorstands Ärztlicher Direktor, Kaufmännischer Direktor, Dekan und Pflegedirektor sind, allerdings gemäß Satzung auch noch der Stellv. Ärztliche Direktor dazugehören kann (§ 31a Abs. 5 UG).

Mit der Reduzierung der Zahl der Vorstandsmitglieder hat eine höhere Flexibilisierung der Vorstandsarbeit ermöglicht werden sollen. Die Verstärkung des Aufsichtsrats durch zwei zusätzliche externe Sachverständige (Wirtschaft / medizinische Wissenschaft) hat darauf abgezielt, die Qualität der Aufsichtsratsarbeit durch die Zuführung externer Fachkompetenz zu fördern. Die Veränderung der Struktur des Aufsichtsrats lässt sich der folgenden Abbildung entnehmen, bei der

---

<sup>691</sup> Vgl. Entwurf HMG, Gesetzesbegründung.

<sup>692</sup> Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz – HG) vom 31. Oktober 2006 (GV. NRW. 2006, 474).

die Struktur des Aufsichtsrats nach dem Stand der Rechtsverordnung vom 1.12.2000 und nach dem HMG-E(ntwurf) gegenübergestellt werden:

Tabelle 9:

Strukturentwicklung des Aufsichtsrats des Universitätsklinikums im Zeitvergleich (2000-2007)<sup>693</sup>

<b>Zusammensetzung des Aufsichtsrats</b>			
<b>Rechtsverordnung vom 1.12.2000</b>		<b>Nach HMG-E vorgesehene Regelung</b>	
1 Vertreter/in MIWFT	Je 2 Stimmen*	1 Vertreter/in MIWFT	Alle stimmberechtigten Mitglieder verfügen über je 1 Stimme
1 Vertreter/in FM		1 Vertreter/in FM	
Rektor/in		Präsident/in	
Kanzler/in		Vizepräsident/in Bereich Wirtschafts- und Personalverwaltung	
1 ext. Sachverständige/r* (Wirtschaft)	Je 1 Stimme	2 ext. Sachverständige (Wirtschaft)	
1 ext. Sachverständige/r* (med. Wissenschaft)		2 ext. Sachverständige (med. Wissenschaft)	
./.		1 Professor/in aus dem Fachbereich Medizin, die/der Leiter/in einer klin. oder med.-theor. Abteilung ist	
1 Vertreter/in des wiss. Personals		1 Vertreter/in des wiss. Personals	
1 Vertreter/in des Personals des UK		1 Vertreter/in des Personals des UK	
Gleichstellungsbeauftragte	beratend	Gleichstellungsbeauftragte	beratend
*Die Satzung kann die Mitgliedschaft von bis zu 2 weiteren Sachverständigen vorsehen	*Dann halten die Vertreter/innen MIWFT, FM und der Hochschule je 3 Stimmen	./.	
Vertreter/in MIWFT	<b>Vorsitz</b>	1 externe/r Sachverständige/r	<b>Vorsitz</b>

Darüber hinaus ist in § 31 a Abs. 6 HG u. a. bestimmt worden, in einer Rechtsverordnung durch das für Innovation, Wissenschaft und Forschung zuständige

<sup>693</sup> In Anlehnung an das Hochschulmedizingesetz (Entwurf (HMG-E)). Vgl. LT-Drs. 14/5110, 14.

Ministerium zu wesentlichen Themenbereichen Regelungen zu treffen, bei denen die „Aufgaben und Bestellung der Organe“, „die Wirtschaftsführung nach kaufmännischen Grundsätzen“ und „die Grundzüge des Zusammenwirkens zwischen dem Universitätsklinikum und der Universität“ besonders interessieren (§ 31a Abs. 6 Nrn. 1, 2 u. 5 HG). Die Rechtsverordnung für die Universitätsklinika Aachen, Bonn, Düsseldorf, Essen Köln und Münster (Universitätsklinikum-Verordnung – UKVO) vom 20. Dezember 2007<sup>694</sup>, die zum 1. Januar 2008 in Kraft getreten ist (§ 19 Abs. 1 UKVO), hat die bekannten Aufgaben und ihre Zuordnungen zu den Organen bestätigt und klargestellt, dass der Vorsitz im Aufsichtsrat von einem der externen Sachverständigen wahrzunehmen ist (§ 4 Abs. 4 Satz 1 UKVO). Die Bestellung der Mitglieder des Vorstands sowie Wahl und Bestellung des Vorstandsvorsitzenden haben ebenfalls in der Zuständigkeit des Aufsichtsrats gelegen (§ 4 Abs. 1 Nr. 2 UKVO). Für die Arbeit des Aufsichtsrats ist entscheidend gewesen, dass „Grundstücksgeschäfte“ nur mit Zustimmung des Finanzministeriums möglich gewesen sind (§ 4 Abs. 6 Satz 3 UKVO) und bei der Beschlussfassung über den Wirtschaftsplan (§ 4 Abs. 1 Nr. 4 UKVO) und der Feststellung des Jahresabschlusses einschließlich der Beschlussfassung über die Verwendung des Jahresergebnisses (§ 4 Abs. 1 Nr. 6 UKVO) sowie bei Kreditaufnahmen bzw. dem Eingehen von Verbindlichkeiten besonderer Art (z. B. Bürgschaften) den Vertretern der Ministerien ein Vetorecht zugestanden worden ist (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UKVO).

Noch offene Aspekte zu z. B. Abberufungstatbestände für die Organe von Vorstand und Aufsichtsrat und weitere Austarierungen bei den Stimmverhältnissen im Aufsichtsrat haben späteren Regelungen vorbehalten bleiben sollen.

Durch beispielsweise die Satzung des UK Düsseldorf vom 14.3.2008<sup>695</sup>, die der Aufsichtsrat unter Bezug auf § 7 UKVO erlassen hat, ist u. a. festgelegt, dass das UK

- eng auf der Basis einer Kooperationsvereinbarung mit der Universität zusammenarbeitet (§ 2 Abs. 3 Satzung UKD)

---

<sup>694</sup> Rechtsverordnung für die Universitätskliniken Aachen, Bonn, Düsseldorf, Essen, Köln und Münster (Universitätsklinikum-Verordnung – UKVO) vom 20. Dezember 2007 (GV. NRW. 2007, 744).

<sup>695</sup> Satzung des Universitätsklinikums Düsseldorf vom 14.3.2008 (MBI. NRW. 2008, 351).

- für den Fachbereich Medizin die Personal- und Wirtschaftsverwaltung wahrnimmt (§ 2 Abs. 4 Sätze 1 u. 2 Satzung UKD i. V. m. § 15 UKVO)
- die Leitung des Fachbereichs Medizin durch das Dekanat durch die Bereitstellung von nichtwissenschaftlichem Personal unterstützt (§ 2 Abs. 4 Satz 3 Satzung UKD).

Die Satzung hat darüber hinaus Erfahrungen mit der neuen Rechtsform umgesetzt, indem z. B. die Gemeinnützigkeit konkretisiert worden ist (Selbstlose Tätigkeit und nicht primäre Verfolgung von eigenwirtschaftlichen Zwecken (§ 2 Abs. 2 Satzung)).

Im Hinblick darauf, dass unter dem Dach von Corporate Governance Risikomanagement und Compliance einzuordnen sind, ergibt sich hierzu folgendes:

Unter Bezug auf die Verpflichtung der UK, vom Jahr 2004 an im Internet einen Qualitätsbericht zu den erbrachten medizinischen Leistungen zu veröffentlichen, und auch die Höhe der Beiträge zu Haftpflichtversicherungen zu begrenzen, haben die UK ihre Anstrengungen zur Steigerung der internen medizinischen Qualitätskontrolle verstärkt und vermehrt auch CIRS-Systeme („Critical Incident Reporting Systems“<sup>696</sup>) insbesondere in der Intensivmedizin zum Einsatz gebracht (AC 2006). Das UK AC ist zur Beherrschung des Risikos, der Möglichkeit ungünstiger zukünftiger Entwicklungen,<sup>697</sup> so weit gegangen, dass es gestützt auf SAP ein unternehmensweites Risikomanagement („Gesamtheit aller organisatorischen Regelungen und Maßnahmen zur Risikoerkennung und zum Umgang mit den Risiken unternehmerischer Betätigung“<sup>698</sup>) aufgebaut hat, in das sowohl alle Geschäftsbereiche der Verwaltung, als auch alle Klinikbereiche einbezogen worden sind.<sup>699</sup> Als Teil des Risikomanagementsystems hat das Risikofrüherkennungssystem (§ 91 Abs. 2 AktG) mit dazu beigetragen, auf erfasste und analysierte Risiken durch den Vorstand adäquat reagieren zu lassen.<sup>700</sup>

---

<sup>696</sup> *Medizinische Fakultät RWTH, Universitätsklinikum Aachen* (Hrsg.), Jahresbericht 2006, 48.

<sup>697</sup> *IDW*, IDW PS 340, Stand: 11.09.2000, Tz. 3 Satz 2.

<sup>698</sup> *IDW*, IDW PS 340, Stand: 11.09.2000, Tz. 4 Satz 1.

<sup>699</sup> Vgl. hierzu *Norbisrath*, Risikomanagesystem, R C & A 2012, 29-32.

<sup>700</sup> *IDW*, IDW PS 340, Stand: 11.09.2000, Tz. 4 letzter Satz.

Hinsichtlich der Compliance soll eine Compliancestörung nicht übersehen werden: Wie berichtet worden ist, hat ein KD eines UK der Bitte einer Person aus Libyen zu einem Geldwechsel entsprochen, indem er 60.000,-- Euro in großen Scheinen gegen diesen Betrag in kleinere Scheine hat tauschen sollen. Im Zusammenhang mit der Übergabe der kleineren Scheine hat er einen Koffer mit den großen Scheinen entgegengenommen, die sich nach dem Öffnen des Koffers jedoch als Spielgeld herausgestellt haben.<sup>701</sup>

Durch die verbandsmäßige Organisation der UK NRW gemeinsam mit dem Medizinischen Fakultätentag unter dem Dach „Deutsche Hochschulmedizin“ wird die Einheit von Forschung, Lehre und Krankenversorgung deutlich gemacht.<sup>702</sup> Genau diese gegenseitige Abhängigkeit von Forschung und Lehre einerseits und Krankenversorgung andererseits hat zwischen der Medizinischen Fakultät und den ME das Spannungsverhältnis einer dauerhaften „Diskussion über die Querfinanzierung“<sup>703</sup> aufrechterhalten. Die Lösung dieses Dilemmas ist schließlich mit der Einführung der Trennungsrechnung und ihrem weiteren Ausbau immer wieder angegangen worden.<sup>704</sup>

### 3.3.2.2 Ausbau des Rechnungswesens

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. Mai 2009<sup>705</sup> mit der Reform größter Reichweite des Handelsbilanzrechts seit dem BiRiLiG 1985<sup>706</sup> hat zum Jahresabschluss im HGB und zur Organisation der Abschlussprüfung im AktG wesentliche Änderungen der

---

<sup>701</sup> Vgl. *Borrenkott / Hautermanns*, Betrug: Uniklinikum hat jetzt 60.000 Euro Spielgeld, in: *Aachener Zeitung* vom 13.11.2010. In einer Sondersitzung des Aufsichtsrats ist der KD abgemahnt worden; da es sich um eine Versicherungsangelegenheit gehandelt hatte, ist dem Klinikum ein Schaden nicht entstanden.

<sup>702</sup> Vgl. *Verband der Universitätsklinika Deutschlands*, Dachverband, Pressemitteilung vom 12.8.2008.

<sup>703</sup> *Bundesministerium für Bildung und Wissenschaft (BMBF), Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG), Wissenschaftsrat (WR)*, Hochschulmedizin, 2004, 22.

<sup>704</sup> Vgl. unten Gliederungspunkt 3.3.3.4. Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit, 183.

<sup>705</sup> Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. Mai 2009, BGBl. I 2009, 1102.

<sup>706</sup> Vgl. *Schruff*, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, 5.

bisherigen Rechtslage herbeigeführt. Als wesentliche Umsetzungsbereiche zur Bilanzierung sind zu nennen:

#### Artikel 1: Änderung des HGB

- Fiktion eines Vermögensgegenstands für einen Geschäfts- oder Firmenwert (§§ 246 Abs. 1 Satz 4, 253 Abs. 5 Satz 2 HGB)
- Verpflichtung zur Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB)
- Teilweise Aufhebung des Verbots der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2 Satz 4, Abs. 2a HGB)
- Aufhebung des Wahlrechtes zur Bildung von Aufwandsrückstellungen für Instandhaltung bei Nachholung der Instandhaltung innerhalb des Geschäftsjahrs (§ 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB)
- Berücksichtigungspflicht zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen bei der Rückstellungsbewertung sowie Abzinsungsverpflichtung für Rückstellungen (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB)
- Aufhebung des Wahlrechts zur Vornahme von Abschreibungen wegen künftiger Wertschwankungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB)
- Aufhebung des Wahlrechtes zur Vornahme von Abschreibungen wegen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB)
- Beschränkung der Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung auf Finanzanlagen (§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB)
- Anpassung des handelsrechtlichen an den steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff (§ 255 Abs. 2 HGB)
- Aufhebung der Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (§ 269 HGB)<sup>707</sup>

Die Änderungen haben sich nicht auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung beschränkt, sondern auch auf die Darlegungen im Anhang ausgestrahlt. In ihrer Gesamtheit haben sie durch die Beschränkung der Bilanzpolitik zur Stärkung der Informationsfunktion des Jahresabschlusses<sup>708</sup> beitragen sollen (Verbesserung der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen).

---

<sup>707</sup> Vgl. BR-Drs. 344/08, 72 ff., vgl. auch *Graumann*, Jahresabschlussanalyse, 3. Aufl. 2020, 38.

<sup>708</sup> Vgl. BR-Drs. 344/08, 70.



Im übrigen ist zum Rechnungswesen unverändert bestimmt worden, dass für den Lagebericht und den Jahresabschluss die Vorschriften des Dritten Buches des HGB für große Kapitalgesellschaften sowie des EGHGB entsprechend anzuwenden sind (§ 8 Abs. 3 Satz 1 UKVO). Auch die Verpflichtung, die Rechtsvorschriften für die Buchführung von Krankenhäusern zu beachten, hat fortbestanden (§ 8 Abs. 3 Satz 2 UKVO).

### **3.3.2.3 Modifikation der Jahresabschlussprüfung**

Zur Jahresabschlussprüfung zeigt sich infolge der Änderungen durch das BilMoG folgendes Bild: Mit § 320 Abs. 4 HGB ist dem neuen Abschlussprüfer gegenüber dem bisherigen Abschlussprüfer der Gesellschaft ein Informationsrecht eingeräumt worden, dem der bisherige Abschlussprüfer bei schriftlicher Anfrage unverzüglich durch einen schriftlichen Bericht entsprechen muss. Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit festzustellen, während der Durchführung der Abschlussprüfung zu überwachen und das Bestehen dieser Unabhängigkeit in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts zu dokumentieren (§ 321 Abs. 4a HGB). Diese Vorschrift gilt für alle Abschlussprüfungen,<sup>709</sup> ist also nicht auf kapitalmarktorientierte Unternehmen (§ 264 d HGB) begrenzt. Mit der Konkretisierung des Berichtsumfangs mit der ausdrücklichen Verpflichtung zur Stellungnahme zu wesentlichen Schwächen des IKS und Risikomanagementsystems mit Bezug zur Rechnungslegung (§ 171 Abs. 1 Satz 2 AktG) ist der Abschlussprüfer ebenfalls weiter in die Pflicht genommen worden. Die durch das BilMoG eingeführte verpflichtende Erklärung von Vorstand und Aufsichtsrat bei Aktiengesellschaften zur Nichtanwendung des Kodex oder Teilen davon (§ 289a HGB) hat insofern Relevanz gehabt, als zumindest die Vertreter der Ministerien im Aufsichtsrat auf eine – wenn möglich – sinngemäße Anwendung des DKGK bei den UK hingewirkt haben. Ein Ergebnis einer Prüfung zu einer konkreten Übertragbarkeit des DKGK auf UK ist nicht bekannt geworden. Eine entsprechende Situation fehlender Information hat sich zu der Frage ergeben, ob sich der Abschlussprüfer jemals im Zusammenhang mit der

---

<sup>709</sup> Vgl. BR-Drs. 344/08, 200.

Abschlussprüfung bei den UK mit dem DCGK tatsächlich auseinandergesetzt hat.

Auch die Jahresabschlussprüfung als Pflichtprüfung mit der Prüfung des Lageberichts und der Wirtschaftsführung sowie der Berücksichtigung der besonderen Prüfungsbestimmungen gemäß § 53 HGrG ist beibehalten worden (§ 8 Abs. 4 UKVO).

Aus der Tatsache, dass das UK Finanzmittel für Forschung und Lehre von dem Fachbereich Medizin und Zuschüsse für Investitionen einschließlich Bauunterhaltung und für betriebsnotwendige Kosten vom Land NRW erhalten hat, ist für das zuständige Ministerium das Erfordernis erwachsen, sich über die sachgerechte Mittelverwendung aufgrund des Ergebnisses der Jahresabschlussprüfung unterrichten zu lassen. Für den Abschlussprüfer hat dies zur Folge gehabt, dass er die Trennungsrechnung als z. B. von der Gewinn- und Verlustrechnung des UK abgeleitete Nebenrechnung zu Aufwendungen und Erträgen im Leistungsaustausch mit der Universität ebenfalls in die Prüfung hat einbeziehen müssen. Dazu hat er sich an den Vorgaben in der Kooperationsvereinbarung, die von dem zuständigen Ministerium in nur rechtlicher Hinsicht zu genehmigen gewesen ist (§ 15 Sätze 3 u. 4 UKVO v. 2007), orientiert (Stichprobenprüfung). Die Sinnhaftigkeit und Zweckmäßigkeit von Abgrenzungsmaßstäben zu hinterfragen, die in den Anfängen der Trennungsrechnung als Pauschalen, Prozentsätze oder auch nur als direkte Kosten existiert haben, ist ihm nicht auferlegt gewesen. Entsprechend des Erkenntnisfortschritts zur Trennungsrechnung im Ministerium und bei den UK haben also auch die Prüfungshandlungen permanent adaptiert werden müssen. Sobald Trennungsrechnungen bei den UK existent gewesen sind, sind auch diese in die Prüfung einbezogen worden.

Lagebericht und Jahresabschluss haben – ebenfalls wie bisher – nach Abschluss der Prüfung dem Aufsichtsrat zur Beschlussfassung vorgelegt werden müssen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 UKVO).

### **3.3.2.4 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit**

Die mit der Erweiterung der Rechnungslegung durch die Trennungsrechnung verbundene Transparenz hat als Ansatz für Maßnahmen zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit zugunsten von Forschung und Lehre sowie Krankenversorgung genutzt werden können (§ 9 Abs. 1 Sätze 2 u. 3 UKVO).

### **3.3.3 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinik**

**(Zeitraum 2014-2018)**

#### **3.3.3.1 Fortentwicklung der Governancestruktur**

Das Hochschulzukunftsgesetz (HZG NRW) vom 16. September 2014 hat mit seinem Artikel 1 Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz – HG), der zum Oktober 2014 in Kraft getreten ist (§ 84 Abs. 1 HG), die Corporate Governance zur Universitätsmedizin hinsichtlich der Medizinischen Fakultät mit den Organen Dekanat und Fachbereichsrat sowie des UK tangiert: Für die Leitung des Fachbereichs Medizin hat sich die Zuständigkeit durch ein Dekanat ergeben, das durch einen Geschäftsführer mit Hochschulabschluss und Leitungserfahrung unterstützt wird (§ 31 Abs. 2 Sätze 1 u. 9 HG). Ärztlicher Direktor und Kaufmännischer Direktor gehören dem Dekanat mit beratender Stimme an, sofern die Zugehörigkeit des Ärztlichen Direktors zur Universität nicht vorliegt (§ 31 Abs. 2 Satz 5 HG). Der Dekan, der hauptberuflich in einer Dekanatsverwaltung mit Kompetenz tätig sein soll (§ 31 Abs. 2 Satz 7 HG), übt auch den Vorsitz für den Fachbereichsrat aus (§ 31 Abs. 2 Satz 6 HG). Für den Fachbereichsrat ergibt sich eine Zuständigkeit u. a. zur Zustimmung zur Stellungnahme des Dekanats zur Kooperationsvereinbarung, zur Beschlussfassung über die Fachbereichsordnung und über den Beitrag zum Lagebericht des UK, zur Stellungnahme zum Entwicklungsplan des Fachbereichs und zur Verwendung von Finanzmitteln des Landes einschließlich der Kriterien für die leistungsbezogene Mittelverteilung. Für den Ärztlichen Direktor und den Kaufmännischen Direktor ist eine Teilnahme mit beratender Stimme vorgesehen worden (§31 Abs. 3 UG). Zu § 31a – UK – findet sich folgende Ausführung: „Das Universitätsklinikum dient dem Fachbereich Medizin zur Erfüllung seiner Aufgaben in Forschung und Lehre. Es nimmt Aufgaben in der Krankenversorgung

einschließlich der Hochleistungsmedizin und im öffentlichen Gesundheitswesen wahr. Es gewährleistet die Verbindung der Krankenversorgung mit Forschung und Lehre. Es dient der ärztlichen Fort- und Weiterbildung und der Aus-, Fort- und Weiterbildung des Personals. Es stellt sicher, dass die Mitglieder der Universität die ihnen durch Artikel 5 Absatz 3 Satz 1 des Grundgesetzes und durch das Hochschulgesetz verbürgten Rechte wahrnehmen können.“ Nach Auffassung von Svenja Schulze, SPD, Ministerin für Innovation, Wissenschaft und Forschung NRW, hat mehr Modernität zur Governancestruktur<sup>710</sup> durch die Verzahnung der Planung von Hochschulen und Land erreicht werden sollen. Damit korreliert die vom Vorstand des UK D vorgenommene wichtige Feststellung, dass es zunehmend betriebswirtschaftliche Aspekte im medizinischen Alltag seien, die dem Betriebsgeschehen das Gepräge geben würden.<sup>711</sup>

### **3.3.3.2 Ausbau des Rechnungswesens**

Der Beschluss der Landesregierung zum Public Corporate Governance Kodex des Landes Nordrhein-Westfalen (PCGK) im Jahr 2013 hat auch die UK als durch die Rechtsform der landesunmittelbaren Anstalt öffentlichen Rechts vom PCGK erfasste Unternehmen (Ziff. 1.2.1 b) PCGK in die Pflicht genommen. Der PCGK dient dem Ziel, „die Unternehmensführung und –überwachung transparenter und nachvollziehbarer zu machen und die Rolle des Landes als Anteilseigner bzw. Beteiligter klarer zu fassen. Zugleich soll das Bewusstsein für eine gute Corporate Governance erhöht werden.“<sup>712</sup> In diesem Zusammenhang könnte auch von einer „Good Governance ...als verantwortungsbewusste Regierungsführung“<sup>713</sup> durch das Land NRW gesprochen werden.

Der PCGK ist an den DCGK angepasst, wird regelmäßig hinsichtlich neuer Entwicklungen vom Finanzministerium überprüft und bei Bedarf neu gefasst (Ziff. 1.1

---

<sup>710</sup> Schulze, HG, HG vom 16. September 2014.

<sup>711</sup> Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität (Hrsg.), Geschäftsbericht 2014, 6.

<sup>712</sup> Public Corporate Governance Kodes des Landes Nordrhein-Westfalen (Stand 19.3.2013), Ziff. 1.1 Präambel und Geltungsbereich, <https://finanzverwaltung.nrw.de> (abgerufen am 26.6.2021).

<sup>713</sup> Gourmelon / Mroß / Seidel, Management, 4. Aufl. 2018, 17.

PCGK). Im Verhältnis zum DCGK findet der PCGK „ergänzend Anwendung“ (Ziff. 1.2.4. Satz 1 PCGK).

Durch die Satzungsänderungen 2016 sind die UK NRW der Forderung des Landes NRW zur Verankerung des PCGK in ihren Grundordnungen nachgekommen (Ziff. 1.4.2 Satz 1 PCGK) mit der damit entstandenen Auflage für Vorstand und Aufsichtsrat, jährlich zu erklären, dass „den Empfehlungen des Kodex entsprochen wurde und wird“ (§ 11 Satz 2 Satzung UK D), wobei Abweichungen nachvollziehbar zu begründen sind (§ 11 Satz 3 Satzung UK D). Als Teil des Corporate Governance Berichtes sind diese Erklärungen offenlegungspflichtig (Ziff. 1.4.2 Satz 1 PCGK, z. B. § 11 Satzung D). Mit der Berichterstattung zum PCGK bezeugen die UK NRW, dass die Beachtung des PCGK „als wesentlicher Bestandteil guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung und Kontrolle verstanden“<sup>714</sup> wird.

Die UK haben wie folgt mit einer Berichterstattung durch einen Corporate Governance Bericht begonnen:

Tabelle 10:

Start der Universitätsklinik mit der Berichterstattung durch den Corporate Governance Bericht<sup>715</sup>

<b>Universitätsklinikum</b>	<b>Jahr</b>
AC	2017
BN	2015
D	2017
E	2017
K	2016
MS	2017

Das UK D hat mit dem Corporate Governance Bericht 2017 erstmals einen solchen Bericht im Internet veröffentlicht (Ziff. 5.2 Abs. 2 PCGK) und dabei auch

---

<sup>714</sup> Z. B. *Uniklinik, RWTH Aachen*: Corporate Governance Bericht 2017, 1.

<sup>715</sup> Eigene Darstellung.

pflchtgemäß auf Abweichungen gegenüber den Kodexausführungen<sup>716</sup> (comply or explain) hingewiesen (Ziff. 1.3.2 Satz 2 PCGK). Unter Bezug auf die Abschlussprüfer, die in der Vergangenheit für die Hochschulmedizinbetriebe tätig geworden sind, ist interessant durch den Corporate Governance Bericht 2017 zu erfahren, dass nach dem Ergebnis der Aufsichtsratssitzung vom 10.10.2017 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Rödl & Partner zur Prüfung des Jahres- und Konzernabschlusses des Geschäftsjahrs 2017 beauftragt werden soll.<sup>717</sup>

### 3.3.3.3 Modifikation der Jahresabschlussprüfung

Da im Rahmen der von Vorstand und Aufsichtsrat der UK gemeinsam jährlich vorzunehmenden Berichterstattung über die Corporate Governance der UK (Ziff. 5.2 PCGK) bezogen auf die Abschlussprüfung nur darüber unterrichtet wird, wer Abschlussprüfer werden soll, wird eine weitergehende Information über den Umfang der Jahresabschlussprüfung nicht vermittelt. Bereits mit dem Zustandekommen des DKGK ist dem Abschlussprüfer jedoch aufgegeben worden, geeignete Inhalte des DKGK auch für die Jahresabschlussprüfung der UK in die Prüfungshandlungen einzubeziehen (Nebenabrede zum Vertrag). Das Ministerium hat sicher sein wollen, dass es keine für die UK wichtigen Vorgaben gegeben hat, die durch die UK nicht beachtet worden sind.<sup>718</sup> Vor diesem Hintergrund ist die Annahme berechtigt, dass der Abschlussprüfer bei inzwischen weiter konkretisierten Prüfungsmaßstäben den auf der Basis des PKGK erstellten Corporate Governancebericht der UK zum Gegenstand der Prüfung macht.<sup>719</sup> Auf eine Prüfung

---

<sup>716</sup> Vgl. *Universitätsklinikum, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf*, Corporate Governance Bericht 2017, 7 f., [https://www.uniklinik-duesseldorf.de/fileadmin/Presse/Presse\\_2019/Corporate\\_Governance\\_Bericht\\_UKD\\_2017.pdf](https://www.uniklinik-duesseldorf.de/fileadmin/Presse/Presse_2019/Corporate_Governance_Bericht_UKD_2017.pdf) (abgerufen am 6.11.2019).

<sup>717</sup> Das Universitätsklinikum Bonn hat die Jahresabschlüsse für die Geschäftsjahre 2014 bis 2018 durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young prüfen lassen. Vgl. *Universitätsklinikum Bonn*, Corporate Governance Bericht 2017, 4, [https://www.ukbonn.de/C12582D3002FD21D/vwLookupDownloads/Corporate\\_Governance\\_Bericht\\_2017\\_signed.pdf/\\$FILE/Corporate\\_Governance\\_Bericht\\_2017\\_signed.pdf](https://www.ukbonn.de/C12582D3002FD21D/vwLookupDownloads/Corporate_Governance_Bericht_2017_signed.pdf/$FILE/Corporate_Governance_Bericht_2017_signed.pdf) (abgerufen am 6.11.2019). Durch die fünfmalige Prüfung ohne zeitliche Unterbrechung ist die Vorgabe von maximal fünf Prüfungen gemäß Ziff. 6.2.6 Satz 1 PCGK erreicht. Die erwähnten PCGK-Berichte vermitteln keine Informationen über Ergebnisse der Jahresabschlussprüfung.

<sup>718</sup> *Vorsitzender des Aufsichtsrats Universitätsklinikum Düsseldorf*, Prüfungsauftrag, Jahresabschlussprüfung UK D einschließlich Prüfung des Lageberichts 2002, Schreiben -332-7120. 18- vom 25.7.2002.

<sup>719</sup> Die Satzungen der UK 2016 sehen eine Nennung des Prüfungsumfangs zur Jahresabschlussprüfung nicht vor, vgl. z. B. § 9 Abs. 6 Satzung UK D 2016.

der Aussagen im Bericht hinsichtlich Vollständigkeit und Richtigkeit dürften die Prüfungshandlungen vor allem ausgerichtet sein, damit eine Fehlunterrichtung der Öffentlichkeit vermieden wird.<sup>720</sup>

### 3.3.3.4 Konsequenzen für Steuerung und Wirtschaftlichkeit

Die bereits seit Jahren auf dem Campus der UK sich zeigenden baulichen und strukturellen Entwicklungen, wobei u. a. durch das Modernisierungsprogramm des Landes NRW (MedMoP) z. B. am Standort Düsseldorf 338 Mio. Euro investiert werden,<sup>721</sup> dürften geeignet sein, laufende Kosten zu senken oder ihren Anstieg zumindest abzubremesen. Nicht unrealistisch ist anzunehmen, dass zu diesem massiven Investitionsschub die Ergebnisse der vom Abschlussprüfer erstellten Substanzerhaltungsrechnungen beigetragen haben.

In Anbetracht der Tatsache, dass der gemeinschaftliche Prozess von Forschung, Lehre und Krankenversorgung (Kuppelproduktion) eine exakte Trennung der Teilbereiche bei vertretbarem Aufwand unmöglich macht,<sup>722</sup> hat die kontinuierliche Verbesserung der Qualität der Trennungsrechnungen inzwischen immerhin zu dem Ergebnis geführt, dass UK und Medizinische Fakultäten sowie Ministerium aktuell Veränderungsbedarf nicht identifizieren.<sup>723</sup> Der jahrzehntelange Konflikt zwischen Universität und Hochschulmedizinbetrieb, dass von dem Hochschulmedizinbetrieb Forschungsgelder für die Krankenversorgung und Lehre verwendet würden bzw. die Fakultät sich durch Finanzmittel des Hochschulmedizinbetriebs unzulässig alimentieren würde (sg. Quersubventionierung), hat zu existieren aufgehört. Durch die Abgrenzung der Kosten ist der Weg zu einer verbesserten ergebnisorientierten Budgetierung frei und der Anreiz zur Einhaltung von Budgets verstärkt worden.<sup>724</sup> Wirtschaftlichkeit auch rechnerisch zu erfassen, ist man ein „gutes Stück“ nähergekommen. Nicht verwechselt werden darf

---

<sup>720</sup> Von den UK wird eine Veröffentlichung der Corporate Governance Berichte im Internet vorgenommen. Dabei sind erhebliche Verzögerungen nicht ausgeschlossen. Das UK D hat den Bericht für das Jahr 2018 erst nach Mitte 2020 im Internet offengelegt.

<sup>721</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Düsseldorf, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Geschäftsbericht 2015*, 5.

<sup>722</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat, Stellungnahme, 2019*, 250 f.

<sup>723</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat, Stellungnahme, 2019*, 251.

<sup>724</sup> Vgl. *Wandschneider / Lalanne / Rösler, Abgrenzung, f & w 1998*, 538.

allerdings die neue Situation mit der Erkenntnis einer permanent auf zu niedrigem Niveau stattfindenden Finanzmittelfinanzierung zugunsten der Hochschulmedizin. Durch die angespannte Haushaltslage des Landes NRW wird der von Vorstand und Aufsichtsrat einzufordernde Druck zu wirtschaftlichem Handeln bei allen Beteiligten in Klinikum und Fakultät hoch bleiben müssen. Und daran wird sich auch für die Zukunft kaum etwas ändern.

### **3.3.4 Hochschulmedizinbetriebe als Universitätsklinika (Zeitraum ab 2019)**

Mit dem Wechsel der Landesregierung zu einer Koalition von CDU und FDP ist durch das HG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Hochschulgesetzes vom 12. Juli 2019<sup>725</sup> erneut eine Neubestimmung der Hochschulpolitik vorgenommen worden. Die Hochschulen haben bei Verzicht auf Teile zentraler Steuerung und mehr Autonomie und Eigenverantwortung befreit werden sollen „von unnötigem bürokratischem Aufwand – geleitet von der Überzeugung, dass die Hochschulen in Nordrhein-Westfalen selbst am besten wissen, wie sie ihre Entwicklung erfolgreich gestalten können.“<sup>726</sup> Auch den Chancen zur Digitalisierung in Lehre und Forschung hat Raum gegeben werden sollen.<sup>727</sup> Land und Hochschulen sind als Partner gesehen worden.<sup>728</sup> Der den Fachbereich betreffende § 31 HG ist modifiziert worden. Der bisherige § 31 Abs. 1 Satz 1 HG mit dem Wortlaut „Der Fachbereich Medizin erfüllt seine Aufgaben in enger Zusammenarbeit mit dem Universitätsklinikum“ ist wie folgt neu gefasst worden: „Der Fachbereich Medizin wirkt im Rahmen seiner Aufgaben eng mit dem Universitätsklinikum zusammen.“ Der für das UK zentrale § 31a Abs. 1 HG hat folgende Fassung erhalten: „Das Universitätsklinikum wirkt mit dem Fachbereich Medizin zur Erfüllung seiner Aufgaben in Forschung und Lehre zusammen. Es ist in der Krankenversorgung einschließlich der Hochleistungsmedizin und im öffentlichen

---

<sup>725</sup> Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz – HG) in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Hochschulgesetzes vom 12. Juli 2019, (GV. NRW 2019, 377).

<sup>726</sup> Pfeiffer-Poensgen, Vorwort, in: Ministerium für Kultur und Wissenschaft NRW, Hochschulgesetz Nordrhein-Westfalen (von 2019), 3.

<sup>727</sup> Vgl. Pfeiffer-Poensgen, Vorwort, in: Ministerium für Kultur und Wissenschaft NRW, Hochschulgesetz Nordrhein-Westfalen (von 2019), 4.

<sup>728</sup> Vgl. Pfeiffer-Poensgen, Vorwort, in: Ministerium für Kultur und Wissenschaft NRW, Hochschulgesetz Nordrhein-Westfalen (von 2019), 4.



Gesundheitswesen tätig. Es gewährleistet die Verbindung der Krankenversorgung mit Forschung und Lehre. Es fördert die ärztliche Fort- und Weiterbildung und die Aus-, Fort- und Weiterbildung des Personals. Es stellt sicher, dass die Mitglieder der Universität die ihnen durch Artikel 5 Abs. 3 Satz 1 des Grundgesetzes und durch das Hochschulgesetz verbürgten Rechte wahrnehmen können.“ Auch nach dem HG 2019 ist der vierköpfige Vorstand beibehalten worden (Ärztlicher Direktor, Kaufmännischer Direktor, Dekan, Pflegedirektor (§ 31 a Abs. 5 HG). Neu gewesen ist allerdings die Öffnung des Aufsichtsrats für einen Vertreter des für Gesundheit zuständigen Ministeriums mit beratender Stimme (§ 31a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 HG). Schließlich ist für den Fall des Abschlusses von Hochschulverträgen mit Bezug zum Versorgungsbedarf der Bevölkerung eine Beteiligung dieses Ministeriums vorgesehen worden (§ 31b Abs. 1 Satz 4 HG). Die inhaltliche Ausgestaltung von Forschung und Lehre ist noch stärker als bisher den Hochschulen überlassen worden. Haushaltsplanung, Rechtsvorgaben (Gesetze, Verordnungen) und vor allem die Mitwirkung des Landes NW im Aufsichtsrat der UK<sup>729</sup> sind als wesentliche Instrumente zur Gestaltung von Hochschulpolitik dem Land verblieben.<sup>730</sup>

Dass wegen fehlender Einigung in den Fällen der Umsetzung der Kooperationsvereinbarung oder des § 2 Abs. 1 Sätze 2 u. 3 HG die in § 15 Abs. 2 UKVO installierte Schlichtungskommission bis zum Ende des Jahres 2018 nicht hat zusammentreten müssen,<sup>731</sup> lässt erkennen, dass trotz vieler zunächst unüberbrückbar erscheinender Schwierigkeiten ein Zusammenkommen von Fakultät und UK zur gemeinsamen Problemlösung – ähnlich der ehemals angespannten Beziehung zwischen ME und Ministerium - letztlich immer noch gelungen ist.

Vom Oktober 2019 an soll die Hochschulmedizin an den einzelnen Standorten „ihre Entwicklungsplanung koordiniert durch das MKW NRW abstimmen.“<sup>732</sup> Ziel

---

<sup>729</sup> Zwischen dem Gewollten und der tatsächlich sich zeigenden Zusammenarbeit scheint eine nicht unerhebliche Lücke zu bestehen, wenn im Zusammenhang mit der Verteilung von Forschungsgeldern von einer Machtübernahme der Wissenschaft bei Überforderung des Aufsichtsrats gesprochen wird. Hierzu vgl. *Lambsdorff*, Überfordert, in: FAZ vom 10. Juni 2020, 18.

<sup>730</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, Bd. 1, 2019, 136.

<sup>731</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat*: Stellungnahme, Bd. 1, 2019, 128.

<sup>732</sup> *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, Bd. 1, 2019, 131.

dabei ist die landesweite Realisierung von „Strategien und Schwerpunktsetzungen in der Hochschulmedizin“<sup>733</sup>.

Der fast jährlich geänderte DCGK, zuletzt in der Fassung vom 7. Februar 2017<sup>734</sup>, ist nach diversen Renovierungen und Umbauten durch die Kodexreform 2019<sup>735</sup> erneuert worden mit den beiden zentralen Zielen, die Bedeutung des Kodex zu betonen sowie den Vorstellungen institutioneller Anleger und zentraler Kapitalmarktakteure zu entsprechen.<sup>736</sup> Dazu soll er zur Ergänzung bestehender Gesetze „Standards guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung“<sup>737</sup> setzen (Ordnungsfunktion)<sup>738</sup> und in seiner überschaubaren Darstellung für ausländische Investoren verständlicher werden (Kommunikationsfunktion)<sup>739</sup>. Mit dieser Entwicklungsrichtung hat der DCGK für die UK an Bedeutung verloren.

In welcher konkreten Form Kodexanwendungen des PCGK bei den UK auch stattfinden, mag weniger bedeutsam sein im Hinblick auf eine im Ausland bekannt werdende Existenz einer (generellen) Kodexpraxis auch bei den UK, die den UK eine noch größere internationale und gut zahlende Patientenklientel zuführen könnte.

### **3.3.5 Zusammenfassung (Zeitraum 2001 - 2019)**

Seit der Bildung der UK als Anstalten öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit hat sich das Zielspektrum der Hochschulmedizinbetriebe verändert. Nach Auffassung des Landes „diene die Krankenversorgung an den Universitätskliniken der Ausbildung von Medizinerinnen und Medizinern, und die Universitätskliniken seien Orte der Spitzenforschung und der Translation, somit

---

<sup>733</sup> *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, Bd. 1, 2019, 131.

<sup>734</sup> *Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz*, „Deutscher Corporate Governance Kodex, in der Fassung vom 7. Februar 2017, Bundesanzeiger (BAnz) vom 24. April 2017, Berichtigung in BAnz AT 19.05.2017, B2.

<sup>735</sup> *Deutscher Corporate Governance Kodex*, Kodexreform 2019 beschlossen, Pressemitteilung, Frankfurt am Main, 22. Mai 2019. Die förmliche Veröffentlichung im BAnz. wird nach Abschluss der Novellierung des AktG durch das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) erfolgen. Vgl. *Kiefner / Weber*, Kodex, DB 2019, M4.

<sup>736</sup> Vgl. *von Werder*, Kodex, DB 2019, 41.

<sup>737</sup> *Von Werder*, Kodex, DB 2019, 41.

<sup>738</sup> Vgl. *von Werder*, Kodex, DB 2019, 41.

<sup>739</sup> Vgl. *von Werder*, Kodex, DB 2019, 41.

Entstehungsorte und Treiber wissenschaftlichen Fortschritts in der Medizin, der der Verbesserung der Ausbildung von Medizinerinnen und Medizinern und des medizinisch-wissenschaftlichen Nachwuchses diene und zugleich der Behandlung von Patientinnen und Patienten zugutekomme.“<sup>740</sup>

Als Ergebnis der langjährigen und schwierigen Veränderungsprozesse in der Hochschulmedizin würdigt heute das Land NRW „die Rolle der Universitätskliniken in wirtschaftlicher, gesundheitspolitischer, technologischer und sozialpolitischer Hinsicht. Die sechs Universitätskliniken des Landes sind aus der Sicht des Landes jeweils wichtige medizinische Zentren in ihrer Region und der größte Anbieter stationärer und ambulanter Leistungen. Durchschnittlich wurden im Jahr 2017 laut Selbstbericht des Landes gut 52.600 stationäre Fälle in gut 1.300 betriebenen Betten pro Standort behandelt, was einer durchschnittlichen Verweildauer von gut sieben Tagen entspricht. Hinzu kommen im Durchschnitt noch einmal durchschnittlich 260.000 ambulante Fälle pro Standort....Der allgemein hohe Case Mix Index zwischen 1,7 und 1,8 zeigt zudem, dass die Leistungen – der Hochschulmedizin angemessen – überwiegend im medizinischen Hochleistungssektor erbracht werden.“<sup>741</sup>

Zustande gekommen ist diese positive Lagebeschreibung dadurch, dass mit der Umbildung der damaligen ME in die neue Rechtsform sich der Möglichkeitsraum für unternehmerische Entscheidungen deutlich vergrößert hat. Die UK sind heute wie andere Betriebe der Erwerbswirtschaft in der Lage, sich den ständigen Veränderungen der Umwelt durch eine entsprechend strategische Planung und neue Schwerpunktbildungen sowie durch die Nutzung der Möglichkeiten verschiedenster Handlungsfelder einschließlich des Erwerbs von Beteiligungen an anderen Gesundheitseinrichtungen oder ihrem Aufkauf betriebsextern und betriebsintern (Neuordnung von Strukturen und Prozessen) anzupassen. Das Treffen echter Führungsentscheidungen zur Unterstützung einer umfassenden Unternehmenssteuerung ist den UK ermöglicht worden. Welcher durch Leitbilder konkretisierten Mission die UK folgen, wird inzwischen seit vielen Jahren zur verstärkten

---

<sup>740</sup> *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, Bd. 1, 2019, 123 f.

<sup>741</sup> *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, Bd. 1, 2019, 98.

Unternehmensidentifikation intern und extern bekanntgemacht.<sup>742</sup> Bei einem hohen Maß an Eigenverantwortung können Kliniken und medizinische Institute weitgehend flexibel unter Berücksichtigung der Vorgaben des Vorstands wirtschaften. Soweit erkennbar, ist das Instrumentarium des Controllings zu einem wirksamen Überwachungsinstrument der Finanzmittelbewirtschaftung ausgebaut worden.

Insofern zeigt die Trennung von Budgetkreisläufen in Verbindung mit der eingeführten leistungsorientierten Mittelverteilung sowie der Rückführung von Bewirtschaftungsbestimmungen zur Förderung der Wirtschaftlichkeit die gewünschte finanzwirtschaftliche Wirkung.<sup>743</sup> Die Zuwendungen für Forschung und Lehre können hinsichtlich ihrer Zweckbestimmung endlich als gesichert angesehen werden (wissenschaftspolitisches Ziel).<sup>744</sup>

Als Hemmnisse sind allerdings die Begrenzungen zur Kreditaufnahme der Höhe nach sowie die Tatsache zu sehen, dass Grundstücksgeschäfte nur mit Zustimmung des Finanzministeriums vorgenommen werden dürfen – ein Umstand, der wegen der Gewährträgerhaftung durch das Land akzeptiert werden muss. Auch greift immer noch nicht die uneingeschränkte disziplinare Vorgesetztenfunktion durch den Vorstand, da das wissenschaftliche Personal des Universitätsklinikums unverändert der Universität zugehörig ist. Andererseits soll nicht unerwähnt bleiben, dass den UK eine deutliche Professionalisierung des Personals bei verbesserter Vergütung insbesondere auf der zweiten Führungsebene der Dezenten gelungen ist. Schließlich hat auch das Problem der Quersubventionierung von Forschung und Lehre einerseits und Krankenversorgung andererseits bis auf weiteres einer gütlichen Einigung mit der Fakultät zugeführt werden können.

Das globale Problem der Wirtschaftlichkeit und ihrer Messung der Ausprägung ist reduziert, bleibt gleichwohl fortbestehen. Nur für betriebswirtschaftlich klar abtrennbare Teilbereiche des sekundären Bereiches sind Ermittlungen zur

---

<sup>742</sup> Vgl. z. B. Leitbild des Universitätsklinikums Bonn, <https://ukbonn.de> (abgerufen am 23.2.2021).

<sup>743</sup> Vgl. Sandberger, Vselbständigung, in: Arbeitsgruppe Fortbildung Universitätskanzler, Neuordnung der Hochschulmedizin, 2004, 9.

<sup>744</sup> Vgl. Sandberger, Vselbständigung, in: Arbeitsgruppe Fortbildung Universitätskanzler, Neuordnung der Hochschulmedizin, 2004, 9.

Wirtschaftlichkeit möglich. Insofern ist und bleibt im Rahmen der Betriebsführung durch den Vorstand die Ausrichtung des Gesamtbetriebs an einem jährlich möglichst hohen Jahresüberschuss als Teil der Erfolgslage der wirtschaftlichen Lage verständlich. Demgegenüber ist die Dokumentation von Vermögens- und Finanzlage in ihrer Bedeutung deutlich reduziert (wirtschaftliche Dreifachlage).

Die UK haben hinsichtlich des Treffens von unternehmerischen Entscheidungen einen hohen Freiheitsgrad erreicht und zur weiteren Steigerung der Wirtschaftlichkeit vor allem auch interne Prozessverbesserungen in den Blick genommen.<sup>745</sup> Unabhängig von der Aufgabe der UK zur Einwerbung von Drittmitteln, bleibt das Land NRW für die Planung der Finanzmittel und die Ressourcenbereitstellung verantwortlich.

### **3.4 Aufsichtsrat als zentraler Träger der Überwachung**

#### **3.4.1 Größe und Zusammensetzung**

Die Qualität der Aufsichtsratsarbeit wird wesentlich von dem Personenkreis der Mitglieder des Aufsichtsrats bestimmt. Zur Zahl der Mitglieder und der Zusammensetzung des Aufsichtsrats ist festzustellen, dass seit der Konstituierung im Jahr 2001 sich die Anzahl von 9 Personen (Vertreter von Ministerium und Finanzministerium, Rektor, Kanzler, externer Sachverständiger aus Wirtschaft sowie aus der Wissenschaft, Vertreter wissenschaftliches Personal, Vertreter Personal Universitätsklinikum, Gleichstellungsbeauftragte (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 Satzung v. 2001)) für das Geschäftsjahr 2008 um drei weitere Mitglieder (zusätzlich je ein externer Sachverständiger aus der Wirtschaft und aus der Wissenschaft, ein Professor aus dem Fachbereich Medizin als Leiter einer klinischen oder medizinisch-theoretischen Abteilung) auf 12 Personen erhöht hat (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 Satzung 2008). Nachdem gemäß § 31a Abs. 4 Hochschulgesetz 2019<sup>746</sup> auch das Ministerium für Gesundheit als Mitglied zu nennen ist, ist die Gruppengröße

---

<sup>745</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Essen* (Hrsg.), Jahresbericht 2018, 3.

<sup>746</sup> Die Wibera Wirtschaftsberatung hat bereits in ihrem Gutachten 1998 den Minister für Soziales und Gesundheit als Mitglied eines Aufsichtsrats bei einer Anstalt öffentlichen Rechts vorgesehen. Vgl. *Wibera Wirtschaftsberatung*, Betriebsführung, 1998, 51.

sogar auf 13 Personen angestiegen.<sup>747</sup> Die Gruppengröße erweist sich nach der Erhöhung der Zahl der Mitglieder insofern als problematisch, als in Gremien von mehr als 10 Personen von Schwierigkeiten für den Willensbildungsprozess auszugehen ist.<sup>748</sup> Dann nämlich muss die Diskussionskultur durch Geschäftsordnungen bzw. andere formalisierte Regelungen<sup>749</sup> gelenkt werden können, die informellen Verhaltensweisen unterlegen sind.

Für den Vorstand (Ärztlicher Direktor als Vorsitzender, Kaufmännischer Direktor, Dekan, Pflegedirektor, stellvertretender Ärztlicher Direktor (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 Satzung 2001, § 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 Satzung 2008)) ist ebenfalls unverändert die beratende Teilnahme an den Sitzungen des Aufsichtsrats vorgesehen worden (§ 4 Abs. 5 Satzung v. 2001, § 4 Abs. 6 Satzung v. 2008, § 4 Abs. 6 Satzung UK D 2016). Bei rechnungslegungsbezogenen Fragestellungen kommt als Mitglied des Vorstands der Teilnahme insbesondere des Kaufmännischen Direktors an der Aufsichtsratssitzung, der vom Aufsichtsrat bestellt wird (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 Satzung 2001, § 5 Abs. 1 Nr. 2 Satzung 2008, § 5 Abs. 1 Nr. 2 Satzung UK D 2016), besondere Bedeutung zu.

Entscheidende Wirkungen hinsichtlich einer Mitgliedschaft im Aufsichtsrat gehen vom Hochschulgesetz aus. Rektor und Kanzler werden durch Ausübung ihrer Funktion, die Vertreter des wissenschaftlichen Personals und des Personals des UK sowie der Professorenvertreter werden als Person gewählt, und die externen Experten schließlich werden (u. a. im Benehmen mit dem UK) durch das Ministerium als Mitglieder des Aufsichtsrats bestimmt (§ 4 Abs. 2 Satzung D 2006). Die Ministerien schließlich bestimmen die Mitgliedschaft im Aufsichtsrat in

---

<sup>747</sup> Zur Spannweite der Zahl der Mitglieder im Aufsichtsrat von UK in Deutschland vgl. Wissenschaftsrat, Stellungnahme, Bd. 1, 2019, 277. Im Vergleich von 8 Bundesländern, die – wie NRW – sich für das Kooperationsmodell entschieden haben, hat NRW mit 13 Mitgliedern, gefolgt von Sachsen mit 11 Mitgliedern, den größten Aufsichtsrat.

<sup>748</sup> Vgl. *Thieme*, Organisationsstrukturen, in: Flämig / Kimminich u. a., *Wissenschaftsrecht*, 2. Aufl. 1996, 834; angesprochen wird in dem Beitrag von Thieme eine Gruppengröße von 10 bis 15 Personen. Die Zusammensetzung des Aufsichtsrats gemäß Kodex NRW umfasst 11 Personen.

<sup>749</sup> Vgl. *Thieme*, Organisationsstrukturen, in: Flämig / Kimminich u. a., *Wissenschaftsrecht*, 2. Aufl. 1996, 834.

eigener Zuständigkeit, so dass das einzelne UK auf die Zusammensetzung der Mitglieder des Aufsichtsrats und ihrer Kompetenzen ohne direkten Einfluss bleibt.<sup>750</sup>

Gemäß Nr. 4.5.1 PCGK sollen dem Aufsichtsrat allerdings „nur Mitglieder angehören, die über die zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und fachlichen Erfahrungen verfügen und zuverlässig, hinreichend, unabhängig sowie angesichts ihrer beruflichen Beanspruchung in der Lage sind, die Aufgaben eines Mitgliedes des Überwachungsorgans zu übernehmen.“<sup>751</sup> Gemessen an der Qualifikation der in den Aufsichtsrat berufenen Mitglieder wird deutlich, dass Wissenschafts- bzw. Hochschul- einschließlich Personalinteressen in weitem Umfang entsprochen worden ist. In Anbetracht der sehr unterschiedlichen Bereiche, denen die Mitglieder des Aufsichtsrats entstammen, ergibt sich so ein sehr heterogenes professionelles Fachwissen, das in die Beratungen des Aufsichtsrats einfließen kann. Gleichwohl ist nicht übersehbar, dass trotz großer Bedeutung für die Zukunftsfähigkeit der UK fundierte betriebswirtschaftliche und rechnungslegungsbezogene Kompetenz bei den Persönlichkeitsmerkmalen deutlich unterrepräsentiert ausfällt und lediglich eindeutig für die Sachverständigen der Wirtschaft verortet werden kann. Denn diesbezügliche Erwartungen dürfen auch nicht zwingend den Vertretern der Ministerien zugeordnet werden.<sup>752</sup> Fort besteht die schon früher kritisierte „faktische Wirkung...“, daß in der Praxis Personen mit der Funktion eines Aufsichtsratsmitgliedes betraut werden können, die dieser Aufgabe in keiner Weise gewachsen sind.“<sup>753</sup>

Inwieweit Möglichkeiten, den zukunftsorientierten Themenbereichen Digitalisierung und Nachhaltigkeit durch die Berufung von bewusst vergleichsweise jüngeren Mitgliedern des Aufsichtsrats zusätzlichen Schwung zu verleihen, ungenutzt bleiben, ist nicht bekannt und bedauerlich zugleich, weil gerade bei der jüngeren

---

<sup>750</sup> Von Bedeutung ist die Entstehung der Mitgliedschaft im Aufsichtsrat auch hinsichtlich der vom PCGK angestrebten Geschlechterquote. Gemäß Ziff. 4.5.1 PCGK soll sich das Überwachungsgremium ab 2016 „zu jeweils mindestens 40 Prozent aus Angehörigen beider Geschlechter zusammensetzen.“

<sup>751</sup> Eine altersmäßige Begrenzung bei der Besetzung des Aufsichtsrats ist – wie auch in der Phase der Umgründung der ME- nicht diskutiert worden. Diese hätte in Berufungsrichtlinien vorgesehen werden können. Hierzu vgl. *Knaus*, Grundsätze, ZögU 1978, 19 f.

<sup>752</sup> Dem Vernehmen nach hat *Alexandra Gräfin Lambsdorff*, ehemals Mitglied im Aufsichtsrat des UK BN, im Jahr 2019 von einer „fachlichen Überforderung“ der Vertreter der Landesregierung gesprochen.

<sup>753</sup> *Sieben*, Formaltestat, in: Busse von Colbe / Lutter, Wirtschaftsprüfung heute, 1977, 66.

Generation eine besondere Affinität zu den großen Zukunftsthemen zu verorten ist. „Querdenken“ im positiven Sinn würde noch dazu gefördert. Wenn auch Diversität geforderte Fachkompetenz nicht dominieren sollte, verbleibt doch die Frage nach der Beteiligung von Ausländern bzw. Deutschen mit ausländischen Wurzeln im Aufsichtsrat, zumal in einem Universitätsklinikum regelmäßig Menschen aus mehr als 20 Nationen Beschäftigung finden.<sup>754</sup>

Eine Beteiligung des Ministeriums für Gesundheit (mit beratender Stimme) hat in der Ära der ME bei Bedarf durch das Ministerium stattgefunden (z. B. in Fragen der Bettenbedarfsplanung). Insofern kann die nun vorgenommene regelmäßige Beteiligung des Vertreters des Ministeriums für Gesundheit an den Sitzungen des Aufsichtsrats nicht wirklich überzeugen. Sollte sich eine Unterrichtung des Ministeriums für Gesundheit tatsächlich als erforderlich zeigen, könnte diese wie bisher durch das Ministerium bzw. das Finanzministerium erfolgen. Eine regelmäßige Anwesenheit des Vertreters des Ministeriums für Gesundheit in persona in den Aufsichtsratssitzungen ist entbehrlich.<sup>755</sup> Die aktuelle Regelung mit der Beteiligung des Vertreters des Ministeriums für Gesundheit führt zur unerwünschten Wirkungsweise, dass sich der Kreis der Sitzungsteilnehmer beim Aufsichtsrat unnötig vergrößert.

Wie bisher auch schon (§ 4 Abs. 6 Satz 2 Satzung 2001), vertritt der Vorsitzende den Aufsichtsrat innerhalb des Klinikums und auch gegenüber Dritten (§ 4 Abs. 4 Satz 4 Satzung 2008). Das Ministerium hat sich, ohne die Zugehörigkeit zum Aufsichtsrat aufzugeben (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 Satzung v. 2001, § 4 Abs. 1 Nr. 1 Satzung 2008), vom Vorsitz des Aufsichtsrats zurückgezogen und diesen nun einem externen Experten aus der Wirtschaft oder Wissenschaft überlassen (§ 4

---

<sup>754</sup> „Für Universitätsklinikum Aachen und Medizinische Fakultät bedeutet Gender & Diversity die Vielfalt wahrzunehmen und diese als Erfolgsstrategie einzusetzen. Denn eine Anerkennung und Förderung unterschiedlicher Geschlechter, Hintergründe, Perspektiven und Talente hat eine höhere Produktivität und Effektivität zur Folge. Eine entsprechende Personalpolitik bereichert darüber hinaus die Kreativität und die Leistungsfähigkeit. Gender & Diversity ist demnach ein ganzheitlicher Prozess, der die Unterschiedlichkeit aller Menschen als Chance und Potential sowohl für sie selbst als auch für die Medizinische Fakultät und das Universitätsklinikum wahrnimmt.“ Hierzu *Uniklinik RWTH Aachen: Corporate Governance Report 2020* des Universitätsklinikums Aachen AöR, 4, <https://www.ukaachen.de> (abgerufen am 9.5.2021). Dabei wird nicht übersehen, dass der Wissenschaftsrat in seiner Stellungnahme eine konträre Position eingenommen, auf eine nachvollziehbare Begründung allerdings verzichtet hat.



Abs. 4 Satz 1 Satzung 2008). Unverändert bleibt jedoch, dass das UK gemäß § 9 Abs. 3 Errichtungsverordnung hinsichtlich Finanzierung bei einer Inanspruchnahme der Gewährträgerschaft und der Rechtsaufsicht (§ 14 Satz 1 Errichtungsverordnung) vom Ministerium abhängig ist. Der „Rückzug“ des Ministeriums aus der Leitung des Aufsichtsrats vermag den grundsätzlich bestehenden Interessenkonflikt Ministerium – Aufsichtsrat UK nicht aufzulösen. Entsprechende Überlegungen hinsichtlich fehlender Unabhängigkeit könnten auch für die durch das Ministerium bestellten externen Sachverständigen greifen (§ 4 Abs. 2 Satz 1 Satzung 2001, § 4 Abs. 2 Satz 1 Satzung 2008).

Trotz der Aufgabe des Vorsitzes im Aufsichtsrat durch das Ministerium bleibt zusammen mit dem Finanzministerium und dem Ministerium für Gesundheit der politische Einfluss auf die Arbeit im Aufsichtsrat deutlich und - wie die zusätzliche Beteiligung des Ministeriums für Gesundheit (beratende Stimme) gezeigt hat - ambivalent. Wesentliche Krankenhausprobleme sind deshalb rasch politische Probleme, zu deren Problemlösungsverfahren der Rhythmus der Landtagswahlen nicht ohne Einfluss bleibt. Nicht zu übersehen noch dazu ist die Tatsache, dass Außenstehende nachhaltig das Betriebsgeschehen beeinflussen, ohne auch persönlich für getroffene Entscheidungen Verantwortung zu übernehmen. Geblieben schließlich ist obendrein die Schwäche von Menschen, die gute Aufsicht schon immer belastet hat.<sup>756</sup>

Das vom Ministerium für sich selbst unter Bezug auf die Aufsicht geschaffene Informationsrecht, am Aufsichtsrat „vorbei“ zu jeder Zeit, „auch über Beauftragte, Auskünfte, Informationen und die Vorlage von Unterlagen und Berichten“ (§ 17 Abs. 1 Satz 3 UKVO) verlangen zu können, wirkt zusätzlich irritierend.

Gewiss hat die Arbeit des Aufsichtsrats der UK nach einem eher zögerlichen Start deutlich an Professionalisierung gewonnen. Eine Tendenz zu einer stärkeren Ausgewogenheit der Arbeit im Aufsichtsrat lässt sich auch davon ableiten, dass im Gegensatz zu früher, als für Beschlüsse die notwendige Stimmenmehrheit der anwesenden Mitglieder durch die doppelte Gewichtung der Stimmen der beiden Ministerien, des Rektors und des Kanzlers haben herbeigeführt werden können

---

<sup>756</sup> Vgl. *Schilling*, Gute Aufsicht scheitert am Menschen, in: FAZ vom 13. Oktober 2014, 16.

(§ 4 Abs. 7 Satz 1 Satzung 2001), nun seit der Satzung 2008 jedem stimmberechtigten Mitglied im Aufsichtsrat einheitlich eine einzige Stimme zuerkannt worden ist (§ 4 Abs. 5 Satz 4 Satzung v. 2008, § 4 Abs. 5 Satz 4 Satzung UK D 2016 (Demokratisierungsprinzip)). Der Gleichstellungsbeauftragten ist bisher unverändert nur eine beratende Stimme zugeordnet worden (§ 4 Abs. 1 Nr. 10 Satzung 2008).

Am Beispiel des Universitätsklinikums Düsseldorf nach dem Stand vom November 2019 zeigt sich die Zusammensetzung des Aufsichtsrats wie folgt:

Tabelle 11:

Zusammensetzung des Aufsichtsrats des Universitätsklinikums Düsseldorf nach dem Stand vom November 2019<sup>757</sup>

Kommissarische Vorsitzende Prof. Dr. A. Steinbeck

Prof. Dr. A. Steinbeck	E. Lück-Roeder
Rektorin der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	Vertreterin des Ministeriums für Kultur und Wissenschaft des Landes Nordrhein-Westfalen
Dr. G. Leis	Dr. M. Goch
Vertreter des Ministeriums für Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen	Kanzler der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf
Prof. Dr. A. Mehnert	U. Mayer-Johanssen
Externe Sachverständige aus der Wissenschaft	Externe Sachverständige aus der Wirtschaft
H. J. Kerkhoff	Dr. R. Walz
Externer Sachverständiger aus der Wirtschaft	Vertreter des wissenschaftlichen Personals
Prof. Dr. J. Windolf <sup>758</sup>	H. Watzlawik
Vertreter der Hochschullehrer	Vertreter des Ministeriums für Arbeit, Gesundheit und Soziales des Landes Nordrhein-Westfalen (beratend)
M. Koerbel-Landwehr	D. Abraham
Vertreter des nichtwissenschaftlichen Personals	Gleichstellungsbeauftragte (beratend)

---

<sup>757</sup> In Anlehnung an <https://www.uniklinik-duesseldorf.de/ueber-das-ukd/unternehmen/aufsichtsrat> (abgerufen am 26.6.2021). Bei einem früheren Aufruf des Aufsichtsgremiums nach dem Stand vom November 2019 hatte Univ.-Prof. Dr. Dr. P. Dominiak als externer Sachverständiger aus der Wissenschaft ebenfalls dem Aufsichtsrat angehört. Zum Ausscheiden von Dominiak macht der Geschäftsbericht des UK D für das Jahr 2019 keine Angaben.

<sup>758</sup> Windolf ist von 2008-2016 Dekan der Medizinischen Fakultät der Universität Düsseldorf gewesen.

### 3.4.2 Aufgaben und Überwachungsinstrumente

Gemäß § 111 Abs. 1 AktG obliegt dem Aufsichtsrat die Überwachung der Geschäftsführung. Für Maßnahmen der Geschäftsführung (§ 76 Abs. 1 AktG) ist der Aufsichtsrat unzuständig (§ 111 Abs. 4 Satz 1 AktG). Die Aufgabenwahrnehmung ist an die in den Aufsichtsrat berufene Person gebunden (§ 111 Abs. 6 AktG). Die für die UK erlassenen Satzungen lehnen sich mit ihren Inhalten an die aktienrechtlichen Vorschriften an, weichen in den konkreten Ausgestaltungen jedoch ab. Auch im Zeitvergleich zeigen sich Änderungen bei den Satzungsinhalten. Während beispielsweise bezogen auf das UK D zum Aufgabenkreis des Aufsichtsrats nach § 5 Abs. 1 Satzung 2001 noch die Festlegung der betrieblichen Ziele gehört hat, ist in der Folgesatzung von 2008 bei Beibehaltung der Überwachung der Geschäftsführung des Vorstands auch dessen Beratung, jedoch nicht mehr die Festlegung der betrieblichen Ziele vorgesehen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Satzung 2008). Diese Aufgabe ist durch die Folgesatzung (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Satzung 2008) nun in Übereinstimmung mit dem AktG eindeutig dem Vorstand zugeordnet. Im übrigen ist es auch nach der Satzung 2008 hinsichtlich der regelmäßig wiederkehrenden Aufgaben des Aufsichtsrats bei den bekannten Tätigkeitsbereichen geblieben, insbesondere

- die Bestellung der Mitglieder des Vorstands
- die Beschlussfassung über die Verträge der Mitglieder des Vorstand
- die Beschlussfassung über den Wirtschaftsplan
- die Bestellung des Abschlussprüfers
- die Feststellung des Jahresabschlusses und Beschlussfassung über die Verwendung des Jahresergebnisses sowie
- die Entlastung des Vorstands.

Die globalen Aufgaben der Beratung und Überwachung der Geschäftsführung des Vorstands werden beispielhaft in der Satzung des UK D vom 20. Dezember 2016<sup>759</sup> (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Satzung 2016) bestätigt. Auch findet sich dort erneut der Katalog der Kernaufgaben für den Aufsichtsrat (§ 5 Abs. 1 Satz 3 Satzung UK D). Für Vorstand und Aufsichtsrat durch die Satzung 2016 neu hinzugekommen ist die jährliche Berichtspflicht, inwieweit dem PCGK entsprochen worden ist (§ 11 Satzung UK D 2016).

---

<sup>759</sup> Satzung des Universitätsklinikums Düsseldorf vom 20. Dezember 2016 (MBI. NRW. 2017, 32.

Durch den PCGK ist die zentrale Aufgabe des Aufsichtsrats der Beratung und Überwachung der Geschäftsleitung ebenfalls aufgegriffen worden (Ziff. 4.2.1 PCGK). „Gegenstand der Überwachung sind die Ordnungsmäßigkeit, die Zweckmäßigkeit und die Wirtschaftlichkeit der Geschäftsleitungsentscheidungen.“ (Ziff. 4.2.1 PCGK). Durch den PCGK ist der Vorsitzende des Aufsichtsrats insbesondere verpflichtet, zum Vorstand regelmäßig Kontakt zu halten und in die Beratung „die Strategie, die Geschäftsentwicklung und das Risikomanagement des Unternehmens“ (Ziff. 4.3.3 PCGK) einzubeziehen.

„Überwachung bedeutet die zielgerichtete Beobachtung und Informationserhebung zu den Sachverhalten oder Prozessen im Unternehmen“.<sup>760</sup> Soweit sich der Aufsichtsrat wegen des Umfangs der Aufgaben eines Prüfungsausschusses bedient<sup>761</sup> und auf diesen die genannten Aufgaben überträgt, fällt in seine Zuständigkeit auch, notwendige „Ergänzungen, Erweiterungen oder Verbesserungen“<sup>762</sup> von Systemen mit Zustimmung des Vorstands<sup>763</sup> zu hinterfragen.

Die umfassende Aufgabe der Überwachung durch einen Prüfungsausschuss (Audit Committee) lässt sich nach den Themenbereichen der Überwachung differenzieren, die in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG bzw. im PCGK wie folgt genannt sind:

---

<sup>760</sup> *Plendl / Kompenhans / Buhleier*, (Hrsg.), Prüfungsausschuss, 2015, 14.

<sup>761</sup> Bereits in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG ist die freiwillige Bildung eines Prüfungsausschusses aus Effizienzgründen vorgesehen. Hierzu vgl. *KPMG*, BilMoG 2009, 66.

<sup>762</sup> *Plendl / Kompenhans / Buhleier*, (Hrsg.), Prüfungsausschuss, 2015, 14.

<sup>763</sup> Ein direkter Zugriff unter Umgehung des Vorstands ist auch durch das BilMoG nicht ermöglicht worden. Vgl. *Pendl / Kompenhans / Buhleier* (Hrsg.), Prüfungsausschuss, 2015, 17.

Tabelle12:

Themenbereiche der Überwachung durch den Prüfungsausschuss gemäß AktG und PCGK<sup>764</sup>

Themenbereiche zu Überwachungsaufgaben	
AktG	PCGK
- Rechnungslegung	- Rechnungslegung
- Internen Kontrollsystem	
- Risikomanagementsystem	- Risikomanagement
- Internes Revisionssystem	
- Abschlussprüfer	- Abschlussprüfer
- Auswahl	- Unabhängigkeit
- Unabhängigkeit	- Erteilung Prüfungsauftrag
- Zusätzlich erbrachte Leistungen	- Prüfungsschwerpunkte
	- Honorarvereinbarung

Wie die Gegenüberstellung der Themenbereiche zu den Überwachungsaufgaben zeigt, werden die auf der Basis des AktG genannten Bereiche internes Kontroll- und internes Revisionssystem im PCGK nicht explizit aufgeführt. Die im Zusammenhang mit der Erteilung des Prüfungsauftrags auch zu regelnde Honorarvereinbarung ist dagegen im PCGK zusätzlich genannt. Mit der Gültigkeit des KonTraG besteht für den Vorstand gemäß § 91 Abs. 2 AktG die Verpflichtung "geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden." Dieses Risikofrüherkennungssystem versteht sich als Teil eines übergeordneten Risikomanagementsystems,<sup>765</sup> weil bei aller Wichtigkeit einer Risikofrüherkennung die geeignete Reaktion des Vorstands auf identifizierte Risiken entscheidend ist.

Mit der als Stab organisierten und dem Vorstand unmittelbar unterstellten Prüfungsabteilung ist ein internes Revisionssystem geschaffen worden. Die bei der vorstehenden Gegenüberstellung unerwähnte Thematik Compliance ist durch

---

<sup>764</sup> Eigene Darstellung.

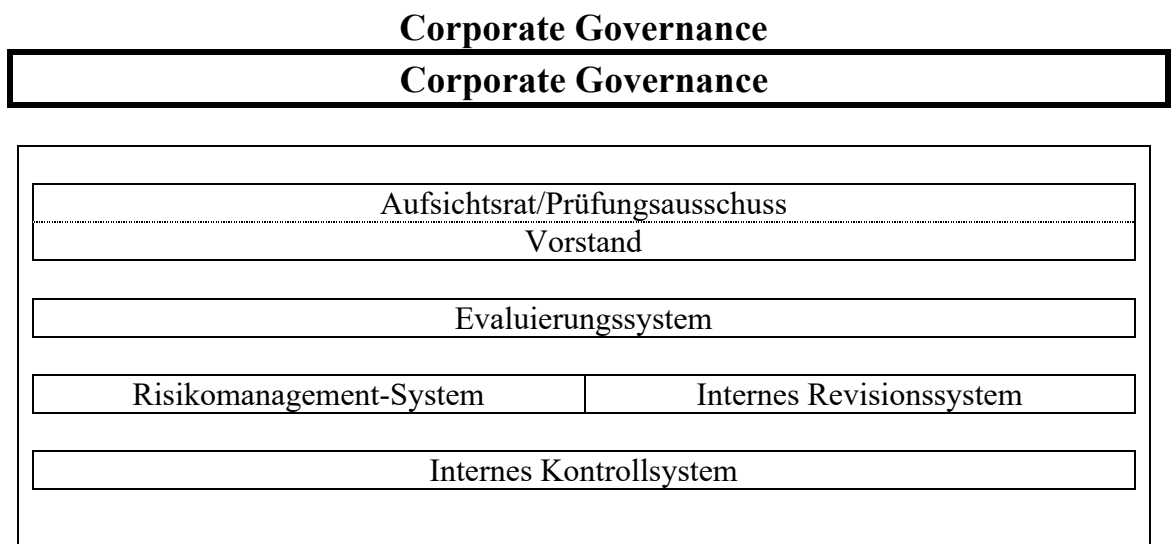
<sup>765</sup> Vgl. *Almeling / Scharr, Governance, WPg Online 2018, 1474.*

das Risikomanagementsystem abgedeckt.<sup>766</sup> Unerörtert bleiben können hier der Rechnungslegungsprozess bzw. Fragen der Rechnungslegung, wozu eine große Spannweite von Themen vorstellbar ist.

Wie deutlich geworden ist, teilt sich die globale Überwachungsaufgabe in eine Fülle von Einzelaufgaben auf, deren Erfüllung an den verschiedensten Systemen ansetzt. Ein Systemüberblick zeigt sich zusammenfassend wie folgt:

Abbildung 21:

Kontrollsysteme eines Universitätsklinikums unter dem Dach von Corporate Governance<sup>767</sup>



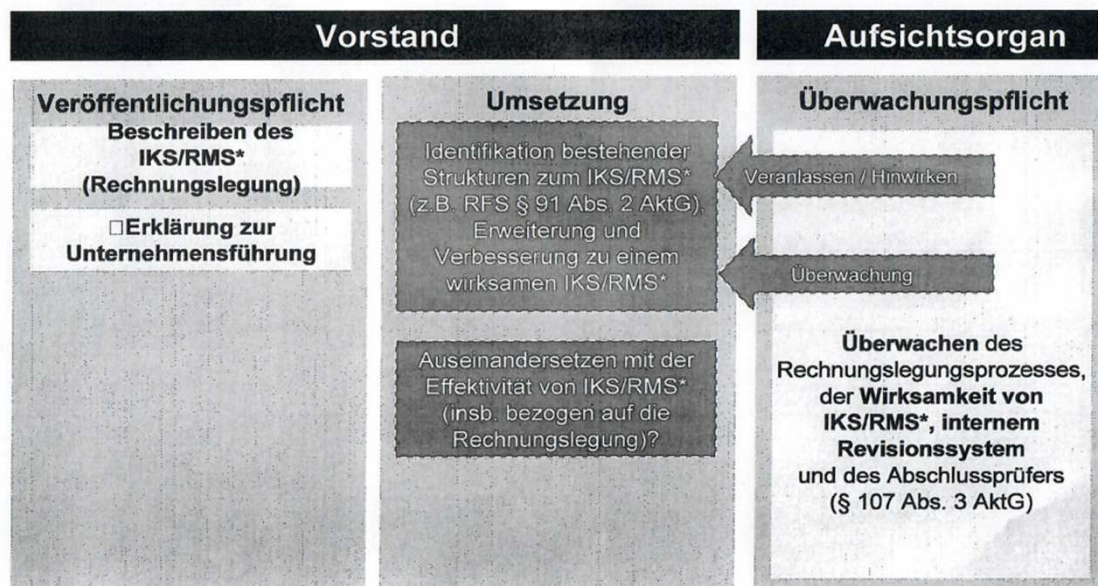
Wie durch das BilMoG notwendige systembezogene Maßnahmen der Überwachung bei einer AG haben vollzogen werden sollen, zeigt sich an folgendem Schaubild:

<sup>766</sup> Vgl. *Almeling / Scharr*, Governance, WPg Online 2018, 1479.

<sup>767</sup> In Anlehnung an *Plendl / Kompenhans / Buhleier* (Herausgeber), Prüfungsausschuss, 2015, 82. Eine ähnliche Abbildung findet sich bei *Brennecke / Gniechwitz / Kozak / Holler / Schmalz / Gaydoul / Platzek / Kleinknecht / Karwetzky*, Themen, in: *Penter / Siefert*, Kompendium Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl. 2015, 543.

Abbildung 22:

Pflichten von Vorstand und Aufsichtsorgan gemäß Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz <sup>768</sup>



Die wegen des BilMoG entstandenen neuen Anforderungen an die Corporate Governance einer AG infolge von Berichts- und Organisationspflichten haben Verantwortlichkeiten bei Vorstand und Aufsichtsrat adressiert, die zum IKS/RMS eine Veröffentlichungs- und Umsetzungspflicht durch den Vorstand und eine Überwachungspflicht für den Aufsichtsrat als Aufsichtsorgan vorgesehen haben. Die Erklärungspflicht zur Unternehmensführung durch den Vorstand ist noch hinzugekommen. Im Hinblick auf das seit Jahrzehnten bestehende Bemühen von Aufsichtsorganen der Hochschulmedizinbetriebe bei Fragen von Organisation und Rechnungslegung Orientierung bei Aktiengesellschaften zu finden, hat auch die vorstehende Darstellung den Organen der UK hilfreich sein können. Von externer Seite her hat auch der Abschlussprüfer notwendige ergänzende Hilfe geleistet. <sup>769</sup>

Die Themen, denen sich der Prüfungsausschuss bei Wahrnehmung seiner Überwachungsaufgaben widmen muss, finden sich bei der Jahresabschlussprüfung durch den Abschlussprüfer in entsprechender Weise wieder. Die

<sup>768</sup> In Anlehnung an *PricewaterhouseCoopers*, BilMoG, Vortragsunterlage 2009, o. S.

<sup>769</sup> Vgl. *PricewaterhouseCoopers*, BilMoG, Vortragsunterlage 2009, o. S.



Vorgehensweisen, sich ihrer anzunehmen, weichen allerdings zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer voneinander ab, weil detaillierte Vorgaben für den Prüfungsausschuss auch durch den PCGK nicht existieren,<sup>770</sup> während der Abschlussprüfer bei seinen Prüfungshandlungen von einer so großen Anzahl von Vorschriften umgeben ist, dass diese bereits statt Hilfe auch schon als Hemmnis empfunden wird.<sup>771</sup> Unterstellt man für den Prüfungsausschuss eine regelmäßige Auseinandersetzung mit den Unternehmensprozessen (u. a. durch Einsichtnahme in Unternehmensunterlagen, Beauftragung von Sachverständigen, Besprechungen mit den am Rechnungslegungsprozess Beteiligten, Prüfung der Berichterstattung des Vorstands unter besonderer Berücksichtigung der „follow-up-Berichterstattung“<sup>772</sup>), sind die dadurch erworbenen Erkenntnisse für die Vorbereitung auf die Bilanzsitzung geeignet, in der durch den Abschlussprüfer über das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung berichtet und dieses durch den Aufsichtsrat weiter beraten wird. Für den Abschlussprüfer bietet sich der Vorteil, mehr als früher darauf vertrauen zu können, dass die beim Aufsichtsrat empfangenen Informationen so verarbeitet werden wie diese zum Zeitpunkt der Sendung durch den Abschlussprüfer gemeint gewesen sind.

### 3.4.3 Interne Organisation

Die Erledigung der Aufgaben des Aufsichtsrats wird durch eine interne Organisation in Form von Geschäftsordnungen und Ausschüssen<sup>773</sup> zum Informationsaustausch unterstützt. Aufgabe des Ausschussvorsitzenden ist es, regelmäßig an das Überwachungsorgan über die Arbeit des Ausschusses zu berichten (Ziff. 4.4.1 PCGK).

Bereits der Deutsche Corporate Governance Kodex vom 26. Februar 2002 hat empfohlen, „fachlich qualifizierte Ausschüsse“ zu bilden, wobei von der Ausschussbildung eine „Steigerung der Effizienz der Aufsichtsratsarbeit“ und eine

---

<sup>770</sup> Vgl. *Plendl / Kompenhans / Buhleier* (Hrsg.), Prüfungsausschuss, 2015, 2.

<sup>771</sup> Vgl. *Krommes*, Prüfungsziele, DB 2012, 587.

<sup>772</sup> *Marten / Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 2015, 29.

<sup>773</sup> Einen Vorschlag mit einem Katalog konkreter Ausschüsse für Unternehmen hat bereits die Grundsatzkommission Corporate Governance vorgestellt. Hierzu vgl. *Grundsatzkommission Corporate Governance*, Governance-Grundsätze, DB 2000, 241.

„Behandlung komplexer Sachverhalte“ erwartet worden ist (Ziff. 5.3.1 DCGK). Vor allem ist die Empfehlung zur Einrichtung für einen Prüfungsausschuss (Audit Committee) ergangen (Ziff. 5.3.2. DCGK).

Der PCGK hat weitergehend zur Behandlung komplexer Sachverhalte die Bildung von fachlich qualifizierten Ausschüssen zu den Themenbereichen „Strategie des Unternehmens, Investitionen und Finanzierung“ angeregt (Ziff. 4.4.1 PCGK) und in Übereinstimmung mit dem DKGC die Einrichtung eines Prüfungsausschusses (Audit Committee) empfohlen, zu dem die wesentlichen Spezialaufgaben bereits oben vorgestellt worden sind (Ziff. 4.4.2 PCGK). Für die Mitglieder des Prüfungsausschusses muss die fachliche Eignung in besonderem Maß gegeben sein (Ziff. 4.4.2 PCGK). Der Vorsitzende des Aufsichtsrats sollte nicht auch noch den Vorsitz des Prüfungsausschusses übernehmen (Ziff. 4.4.2 PCGK). Entscheidungskompetenzen sollen den Einzelausschüssen nicht übertragen werden (Ziff. 4.4.3 PCGK). Die notwendigen Beschlüsse sollen vielmehr im Plenum des Aufsichtsrats getroffen werden (Ziff. 4.4.3 PCGK).

Vorgaben für die Organisation des Aufsichtsrats der UK finden sich in deren Satzungen. Zum UK D ergibt sich aufgrund der Satzung von 2016 folgendes: Der Vorsitzende des Aufsichtsrats, der zugleich Mitglied des Aufsichtsrats ist, wird durch Wahl der Mitglieder des Aufsichtsrats aus dem Kreis der externen Sachverständigen für die Dauer von vier Jahren bestimmt (§ 4 Abs. 2 letzter Satz i. V. m. Abs. 4 Satzung). Er führt die Geschäfte des Aufsichtsrats und nimmt auch dessen Vertretung vor (§ 4 Abs. 4 Satz 4 Satzung). Zur Regelung der Aufgaben gibt sich der Aufsichtsrat eine Geschäftsordnung und kann dazu auch Ausschüsse bilden (§ 4 Abs. 8 Sätze 1 u. 2 Satzung). Diese geben sich eigene Geschäftsordnungen, denen die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats als Vorbild dient (§ 4 Abs. 8 Satz 3 Satzung). Da die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats<sup>774</sup> und die Geschäftsordnungen von gebildeten Ausschüssen nicht veröffentlicht werden, bleiben die Regularien für die innere Ordnung des Aufsichtsrats und seiner Ausschüsse unbekannt. In Fachkreisen bekannt ist allerdings, dass die

---

<sup>774</sup> Zur Universität zu Köln besteht eine Ausnahme, da die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats des Klinikums der Universität zu Köln (ohne Datum) zusammen mit der Geschäftsordnung des Vorstands des Klinikums der Universität zu Köln vom 19.9.2001 veröffentlicht worden ist. Eine Regelung zu Ausschüssen findet sich dort nicht. Vgl. *Rektor der Universität zu Köln* (Hrsg.), Geschäftsordnung, Amtliche Mitteilungen 2002.

Aufsichtsräte der einzelnen UK in NRW wegen der Ähnlichkeit der Problemlage zur Aufgabenerledigung sich ausnahmslos inzwischen seit Jahren der Zuarbeit von Ausschüssen bedienen.

Beim UK AC ist durch den Aufsichtsrat am 5. April 2017 die Errichtung eines Prüfungsausschusses beschlossen worden.<sup>775</sup>

Das UK BN hat in seiner Sitzung am 15. September 2015 einen Complianceausschuss und einen Prüfungsausschuss gebildet.<sup>776</sup> Am 3. Februar 2016 ist in Bonn darüber hinaus die Einrichtung eines Personalausschusses beschlossen worden.<sup>777</sup>

Für das UK D hat bereits am 19. November 2001 der Aufsichtsrat den Grundsatzbeschluss gefasst, einen Präsidialausschuss sowie Ausschüsse für Personal und Finanzen gründen zu wollen. Später ist für das UK D von dem Vorhandensein eines Präsidial- (für Eilentscheidungen) sowie eines Finanz- und Prüfungsausschusses (Diskussion von Sachverhalten der wirtschaftlichen Entwicklung mit dem Vorstand) die Rede.<sup>778</sup>

Der Aufsichtsrat am UK E hat zunächst am 26. Juni 2015 den Beschluss zur Bildung eines Finanzausschusses gefasst und mit dem ergänzenden Beschluss vom 26. September 2016 zur Erweiterung des Aufgabenkreises einen Finanz- und Prüfungsausschuss (mit vier fachlich besonders geeigneten Mitgliedern) zustande kommen lassen.<sup>779</sup> Durch die Sitzung vom 2. Juli 2018 ist ein

---

<sup>775</sup> *Uniklinik, RWTH Aachen*, Corporate Governance Bericht 2017 des Universitätsklinikums Aachen AöR, zu Ziff. 4.4.2 PCGK. Ob später noch weitere Ausschüsse gebildet worden sind, bleibt unklar. Eine Anfrage des Verfassers vom 29.4.2021 beim Universitätsklinikum Aachen zu bestehenden Ausschüssen hat zu dem Ergebnis geführt, dass das Universitätsklinikum hierzu eine Antwort nicht erteilt hat.

<sup>776</sup> *Universität Bonn, Universitätsklinikum Bonn*, Corporate Governance Bericht 2015 des Universitätsklinikums Bonn – Anstalt öffentlichen Rechts – und des Medizinischen Versorgungszentrums Venusberg GmbH der UKB Catering GmbH der UKB Gebäudereinigung GmbH der UKB Patientenservice GmbH, zu Ziff. 4.4. PCGK.

<sup>777</sup> *Universität Bonn, Universitätsklinikum Bonn*, Corporate Governance Bericht 2018 des Universitätsklinikums Bonn – Anstalt öffentlichen Rechts – und des Medizinischen Versorgungszentrums Venusberg GmbH der UKB Catering GmbH der UKB Gebäudereinigung GmbH der UKB Patientenservice GmbH, zu Ziff. 4.4. PCGK.

<sup>778</sup> *Universitätsklinikum Düsseldorf, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf*, Corporate Governance Bericht 2017, 5.

<sup>779</sup> *Universitätsklinikum Essen*, Gemeinsamer Bericht von Vorstand und Aufsichtsrat des Universitätsklinikums Essen zur Corporate Governance 2017, zu Ziff. 6 PCGK.

Präsidialausschuss (zur Beratung über Verträge mit Vorstandsmitgliedern ohne Entscheidungskompetenz) hinzugekommen.<sup>780</sup>

Anders als die anderen UK hat das UK K auf die Einrichtung ständiger Ausschüsse zu Sachthemen verzichtet und statt dessen präferiert „die anlassbezogene Einrichtung von Ausschüssen im Einzelfall, da so je nach Auftrag die aufgrund ihrer Expertise am besten geeigneten Mitglieder des Ausschusses jeweils im Einzelfall ausgewählt werden können und so der Ausschuss auf die Anforderungen im konkreten Fall maßgeschneidert angepasst werden kann.“<sup>781</sup>

Als Besonderheit ist beim UK MS „für besondere Ausnahmekonstellationen“ dem Aufsichtsratsvorsitzenden möglichst im Einvernehmen mit dem stellvertretenden Vorsitzenden eine „Eilentscheidungsbefugnis“ eingeräumt worden. Wird davon Gebrauch gemacht, soll ein „Kontrollmechanismus“ insofern wirken, dass die Entscheidung in das Protokoll der nächsten Aufsichtsratssitzung aufzunehmen ist.<sup>782</sup> In der folgenden Tabelle sind die bei den UK gebildeten Ausschüsse nochmals zusammengefasst.

Tabelle 13:

Ausschüsse bei den Aufsichtsräten der Universitätsklinika NRW

UK	AC	BN	D	E	K	MS
AS		CA	PräA	PräA	Ad	Kein
	PrüA	PrüA	FA/PrüA	FA/PrüA	hoc	A
		PA	PA		A	

<sup>780</sup> *Universitätsmedizin, Universitätsklinikum Essen*, Gemeinsamer Bericht des Vorstands und des Aufsichtsrates des Universitätsklinikums Essen zur Corporate Governance 2019. Die Frage zu bestehenden Ausschüssen, gleichlautend gerichtet an die UK AC und Essen, ist von Essen mit Datum vom 3.5.2021 beantwortet worden. Danach sind „Finanz- und Prüfungsausschuss, Präsidialausschuss“ geschaffen worden.

<sup>781</sup> *Uniklinik Köln, Der Vorstandsvorsitzende*, Corporate Governance Bericht 2016 des Universitätsklinikums Köln (AöR), zu Ziff. 4.4.2. PCGK.

<sup>782</sup> *Universitätsklinikum Münster*, Corporate Governance Bericht 2018 des Universitätsklinikums Münster, zu Ziff. 4.3.1 PCGK.

Legende:

- AS Ausschuss
- CA Compliance Ausschuss
- FA Finanzausschuss
- PA Personalausschuss
- PräA Präsidialausschuss
- PrüA Prüfungsausschuss

Trotz weitgehender einheitlicher Ausgangslage sind zur internen Organisation und Information zur Bewältigung der Aufsichtsratsstätigkeit jedoch im Landesvergleich differente Lösungen entwickelt worden. So weichen nicht nur Art und Anzahl sowie die Zeitpunkte der Bildung von Ausschüssen im zwischenbetrieblichen Vergleich untereinander ab, sondern auch die Informationswege bei Krisensituationen zeigen sich unterschiedlich gestaltet (z. B. Präsidialausschuss, Eilentscheidungsbefugnis des Aufsichtsratsvorsitzenden). Ob das behauptete Verständnis von Vorstand und Aufsichtsrat hinsichtlich des Kodex als „wesentlicher Bestandteil guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung und Kontrolle“<sup>783</sup> zu entsprechenden Handlungen tatsächlich auch führt, bleibt zweifelhaft. Hohe Fachkompetenz kann in den Ausschüssen nicht Wirkung entfalten, wenn sie sich bereits im Aufsichtsrat als noch steigerungsfähig offenbart. Eine möglicherweise anzutreffende höhere Dichte von Fachkompetenz in den Ausschüssen ist dadurch nicht ausgeschlossen. Die Zurückhaltung in der Offenlegung bestehender Ausschüsse durch die UK passt dazu.

### **3.4.4 Informationsversorgung und Kräfteverhältnisse**

Um über die tatsächlichen Verhältnisse unterrichtet zu sein, muss sich der Aufsichtsrat permanent über die Geschehnisse im Unternehmen UK ein Bild machen und sich auch mit der Frage befassen, inwieweit verschiedene Zustände der Umwelt auf das UK einwirken können.<sup>784</sup> Der Vorstand „unterrichtet den Aufsichtsrat

---

<sup>783</sup> Vgl. *Uniklinik, RWTH*, Corporate Governance Report 2020 des Universitätsklinikums Aachen, 1. In diesem Sinn auch Uniklinik Köln, Der Vorstandsvorsitzende, Corporate Governance Bericht 2017 des Universitätsklinikums Köln, 2.

<sup>784</sup> Vgl. *Nemmer / Rüger / Pulm*, Aufsichtsrat, in: *Penter / Siefert*, Kompendium Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl. 2015, 535.

regelmäßig, zeitnah und umfassend über alle relevanten Fragen.“ (§ 7 Abs. 1 Satz 4 Satzung 2016). Die von ihm festgelegten betrieblichen Ziele legt er dem Aufsichtsrat zur Beratung vor. (§ 5 Abs. 1 letzter Satz Satzung 2016). Außerdem ist er für die Vorbereitung der Beschlüsse des Aufsichtsrats und ihre Umsetzung zuständig (§ 7 Abs. 1 Satz 3 Satzung 2016).

Wieder einmal befindet sich der Aufsichtsrat in der Situation, nicht zu wissen, ob er bei der Überbringung der Informationen durch den Vorstand oder bei eigener Informationsnachfrage aktuell und vollständig und damit letztlich verlässlich informiert wird. Nicht auszuschließen ist für den Aufsichtsrat nämlich auch, dass ihm „geschönte“ Berichte zugehen, die unangenehme Nachfragen zu verhindern, geeignet sind.

In sachlicher Hinsicht kann der Aufsichtsrat des UK – wie auch der Aufsichtsrat einer AG – auf die Jahresabschlüsse und Lageberichte, Steuerbilanzen sowie die Geschäftskorrespondenz usw. zurückgreifen und sich auch Vermögensgegenstände zeigen lassen. Auch ergänzende Gespräche mit Vorstandsmitgliedern, in denen die gelieferten Informationsträger erläutert werden,<sup>785</sup> können nur „erhellend“ sein. In diese Richtung weisen auch Gespräche mit Dritten, die zur Klärung offener Fragen beitragen könnten.

Entscheidend dürfte sein, eine Informationsbalance zu finden, nach der nicht zu viele Informationen den Aufsichtsrat erreichen, so dass wichtige Details nicht übersehen werden können, andererseits aber auch nicht eine zu geringe Informationsmenge permanente Nachfragen „provoziert“. Theoretisch sollte eine Informationsnachfrage möglichst passgenau durch ein entsprechendes Informationsangebot gedeckt werden können. „Im Allgemeinen versteht man darunter die Gesamtheit aller objektiv erforderlichen Informationen, die der Aufsichtsrat benötigt, um die Unternehmensführung ordnungsgemäß überwachen zu können.“<sup>786</sup> Wenn allerdings die Informationsnachfrage den tatsächlichen Informationsbedarf nur zum Teil erfasst und noch dazu ein unbefriedigendes Informationsangebot erfolgt, wird die Informationsversorgung des Aufsichtsrats problematisch – zumal

---

<sup>785</sup> Vgl. *Beermann / Fülling / Sperl*, Zusatzinformationen, in: *Baetge / Moxter / Schneider*, FS *Leffson*, 1976, 195.

<sup>786</sup> *Penter / Siefert*, *Krankenhaus-Rechnungswesen*, 2015, 536.

dann, wenn Zufriedenheit über den beiderseitigen Informationsaustausch zwischen Aufsichtsrat und Vorstand noch hinzukommt. Genau dies sind die Situationen, wenn der Abschlussprüfer, ohne die spezifischen Informationsinteressen des Aufsichtsrats zu kennen, über das Ergebnis der Prüfung dem Aufsichtsrat berichtet und dieser dann nicht weiß, was ihn wirklich interessieren sollte. Für den Aufsichtsratsvorsitzenden unvermutet kann der Abschlussprüfer die Gesprächsleitung an sich ziehen und die Situation durch das Aufgreifen von mit dem Vorstand konfligierenden Bilanzierungsfragen zur Stärkung der eigenen Position nutzen (signaling).<sup>787</sup> Möglicherweise unter dem „hilfreichen“ Argument des Zeitdrucks bleiben auch notwendige Rückfragen und Erklärungen aus, so dass sachlich notwendige Entscheidungen, die obendrein noch dringlich sein können, nicht oder nicht richtig getroffen werden. Wie oben dargestellt worden ist, schließt genau diese Situation die Prinzipal-Agent-Theorie nicht aus, die bei dem hier zugrunde liegenden Auftragsverhältnis zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer durch die Informationsasymmetrie mit der Vorsprungsinformation beim Abschlussprüfer über die gesamte Dauer des Auftragsverhältnisses geprägt ist. Der Aufsichtsrat kennt den Möglichkeitsraum des Abschlussprüfers für Aktionen nicht und ist deshalb zur Sicherung einer langfristigen Zusammenarbeit nicht zwingend imstande. Nicht auszuschließen ist nämlich, dass der Abschlussprüfer als kurzfristiger Gewinnmaximierer sich lukrativeren Aufträgen zuwendet (hidden information), weil auch die Pfandnutzung durch den Aufsichtsrat sich als nicht ausreichend wirksam zeigt und in dieser Bedingungskonstellation ein wirkliches Unterrichtsinteresse in Bezug auf den Aufsichtsrat in der Bilanzsitzung nicht besteht.

Im zeitlichen Ablauf ist davon auszugehen, dass die Erkenntnis über notwendige Folgen aus Rechtsänderungen zunächst den Vorstand als den für das Rechnungswesen Zuständigen und durch die Kommunikation des Vorstands mit dem Aufsichtsrat auch diesen erreicht. Spätestens in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats könnte die Sichtweise des Abschlussprüfers zur Umsetzung der Rechtsänderungen zur Sprache kommen. Durch den regelmäßigen und engen Kontakt eines Abschlussprüfers zu Vorstand und Aufsichtsrat wäre jedoch eher wahrscheinlich, dass entsprechende Informationsprozesse durch den Abschluss-

---

<sup>787</sup> Vgl. Wolz, Erwartungslücke, WPK-Mitt. 1998, 127.

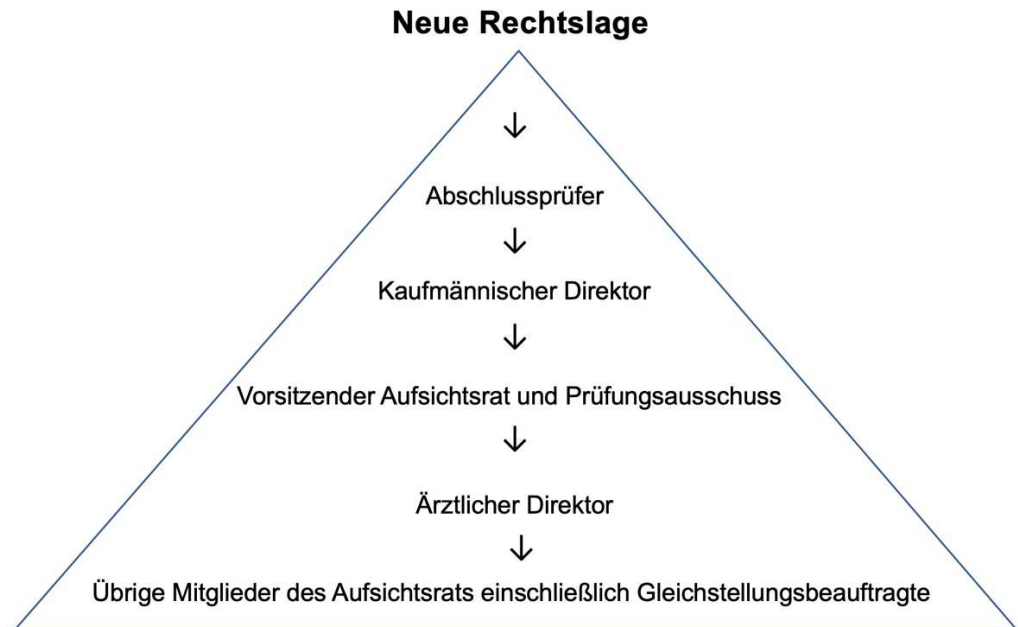
prüfer an die Organe bereits deutlich früher adressiert werden. Unabhängig davon wird auch in diesen Zusammenhängen die von der Principal Agent Theorie her bekannte Informationsasymmetrie evident, deren Wirksamwerden von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer permanent bedacht und beobachtet werden sollte.

Zur Unterrichtsaktualität über Rechtsänderungen und zum Verständnis ihrer Auswirkungen könnte näherungsweise folgende Informationspyramide zugrunde gelegt werden:



Abbildung 23:

Informationspyramide zum Verständnis von Rechtsänderungen<sup>788</sup>



Der Kaufmännischen Direktorin Ines Manegold beim UK D ist nach einer Beschäftigungszeit von nur 18 Monaten gekündigt worden – ein Ereignis, das insofern bemerkenswert ist, als es sich in der Zeitspanne von nur 13 Jahren um den 10. Wechsel in dieser Position gehandelt hat.<sup>789</sup> An keinem anderen Standort der Hochschulmedizin in der BRD ist auch nur annähernd ein so häufiger Wechsel in der Verwaltungsspitze vollzogen worden. Deutlicher könnte ein extern vermittelter Eindruck einer Fehlfunktion der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Vorstand kaum sein. Durch den Vorstandsvorsitzenden der AOK Rheinland / Hamburg hat sich der Aufsichtsrat des UK D auch fragen lassen müssen, „ob er personalpolitisch richtig entscheidet“<sup>790</sup> Auch hier kann das Desaster unter Bezug auf die vorstehende Prinzipal-Agent-Theorie durch die Problematik, die „richtige“

<sup>788</sup> Eigene Darstellung. Dabei wird nicht übersehen, dass medizinorientierte Aufgabenträger zunehmend auch über fundierte Qualifikationen der Wirtschaftswissenschaften verfügen.

<sup>789</sup> Vgl. Anhang 2: Kaufmännische Vorstände beim Universitätsklinikum Düsseldorf 1972 bis 2019; vgl. *Universitätsklinikum Düsseldorf, Aufsichtsrat, Trennung*, Universitätsklinikum Düsseldorf trennt sich von Kaufmännischer Direktorin. Pressemitteilung vom 18.8.2009.

<sup>790</sup> *Winkelkemper*, Kassen: Querelen schaden dem Ruf der Uni-Klinik, in: Rheinische Post vom 21.8.2009.

Auswahlentscheidung für den Agenten zu treffen, erklärt werden. Obwohl Einzelheiten zu den genauen Umständen unbekannt sind, sind nach Vertragsabschluss offenbar auch Vertrauensbildung und Reputation ausgeblieben.

Als der Vorsitz des Aufsichtsrats beim UK D in der Nachfolge von MD Mattonet aus dem Ministerium durch einen externen Sachverständigen (Rometsch) mit Erfahrungen aus entsprechenden Tätigkeiten im Geschäftsbankensektor und der Industrie<sup>791</sup> eingenommen worden war, ist zumindest den Vertretern der Ministerien bereits im Vorfeld des Sitzungsbeginns des Aufsichtsrats ein gewisses persönliches Gefühl des Unwohlseins und der Anspannung in Verbindung mit Respekt vor der externen Expertise des Aufsichtsratsvorsitzenden anzumerken gewesen. Wie offenbar nicht unüblich, hat auch hier die Dominanz des Vorsitzenden als Problem bestanden. Wenn es aber an einer vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen dem Kaufmännischen Direktor und dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats bzw. dem Vorsitzenden und weiteren Mitgliedern des Aufsichtsrats fehlt und auch ein ausgewogenes Kräfteverhältnis zwischen den Beteiligten nicht besteht, kann „gute Aufsichtsratsarbeit“ nicht gelingen. Von dem Vorhandensein einer gewünschten Robustheit einer Corporate-Governance kann keine Rede sein.

„Daß daraus unter Umständen zugleich eine Attitüde der „elitären Besserwisserie“ entstehen kann, ist nicht auszuschließen.“<sup>792</sup> In Anbetracht nicht auszuschließender inhomogener Leistungsfähigkeit und -bereitschaft von Angehörigen des Aufsichtsrats zur Mitarbeit an konstruktiven Problemlösungen könnte dann leicht ein „Klima“ entstehen, das geeignet sein könnte, zielführende Sachdiskussionen nicht mehr zuzulassen. Um solchen Entwicklungen vorzubeugen bzw. im Konfliktfall handlungsfähig zu bleiben, sollte auch der Persönlichkeit der einzelnen Aufsichtsratsmitglieder die gebührende Aufmerksamkeit zukommen. Zu denken ist in diesem Zusammenhang an das Zustandekommen der Struktur des Aufsichtsrats und an Verhaltensweisen einzelner Mitglieder in Aufsichtsratssitzungen, die möglicherweise auch durch Eigeninteressen hinsichtlich der Veränderung von Strukturen und Prozessen geprägt sein könnten. Eine Angst vor der Freiheit der Darlegung eigener Auffassungen oder eine Unterstützung von

---

<sup>791</sup> Vgl. *Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf* (Hrsg.), Geschäftsbericht 2008, 45.

<sup>792</sup> *Kappler*, Informationsverhalten, 1972, 104.

Positionen bei einem ersatzweisen Vertrauen auf die selbstregulatorischen Kräfte im Aufsichtsgremium ist fehl am Platz. Ebenso einzuordnen sind auf scheinbar vorhandene Kompetenz gestützte Verhaltensweisen in Verbindung mit noch punktuellen Zwischen- bzw. Detailfragen, so dass das wirkliche Kompetenzniveau auch bei den Ausschratsmitgliedern untereinander nebulös bleibt.<sup>793</sup>

### **3.4.5 Wirkungsrichtung**

Nach der Konstitution der Aufsichtsräte der UK haben sich diese wegen ihrer heterogenen Zusammensetzung der Mitglieder zur Berücksichtigung eines breiten Spektrums von Interessenlagen erst allmählich zu einer konstruktiven Arbeit mit dem jeweiligen Vorstand zusammenfinden können. Das Ausscheiden von Mitgliedern und auch Nachbesetzungen bei gleichzeitiger Erhöhung der Zahl der Mitglieder des Aufsichtsrats und die stärkere Berücksichtigung von externer Fachkompetenz haben, weil auch die Gesetzgebung inzwischen deutlich höhere Anforderungen an die Arbeit des Aufsichtsrats gestellt hatte, die Gesamtkompetenz der Aufsichtsräte der UK erheblich ansteigen lassen. Versucht man zur Zusammenarbeit von Vorstand und Aufsichtsrat eine Typologie, könnte diese folgendermaßen ausgedrückt werden:

---

<sup>793</sup> Vgl. *Schilling*, Aufsicht ist mehr als eine Formalie, in: FAZ vom 11. Januar 2021, 16.

Abbildung 24:

Typologie zur Zusammenarbeit von Vorstand und Aufsichtsrat<sup>794</sup>

<b>Intensität der Aufgabenerfüllung Geschäftsführung</b>	stark	Typ 2	Typ 4
	schwach	Typ 1	Typ 3
		Schwach	stark

**Intensität der  
Aufgabenerfüllung  
Aufsichtsrat**

In dem Betrachtungszeitraum der Jahre ab 2001 könnte sich die Intensität der Zusammenarbeit von Vorstand und Aufsichtsrat bei der Erfüllung der Aufgaben ausgehend vom Typ 1 über den Typ 2 und 3 zum Typ 4 entwickelt haben. In den Anfangsjahren ist man wohl geneigt gewesen, harmonisiert zu arbeiten. Die unvermutete Entlassung der Kaufmännischen Direktorin Manegold beim UK D durch Beschluss in der Aufsichtsratssitzung des UK D sowie die Beratungen des Aufsichtsrats über die Annahme von Spielgeld durch den Kaufmännischen Direktor des UK AC dürften eher auf kontroverse Diskussionen und intensive Zusammenarbeit im Aufsichtsrat schließen lassen. Entsprechend schwierige Beratungen dürften sich auch zu den vom Vorstand festgelegten betrieblichen Zielen zeigen, zu denen der Aufsichtsrat Stellung zu nehmen hat (§ 5 Abs. 1 letzter Satz Satzung 2006).

Wie die Darlegungen gezeigt haben, sind durch im Zeitablauf immer neue und sich verschärfende Vorschriften die Bedingungen für die Arbeit des Aufsichtsrats,

<sup>794</sup> In Anlehnung *Nemmer / Rüger / Pulm*, Aufsichtsrat, in: *Penter / Siefert*, Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl. 2015, 535 (unter Bezug auf *Bleicher, Leberl, Paul* 1989).

insbesondere auch – sofern einer gebildet worden ist – seines Prüfungsausschusses, durch strukturierte und effiziente Arbeit Erkenntnisse zugunsten der Ausübung der Überwachungsfunktion zu gewinnen, deutlich verbessert worden.

In der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Vorstand verbleibende Mängel sind gleichwohl offensichtlich: Weil Aktivitäten vielfach spontan der Situation geschuldet und nicht geplant vorgenommen werden, häufig noch dazu notwendige Abstimmungen auch noch vor Sitzungsbeginn unterbleiben, sind Professionalität bei den Aufsichtsratssitzungen und der Durchführung der Überwachungsmaßnahmen noch deutlich steigerungsfähig. Auch das Zeitbudget sollte der Gesamtsituation angemessen sein, also keinen unangemessenen limitierenden Faktor bilden.

In der weiteren Entwicklung zeichnen sich zum Aufsichtsrat durch angelsächsischen Rechtseinfluss schon jetzt folgende Forderungen ab:

- Weitere Professionalisierung des Aufsichtsrats zum Zweck des Ausbaus der Beratung des Vorstands sowie Mitwirkung bei der Umsetzung der Entscheidungen durch Kontrolle
- Kritische Begleitung der Vorstände auf Augenhöhe
- Erweiterungen der Aufgaben des Aufsichtsrats und der Rechte und Pflichten seiner Mitglieder
- Hauptamtliche Aufsichtsräte als Profi-Aufsichtsräte<sup>795</sup>

Vor allem sollte noch Verständigung über einen verbindlichen Mechanismus gefunden werden, der zur Objektivierung bei der Rekrutierung von potenziellen Aufsichtsratsmitgliedern wirksam wird.<sup>796</sup> Auch Nachfolgeregelungen für Mitglieder des Aufsichtsrats sollten möglichst frühzeitig getroffen werden, damit ausreichend Einarbeitungszeit zur Verfügung steht und Informationslücken unterbleiben. Dass der Vorstand „genehme Personen“ in den Aufsichtsrat lanciert, sollte strikt unterbunden sein.<sup>797</sup> Auf Reputation bedacht, sollte der Aufsichtsrat seine eigene Unabhängigkeit durch einen auch nur latenten Vorwurf der „Kumpaneie“ nicht gefährden.

---

<sup>795</sup> Vgl. *Vogelbusch*, Management, 2018, 452.

<sup>796</sup> Vgl. *Knaus*, Grundsätze, ZögU 1978, 17 ff.

<sup>797</sup> Solche Vorgehensweisen hat es bei der ersten Besetzung des Aufsichtsrats gegeben.

Möglicherweise scheint es nur eine Frage der Zeit zu sein, bis auch diese Vorstellungen zu einer verstärkten Unternehmenskontrolle bei den UK Wirklichkeit werden könnten.

### **3.4.6 Rolle des Abschlussprüfers in seiner Beziehung zum Aufsichtsrat**

#### **3.4.6.1 Tatsächliche Einordnung der Jahresabschlussprüfung in das Überwachungssystem**

Nachdem die ehemaligen ME sich bei gleichzeitiger Umbenennung in UK das Rechtskleid der rechtlich selbständigen Anstalt übergestreift hatten und die neuen Rechtsgebilde nach dem Statut der deutschen AG mit Vorstand und Aufsichtsrat organisiert worden sind, hat sich die Jahresabschlussprüfung der UK der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts der großen Kapitalgesellschaft gemäß §§ 316 ff. HGB noch weiter angenähert. Der Jahresabschlussprüfung werden grundsätzlich fünf wesentliche Funktionen zuerkannt:

- Kontrollfunktion
- Korrekturfunktion
- Informationsfunktion
- Präventivfunktion
- Beglaubigungsfunktion

„Durch die Abschlussprüfung soll die Verlässlichkeit der in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt und insoweit deren Glaubhaftigkeit erhöht werden. Die Verlässlichkeit dieser Informationen schließt auch deren Ordnungsmäßigkeit ein, da diese von den Adressaten bei ihrer Interpretation mit herangezogen wird.“ (IDW PS 200, Tz. 8 Sätze 1 und 2). Aus der Erhöhung der Glaubwürdigkeit der im Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen wird die Kontrollfunktion hinsichtlich der „Normenkonformität der Rechnungslegung“<sup>798</sup> abgeleitet. Wenn aufgrund der Prüfungsfeststellungen Änderungen bei Jahresabschluss und Lagebericht erforderlich werden, greift die Korrekturfunktion. Die Informationsfunktion wird darin gesehen, dass durch die vornehmlich im Prüfungsbericht enthaltenen Mitteilungen bei den Adressaten, Aufsichtsrat und Vorstand, eine Verbesserung des Informationsstandes erreicht

---

<sup>798</sup> Coenenberg / Haller / Mattner / Schultze, Rechnungswesen, 6. Aufl. 2016, 555.

werden kann.<sup>799</sup> Bereits die Wahrnehmung zusätzlicher Überwachung durch die Jahresabschlussprüfung dürfte ihre Präventivfunktion wirksam werden lassen. Die Beglaubigungsfunktion kommt durch eine Erteilung des Bestätigungsvermerks bzw. seine Versagung zustande. Ihre Wirkung vermag sich hinsichtlich der Entlastung der handelnden Personen und der Bewilligung von Erfolgsprämien, der Glaubwürdigkeit der Trennungsrechnung sowie zur sachgerechten Finanzmittelverwendung (§ 9 Abs. 2 Satz 2 Errichtungsverordnung) zu entfalten, wenn auch der Prüfungsbericht eine interne Unterlage darstellt und eine Offenlegung für den Lagebericht der UKs unterbleibt.

Die rechtliche Begründung zu den erwähnten Funktionen ergibt sich aus § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB: „Die Prüfung des Jahresabschlusses ... hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind.“ (Jahresabschlussprüfung als Ordnungsmäßigkeitsprüfung). Eine weitere Konkretisierung findet sich zur Art der Durchführung der Jahresabschlussprüfung in § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB. Danach ist die Prüfung so anzulegen, dass bei gewissenhafter Berufsausübung Unrichtigkeiten und Verstöße gegen Gesetz und ergänzende Bestimmungen zu Gesellschaftsvertrag und Satzung erkannt werden, wenn sie sich auf das Bild zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des UK (§ 264 Abs. 2 HGB) wesentlich auswirken. Die Prüfungsaussagen müssen unter Beachtung des Prinzips der Wirtschaftlichkeit mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können (IDW PS 200, Tz. 9), womit deutlich gemacht worden ist, dass es zu den Prüfungsaussagen absolute Sicherheit nicht geben kann. Dass die Jahresabschlussprüfung schon aus Praktikabilitätsgründen nicht als Vollprüfung, sondern nur als lückenhafte Prüfung durchgeführt werden kann, trägt zur Begrenzung der Aussagekraft des Prüfungsergebnisses bei.<sup>800</sup>

Eine Fortbestehensprognose für das Universitätsklinikum kann von der Jahresabschlussprüfung nicht erwartet werden. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Angemessenheit des Versicherungsschutzes.<sup>801</sup> Eine Kreditwürdigkeitsprüfung bei geplanter Kreditaufnahme – die UK sind zur Kreditaufnahme berechtigt (§ 9 Abs.

---

<sup>799</sup> Vgl. Coenenberg / Haller / Mattner / Schultze, Rechnungswesen, 6. Aufl. 2016, 555.

<sup>800</sup> Vgl. Coenenberg / Haller / Mattner / Schultze, Rechnungswesen, 6. Aufl. 2016, 555.

<sup>801</sup> Vgl. Coenenberg / Haller / Mattner / Schultze, Rechnungswesen, 6. Aufl. 2016, 556.

4 Errichtungsverordnung) - vermag die Jahresabschlussprüfung nicht zu ersetzen. Schon gar nicht sollte sie als Preis-, Kosten- oder Organisationsprüfung missverstanden werden. Eine solche Prüfung könnte sich vielleicht anbieten, wenn der Abschlussprüfer nach mehrjähriger Beauftragung das Mandat aufgibt und dann von der Prüfung in die Beratung wechselt.<sup>802</sup> Nach dolosen Handlungen (Untreuehandlungen, Unterschlagungen) muss der Abschlussprüfer nicht suchen.<sup>803</sup> Dazu wäre der Prüfungsansatz zur Jahresabschlussprüfung auch ungeeignet. Wenn dolose Handlungen tatsächlich erfolgt sind, ergeben sich entsprechende Prüfungsfeststellungen meistens als „Zufallsprodukt“. Der Anspruch des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer ist klar formuliert: Bei genügend Zeit und Honorar wird schließlich alles aufgedeckt.<sup>804</sup>

Der hohe Anspruch der Jahresabschlussprüfung zur Erfüllung ihres Katalogs von Funktionen ist mit den Erkenntnissen aus der Prinzipal-Agent-Theorie zu verbinden. Welche Funktion der Jahresabschlussprüfung auch immer gemeint sein mag, ihr Wirksamwerden setzt das Zustandekommen eines Auftrags zur Jahresabschlussprüfung voraus. Und damit treffen zwei Akteure, Aufsichtsrat als Prinzipal und Abschlussprüfer als Agent, aufeinander, deren Situation durch einen unterschiedlichen Informationsstand gekennzeichnet ist,<sup>805</sup> wobei trotz Anstrengungen Unsicherheit auch nach Vertragsabschluss noch bei dem Prinzipal verbleibt. Wie bereits oben dargelegt, könnte der Abschlussprüfer nämlich daran festhalten, seine persönlichen Eigenschaften und Fähigkeiten sowie seine Handlungsalternativen und sein eigenes Verhalten zu verschweigen. Noch dazu sind dem Abschlussprüfer eigennützige Entscheidungen und Strategien möglich, die der Interessenlage des Prinzipals entgegenlaufen. Im Ergebnis bleibt selbst nach der Auftragsübernahme durch den Abschlussprüfer für den Aufsichtsrat völlig unklar, ob er das angestrebte Ergebnis, die Gewährleistung einer Mindestqualität des Prüfungsurteils, durch den Prüfungsbericht, den Bestätigungsvermerk sowie

---

<sup>802</sup> Wie allgemein in Fachkreisen bekannt ist, hat es eine solche Situation am UK K gegeben.

<sup>803</sup> Vgl. *Wibera* (Hrsg.), Fehler, FN 1996, 157. Auf das Fachgutachten 1/1988 wird Bezug genommen.

<sup>804</sup> Hierzu z. B. vgl. *Giersberg*, „Gegen ein höheres Honorar decken wir auch Betrug auf“. Mit Hans Wagener, dem Vorstandssprecher der PwC Deutsche Revision AG, sprach Georg Giersberg, in: FAZ vom 23. Februar 2004, 16.

<sup>805</sup> Dazu gehört z. B. die Ungewissheit des Aufsichtsrats, ob der Abschlussprüfer kurzfristigen oder strategischen Überlegungen den Vorzug geben will. Diese Entscheidung wird er von verschiedenen Faktoren abhängig machen (Wettbewerbsposition, Marktanteil, Kapazitätsauslastung).



durch Prüfungsgespräche tatsächlich auch erhält. Bedenkt man zudem noch, dass zum Gegenstand der Jahresabschlussprüfung ein solcher Jahresabschluss und Lagebericht werden, bei denen der erreichte Grad an Zuverlässigkeit und Genauigkeit nicht die tatsächlichen Verhältnisse abbildet, weil neben dem Abschlussprüfer auch der Vorstand als Agent des Aufsichtsrats handelt, wird durch diese Doppelagentschaft die Gesamtproblematik zu den Auswirkungen hinsichtlich der Funktionen der Jahresabschlussprüfung offensichtlich. Davon aber ist die Erfüllung jeder einzelnen, der der Jahresabschlussprüfung zgedachten Funktionen unmittelbar abhängig. Auch weitergehende Interpretationen vermögen die gewünschte Klarheit nicht zu verschaffen. Zweifel an der Erfüllung der entwickelten Funktionen zur Jahresabschlussprüfung sind deshalb fundiert berechtigt. Insofern kommt dem mit der Auftragserteilung zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung vom Aufsichtsrat eingegangenen Vertrauensverhältnis zur Glaubwürdigkeit des Prüfungsergebnisses besondere Bedeutung zu. Hierzu korrespondierend muss sich der Abschlussprüfer in entsprechender Verpflichtung sehen.

Gemäß der aktuellen Rechtslage ergeben sich zum Umfang der Jahresabschlussprüfung (§ 9 Abs. 5 Satzung, § 317 HGB) bei den UK folgende Bereiche:

- Buchführung einschließlich rechnungslegungsbezogene Teile von Nebenbuchhaltungen (Anlagen-, Personal-, Materialbuchhaltung) und Jahresabschluss mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang sowie Lagebericht<sup>806</sup>
- Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens und der wirtschaftlichen Verhältnisse (§ 34 KHG NRW)
- Wirtschaftsführung (§ 8 Abs. 4 Errichtungsverordnung)
- Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung (§ 53 Abs. 1 Nr. 1 HGrG) vom 19. August 1969 <sup>807</sup> und der wirtschaftlichen Verhältnisse (§ 53 Abs. 1 Nr. 2 HGrG (§ 8 Abs. 4 Errichtungsverordnung))
- Prüfung des Nachweises der sachgerechten Mittelverwendung (§ 9 Abs. 2 Errichtungsverordnung)

---

<sup>806</sup> Die Prüfung des Lageberichts ist erst mit der Schaffung der neuen Rechtsform für die UK eingeführt worden. Gleichwohl ist das Ministerium dabei geblieben, eine Offenlegung des Lageberichts nicht vorzusehen.

<sup>807</sup> Haushaltsgrundsatzgesetz vom 19. August 1969, BGBl. I 1969, 1273, das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 14. August 2017, BGBl. I 2017, 3122, geändert worden ist.

- Internes Kontrollsystem als Schwerpunktprüfung des Geschäftsprozesssystems
- Risikomanagementsystem
- Corporate Governance Kodex<sup>808</sup>

Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss und den Erkenntnissen, die bei der Abschlussprüfung gewonnen worden sind, im Einklang steht und „insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens“ (§ 317 Abs. 2 Satz 1 HGB) vermittelt. Die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung müssen zutreffend dargestellt (§ 317 Abs. 2 Satz 2 HGB) und die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lageberichts müssen beachtet worden sein (§ 317 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Nach erfolgter Durchführung der Prüfung ist es auch Aufgabe des Abschlussprüfers, das Zustandekommen und die Ergebnisse zur Beurteilung von Jahresabschluss und Lagebericht im Prüfungsbericht einschließlich einer Zusammenfassung im Bestätigungsvermerk in Berichtsform<sup>809</sup> (Gütesiegel Positivurteil: Uneingeschränkter (§ 322 Abs. 2 Nr. 1 HGB) und eingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 322 Abs. 2 Nr. 2 HGB); Negativurteil: Versagungsvermerk aufgrund von Einwendungen (§ 322 Abs. 2 Nr. 3 HGB) bzw. Angabe, warum ein Prüfungsurteil nicht getroffen werden konnte (§ 322 Abs. 2 Nr. 4 HGB)) zu dokumentieren, den Prüfungsbericht dem Aufsichtsrat zuzuleiten und über wesentliche Prüfungsergebnisse im Aufsichtsrat mündlich zu berichten.

Die Erwartungen, die ein Vorsitzender eines Aufsichtsrats eines UK konkret an die Jahresabschlussprüfung gerichtet hat, sind am Beispiel der Ausschreibung der Jahresabschlussprüfung bei dem UK Köln für das Geschäftsjahr 2003 konkretisiert. In dieser Ausschreibung<sup>810</sup> sind durch den Vorsitzenden des Aufsichtsrats zum Auftragsinhalt einer Prüfung, die nicht über den gesetzlich vorgegebenen Prüfungsumfang hinausgeht, folgende Aspekte angesprochen worden:

---

<sup>808</sup> Zwischen dem Ministerium / Aufsichtsrat hat vor der Gültigkeit des PCGK Klarheit darüber bestanden, dass Sachverhalte, die bei AG als Verstöße gegen den DCGK hätten bewertet werden können, auch bei den Hochschulmedizinbetrieben nicht haben vorkommen sollen. Zur Professionalisierung der Sozialunternehmen unter Bezug auf den Corporate Governance Kodex vgl. *Vogelbusch / Ufer / Nowak*, Verwaltung, 2018, 27.

<sup>809</sup> Das zusammenfassende Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk hatte sich in der Form des Formelvermerks letztmalig für das Geschäftsjahr 1998 gezeigt.

<sup>810</sup> Vgl. Vergabebekanntmachung vom 20. Dezember 2002, Veröffentlichung des Supplements zum Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften.

1. Zustandekommen des Auftrags, Auftragsumfang, Dauer der Zusammenarbeit, Prüfungsform (kein Ausschluss einer Gemeinschaftsprüfung)
2. Gegenstand des Prüfungsauftrags  
Prüfung des unter Berücksichtigung der krankenhausspezifischen Vorschriften aufgestellten handelsrechtlichen Jahresabschlusses einschließlich der Buchführung sowie des Lageberichts; Prüfungserweiterung um die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse (§ 53 HGrG) sowie um den Nachweis der sachgerechten Mittelverwendung
4. Vorbereitung und Durchführung der Abschlussprüfung
3. Berichterstattung  
Berichterstattung gemäß den Grundsätzen für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400)<sup>811</sup> und den Prüfungsstandards Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW EPS 450 n. F.)<sup>812</sup> sowie aufgrund von Beanstandungen und auch darüber, inwieweit der DCGK – soweit sinnvoll anwendbar – beachtet worden ist<sup>813</sup>; Berichterstattung des Abschlussprüfers in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats über das Ergebnis der Prüfung (Grundsätze für die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat (IDW PS 470))<sup>814</sup>
5. Zeitliche Durchführung  
Vereinbarung eines Zeitpunktes zur Bereitstellung der prüfungsbereiten Jahresunterlagen

Im Rahmen der Anbahnung des Prüfungsauftrags sind drei Möglichkeiten in Betracht gekommen:

1. Das Auftragschreiben des Aufsichtsrats enthält bereits alle Vertragsbestandteile, (u. a. die rechtlich notwendigen und ggf. zusätzlichen Prüfungsgebiete sowie das vereinbarte Prüfungshonorar), so dass dieses unmittelbar durch Bestätigungsschreiben des Abschlussprüfers angenommen werden kann (IDW PS 220, Tz. 7).

---

<sup>811</sup> IDW, IDW PS 400, nach dem Stand vom 01.10.2002.

<sup>812</sup> IDW, IDW EPS 450 n. F., nach dem Stand vom 04.11.2002.

<sup>813</sup> IDW, IDW EPS 345, nach dem Stand vom 01.10.2002.

<sup>814</sup> IDW, IDW PS 470, nach dem Stand vom 08.05.2003.

2. Das Schreiben des Abschlussprüfers aufgrund eines entsprechenden Anschreibens des Aufsichtsrats sieht für den Prüfungsauftrag zusätzliche Bestandteile vor. Dann sollte hierzu eine Bestätigung durch das UK erfolgen.
3. Das Angebotsschreiben des Abschlussprüfers enthält bereits alle wesentlichen Bestandteile des Vertrags. Dann kann dieses Angebot durch das UK durch Erklärung angenommen werden.<sup>815</sup>

### 3.4.6.2 Prüfungsauftrag

„Notwendige Voraussetzung für eine gute Corporate Governance ist, dass sich die Arbeitsbeziehungen zwischen Vorstand, Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer durch eine Zusammenarbeit auszeichnen, die durch klare, transparente Regeln, ein offenes, konstruktiv-kritisches Miteinander und eine intensive Kommunikation geprägt ist. ...Eine intensive Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer in allen Phasen der Abschlussprüfung dient der Steigerung der Qualität der Aufsichtsratsarbeit wie auch der Abschlussprüfung.“<sup>816</sup> Ein so ausgestalteter Bedingungsrahmen gibt dem Abschlussprüfer einen höheren Grad an Gewissheit, beim Informationsaustausch in der Phase der Anbahnung des Prüfungsauftrags einschließlich seiner Ausgestaltung durch Erweiterungen, bei der Durchführung der Prüfung mit der Bildung des Prüfungsurteils im Prüfungsbericht und schließlich bei der Berichterstattung über das Prüfungsergebnis vor dem Aufsichtsrat nicht missverstanden zu werden. Mit der größeren Kompetenz des Aufsichtsrats ist gleichzeitig verbunden, dass die Bedeutung der Informationsasymmetrie zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat, die der Abschlussprüfer zu Gunsten seiner Interessenlage zu nutzen imstande ist, zurückgeht.

---

<sup>815</sup> Vgl. *IDW*, IDW PS 220, nach dem Stand vom 08.03.2006, Tz. 7.

<sup>816</sup> *IDW*, Zusammenarbeit, 2012, Tz.4; vgl. auch Plendl / Kompenhans / Buhleier, Prüfungsausschuss, 2015, 78.

Zur Verdeutlichung der Rolle des Abschlussprüfers bietet sich eine Jahresbeschreibung an, die mit dem Monat Oktober des Geschäftsjahrs beginnt,<sup>817</sup> das einer Jahresabschlussprüfung unterzogen werden soll, und 12 Monate später endet. Dieser Zeitraum wird nach den Phasen des Prüfungsprozesses

- Prüfungsauftrag
- Prüfungsplanung
- Prüfungsdurchführung
- Prüfungsergebniskommunikation<sup>818</sup>

unterteilt, wobei der Prüfungsprozess möglichst noch im Oktober durch die Auftragsvergabe der Jahresabschlussprüfung angestoßen wird. Nach Beendigung der Prüfungsplanung kommt es dann, sofern mit dem zu prüfenden Unternehmen Einvernehmen besteht, noch im zu Ende gehenden Kalenderjahr zu einer Vorprüfung, der sich die Hauptprüfung im Folgejahr anschließt. Der letzten Phase des Prüfungsprozesses, der Prüfungsergebniskommunikation, kommt besondere Bedeutung zu, weil darauf basierende Beschlussfassungen des Aufsichtsrats, adressiert an den Vorstand, dort weitere Aktionen auslösen können, die sich in ihren Wirkungen im Prüfungsobjekt Jahresabschluss niederschlagen können. Zur Ergebniskommunikation werden als Instrumente verschiedene Formate der Prüfungsdokumentation, nämlich

- der Prüfungsbericht
- der Bestätigungsvermerk
- das Managementletter
- die Arbeitspapiere und
- die Dauerakte

eingesetzt. In allen vier Phasen steht der Abschlussprüfer mit dem Aufsichtsrat in einer unmittelbaren und wechselseitigen Kommunikationsbeziehung.<sup>819</sup>

Unter der Voraussetzung, dass der Abschlussprüfer zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung bestimmt worden ist, sollte der Prüfungsausschuss sich mit diesem über seine Erwartungen an die anstehende Jahresabschlussprüfung

---

<sup>817</sup> Das Ministerium hat bis zum 15. September des Kalenderjahres die Vorlage des geprüften Jahresabschlusses und des Prüfungsberichts über das letzte Geschäftsjahr erwartet (Ziff. 2.3 Richtlinien zur Buchführung der Medizinischen Einrichtungen vom 10. Oktober 1989).

<sup>818</sup> Vgl. *Plendl / Kompenhans / Buhleier*, Prüfungsausschuss, 2015, 79 f.

<sup>819</sup> Vgl. *Plendl / Kompenhans / Buhleier*, Prüfungsausschuss, 2015, 78; vgl. *Naumann*, Berichtswesen, Board 2015, 177.

austauschen und dabei ausloten, ob Prüfungsschwerpunkte oder Prüfungserweiterungen im Vergleich zur bestehenden Rechtslage sinnvoll erscheinen. Unter Prüfungsschwerpunkten sind Sachgebiete zu verstehen, die durch den Abschlussprüfer das „besondere Augenmerk erfahren sollen.“<sup>820</sup> Hierzu kann das Einbringen von Informationen, die dem Prüfungsausschuss aus betriebsinternen Systemprüfungen bzw. aus Prüfungen der internen Revision oder durch Mitteilungen des Vorstands bekannt geworden sind, hilfreich sein. Sofern der Abschlussprüfer bei dem in Rede stehenden UK bereits geprüft hat, kann er die dabei und möglicherweise auch in der Branche gewonnenen Erkenntnisse unter Berücksichtigung auch einer aktuellen Risikoeinschätzung vortragen, damit im Ergebnis für den Prüfungsauftrag eine möglichst genaue Auftragsbeschreibung zustande kommt, die beide Vertragspartner zufriedenstellt. Auch über die Anforderungen an die durch das UK zu schaffende Prüfungsbereitschaft, den Prüfungsbeginn, die vermutliche Prüfungsdauer, das Honorar einschließlich Nebenkosten sowie über die Verfahrensweise für den Fall, dass während der Prüfung sich die Notwendigkeit zu wesentlichen Zusatzprüfungen ergeben sollte, sollte Einigkeit bestehen. Zum Zustandekommen des Auftrags hat sich folgendes Vorgehen „eingespielt“: Der schriftlich fixierte Auftrag des Prüfungsausschusses, der vom Aufsichtsratsvorsitzenden unterzeichnet wird, kommt, nachdem der Abschlussprüfer die Möglichkeit zur Annahme unter Berücksichtigung der Gesamtheit seiner Aufträge geprüft<sup>821</sup> und sich auch seiner Unabhängigkeit vergewissert hat, mit dem Bestätigungsschreiben des Abschlussprüfers<sup>822</sup> zustande. Ob es zum Prüfungsvertrag überhaupt kommt, soll von dem Vorliegen einer Unabhängigkeitserklärung in Schriftform abhängig gemacht werden (Ziff. 6.2.1 PCGK).

### 3.4.6.3 Prüfungsplanung

Neben dem UK, das sich auf die anstehende Jahresabschlussprüfung einrichten soll, dient nach der Auftragserteilung die vor allem bei dem Abschlussprüfer zu adressierende Prüfungsplanung dazu, zur Sicherung der Prüfungsaussagen eine

---

<sup>820</sup> IDW, Zusammenarbeit, 2020, nach dem Stand vom 08.03.2006, Tz. 51.

<sup>821</sup> Vgl. IDW, IDW EPS 240, nach dem Stand vom 22.11.1999, Tz 7.

<sup>822</sup> Vgl. Plendl / Kompenhans / Buhleier, Prüfungsausschuss, 2015, 79; vgl. IDW, IDW PS 220, nach dem Stand vom 08.03.2006.

risikoorientierte Prüfungsstrategie zu entwickeln, aus der ein Prüfungsprogramm abgeleitet werden kann.<sup>823</sup> Eine erneute Kontaktaufnahme mit dem Bilanzausschuss<sup>824</sup> dürfte in dieser Phase sicherstellen, dass auch aktuelle Erkenntnisse der Aufsicht noch vor Prüfungsbeginn berücksichtigt werden können. Aufgrund dessen möglicherweise vorgenommene Modifizierungen der Prüfungsplanung sind sicher zur Steigerung der Qualität der Abschlussprüfung förderlich.

#### 3.4.6.4 Prüfungsdurchführung

Während der Durchführung der Prüfung ergibt sich die Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss in dessen Sitzung bzw. bilateral mit dem Vorsitzenden dieses Ausschusses grundsätzlich anlassbezogen,<sup>825</sup> insbesondere dann, wenn besondere Umstände eintreten, die eine Redepflicht des Abschlussprüfers auslösen. Durch den DCGK wird gegenüber Aufsichtsrat / Prüfungsausschuss die Empfehlung ausgesprochen, „mit dem Abschlussprüfer zu vereinbaren, dass dieser ihn unverzüglich über alle für seine Aufgaben wesentlichen Feststellungen und Vorkommnisse unterrichtet, die bei der Durchführung der Abschlussprüfung zu seiner Kenntnis gelangen.“ (III. Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer, Empfehlung D.9 DCGK)<sup>826</sup>. Auch eine Befangenheit, die während der Prüfung sich neu ergibt und nicht unverzüglich beseitigt werden kann, ist mitzuteilen.<sup>827</sup>

Eine Teilnahme des Abschlussprüfers an den Sitzungen des Aufsichtsrats und allen Sitzungen des Prüfungsausschusses während der Phase der Prüfungsdurchführung wird zur Unterstützung der Aufsichtsratsarbeit des Aufsichtsrats empfohlen.<sup>828</sup> Der Abschlussprüfer kann dadurch „vom Fortgang der Prüfung berichten, Prüfungsergebnisse erläutern, seine Eindrücke vom Rechnungswesen und anderen Bereichen des Unternehmens darlegen, Fragen beantworten, seine Meinung zur Darstellung der wirtschaftlichen Lage schildern sowie weitere

---

<sup>823</sup> Vgl. *IDW*, IDW EPS 240, nach dem Stand vom 22.11.1999, Tz. 11.

<sup>824</sup> Vgl. *Plendl / Kompenhans / Buhleier*, Prüfungsausschuss, 2015, 79.

<sup>825</sup> Vgl. *Plendl / Kompenhans / Buhleier*, Prüfungsausschuss, 2015, 79.

<sup>826</sup> Mit der Gültigkeit des PCGK hat der DCGK keine Rolle mehr gespielt.

<sup>827</sup> Vgl. *Plendl / Kompenhans / Buhleier*, Prüfungsausschuss, 2015 80.

<sup>828</sup> Vgl. *IDW*, Zusammenarbeit, 2012,1-16; auch vgl. *Naumann*, Berichtswesen, Board 2015, 178.

Hintergrundinformationen und Lösungsvorschläge liefern.“<sup>829</sup> Für den Abschlussprüfer entsteht der Vorteil, auch Prüfungshemmnisse oder Konflikte mit dem Vorstand zur Sprache bringen zu können, ohne die Auseinandersetzung unmittelbar suchen zu müssen. Wegen der Überlappung von Prüfungsgebieten kann die Scharnierfunktion des Prüfungsausschusses für den Abschlussprüfer obendrein bedeutsam sein hinsichtlich der internen Revision,<sup>830</sup> auf deren Ergebnissen er für weiterreichende Prüfungshandlungen aufbaut. Indem der Abschlussprüfer sich mit der Informationsvermittlung normenkonform verhält, werden Haftungsrisiken reduziert.<sup>831</sup>

#### **3.4.6.5 Prüfungsergebniskommunikation**

Für den Abschlussprüfer besteht aufgrund des durch den Aufsichtsrat erteilten Prüfungsauftrags die Verpflichtung, dem Aufsichtsrat den geprüften Jahresabschluss und Lagebericht sowie den Prüfungsbericht mit dem Bestätigungsvermerk zuzuleiten und darüber hinaus aufgrund der Regularien der UK in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats bzw. im Bilanzausschuss über das Ergebnis der Prüfung zu berichten. Wenn eine Berichterstattung zunächst im Prüfungsausschuss und danach in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats geplant werden sollte, ist unter der Voraussetzung einer entsprechenden Vorabunterrichtung des Aufsichtsrats durch den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses eine Berichterstattung in mehr globaler Form in der Bilanzsitzung<sup>832</sup> denkbar. Die durch den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk vorgenommene schriftliche Berichterstattung (sowie die Aussagen im Management Letter) müssen mit der mündlichen Berichterstattung im Einklang stehen.<sup>833</sup> Diese dient unter Bezug auf den Jahresabschluss und den Lagebericht dem Zweck, das Prüfungsergebnis und sein Zustandekommen sowie Sachverhalte im Zusammenhang mit der Rechnungslegung und Prüfung zu erläutern und damit dem Aufsichtsrat Vorstellungen über die wirtschaftliche Lage des UK, einzelne Geschäftsfelder und besondere Risiken

---

<sup>829</sup> Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 2015, 197.

<sup>830</sup> Vgl. Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 2015, 198.

<sup>831</sup> Vgl. Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 2015, 198.

<sup>832</sup> Vgl. IDW, IDW PS 470, nach dem Stand vom 08.05.2003, Tz. 13.

<sup>833</sup> Vgl. IDW, IDW PS 470, nach dem Stand vom 08.05.2003 Tz. 9.



sowie die Stellung des UK in der Branche und im Markt zu geben.<sup>834</sup> Da der Abschlussprüfer bei dieser Berichterstattung „von einem Verständnis der Aufsichtsratsmitglieder für wirtschaftliche Gegebenheiten des Unternehmens und für die Grundlagen der Rechnungslegung“<sup>835</sup> ausgehen kann, entsteht zusammen mit der Berichtspflicht des Vorstands eine solide Informationsbasis, die für den Aufsichtsrat hinsichtlich seiner eigenen Prüfungs- und Überwachungstätigkeit bei der Prüfung der Jahresunterlagen<sup>836</sup> und der Würdigung der Mitteilungen anderer Stellen (Vorstand, Interne Revision) bestens geeignet ist.

Als Rahmen für die mündliche Berichterstattung kommen folgende Berichtsthemen in Betracht:

- Auftrag und Prüfung
- Rechtliche und wirtschaftliche Besonderheiten des Geschäftsjahres
- Wirtschaftliche Lage der Gesellschaft (des Konzerns)
- Wesentliche Prüfungsaussagen (Rechnungslegung, internes Kontrollsystem und Risikofrüherkennungssystem)
- Sonstige für den Aufsichtsrat bedeutsame Feststellungen
- Prüfungsergebnis<sup>837</sup>

Spezifische thematische Anpassungen für die UK haben sich bei Prüfungserweiterungen, im übrigen aber nicht als erforderlich erwiesen.

Aufgrund seiner Ausbildung und Erfahrung und weil hinsichtlich des Abschlussprüfers von einer unabhängigen und sachverständigen Person mit Auskunftswillen ausgegangen werden kann,<sup>838</sup> ist der Abschlussprüfer zur weitreichenden Unterstützung der Aufsichtstätigkeit des Aufsichtsrats in der Lage.

Würde man – außerhalb der Prinzipal-Agent-Theorie – den Abschlussprüfer weniger als Diener bzw. Erfüllungsgehilfen des Aufsichtsrats, sondern als „strategischen Partner“<sup>839</sup> begreifen wollen, würde dies mehr als bisher der Gesamtsituation gerecht, in der für den Abschlussprüfer eine „Bringschuld“ und für den

---

<sup>834</sup> Vgl. *IDW*, IDW PS 470, nach dem Stand vom 08.05.2003, Tz. 8.

<sup>835</sup> *IDW*, IDW PS 470, nach dem Stand vom 08.05.2003, Tz. 10.

<sup>836</sup> Vgl. *Naumann*, Berichtswesen, Board 2015, 176.

<sup>837</sup> Vgl. *IDW*, IDW PS 470, nach dem Stand vom 08.05.2003, Tz. 3.

<sup>838</sup> Vgl. *Naumann*, Berichtswesen, Board 2015, 178.

<sup>839</sup> *Naumann*, Berichtswesen, Board 2015, 178.

Aufsichtsrat eine „Holschuld“<sup>840</sup> zusammenfinden müssen. Dazu gehört dann auch, dass notwendiges „Klärungspotenzial“<sup>841</sup> noch stärker durch Rückfragen des Aufsichtsrats an den Abschlussprüfer adressiert wird. Der Nutzen aus engerer, vertrauensvoller und konstruktiver Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat kann sich in zweierlei Hinsicht einstellen, der Steigerung der Qualität der Abschlussprüfung und der Qualität der Überwachung.<sup>842</sup> Daran kann beiden Seiten nur gelegen sein. Für den Abschlussprüfer käme noch die erhöhte Chance einer Mandatsverlängerung hinzu, und bei einem Wechsel des Abschlussprüfers nach dem Erreichen der Höchstzahl aufeinanderfolgender Mandate wäre auch die Übernahme eines lukrativeren Beratungsauftrags bei Auftragserteilung durch den Aufsichtsrat bzw. das UK möglich.

Bei Einhaltung der Einzelrollen von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat entsteht im Ergebnis gegenüber dem KD, der für das kaufmännische Rechnungswesen zuständig ist und dem möglicherweise sogar mit evtl. Täuschungs- bzw. Betrugsabsicht unrichtige Zahlen mit dem prüfungsbereiten Jahresabschluss vorgelegt werden könnten, ein mächtiges Sperrgebiet. Für den Abschlussprüfer kommt es darauf an, eine Vertrauensstrategie auf den Weg zu bringen, die die gesamte Unternehmung durchzieht.<sup>843</sup> Den „Instrumentenkasten“ hierfür hat die Prinzipal-Agent-Theorie bereitgestellt. Der Abschlussprüfer könnte darauf verzichten, sich vor Arbeit im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung „zu drücken“ (shirking) und auch einen Verzicht auf eigennützige Entscheidungen üben. Noch dazu hätte er die Gelegenheit, bei seinem Handlungsmuster erkennbar für den Aufsichtsrat einen „Überfall“ (hold up) auszuschließen. Vor allem aber könnte er mit vollbrachten guten fachlichen Leistungen hervortreten (signaling) und auch insofern für sich werbend für eine verlängerte Zusammenarbeit tätig werden.

---

<sup>840</sup> Naumann, Berichtswesen, Board 2015,178.

<sup>841</sup> Naumann, Berichtswesen, Board 2015,178.

<sup>842</sup> Vgl. Naumann, Berichtswesen, Board 2015, 176.

<sup>843</sup> Vgl. Krommes, Prüfungsziele, DB 2012, 592

### 3.4.7 Konfliktpotenziale im Beziehungsgefüge von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer

Bereits oben ist mit der Prinzipal-Agent-Theorie die generelle Problematik in dem Dreiecksverhältnis von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer offengelegt worden. Ausgehend von den Funktionen der Überwachung und Beratung durch den Aufsichtsrat gegenüber dem Vorstand sowie der Prüfung durch den Abschlussprüfer gegenüber dem Vorstand mit den damit jeweils verbundenen Berichterstattungsverpflichtungen sind Konflikte vorprogrammiert,<sup>844</sup> die noch durch interimswise und wechselnde Koalitionen im Beziehungsgefüge verstärkt werden können. Obendrein sorgt das Verfahren zur Bestimmung der Mitglieder des Aufsichtsrats für latentes Konfliktpotenzial, weil die Mitglieder des Überwachungsgremiums aus unterschiedlichen beruflichen Positionen heraus bei noch dazu differenter Beziehung zum UK Überwachungs- und Beratungsaufgaben für den Vorstand übernehmen sollen. Auch können Einzelmitgliedern im Aufsichtsrat unabhängig davon, ob sie alleine oder in Absprache mit anderen Mitgliedern handeln, persönliche Interessen nicht abgesprochen werden.

Konfliktpotenziale von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer werden obendrein rasch offensichtlich, wenn unterschiedliche Vorstellungen bestehen z. B.

- zur Bilanzierung von Sachverhalten im Jahresabschluss<sup>845</sup>
- zur Nachweisverpflichtung prognostischer Angaben im Lagebericht, ob die den Annahmen zugrunde liegenden Maßnahmen tatsächlich möglich und auch mit der Unternehmensplanung vereinbar sind (Aufeinandertreffen von Ermessensentscheidungen des Vorstands und des Abschlussprüfers)
- zur Beratung strategischer Entscheidungen bei objektiver Unsicherheit  
Typisch hierfür sind Vorlagen von Vorständen oder nach der Umwandlung der Klinika in die neue Rechtsform zunehmend auch „Diskussionspapiere“ von namhaften Beratungsunternehmen<sup>846</sup>

---

<sup>844</sup> Vgl. *Eibelshäuser*, Aufsichtsratsinformation, WPK-Mitt. 1997, 168.

<sup>845</sup> Vgl. *Wolz*, Erwartungslücke, WPK-Mitt. 1998, 127.

<sup>846</sup> Vgl. *Berger*, Hochschulmedizin, 2002, (nicht veröffentlicht).

- zu Ursache, Umfang und Wirkung von Schäden, die durch eine unterschätzte Risikolage zu z. B. der IT eingetreten sind<sup>847</sup>

Eine weitere Quelle differenter Auffassungen zeigt sich seit der „Geburtsstunde“ der risikoorientierten Corporate-Governance-Reformbewegung in Deutschland<sup>848</sup> durch das KonTraG in einer Fülle neuer Gesetze mit Implikationen für das Risikomanagement bis hin zum BilMoG im Jahr 2009, durch das dieser Prozess verengender regulatorischer Anforderungen zunächst zu einem vorläufigen Abschluss gekommen zu sein schien.<sup>849</sup> Der internationale Druck auf das deutsche Bilanzrecht einschließlich der GoB wird aber fortbestehen.<sup>850</sup> Damit ist auch klar, dass der Jahresabschluss als „Rechtsinstitut“<sup>851</sup> zur Regelung von Interessen immer neue Justierungen erfahren wird und das Verständnis der Abbildungsvorgänge dauerhaft schwierig bleibt. Begründet worden sind die Gesetzesinitiativen vor allem mit Unternehmensschiefen und Bilanzskandalen, die sich in den 90er Jahren und erneut in der Finanzmarktkrise 2008 und 2009 ereignet haben. Die Fülle der Rechtsänderungen, die der Finanzdienstleister Wirecard in Gang gesetzt hat, ist aktuell noch nicht realistisch abzuschätzen. Wie weitreichend sich Folgen aus Rechtsänderungen zur Rechnungslegung zu zeigen vermögen, haben auch die zahlreichen aufgrund des BilMoG vorgenommenen Modifizierungen der IDW PS<sup>852</sup> und der WPO deutlich gemacht.

---

<sup>847</sup> Am 10. September 2020 ist es zu einem massiven Hackerangriff auf das IT-System des Universitätsklinikums D gekommen mit der Folge, dass sogar ein Notfallbetrieb nicht mehr ermöglicht werden können. Geplante Aufnahmen und Behandlungen sind nicht mehr erfolgt. Krankenwagen haben abgewiesen werden müssen, der Einnahmefall geht, auch weil die Systeme erst allmählich wieder hochgefahren worden sind, in die Millionen. Hierzu vgl. o. V.: Hackerattacke auf Uniklinik, in: FAZ vom 16. September 2020, N 4; vgl. o. V.: Leben mit Risiko. Die Hackerangriffe auf Universitäten stürzen die Institutionen in Chaos – bis hin zu tödlichen Folgen, in: FAZ vom 25. September 2020, 9; vgl. LT-Drs. 17/10957. Wie hieraus hervorgeht, soll zu IT-Risiken unter Bezug auf eine BSI Studie „eine unvollständige Bedrohungsanalyse“ die Ursache dafür sein, „dass zumeist vor- oder nachgelagerte IProzesse eine zu geringe Berücksichtigung in der Risikoanalyse finden.“ Durch Matthias Bolte-Richter (Grüne) ist in der Aktuellen Stunde Kümmel, Katja, CIO UK MS, wie folgt zitiert worden: „Initiativen wie der IT-Masterplan der NRW-Uniklinika betonen die Bedeutung von Investitionen in die IT, aber es kommt noch viel zu wenig Geld von Land und Bund.“ Weiter heißt es in dem Vorabdruck: „Sie (gemeint ist Kümmel, Zusatz des Verf.) schätzt den Finanzierungsrückstand sogar auf 8 Millionen Euro pro Klinikum pro Jahr“. Damit ist das Vorhandensein von Zündstoff für kontroverse Diskussionen im Aufsichtsrat offensichtlich.

<sup>848</sup> Scheffler / Lenz / Andreas, Governance, WPg Online 2019, 367.

<sup>849</sup> Vgl. Scheffler / Lenz / Andreas, Governance, WPg Online 2019, 369.

<sup>850</sup> Vgl. Moxter / Engel-Ciric, Bilanzierung, 2019, 199.

<sup>851</sup> Baetge / Kirsch / Thiele, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, 114.

<sup>852</sup> Das BilMoG hat Änderungen bei nicht weniger als 10 IDW PS notwendig gemacht: IDW PS 201, 202, 220, 261, 320, 350, 400, 450, 460 u. 470; vgl. IDW, Prüfungsstandards, IDW-FN 2009, 303 ff.

Wegen der Häufigkeit, des großen Umfangs und der erheblichen Reichweite der beispielhaft vorgestellten Rechtsänderungen hat für das gesamte Betriebsgeschehen der UK sich eine Komplexität entwickelt, die selbst durch den Kaufmännischen Direktor und den Vorsitzenden des Aufsichtsrats nicht jederzeit sicher beherrscht werden kann. Nicht auszuschließen ist sogar, dass bereits eine Einordnung von neuen Vorschriften hinsichtlich ihrer Bedeutung für die UK zu den Themenbereichen Rechnungslegung und Abschlussprüfung sowie Überwachung einschließlich derjenigen, die den Abschlussprüfer durch seinen Berufsstand betrifft, sich schwierig gestaltet. Auch der Abschlussprüfer befindet sich in einer unbefriedigenden Lage. Mit der Fülle immer neuer rechtlicher Regelungen muss er sich nicht nur mental auseinandersetzen, sondern auch seine Prüfungshandlungen entsprechend adaptieren. Zu veränderten Abbildungen des Betriebsgeschehens braucht es Zeit bis neue Prüfungsmaßstäbe mit Unterstützung des IDW zur Verfügung stehen. Die Aufsichtsratsmitglieder sind, selbst bei einer Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen, in einem Maß gefordert, dass für sie eine sichere Unterrichtung über den aktuellen Rechtsstand und die daraus resultierenden Konsequenzen hinsichtlich eines Möglichkeitsraums von Handlungen und Entscheidungen nicht unterstellt werden darf.

Wie schwer sich ein Aufsichtsrat bei seinen Beratungen tun kann, ist beim UK D hinsichtlich der Veröffentlichung des Corporate Governance Berichts für die Jahre 2018 und 2019 deutlich geworden. Aufgrund des notwendigen „Abstimmungsverfahrens“ zum Berichtsinhalt hat eine Offenlegung der Berichte bis mindestens November 2020 nicht vorgenommen werden können.

Nicht zu übersehen sind neben diesen beschriebenen Auswirkungen die Ausstrahlungswirkungen auf die Corporate Governance der UK. Zuständigkeiten und Instrumente sowie der Kommunikationsprozess zwischen Vorstand und Aufsichtsrat sowie unter Einbeziehung des Abschlussprüfers haben kontinuierlich weiter ausgebaut werden müssen.

## **4 Gefährdungspotenziale zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und zur Glaubwürdigkeit des Prüfungsergebnisses**

### **4.1 Positionsbestimmung durch das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.**

Infolge des Enron-Skandals (synonym auch für andere bedeutende Bilanzdelikte), der auch in Deutschland hohe Wellen geschlagen hat, hat das IDW, auch um ähnlichen Machenschaften vorzubeugen, eine Positionsbestimmung versucht.<sup>853</sup> Zur Stärkung der Abschlussprüfung und zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sind u. a. erörtert worden

- Trennung bzw. Zusammengehörigkeit von Prüfung und Beratung
- Externe Rotation des Abschlussprüfers
- Abschlussprüfung in Kombination von mehreren unabhängigen Prüfern
- Cooling-off period
- Berufsaufsicht
- Einheitliche europäische Prüfungsstandards
- System der externen Qualitätskontrolle
- Berichterstattung über Gesetzesverstöße durch den Abschlussprüfer

Dabei ist das IDW zum Problemkreis Prüfung und Beratung zu der Erkenntnis gelangt, dass beim Vorliegen von Prüfung und Beratung nicht grundsätzlich von einer Gefährdung der Unabhängigkeit ausgegangen werden kann, vielmehr wegen der erweiterten Kenntnisse über das Unternehmen infolge der Beratung sich die Möglichkeit eröffnet, die Jahresabschlussprüfung „problemorientierter und damit wirksamer“<sup>854</sup> durchzuführen. Damit ergeben sich dann auch Kostenvorteile und eine gesteigerte Wertschätzung des Berufs des Wirtschaftsprüfers – eine Entwicklung, die zur Gewinnung von „*high potentials*“<sup>855</sup> für die Prüfungsdurchführung und damit zur Steigerung der Prüfungsqualität angestrebt werden soll. Gleichwohl hat das IDW auch Grenzen für Beratungstätigkeit nicht übersehen. In Betracht kommen hier die Prüfung von Sachverhalten, wenn an deren Zustandekommen der Abschlussprüfer mitgewirkt hat (Selbstprüfungsverbot),<sup>856</sup>

---

<sup>853</sup> Vgl. IDW, Position, IDW-FN 2002, 253.

<sup>854</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 253.

<sup>855</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 254.

<sup>856</sup> Vgl. IDW, Position, IDW-FN 2002, 254.

ebenso wie das Ergebnis der Messung *einer* konkreten Beratungsleistung an einem *“framework approach“*,<sup>857</sup> das die Übernahme der Beratungsleistung nicht zulässt. Eine eindeutige Grenze für Beratungsleistungen wird allerdings für den Fall angenommen, „wenn diese Leistungen in den Augen der Öffentlichkeit als in besonderem Maße die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdend wahrgenommen werden sollten.“<sup>858</sup> Der Abschlussprüfung inhärente Beratungsleistungen gehören nicht hierzu.<sup>859</sup> Einen negativen Einfluss durch die Beratung auf die Qualität der Prüfung hat das IDW darüber hinaus durch den Hinweis auf die Marktkräfte zu zerstreuen versucht. Eine Minderung der Prüfungsqualität könnte danach einen Reputationsverlust für den *„brand name“*<sup>860</sup>, den Verlust weiterer Prüfungsmandate sowie auch neben haftungsrechtlichen Folgen einen Rechtfertigungsdruck gegenüber dem Auftraggeber auslösen.<sup>861</sup> Der Aufsichtsrat könnte „im Einzelfall auf einen wahrgenommenen Mangel in der *independence in appearance*“<sup>862</sup> reagieren.

Bezüglich der externen Rotation des Abschlussprüfers hat sich das IDW unter Hinweis auf einsparbare Kosten durch Vermeidung von Einarbeitungszeit im Vergleich zur externen für die interne Rotation ausgesprochen, bei der ohne Verlust von Einarbeitungszeit lediglich die prüfenden Personen innerhalb desselben Mandats wechseln.<sup>863</sup> Mit der Form der veränderten Zusammensetzung des Prüfungsteams ist in Verbindung mit einem Vorbeugen der Betriebsblindheit bei gewissem know how Verlust „eine angemessene Mischung aus Kontinuität und Wechsel“<sup>864</sup> gesehen worden.

Abschlussprüfer aus verschiedenen WPG zur Durchführung einer gemeinsamen Jahresabschlussprüfung *„(joint audit)“*<sup>865</sup> zu verpflichten, ist vom IDW ebenso abgelehnt worden wie die nochmalige Prüfung eines Jahresabschlusses durch eine weitere WPG *„(double auditing)“*<sup>866</sup>. Während beim joint audit

---

<sup>857</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 254.

<sup>858</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 254.

<sup>859</sup> Vgl. IDW, Position, IDW-FN 2002, 255.

<sup>860</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 255.

<sup>861</sup> Vgl. IDW, Position, IDW-FN 2002, 255.

<sup>862</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 256.

<sup>863</sup> Vgl. IDW, Position, IDW-FN 2002, 257.

<sup>864</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 257.

<sup>865</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 257.

<sup>866</sup> IDW, Position, IDW-FN 2002, 257.

unerwünschte Kommunikationsprobleme zwischen den Abschlussprüfern sowie in der Beziehung zum Aufsichtsrat nicht ausgeschlossen werden können<sup>867</sup> und bei fehlender Honorarerhöhung zum Ausgleich von gegenseitigen reviews der Prüfer sogar eine mindere Prüfungsqualität droht,<sup>868</sup> hat die doppelte Prüfung desselben Jahresabschlusses ein erhebliches Zusatzhonorar entstehen lassen, ohne dass eine besondere Qualität der Abschlussprüfung tatsächlich gesichert ist. Bei ausreichender Flankierung der Jahresabschlussprüfung durch entsprechende Qualitätssicherungssysteme sollte sie auch entbehrlich sein.<sup>869</sup>

Zur cooling-off period hat sich das IDW in dem Sinne ausgesprochen, dass der Aspekt des Wechsels einer Person der WPG zu einem Mandanten vor allem relevant sein soll, wenn es sich um einen Angehörigen der WPG handelt, der in verantwortungsvoller Position in die Jahresabschlussprüfung beim Mandanten eingebunden gewesen ist (z. B. durch die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks).<sup>870</sup> Eine cooling-off period von zwei Jahren wird als angemessen angesehen.<sup>871</sup>

Die Anmerkungen zur Berufsaufsicht betreffen im wesentlichen die vorhandene und akzeptierte Aufbauorganisation, nach der die WPK zur Rechtsaufsicht dem BMWi unterstellt ist und mit dem IDW zusammenarbeitet.<sup>872</sup> Eine privatwirtschaftliche „*enforcement*-Einrichtung“,<sup>873</sup> wie sie später tatsächlich zustande gekommen ist, hat das IDW bei den Bestrebungen zur Einhaltung von Rechnungslegungsnormen grundsätzlich begrüßt. Wird nämlich ein Fehler im Jahresabschluss festgestellt, kann eine Überprüfung hinsichtlich eines denkbaren Fehlverhaltens des Abschlussprüfers einsetzen. Im übrigen ist darauf hingewiesen worden, dass die WPK von Amts wegen bei Berufspflichtverletzungen ermittelt und hierzu auch in schweren Fällen mit der Staatsanwaltschaft zusammenarbeitet.<sup>874</sup>

---

<sup>867</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 257.

<sup>868</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 257.

<sup>869</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 257.

<sup>870</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 258.

<sup>871</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 258.

<sup>872</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 258.

<sup>873</sup> *IDW*, Position, IDW-FN 2002 259.

<sup>874</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 258.



Die Vorstellung der EU-Kommission, zu einheitlichen europäischen Prüfungsstandards zu gelangen, wird unter Berücksichtigung deutscher Besonderheiten durch das IDW durch eine Angleichung der deutschen Prüfungsgrundsätze an die International Standards on Auditing (ISA) unterstützt, wobei den europäischen Vorgaben schon weitgehend entsprochen worden ist.<sup>875</sup>

Eine entsprechende Feststellung zur Umsetzung von Empfehlungen der EU-Kommission ist zu dem im Jahr 2000 in Deutschland etablierten System der externen Qualitätskontrolle vorgenommen worden („*peer review*“<sup>876</sup>-System).

Eine generelle Berichterstattung über Gesetzesverstöße durch den Abschlussprüfer hat das IDW allerdings abgelehnt und darauf hingewiesen, dass dadurch ein anderer Prüfungsansatz in Richtung auf eine Vollprüfung nötig sein würde, der mit der als Stichprobenprüfung ausgestalteten Jahresabschlussprüfung nicht vereinbar ist.<sup>877</sup> Deutlich höhere Prüfungskosten bei einem wesentlich ausgedehnten Zeitrahmen kämen noch hinzu.<sup>878</sup>

Zu den vorstehenden Positionsbestimmungen ist allerdings stets zu bedenken, dass das IDW als Interessenvertretung des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer keine neutrale Position einnimmt, sondern sich zur Förderung des Berufsstands einschließlich seines Ansehens in der Öffentlichkeit in der Pflicht sieht. Für den Aufsichtsrat als Überwachungsträger kommt es daher darauf an, auf der Suche nach Problemlösungen eigene Vorstellung an den Positionen des IDW zu spiegeln und diese nicht einfach linear zu übernehmen.

Wegen der Rechtsfortentwicklung und insbesondere im Zuge des Wirecardskandals, durch den sich das Bundesministerium der Finanzen (BMF) und das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) zu wesentlichen Rechtsänderungen veranlasst gesehen haben, hat das IDW hinsichtlich der Überprüfung eigener Positionierung sich erneut mit den großen Themen befassen müssen, wie auch durch die Stellungnahmen des IDW vom 6.11.2020 zum

---

<sup>875</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 259.

<sup>876</sup> *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 259.

<sup>877</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 259.

<sup>878</sup> Vgl. *IDW*, Position, IDW-FN 2002, 259.

Referentenentwurf und vom 26.1.2021 zum Regierungsentwurf des Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität<sup>879</sup> zum Ausdruck gekommen ist. Einige der vorstehend diskutierten Maßnahmen sind durch das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz - FISG) vom 3. Juni 2021<sup>880</sup>, das als Artikelgesetz u. a. das HGB, das AktG und die WPO geändert hat und zum 1. Juli 2021 in Kraft getreten ist, inzwischen gesetzlich verankert worden:

So ist das Problem der Trennung von Prüfung und Beratung<sup>881</sup> - die Trennung zur Steuerberatung spielt eine besondere Rolle - insofern einer Lösung zugeführt worden, als ein Katalog (blacklist) verbotener Nichtprüfungsleistungen (Artikel 5 Abs. 1 Unterabs. 2 Abschlussprüferverordnung)<sup>882</sup> nun voll beachtet werden muss. Danach sind Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen zeitlich parallel zur Jahresabschlussprüfung nicht mehr zulässig (§ 316a Satz 1 HGB n. F.)

Auch wird bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften zur Jahresabschlussprüfung die interne Rotation bei Verzicht auf eine externe Rotation als nicht mehr ausreichend angesehen und statt dessen die externe Rotation verpflichtend in Verbindung mit einer Mandatsbegrenzung von 10 Jahren eingeführt (§ 318 Abs. 1a HGB n. F.). Verantwortliche Prüfungspartner (§ 43 Abs. 3 WPO n. F.) (interne Rotation) müssen ihre Beteiligung an der Jahresabschlussprüfung nach 5 Jahren beenden (§ 43 Abs. 6 Satz 2 WPO n. F., § 322 HGB n. F.).

Noch dazu ist, um die Gewissenhaftigkeit des Abschlussprüfers bei der Prüfung zu stärken, die zivilrechtliche Haftung des Abschlussprüfers deutlich verschärft worden, wobei die Haftungssummen erheblich angehoben worden sind (§ 323 Abs. 2 HGB n. F.) Für den Fall vorsätzlichen Handelns haftet der Abschlussprüfer unbegrenzt (§ 323 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 HGB n. F.).<sup>883</sup>

---

<sup>879</sup> Vgl. *IDW*, FISG, Stellungnahme vom 6.11.2020 zum Referentenentwurf.  
Vgl. *IDW*, FISG, Stellungnahme vom 26.1.2021 zum Regierungsentwurf.

<sup>880</sup> Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz - FISG) vom 3. Juni 2021, BGBl. I 2021, 1534.

<sup>881</sup> Zur Störung der Glaubwürdigkeit vgl. unten Gliederungspunkt 4.2. Persönlichkeit des Abschlussprüfers und Faktoren des Prüfungsprozesses, 240 f.

<sup>882</sup> Verordnung (EU) 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16.04.2014, ABl. EU Nr. L 158, 86 f (Abschlussprüferverordnung).

<sup>883</sup> Zu weiteren Positionen und Maßnahmen vgl. unten Gliederungspunkt 5.2 Erkenntnisse aus dem Fall Wirecard für den Aufsichtsrat der Universitätsklinik, 299 f.

## 4.2 Persönlichkeit des Abschlussprüfers und Faktoren des Prüfungsprozesses

Wie oben festgestellt worden ist, hat sich die aktienrechtliche Pflichtprüfung nach dem AktG 1965 „als eine Gesetzmäßigkeits-, Satzungsmäßigkeits- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung“<sup>884</sup> qualifizieren lassen (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AktG 1965, § 317 HGB). Rechtsänderungen haben später auf eine Modifizierung ihrer Zielrichtung hingewirkt. Gemäß Ziff. 8 Sätze 1 und 2 IDW PS 200 soll die Abschlussprüfung „die Verlässlichkeit der in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen“ bestätigen und insoweit deren Glaubhaftigkeit erhöhen. „Die Verlässlichkeit dieser Informationen schließt auch deren Ordnungsmäßigkeit ein, da diese von den Adressaten bei ihrer Interpretation mit herangezogen wird.“<sup>885</sup> Wenn auch eine absolute Vertrauenswürdigkeit sachfremd wäre, ist doch für den Kaufmännischen Direktor wegen seiner Zuständigkeit für Personal- und Wirtschaftsführung im Vergleich zum Aufsichtsrat zum Rechnungswesen eine höhere Affinität gegeben. Er ist es, der für den Prüfungsbeginn der Jahresabschlussprüfung den prüfungsbereiten Jahresabschluss bereitstellen, die prüfungsrelevanten Unterlagen an den Abschlussprüfer aushändigen und die notwendigen Auskünfte erteilen lässt, sofern er nicht persönlich diese Aufgaben übernimmt. Für den Aufsichtsrat ist von Interesse, auf den geprüften Zahlen der Rechnungslegung seine Entscheidungen fundieren zu können.

Mit dem Übergang der Auftragsvergabe für die Jahresabschlussprüfung vom Vorstand auf den Aufsichtsrat infolge des KonTraG ist die wirtschaftliche Nähe des Abschlussprüfers zum Vorstand reduziert und bei Beibehaltung der Interessenlage (Prüfungshonorar, Prüfungsdauer, Wiederholungsprüfung, Beratungsauftrag) auf den Aufsichtsrat neu justiert worden. Die abschlussprüfungsorientierte Kompetenz des Vorstands ist nicht weiter aufgebaut worden, während sich eine solche beim Aufsichtsrat erst noch hat herausbilden und weiter entwickeln müssen.<sup>886</sup> Trotz der entsprechend bei der Prinzipal-Agent-Theorie

---

<sup>884</sup> Schmaltz / Forster / Goerdeler / Havermann, in: Adler / Düring / Schmaltz, Rechnungslegung, § 162 AktG, Tz. 23 (1971).

<sup>885</sup> IDW, IDW PS 200, nach dem Stand vom 28.6.2002.

<sup>886</sup> Zum Wechsel der Auftragserteilung der Jahresabschlussprüfung vgl. Theisen, WP-Prüfungsauftrag, DB 1999, 342; vgl. Arbeitskreis Schmalenbach-Gesellschaft, KonTraG, DB 2000, 1 (Beilage).

offengelegten Informationsasymmetrie vergibt der Aufsichtsrat an den Abschlussprüfer einen Prüfungsauftrag, wobei er im Rahmen der Auftragserfüllung die Vorlage eines Bestätigungsvermerks als Positivurteil, möglichst einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk, erwartet. Er investiert in die Glaubwürdigkeit als Voraussetzung von Vertrauen. Dieses ist „die freiwillige Erbringung einer risikanten Vorleistung unter Verzicht auf explizite vertragliche Sicherungs- und Kontrollmaßnahmen gegen opportunistisches Verhalten (Vertrauenshandlung) in der Erwartung, dass der Vertrauensnehmer motiviert ist, freiwillig auf opportunistisches Verhalten zu verzichten (Vertrauenserwartung).“<sup>887</sup> Die Vorstellung, sich in der Person des beauftragten Abschlussprüfers getäuscht zu haben, wird dann möglicherweise leicht verdrängt. Im Ergebnis davon zeigt sich für den Aufsichtsrat die Notwendigkeit der Auseinandersetzung mit der Frage, durch welche Faktoren eine Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die Glaubwürdigkeit des Prüfungsergebnisses gefährdet sein könnten.

Glaubwürdigkeit zeigt sich als ständiger Begleiter der Arbeit des Abschlussprüfers. Seit Anfang der 60er Jahre hat man im Zusammenhang mit der zunehmenden Bedeutung der externen Rechnungslegung als Entscheidungsrechnung seine Aufgabe vor allem darin gesehen, dem Jahresabschluss Glaubwürdigkeit zu verleihen („Lending Credibility“-Theorie)<sup>888</sup> Glaubwürdigkeit ist nicht dem Abschlussprüfer a priori immanent, sondern wird von der Empfängerseite des geprüften Jahresabschlusses her definiert. „Je stärker oder je eher Abschlussprüfer glaubwürdigkeitsstiftende Eigenschaften aufweisen, desto höher ist die Glaubwürdigkeit ihrer Prüfungsurteile und folglich die Glaubwürdigkeit des geprüften Jahresabschlusses.“<sup>889</sup> Voraussetzung bildet die mit ihr untrennbar verbundene Prüfungsqualität im Sinne einer Urteilsqualität (Gesamturteilsqualität als Summe aggregierter Teilurteile). Bei Übertragung des allgemeinen Qualitätsbegriffs als „Gesamtheit von Eigenschaften und Merkmalen eines Produktes oder einer Tätigkeit, die sich auf die Eignung zur Erfüllung gegebener Erfordernisse (Aufgaben) beziehen“, auf die Jahresabschlussprüfung können die genannten Erfordernisse aus den Funktionen der Jahresabschlussprüfung als „*Formalziele der*

---

<sup>887</sup> Ripperger, Vertrauen, in: Korff, Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3, 1999, 76; auch vgl. Winkler, Glaubwürdigkeit, 2006, 11.

<sup>888</sup> Vgl. Winkler, Glaubwürdigkeit, 2006, 37.

<sup>889</sup> Winkler, Glaubwürdigkeit, 2006, 37.

*Prüfung*<sup>890</sup>, „*Wirksamkeit der Prüfung*“, „*Sicherheit des Prüfungsergebnisses*“ und „*Wirtschaftlichkeit der Prüfung*“<sup>891</sup> abgeleitet werden. Die *Wirksamkeit der Prüfung* zielt darauf ab, dass „ein aussagekräftiges Prüfungsergebnis zustande kommen“<sup>892</sup> muss. *Sicherheit des Prüfungsergebnisses* meint bezogen auf das Prüfungsobjekt einen ausreichend bemessenen Prüfungsumfang,<sup>893</sup> und hinsichtlich der *Wirtschaftlichkeit der Prüfung* wird in Verfolgung der Zielsetzung einer Gesamthonorarmaximierung das Wirtschaftlichkeitsprinzip in der Ausprägung des Minimalprinzips zugrunde gelegt.<sup>894</sup>

Glaubwürdigkeit wird durch die Erfüllung objektiver (Rechnungslegungsnormen) und subjektiver Faktoren (Werte) geprägt. Notwendige objektive Bewertungsprozesse im Rahmen der Prüfung können dem Abschlussprüfer nur gelingen, wenn er über die gebotene Sachkompetenz hinsichtlich der Objektivität der Rechnungslegungsnormen verfügt, die über die Ausbildung erworben, durch das Wirtschaftsprüferexamen nachgewiesen wird und durch permanente Fortbildung erhalten bleibt.<sup>895</sup> Sachkompetenz bildet auch den Zugang zur Wahl der jeweils geeigneten Prüfungsmethodik (Urteilsfähigkeit).<sup>896</sup> Ergänzt werden müssen diese objektiven Faktoren durch subjektive Werte, die in der persönlichen Akzeptanz von bestehenden Regelungen konkretisiert sind.<sup>897</sup> Nur bei bestehender Urteilsfreiheit lassen sich Unabhängigkeit und Unbefangenheit erreichen. „Urteilsfreiheit schließt aus, daß der Urteilende Weisungen oder erheblichen Einflüssen unterliegt, Rücksichten nehmen muß oder gegenüber dem Untersuchungsobjekt befangen ist.“<sup>898</sup> Von Unbefangenheit, sog. inneren Unabhängigkeit, wird gesprochen, wenn der Abschlussprüfer „ohne geistige Bindung unvoreingenommen“<sup>899</sup> tätig werden kann. Darüber hinaus muss der Abschlussprüfer auch gegenüber Dritten unabhängig erscheinen und auch tatsächlich unabhängig sein.<sup>900</sup> Das „Freisein von rechtlichen, wirtschaftlichen und faktischen Einwirkungsmög-

---

<sup>890</sup> Sieben / Duck / Minz / Swart, Urteilsqualität, 1987, 29.

<sup>891</sup> Sieben / Duck / Minz / Swart, Urteilsqualität, 1987, 29.

<sup>892</sup> Sieben / Duck / Minz / Swart, Urteilsqualität, 1987, 29.

<sup>893</sup> Vgl. Sieben / Duck / Minz / Swart, Urteilsqualität, 1987, 29.

<sup>894</sup> Vgl. Sieben / Duck / Minz / Swart, Urteilsqualität, 1987, 29.

<sup>895</sup> Vgl. Winkler, Glaubwürdigkeit, 2006, 40.

<sup>896</sup> Vgl. Winkler, Glaubwürdigkeit, 2006, 40.

<sup>897</sup> Vgl. Winkler, Glaubwürdigkeit, 2006, 40.

<sup>898</sup> Sieben / Duck / Minz / Swart, Urteilsqualität, 1987, 32.

<sup>899</sup> Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 173.

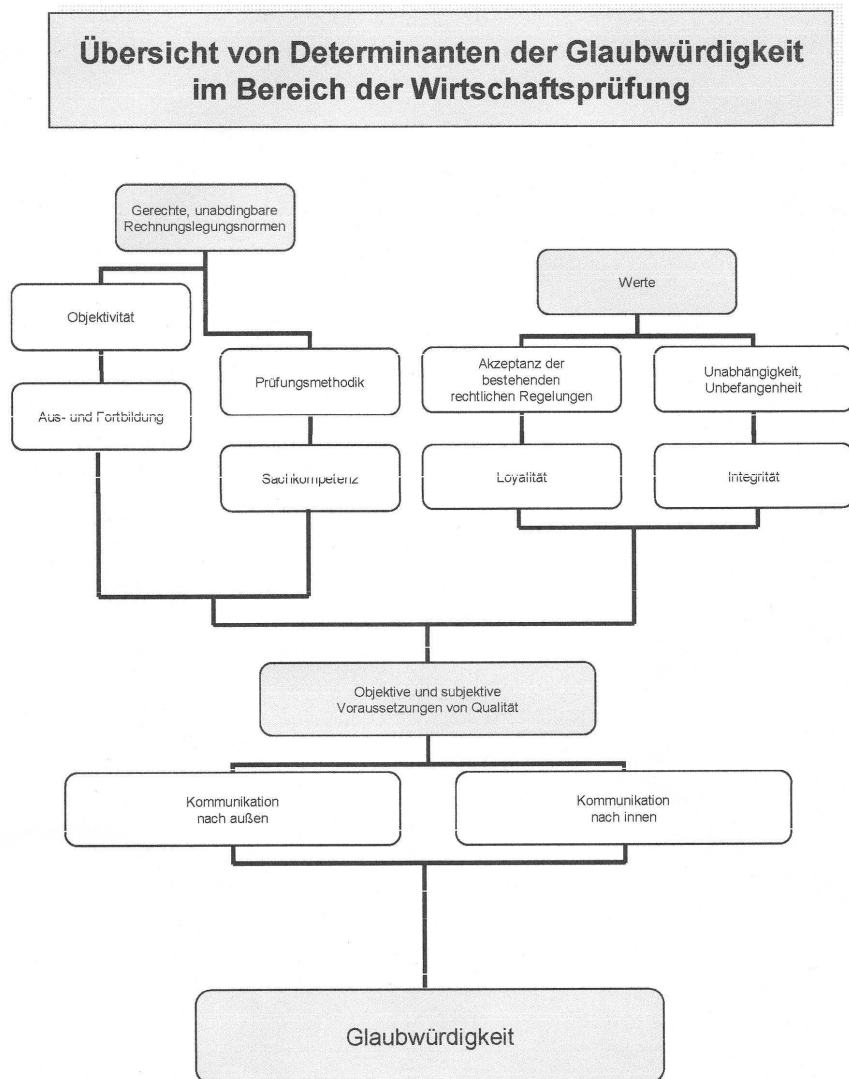
<sup>900</sup> Vgl. Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 173.

lichkeiten durch das zu prüfende Unternehmen oder durch Dritte<sup>901</sup> bedeutet äußere Unabhängigkeit.

Die Einflussfaktoren auf die Glaubwürdigkeit gibt die folgende Übersicht wieder:

Abbildung 25:

Einflussfaktoren auf die Glaubwürdigkeit<sup>902</sup>



<sup>901</sup> Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 173.

<sup>902</sup> In Anlehnung an Winkler, Glaubwürdigkeit, 2006, 39.

In internationaler Betrachtung wird zwischen „independence of mind“ und „Independence in appearance“ differenziert.<sup>903</sup> „Independence of mind“ meint, dass „ausschließlich sachgerechte Erwägungen angestellt werden“<sup>904</sup>, während independence in appearance an objektivierbare Umstände festmacht, „bei deren Vorliegen die Besorgnis der Befangenheit begründet wird.“<sup>905</sup>

Gefährdungen der Unabhängigkeit treten typischerweise bei folgenden Beziehungskonstellationen auf:

- Personelle Verflechtung
- Finanzinteressen
- Persönliche Beziehungen
- Verbindung von Prüfung und Beratung<sup>906</sup>

Durch eine Reihe rechtlicher Regelungen hat der Gesetzgeber die Sicherung der Unabhängigkeit herzustellen versucht: Gemäß dem Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) vom 5. November 1975<sup>907</sup>, dem Berufsgesetz der Wirtschaftsprüfer (WPO), ist der Beruf des Wirtschaftsprüfers unabhängig und eigenverantwortlich auszuüben (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 a) WPO i. V. m. § 2 Abs. 1 BS WP/vBP<sup>908</sup>). Beim Vorliegen von Befangenheit, fehlender Eigenverantwortlichkeit, darf der Abschlussprüfer nicht tätig werden (§ 44 WPO). Darüber hinaus existieren Ausschlussgründe, die das HGB benennt (§ 319 Abs. 2 bis 5 HGB). Dadurch, dass die in § 319 Abs. 2 HGB genannten Gründe nicht zwingend eine Befangenheit identifizieren, könnte die Besorgnis der Befangenheit gleichwohl noch greifen. Bei einer Beurteilung ihres Vorliegens ist von der als objektiv unterstellten Sicht eines Dritten auszugehen.

Die Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers unterliegen obendrein der Berufsaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer unbeschadet der öffentlichen fachbezogenen Aufsicht durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (§ 61a i. V. m. § 66a WPO). Fehlverhalten des Abschlussprüfers, z. B. auch unrichtige Berichterstattung, unterliegt bereits der Berufsgerichtsbarkeit (§ 68 WPO); auch ein Strafverfahren vor

---

<sup>903</sup> Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 173.

<sup>904</sup> Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 173.

<sup>905</sup> Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 173..

<sup>906</sup> Vgl. Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 173.

<sup>907</sup> Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975, BGBl. I 1975, 2803, zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.11.2019, BGBl. I 2019, 1626.

<sup>908</sup> Wirtschaftsprüferkammer, Satzung, BS WP/vBP in der Fassung vom 21. Juni 2016, BAAnz. AT 22.07.2016 B1.

einem ordentlichen Gericht ist nicht ausgeschlossen. Schadenersatzansprüche bei pflichtwidrigen Handlungen können noch hinzukommen. In Beziehung zu den UK ergibt sich die Besonderheit, dass im Fall eines Fehlverhaltens der Abschlussprüfer nicht nur von einer erneuten Beauftragung desselben UK ausgeschlossen sein würde, sondern ein solcher Ausschluss auch für die übrigen UK NRW erfolgen würde. Wegen des Erfahrungsaustauschs der Länder untereinander (AG Hochschulmedizin der Medizinreferenten der Länder) wäre sogar die Annahme eines Wegbrechens aller potenzieller Prüfungsaufträge von UK in der BRD naheliegend.

Bei der Prüfung des Jahresabschlusses eines UK hat der Abschlussprüfer das Ergebnis der Prüfung seiner Unabhängigkeit im Prüfungsbericht im Zusammenhang mit der Darstellung des Prüfungsauftrags zu bestätigen. Ob damit eine die Unabhängigkeit stärkende Funktion zustande kommt, erscheint jedoch zweifelhaft. Der zu präsentierende Text im Prüfungsbericht zeigt sich nicht nur pauschal, ja sogar „floskelhaft“, so dass Vertrauen in die Unabhängigkeit nicht „wie von selbst“ entsteht. Vor allem wird die Frage aufgeworfen, welche Bedeutung infolge der schriftlichen Bestätigung der Unabhängigkeit dann noch den Berufsgrundsätzen zukommen sollte. Gilt der dort genannte Berufsgrundsatz der Unabhängigkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO) nicht mehr oder hat dieser möglicherweise zu keiner Zeit für die Arbeit des Abschlussprüfers wirklich Gewicht gehabt? Und – wie sind dann noch die übrigen Berufsgrundsätze (Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit) einzuordnen? Durch das KonTraG hat mit dem Übergang der Beauftragung des Abschlussprüfers vom Vorstand auf den Aufsichtsrat die „Selbstprüfung“ des Vorstands hinsichtlich der von ihm zu verantwortenden Rechnungslegung vermieden werden sollen. Auch deshalb wirkt die schriftliche Fixierung des Ergebnisses der Selbstprüfung des Abschlussprüfers hinsichtlich seiner eigenen Unabhängigkeit nicht überzeugend – ganz zu schweigen davon, dass es genau genommen schon wegen der Honorierung der Abschlussprüferleistungen durch die Gesellschaft, deren Rechnungslegung geprüft wird, eine völlige Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht geben kann.

Die Glaubwürdigkeit wird gestört, wenn

- es im Zusammenhang mit einer Abschlussprüfung tatsächlich zu Fehlleistungen gekommen ist



- die Größe der WPG ihre eigene Steuerung bzw. Organisation erschwert
- sich die Konkurrenz extrem zeigt
- über viele Jahre derselbe Abschlussprüfer tätig wird und
- Prüfung und Beratung durch denselben Abschlussprüfer stattfinden.<sup>909</sup>

Sollten sich Zweifel an der Vertrauenswürdigkeit des Abschlussprüfers ergeben, vermag er sich regelmäßig nicht zu exkulpieren, da ihn das Vertrauen durch das Vertragsverhältnis zum Mandanten zur Verschwiegenheit verpflichtet.

Wieweit das Vertrauen reicht, dass der Aufsichtsrat dem Abschlussprüfer des UK entgegenbringt, bleibt dem Abschlussprüfer verborgen. Vor allem ist auch zu bedenken, dass die Stärke des Vertrauens in die Arbeit des Abschlussprüfers, weil es sich beim Vertrauen um eine subjektive Größe handelt, beim Gremium der Aufsicht interpersonell different empfunden werden kann (unterschiedliche Größe der Vertrauenslücke). Auf der Basis des geprüften Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat vorgenommene Handlungen sind jedoch geeignet, zur Einschätzung des Vertrauens durch den Aufsichtsrat erste Hinweise zu geben. Die Feststellung des geprüften Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat schafft insofern Klarheit, dass die gelieferte Prüfungsqualität akzeptiert worden ist. Eine erneute Beauftragung desselben Abschlussprüfers könnte eine gesteigerte Werteschatzung der Dienstleistung bedeuten. Die Erwartungssicherheit bliebe gleichwohl fragwürdig. Mit der Anzahl der Prüfungswiederholungen durch denselben Abschlussprüfer könnte die Sicherheit hinsichtlich des Prüfungsergebnisses durch den Aufsichtsrat subjektiv erhöht empfunden werden.

Der Abschlussprüfer selbst kann auf die von ihm angestrebte Vertrauenswürdigkeit Einfluss nehmen, indem er „eine signalisierte Absicht durch konkludiertes Handeln bestätigt.“<sup>910</sup> Die Absicherung dieser Vertrauensbasis könnte mit dem Preis des Verzichts auf den Einsatz eigener Ressourcen verbunden sein.<sup>911</sup> Zur Schaffung von Glaubwürdigkeit muss demnach die Erfüllung eines hohen moralischen Maßstabes noch hinzukommen.

---

<sup>909</sup> Vgl. *Winkler*, Glaubwürdigkeit, 2006, 47.

<sup>910</sup> *Winkler*, Glaubwürdigkeit, 2006, 14.

<sup>911</sup> Vgl. *Winkler*, Glaubwürdigkeit, 2006, 14.

### 4.3 Wirtschaftsprüfermarkt

Ausweislich der Mitgliederstatistik der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) nach dem Stand vom 1. Juli 2020<sup>912</sup>, die u. a. nach den Mitgliedergruppen Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und WPG differenziert, sind zum 1.1.1986 - das ist der erste Zeitpunkt, zu dem nach der Einführung der Jahresabschlussprüfung bei den Hochschulmedizinbetrieben die WPK Mitgliederzahlen nennt - 4.836 Wirtschaftsprüfer und 991 WPG (Summe 5.827) gemeldet gewesen. Zum 1.7.2020 haben sich diese Angaben auf 14.758 bzw. 2.983 (Summe 17.741) erhöht. Wie die aktuelle Aufstellung der WPK bei der Berufsgruppe Wirtschaftsprüfer zur Berufsqualifikation und zum Geschlecht weiter zeigt, sind im Vergleich der Bundesländer mit 3.724 Wirtschaftsprüfern die meisten Wirtschaftsprüfer dem Land NRW zugeordnet, wobei 3.110 Wirtschaftsprüfer gleichzeitig auch über die Zusatzqualifikation als Steuerberater verfügen. Bei einer geschlechtsmäßigen Differenzierung bezogen auf NRW entfallen 3.159 auf das männliche und 565 Wirtschaftsprüfer auf das weibliche Geschlecht. Beim Zugang zum Beruf sind vor allem ein betriebswirtschaftliches (11.168), rechtswissenschaftliches (734) bzw. ein volkswirtschaftliches (575) Hochschulstudium präferiert gewesen. Aber auch andere Studienwege, z. B. ein technisches (42) oder landwirtschaftliches (40) Studium, sind in Betracht gekommen. Bezogen auf die Altersstruktur sind die meisten Wirtschaftsprüfer (Summe 6.693) zwischen 45 und 59 Jahre alt (50-54 Jahre: 2.669, 18,1 %; 55-59 Jahre: 2.223, 15,0%; 45-49 Jahre: 1.801, 12,2%). Die am stärksten besetzten Altersklassen machen damit in der Summe 45,3% der Wirtschaftsprüfer aus.

Zur näheren Beschreibung von WPG in Deutschland hinsichtlich ihrer Größe stehen generell die Kriterien Umsatz und Mitarbeiterzahl zur Verfügung, wobei unter den Mitarbeitern insbesondere der Anteil von Wirtschaftsprüfern interessiert. Das aktuelle Listing führender Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Gesellschaften von LünenDonk<sup>913</sup> benennt als Kriterien den Umsatz und die Mitarbeiterzahl jeweils in Deutschland im Zeitvergleich der Jahre 2018 und 2019 für 25 Unternehmen:

---

<sup>912</sup> Vgl. WPK, Mitgliederstatistik, Stand vom 1. Juli 2020.

<sup>913</sup> Vgl. LünenDonk, Presseinformation vom 17.7.2020, <https://www.luenendonk.de/produkte/listen/luenenonk-liste-2020-f> (abgerufen am 23.7.2020).

Tabelle 14:

„Führende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Gesellschaften in Deutschland“<sup>914</sup> für die Jahre 2018 und 2019

Unternehmen	Umsatz in Deutschland in Mio. Euro		Mitarbeiterzahl in Deutschland		Gesamtumsatz in Mio. Euro	
	2019	2018	2019	2018	2019	2018
1 PwC GmbH, Frankfurt am Main 1)	2.303,4	2.156,2	11.809	11.145		
2 Ernst & Young Gruppe, Stuttgart	2.113,0	1.970,0	11.124	10.705		
3 KPMG AG, Berlin	1.920,0	1.830,0	12.557	11.700		
4 Deloitte GmbH, München	1.708,0	1.454,0	8.316	7.391		
5 Rödl & Partner GmbH, Nürnberg	264,0	236,1	1.970	1.930	490,1	451,5
6 BDO AG, Hamburg 2)	262,1	241,3	1.945	1.794		
7 Ebner Stolz PG mbB, Stuttgart	252,8	213,2	1.539	1.398	255,0	213,2
8 Baker Tilly GmbH & Co. KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf	165,0	151,7	1.115	1.040		
9 Mazars GmbH & Co. KG, Hamburg	158,0	143,0	1.315	1.312		
10 Warth & Klein Grant Thornton AG, Düsseldorf 3)	136,6	104,7	1.018	889		
11 RSM GmbH, Düsseldorf 4)	77,9	60,4	615	510		
12 PKF Fasselt Schlage Partnerschaft mbB, Berlin	58,8	65,6	534	581		
13 Dornbach GmbH, Koblenz 5)	56,0	58,0	420	411	56,9	58,9
14 ETL AG, Berlin 6)	53,7	49,8	513	468		
15 DHPG Dr. Harzem & Partner mbB, Bonn	52,8	49,0	464	462		
16 LKC Kemper Czarske von Gronau Berz GbR, Grünwald bei München	44,0	42,3	404	385		
17 Falk & Co. Unternehmensgruppe, Heidelberg	41,5	38,9	377	362		
18 Möhrle Happ Luther Partnerschaft mbB, Hamburg	40,0	38,9	323	312	40,5	39,4
19 Curacon GmbH, Münster	39,9	37,0	318	307		
20 Bansbach GmbH, Stuttgart	36,8	37,3	271	258		
21 Solidaris/BPG Unternehmensgruppe, Köln	36,2	35,5	321	314		
22 Moore BRL GmbH, Hamburg	33,0	27,0	270	225		
23 Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München	32,6	29,4	225	200		
24 Fides Gruppe, Bremen	31,9	32,0	325	325		
25 RWT Gruppe, Reutlingen	30,6	31,4	248	258		

Aufnahmekriterien für die Lünendonk®-Liste:

1. Mehr als 60 Prozent des Umsatzes werden mit Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung (ohne Steuerdeklaration und Buchhaltung), Corporate Finance und/oder Rechtsberatung erzielt, davon entfallen mindestens 15 Prozent auf Wirtschaftsprüfung (reine Abschlussprüfung, ohne Beratung).
2. Nur selbstständig organisierte Wirtschaftsprüfungs-Gesellschaften (keine Netzwerkgesellschaften oder Allianzen).

Wie aus der vorstehenden Aufstellung zu entnehmen ist, werden für die Jahre 2018 und 2019 die vier Spitzenplätze unverändert von PwC, Ernst & Young, KPMG und Deloitte belegt (Big Four). Alle vier Gesellschaften haben ausgehend

<sup>914</sup> In Anlehnung an Lünendonk, Presseinformation vom 17.7.2020.

vom Jahr 2018, für das bereits eine Umsatzhöhe im Milliardenbereich dokumentiert ist, nochmals ihren Umsatz deutlich steigern können. Während für PwC der Umsatz im Jahr 2018 2.156,2 Mio. Euro betragen hat und für 2019 auf den Spitzenumsatz von 2.303,4 Mio. Euro angestiegen ist (+ 6,8%), ist Ernst & Young für 2019 mit einem Umsatz von 2.113,0 Mio. Euro das Überschreiten der Umsatzgrenze von zwei Mio. Euro gelungen (1918: 1.970,0 Mio. Euro (+7,3%)). KPMG hat in 2019 mit einem Umsatz von 1.920,0 Mio. Euro ein Wachstum von 4,9% erreicht. Für Deloitte hat sich mit dem Umsatz von 1.708,0 in 2019 ein Umsatzwachstum von 17,5% und damit die prozentual höchste Wachstumsrate in der Spitzengruppe ergeben. Die starke Marktposition der Big4 macht die große Marktkonzentration im Prüfungsmarkt aus.<sup>915</sup> In der Verfolgergruppe auf den Plätzen 5 bis 10 mit den Gesellschaften Rödl & Partner, BDO, Ebner Stolz, Baker Tilly, Mazars und Warth &. Klein Grant Thornton (Next Ten) zeigen sich dagegen nur noch deutlich niedrigere Umsatzzahlen, die 2019 in der Spannweite von 264,0 -136,6 Mio. Euro liegen, aber ausnahmslos die entsprechenden Vorjahreszahlen deutlich übertroffen haben. Rödl & Partner erreicht zum ersten Mal Platz 5 im Ranking. Mit gegenüber Warth & Klein Grant Thornton nahezu halbiertem Umsatz startet die dritte Gruppe von Unternehmen, die von RSM mit einem Umsatz von 77,9 Mio. Euro angeführt wird und bei der RWT Gruppe mit einem Umsatz von 30,6 Mio. Euro endet. Dass die Umsatzentwicklung nicht nur in eine Richtung verläuft, zeigt die Situation für PKF Fasselt Schlage, die sich für 1919 mit einer Umsatzreduzierung ausgehend von 65,6 Mio. Euro in 2018 auf 58,8 Mio. Euro hat zufriedengeben müssen. Aufgrund dieses Zahlenmaterials ist von starken Konkurrenzbeziehungen innerhalb der einzelnen Gruppen von Unternehmen auszugehen. Für das Jahr 2019 hat sich Ernst & Young mit einem Umsatz von 2.113,0 Mio. Euro stark PwC mit einem Umsatz von 2303,4 Mio. Euro genähert. Ob dies als Anzeichen für einen demnächst anstehenden Wechsel in der Spitzenposition vermutet werden darf, erweist sich schon deshalb als schwierig einzuschätzen, weil die Folgen aus der Coronakrise für die deutsche Wirtschaft z. B. in Form von Firmeninsolvenzen mit der Konsequenz des Wegfalls von Mandaten aktuell noch völlig unbekannt bleiben. Auswirkungen des Wirecardfalls mit dem erheblichen Reputationsverlust für den Finanzplatz Deutschland und dem

---

<sup>915</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Abschlussprüfung, 2010,1; vgl. *Amschler*, Prüfungsmarkt, Diss. Mainz, 2017.

Ansehenschaden für EY als Abschlussprüfer sowie die gesamte Branche sind ebenfalls noch zu bedenken, obwohl ein konkretes Fehlverhalten von EY zumindest bis Februar 2021 noch nicht öffentlich geworden ist. Dass der Wechsel von Großmandaten bei Abschlussprüfern in oberen Positionen des Rankings auch der anspruchsvollen Wirtschaftspresse immer eine Meldung wert ist – so z. B. zuletzt zu BDO<sup>916</sup> im März 2021 - , zeigt die Intensivität des Wettbewerbs.<sup>917</sup> Deutliche Veränderungen des Rankings für die Zukunft sind wohl nicht gänzlich ausgeschlossen.

Der Übergang von der Verfolgergruppe in die oberste Liga gestaltet sich schon deswegen schwierig, weil die nötigen personellen Ressourcen zur Übernahme von Abschlussprüfungsmandaten bei den 30 DAX-Unternehmen nicht zur Verfügung stehen und auch nicht kurzfristig geschaffen werden können. Insofern erklärt sich, warum auch im Fall einer zwangsweisen Rotation nach einer ununterbrochenen Prüfungszeit von 10 Jahren der oligopolistisch angelegte Teilmarkt der Big Four kaum Veränderungen unterliegt. Schließlich bleibt es bei der in „Wirtschaftsprüferkreisen“ bekannten Erkenntnis, dass Umsatz als Voraussetzung für Gewinn durch die nach Gewinnmaximierung strebenden Wirtschaftsprüfungunternehmen auch außerhalb der klassischen Wirtschaftsprüfung durch Beratungsaufträge generiert werden kann. Die Tatsache, dass solche Beratungsaufträge üblicherweise im Anschluss an Aufträge zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung vergeben werden, macht diese für Wirtschaftsprüfer so wertvoll.

---

<sup>916</sup> Vgl. *Otte*, BDO gewinnt erstes DAX-Prüfmandat, Das Oligopol der Big Four ist gebrochen / SAP wechselt, in: FAZ vom 15. März 2021, 20.

<sup>917</sup> Die Intensivität des Wettbewerbs ist auch an „Kampfpreisen“ zu erkennen. Danach soll in Süddeutschland eine der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die Jahresabschlussprüfung eines Krankenhauses für nur 30 Euro je Stunde angeboten haben. Hierzu vgl. o.V.: Wirtschaftsprüfer bieten Dienste zu Kampfpreisen. 30 Euro für eine Stunde / Folge von Überkapazitäten / Beratung wird immer wichtiger, in: FAZ, Nr. 215 vom 16. September 2009, 16.

## 4.4 Tatsächlich durchgeführte Jahresabschlussprüfungen bei den Hochschulmedizinbetrieben für die Geschäftsjahre 1979 bis 2019

### 4.4.1 Überblick über beauftragte Abschlussprüfer

Da die Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens für die ME in AC, E, K und MS zum 1.1.1980 und für die ME in BN erst zum 1.1.1981 vorgenommen worden sind und sich damit jeweils auch der offizielle Zeitpunkt für den Beginn des Einsatzes der kaufmännischen doppelten Buchführung ergeben hatte, sind aus der Sicht der ME D an den anderen Standorten entsprechend zeitversetzt auch die ersten Prüfungen der Jahresabschlüsse zustande gekommen. Die ME D haben eine Eröffnungsbilanz bereits zum 1.1.1979 vorweisen können, und deshalb ist dort auch bereits für das Geschäftsjahr 1979 der Start mit dem Institut der Jahresabschlussprüfung erfolgt. Die folgende Tabelle zeigt für den Gesamtzeitraum 1979 – 2019 (41 Jahre), welche Abschlussprüfer zur Durchführung von Jahresabschlussprüfungen bei den einzelnen Hochschulmedizinbetrieben beauftragt worden sind. WP Thomas, der in der Tabelle für das Jahr 1998 als Einzelperson erscheint, wird bei der folgenden statistischen Auswertung der KBHT zugerechnet, deren Partner er geworden ist.

Tabelle 15:

Beauftragte Abschlussprüfer für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung bei den Hochschulmedizinbetrieben für den Zeitraum der Geschäftsjahre 1979 - 2019<sup>918</sup>

Jahr	AC	BN	D	E	K	MS
1979	A. e.	A. e.	Hanse-Tr.	A. e.	A. e.	A. e.
1980	Hanse-Tr.	A. e.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.
1981	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.

<sup>918</sup> Eigene Darstellung.

1982	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.
1983	Hanse-Tr. <sup>919</sup>	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.
1984	Hanse-Tr. <sup>920</sup>	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.	Hanse-Tr.
1985	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera
1986	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera
1987	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera
1988	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera
1989	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera
1990	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera	Wibera
1991	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.
1992	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.
1993	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.
1994	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.
1995	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.
1996	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.
1997	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.	Köcke & P.
1998	Köcke & P. Thomas	Köcke & P. Thomas	Köcke & P. Thomas	Köcke & P. Thomas	Köcke & P. Thomas	Köcke & P. Thomas
1999	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT

<sup>919</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1983, Anlage 2.

<sup>920</sup> Vgl. *Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH* (Hrsg.), Informations- und Geschäftsbericht 1984, Anlage 2.

2000	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT
2001	Köcke & P. KBHT	Köcke & P. KBHT	PwC	PwC KBHT	PwC KBHT	Köcke & P. KBHT
2002	PwC KBHT	PwC KBHT	PwC KBHT	PwC KBHT	PwC KBHT	PwC KBHT
2003	KBHT	KPMG	BDO	KBHT	PwC	PwC
2004	PwC	KPMG	BDO	KBHT	PwC	PwC
2005	PwC	KPMG	BDO	KBHT	PwC	PwC
2006	PwC	KPMG	BDO	KBHT	PwC	PwC
2007	PwC	KPMG	BDO	KBHT	PwC	PwC
2008	PwC	KPMG	BDO	KPMG	PwC	Rödl & P.
2009	PwC	Rödl & P.	KPMG	KPMG	PwC	Rödl & P.
2010	Rödl & P.	Rödl & P.	KPMG	KPMG	PwC	Rödl & P.
2011	Rödl & P.	Rödl & P.	KPMG	KPMG	PwC	Rödl & P.
2012	Rödl & P.	Rödl & P.	BDO	KPMG	PwC	BDO
2013	Rödl & P.	Rödl & P.	KPMG	KBHT	KBHT	BDO
2014	Rödl & P.	EY	BDO	KBHT	KPMG	BDO
2015	PwC	EY	KPMG	KBHT	KPMG	BDO
2016	PwC	EY	Rödl & P.	KBHT	KPMG	BDO
2017	PwC	EY	Rödl & P.	KPMG <sup>921</sup>	KPMG	Rödl & P. <sup>922</sup>

<sup>921</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Essen*, Corporate Governance Bericht 2018, 14.

<sup>922</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Münster*, Corporate Governance Bericht 2017, 11.



2018	PwC	EY <sup>923</sup>	Rödl & P	KPMG <sup>924</sup>	KPMG <sup>925</sup>	Rödl & P. <sup>926</sup>
2019	PwC <sup>927</sup>	PwC <sup>928</sup>	Rödl & P.	KPMG	KPMG	Rödl & P. <sup>929</sup>

Legende:

A. e.:	Angabe entfällt
BDO:	Deutsche Warentreuhand AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
EY:	Ernst & Young (Berlin) GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hanse-Tr.:	Hanse-Treuhand Dr. Marx & Dr. Karger Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
KBHT:	KBHT Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (KBHT: Kalus, Borg, Hilger, Thomas)
Köcke & P.:	Dr. Köcke & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
KPMG:	KPMG (Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler) Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
PwC:	PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (bis 28. Februar 2017), danach PwC GmbH
Rödl & P.:	Rödl & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
Thomas:	Wirtschaftsprüfer Ernst G. Thomas
Wibera:	Wibera Wirtschaftsberatung Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

<sup>923</sup> Beim Universitätsklinikum Bonn hat EY von 2014 bis 2018 geprüft, vgl. *Universitätsklinikum Bonn*, Corporate Governance Bericht 2017, 4.

<sup>924</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Essen*, Corporate Governance Bericht 2018, 8 u. 14.

<sup>925</sup> Beim Universitätsklinikum Köln ist die Beauftragung von KPMG von 2016 bis 2018 mit Option auf Verlängerung um zwei Jahre beschlossen worden, vgl. *Universitätsklinikum Köln*, Corporate Governance Bericht 2019, 5.

<sup>926</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Münster*, Corporate Governance Bericht 2018, 11.

<sup>927</sup> Beim Universitätsklinikum Aachen ist PwC von 2015-2019 beauftragt worden, vgl. *Universitätsklinikum Aachen*, Corporate Governance Report 2019.

<sup>928</sup> Beim Universitätsklinikum Bonn soll PwC von 2019 bis 2021 als Abschlussprüfer tätig sein, vgl. *Universitätsklinikum Bonn*, Corporate Governance Bericht 2019, 4.

<sup>929</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Münster*, Corporate Governance Bericht 2019, 10.

#### 4.4.2 Analyse beauftragter Abschlussprüfer

Geht man zur Erfassung von Gefährdungspotenzialen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers davon aus, dass die Gefährdung eine Funktion der Beauftragung darstellt, die vor der Umgründung der ME durch die ME nach Zustimmung durch das Ministerium oder durch das Ministerium nach Anhörung der ME vorgenommen worden und mit der Errichtung der UK als Anstalten öffentlichen Rechts in die Zuständigkeit des Aufsichtsrats gefallen ist, macht bei der Analyse des Zahlenmaterials die Beachtung des Rechtskleidwechsels mit der Bildung von Zeitabschnitten 1.1.1979 – 31.12.2000 (Hochschulmedizinbetriebe als ME) und 1.1.2001 – 31.12.2019 (Hochschulmedizinbetriebe als UK) Sinn.<sup>930</sup> Zur Vorgehensweise interessiert naheliegend zunächst, welche Abschlussprüfer als Gesellschaft in den 41 Jahren die Hochschulmedizinbetriebe geprüft haben und mit welchem relativen Anteil dies geschehen ist, um in der weiteren Analyse im Zeitablauf die Verhältnisse einzelbetrieblich und zwischenbetrieblich zu betrachten. Weil eine einmalige Beauftragung eines Abschlussprüfers eine Ausnahme, seine mehrmalige Beauftragung in Folge vielmehr die Regel darstellt, ist auch dieser Aspekt in die Analyse einbezogen worden. Wiederholungsaufträge nämlich könnten sich wegen der gebotenen kritischen Distanz als nicht unproblematisch erweisen, weshalb Mandant und Abschlussprüfer Schaden nehmen könnten. Eine erneute Beauftragung desselben Abschlussprüfers bei demselben Hochschulmedizinbetrieb hat die Neugier nach der Interimszeit zwischen den jeweiligen Engagements entstehen lassen.

Die Übernahme von mehreren Mandaten desselben Abschlussprüfers für ein einheitliches Geschäftsjahr könnte dagegen wegen einer kapazitätsmäßigen Überforderung des Abschlussprüfers mit negativen Konsequenzen hinsichtlich der Qualität der Prüfung verbunden sein oder im Gegensatz hierzu bei vorhandener ausreichender Kapazität die Möglichkeit zwischenbetrieblicher Vergleiche durch die Aufsichtsräte der UK auf der Basis einheitlich strukturierter Prüfungsberichte

---

<sup>930</sup> Bei den Hochschulmedizinbetrieben als ME sind 22 Geschäftsjahre der Jahresabschlussprüfung unterworfen worden. In der Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts haben bei den Hochschulmedizinbetrieben für 19 Geschäftsjahre solche Prüfungen stattgefunden. Wie oben dargestellt, haben die ME D zum 1.1.1979, die ME AC, E, K u. MS zum 1.1.1980 und die ME BN zum 1.1.1981 mit dem Rechnungsstil der kaufmännischen doppelten Buchführung begonnen, so dass zur Jahresabschlussprüfung die Nennung eines Betrachtungszeitraums von 40 Jahren berechtigt ist (1980-2019).

verbessern. In Anbetracht dessen wird die Analyse durch den zwischenbetrieblichen Vergleich erweitert.

Wie die obige tabellarische Aufstellung der Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum 1979-2019 zeigt, ist es neben der Jahresabschlussprüfung als Einzelprüfung in der Phase der Anbahnung der Überführung der ME in die neue Rechtsform sowie unmittelbar danach auch zu der Organisation der Abschlussprüfung als Gemeinschaftsprüfung (joint audit) gekommen. Dies bedeutet, dass zwei verschiedene Abschlussprüfer aufgrund eines einheitlichen Vertrages eine Abschlussprüfung gemeinsam einschließlich gemeinsamer Berichterstattung (ohne Doppelprüfung) durchführen. Analytisch werden diese Verhältnisse ebenfalls aufgegriffen, wobei die zur Einzelprüfungsanalyse gewählte Vorgehensweise in ähnlicher Strukturierung übernommen wird.

### **Gesamtzahl der Abschlussprüfungen und beauftragte Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie ihre Verteilung auf Zeitabschnitte**

Vorbemerkung: Um die Beteiligung der unterschiedlichen Abschlussprüfer zu zeigen, werden bei joint audits die beiden WPG einzeln betrachtet.

Gesamtzeitraum 1979 – 2019

In dem hier zu betrachtenden Gesamtzeitraum von 1979 bis 2019 – also von 41 Geschäftsjahren - sind bei den Hochschulmedizinbetrieben in AC, BN, D, E, K und MS insgesamt 240 Jahresabschlussprüfungen durchgeführt worden.

Als Abschlussprüfer sind tätig geworden

- BDO Deutsche Warentreuhand Aktiengesellschaft AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- EY (Ernst & Young) Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- Hanse-Treuhand Dr. Marx & Dr. Karger Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- KBHT Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft<sup>931</sup>
- Köcke & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft<sup>932</sup>
- KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- PwC Deutsche Revision Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft<sup>933</sup>
- Rödl & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
- Wibera Wirtschaftsberatung Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft<sup>934</sup>

#### Zeitabschnitt 1979 – 2000

Auf den 1. Zeitabschnitt von 22 Jahren entfallen 126 Abschlussprüfungen.

Im 1. Zeitabschnitt haben Mandate übernommen

- Hanse-Treuhand
- KBHT
- Köcke & Partner
- Wibera

#### Zeitabschnitt 2001 - 2019

Auf den 2. Zeitabschnitt von 19 Jahren entfallen 114 Abschlussprüfungen.

Im 2. Zeitabschnitt haben Mandate übernommen

- EY
- Köcke & Partner
- PwC

---

<sup>931</sup> Im Zuge der Neuordnung von PwC hat WP Thomas als Geschäftsführer von Köcke & Partner den Firmenverbund verlassen, um Partner bei der KBHT Kalus und Hilger PartG mbH (Kalus, Borg, Hilger, Thomas) zu werden, die 1991 gegründet worden ist. Hierzu vgl. <https://www.kbht.de> (abgerufen am 25.7.2020), vgl. auch Kalus, Pressemitteilung, Focus setzt Neusser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft KBHT auf die Liste der „Top-Steuerkanzleien 2015“, KBHT wieder in Top-Liste der deutschen Steuerberatungskanzleien, Pressemitteilung vom 9.3.2015.

<sup>932</sup> Dr. Köcke und Partner sind nicht mehr existent.

<sup>933</sup> Coopers & Lybrand (C & L) und Price Waterhouse Deutschland führen ihre Geschäfte seit 1998 in der PwC Deutsche Revision zusammen. Die gesamten Aktien werden von PwC gehalten.

<sup>934</sup> Die Wibera AG hat vom 1. Juli 2000 an „ihren gesamten **Geschäftsbetrieb** zur Führung im Namen der WIBERA AG und für Rechnung der **PwC GmbH überlassen**“, Wibera Wirtschaftsberatung, Transparenzbericht 2017, 3. Die gesamten Aktien werden von PwC gehalten; vgl. hierzu *Wibera Wirtschaftsberatung*, Transparenzbericht 2017, 3

- KBHT
- KPMG
- Rödl & Partner
- BDO

Wie ein Vergleich beider Zeitabschnitte zeigt, sind Hanse-Treuhand und Wibera nur im 1. Zeitabschnitt vertreten. Die Hanse-Treuhand ist im 1. Zeitabschnitt erloschen; die Wibera ist im Jahr 2000 PwC eingegliedert worden. Köcke & Partner sowie KBHT kommen erneut im 2. Zeitabschnitt vor. BDO, EY, KPMG, PwC und Rödl & Partner haben erstmals im 2. Zeitabschnitt Mandate übernommen.

Tabelle 16:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – Gesamtbetrachtung bei Einzelprüfung<sup>935</sup>

Gesamtzeitraum 1979 – 2019

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Anteil</b>
BDO	13	4,8%
EY	5	1,9%
Hanse-Treuhand	30	11,2%
KBHT	40	14,9%
Köcke und Partner	63	23,4%
KPMG	25	9,3%
PwC	36	13,4%
Rödl & Partner	21	7,8%
Wibera	36	13,4%
Summe	269 <sup>936</sup>	100,0%

<sup>935</sup> Eigene Darstellung.

<sup>936</sup> In Anbetracht der Tatsache, dass nach der Vorstellung einschlägiger Rechtsvorschriften mit der Bestellung des Abschlussprüfers als Einzelprüfer alternativ auch die des Gemeinschaftsprüfers gemeint ist, bildet in diesem Fall die Gemeinschaft der Abschlussprüfer ebenfalls den Abschlussprüfer; hierzu vgl. IDW, IDW 208, zu Tz. 4. Dass bei 240 Jahresabschlussprüfungen 269 Prüfungsgesellschaften tätig geworden sind, erklärt sich aus den 29 erfolgten Gemeinschaftsprüfungen mit jeweils 2 Wirtschaftsprüfern. Da die Einzelprüfung die Gemeinschaftsprüfung anzahlmäßig dominiert und die Häufigkeit der Beauftragung der WP-Gesellschaften interessiert, sind auch im Fall der Gemeinschaftsprüfung zwei Abschlussprüfer gezählt worden. WP Thomas ist in der Interimszeit von 1998 als Einzelperson aufgetreten bevor er bei KPHT als Partner aufgenommen worden ist. Die Zuordnung von WP Thomas zur KBHT bei der Analyse macht deshalb Sinn.

Zeitabschnitt 1979 – 2000

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Anteil</b>
Hanse-Treuhand	30	20,8%
KBHT	18	12,5%
Köcke und Partner	60	41,7%
Wibera	36	25,0%
Summe	144	100,0%

Zeitabschnitt 2001 – 2019

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Anteil</b>
BDO	13	10,4%
EY	5	4,0%
KBHT	22	17,6%
Köcke und Partner <sup>937</sup>	3	2,4%
KPMG	25	20,0%
PwC	36	28,8%
Rödl & Partner	21	16,8%
Summe	125	100,0%

Für den Gesamtzeitraum 1979-2019 ist Köcke & Partner mit 23,4% gelungen, die meisten Prüfungsaufträge für sich zu gewinnen, gefolgt von KBHT, die 14,9% generiert hat. PwC und Wibera haben einen Anteil von jeweils 13,4% erreicht.

Hinsichtlich Köcke & Partner ist der im 1. Zeitabschnitt erreichte Anteil von 41,7% im 2. Zeitabschnitt auf 2,4% „abgestürzt“. Vom Jahr 2002 an ist eine Beauftragung von Köcke & Partner nicht mehr erfolgt. Der im 1. Zeitabschnitt für die KBHT erreichte Anteil von 12,5% hat für den 2. Zeitabschnitt auf 17,6% gesteigert werden können, obwohl die KBHT vom Jahr 2017 an keine Aufträge mehr generiert hat. Die im 2. Zeitabschnitt neu hinzugekommenen Abschlussprüfer PwC und KPMG haben mit 28,8% bzw. 20,0% die Plätze eins und zwei einnehmen können.

<sup>937</sup> Dr. Köcke & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist mit Verschmelzungsvertrag vom 20.12.2004 mit der PwC Deutsche Revision AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verschmolzen worden.

Der Anteil von Rödl & Partner von 16,8 % ist beachtenswert. EY mit nur 4% zeigt sich hinter BDO mit 10,4% deutlich abgeschlagen.

Tabelle 17:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – einzelbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung<sup>938</sup>

Gesamtzeitraum 1979 – 2019

Abschlussprüfer	AC	BN	D	E	K	MS
BDO	0	0	8	0	0	5
EY	0	5	0	0	0	0
Hans-Tr.	5	4	6	5	5	5
KBHT	6	5	4	14	6	5
Köcke & P.	11	11	10	10	10	11
KPMG	0	6	5	8	6	0
PwC	12	2	2	2	12	6
Rödl & P.	5	5	4	0	0	7
Wibera	6	6	6	6	6	6

Zeitabschnitt 1979 – 2000

Abschlussprüfer	AC	BN	D	E	K	MS
BDO	0	0	0	0	0	0
EY	0	0	0	0	0	0
Hans-Tr.	5	4	6	5	5	5
KBHT	3	3	3	3	3	3
Köcke & P.	10	10	10	10	10	10
KPMG	0	0	0	0	0	0
PwC	0	0	0	0	0	0
Rödl & P.	0	0	0	0	0	0
Wibera	6	6	6	6	6	6

<sup>938</sup> Eigene Darstellung

Zeitabschnitt 2001 – 2019

<b>Abschluss- prüfer</b>	<b>AC</b>	<b>BN</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>K</b>	<b>MS</b>
BDO	0	0	8	0	0	5
EY	0	5	0	0	0	0
Hans-Tr.	0	0	0	0	0	0
KBHT	3	2	1	11	3	2
Köcke & P.	1	1	0	0	0	1
KPMG	0	6	5	8	6	0
PwC	12	2	2	2	12	6
Rödl & P.	5	5	4	0	0	7
Wibera	0	0	0	0	0	0

Spiegelbildlich zur Tabelle 13 wird durch Tabelle 14 deutlich, wie oft im Betrachtungszeitraum bei einzelnen Hochschulmedizinbetrieben die einzelnen Abschlussprüfer Prüfungen durchgeführt haben, wodurch gleichzeitig das Nachfragerverhalten der Hochschulmedizinbetriebe offengelegt wird. Im Gesamtzeitraum ist KBHT in Essen mit 14 Prüfungen, PwC in Aachen und Köln mit jeweils 12 Prüfungen, Köcke & Partner in Bonn, Düsseldorf und Münster mit 11, 10 bzw. 11 Prüfungen favorisiert.

Für den 1. Zeitabschnitt zeigt sich für alle ME einheitlich, dass Köcke & Partner mit jeweils 10 Prüfungen und die Wibera mit jeweils sechs Prüfungen nachgefragt worden sind. Für die Hanse-Treuhand hat sich eine Nachfrage mit sechs Prüfungen von Düsseldorf, mit fünf Prüfungen von Aachen, Essen, Köln und Münster und mit vier Prüfungen von Bonn ergeben.

Für den 2. Zeitabschnitt zeigen sich deutlich veränderte Verhältnisse: Denn PwC ist mit 12 Prüfungen in Aachen und Köln, KBHT mit 11 Prüfungen in Essen, BDO mit 8 Prüfungen in Düsseldorf, Rödl & Partner mit 7 Prüfungen in Münster und KPMG mit sechs Prüfungen in Bonn engagiert gewesen.



Tabelle 18:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum bei Wiederholungsprüfungen – einzelbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung<sup>939</sup>

Gesamtzeitraum 1979-2019

Abschlussprüfer	AC	BN	D	E	K	MS
BDO	0	0	6+1+1	0	0	5
EY	0	5	0	0	0	0
Hans-Tr.	5	4	6	5	5	5
KBHT	6	5	3+1	10+4	5+1	5
Köcke & P.	11	11	10	10	10	11
KPMG	0	6	3+1+1	5+3	6	0
PwC	1+6+5	1+1	2	2	12	6
Rödl & P.	5	5	4	0	0	4+3
Wibera	6	6	6	6	6	6

Dem Umstand Rechnung tragend, dass bei der Auftragsanbahnung regelmäßig eine mehrjährige Zusammenarbeit in Aussicht genommen wird, lässt sich aus vorstehender Tabelle für den Gesamtbetrachtungszeitraum herauslesen, wie oft es für jeden der Hochschulmedizinbetriebe zu einer Phase der Zusammenarbeit mit demselben Abschlussprüfer gekommen ist, wie viele Geschäftsjahre in Folge diese Zusammenarbeit angedauert hat und wie viele Abschlussprüfungen in diesem Zusammenhang durchgeführt worden sind. Danach hat es beispielsweise für den Hochschulmedizinbetrieb Düsseldorf in jeweils drei Phasen der Zusammenarbeit mit BDO insgesamt 8 Abschlussprüfungen und mit KPMG mit insgesamt fünf Abschlussprüfungen gegeben. In Düsseldorf sind zu Gunsten von BDO sechs Abschlussprüfungen in Folge zustande gekommen und die beiden übrigen Abschlussprüfungen mit jeweils einer Unterbrechungszeit. Ebenfalls drei Phasen der Zusammenarbeit zeigen sich zu Aachen für PwC, wobei insgesamt 12 Prüfungen realisiert worden sind. Darüber hinaus ist eine weitere Phase der Zusammenarbeit zwischen PwC in Bonn und zwischen KPMG in Essen erfolgt. Im übrigen haben sich Wiederholungen der Phasen der Zusammenarbeit zu KBHT in Düsseldorf, Essen und Köln sowie zu Rödl und Partner in Münster gezeigt.

<sup>939</sup> Eigene Darstellung.

Tabelle 19:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum bei mehrfacher Beauftragung – einzelbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung<sup>940</sup>

Gesamtzeitraum 1979-2019

<b>Abschluss- prüfer</b>	<b>AC</b>	<b>BN</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>K</b>	<b>MS</b>
BDO			3			
KBHT			2	2	2	
KPMG			3	2		
PwC	3	2				
Rödl & P.						2

In der vorstehenden Tabelle sind die Häufigkeiten, zu denen sich Phasen der Zusammenarbeit ergeben haben, in der Beziehung Abschlussprüfer – Hochschulmedizinbetrieb nochmals komprimiert zusammengestellt.

---

<sup>940</sup> Eigene Darstellung.

Tabelle 20:

Umfang von cooling-off beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum –  
 einzelbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung<sup>941</sup>

Gesamtzeitraum 1979-2019

Abschluss- prüfer	AC	BN	D	E	K	MS
BDO			2009- 2011 2013			
KBHT			2001	2008- 2012	2003- 2012	
KPMG			2012 2014	2013- 2016		
PwC	2003 2010- 2014	2003- 2018				
Rödl & P.						2012- 2016

Wenn es durch die einzelnen Hochschulmedizinbetriebe wiederholt Phasen der Zusammenarbeit mit demselben Abschlussprüfer gegeben hat, interessiert unter dem Aspekt möglicher Gefährdungspotenziale auch die Dauer, die zwischen den Einzelphasen der Zusammenarbeit je Hochschulmedizinbetrieb vergangen ist bevor es zu einer erneuten Beauftragung zu einer Abschlussprüfung gekommen ist (cooling-off). Die konkreten Jahre der „Auszeit“ bei den einzelnen Hochschulmedizinbetrieben sind in der vorstehenden Tabelle aufgeführt. So ist die Unterbrechungszeit für PwC bezogen auf Bonn für den Zeitraum 2003-2018 bzw. für KBHT bezogen auf Köln für den Zeitraum 2003-2012 besonders hoch ausgefallen. Gefährdungen sind allerdings vor allem bei kurzen „Abkühlungszeiten“ mit nur einem einzigen Jahr zu erwarten. Solche Verhältnisse haben bestanden für

- BDO bei D im Jahr 2013
- KBHT bei D im Jahr 2001

<sup>941</sup> Eigene Darstellung

- KPMG bei D im Jahr 2012 und 2014
- PwC bei AC im Jahr 2003

Das IDW hat sich für eine Unterbrechungszeit von zwei Jahren ausgesprochen.<sup>942</sup>

Tabelle 21:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – zwischenbetriebliche Betrachtung bei Einzelprüfung<sup>943</sup>

Gesamtzeitraum 1979 – 2019

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Jahr</b>	<b>Auftragsanzahl</b>
BDO	2012	2
BDO	2014	2
Hanse-Treuhand	1980	5
Hanse-Treuhand	1981	6
Hanse-Treuhand	1982	6
Hanse-Treuhand	1983	6
Hanse-Treuhand	1984	6
KBHT	2003	2
KBHT	2013	2
Köcke & Partner	1991	6
Köcke & Partner	1992	6
Köcke & Partner	1993	6
Köcke & Partner	1994	6
Köcke & Partner	1995	6
Köcke & Partner	1996	6
Köcke & Partner	1997	6
KPMG	2008	2
KPMG	2009	2
KPMG	2010	2
KPMG	2011	2

<sup>942</sup> Vgl. *IDW*, Position, FN-IDW 2002, 258. Für Unternehmen i. S. v. § 264 d HGB ist für die Zeichnung des Bestätigungsvermerks eine cooling off period von mindestens zwei Jahren genannt (§ 319 a Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB).

<sup>943</sup> Eigene Darstellung.

KPMG	2015	2
KPMG	2017	2
KPMG	2018	2
KPMG	2019	2
PwC	2005	3
PwC	2006	3
PwC	2007	3
PwC	2009	2
PwC	2019	2
Rödl & Partner	2010	3
Rödl & Partner	2011	3
Rödl & Partner	2012	2
Rödl & Partner	2013	2
Rödl & Partner	2017	2
Rödl & Partner	2018	2
Rödl & Partner	2019	2
Wibera	1985	6
Wibera	1986	6
Wibera	1987	6
Wibera	1988	6
Wibera	1989	6
Wibera	1990	6

Die Betrachtung der Zahlenangaben, die den Abschlussprüfern zugeordnet sind, führt zur zwischenbetrieblichen Betrachtung bei Einzelprüfung für den Gesamtzeitraum zu der Erkenntnis, dass fast alle zuvor genannten Abschlussprüfer Prüfungsaufträge für ein bestimmtes Geschäftsjahr von mehreren Hochschulmedizinbetrieben erhalten haben. Da EY allerdings nur in Bonn geprüft hat, gehört dieser Abschlussprüfer nicht dazu. Welchen Umfang diese Mehrfachbeauftragungen erreicht haben und welche Abschlussprüfer hiervon besonders begünstigt worden sind, zeigt die Darstellung ebenfalls. Dabei ist interessant, dass für ein bestimmtes Geschäftsjahr die Übernahme von zwei bzw. drei ebenso wie die Übernahme von sechs Prüfungsaufträgen die Regel gewesen ist. Dass die Hanse-Treuhand für das Geschäftsjahr 1980 nur fünf Prüfungsaufträge erhalten

hat, ist mit dem erst zum 1.1.1981 vorgenommenen Beginn der kaufmännischen doppelten Buchführung in Bonn erklärt. Weiteren Aufschluss zur Mehrfachbeauftragung für ein bestimmtes Geschäftsjahr liefern die Auflistungen für die beiden Zeitabschnitte.

#### Zeitabschnitt 1979 – 2000

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Jahr</b>	<b>Auftragsanzahl</b>
Hanse-Treuhand	1980	5
Hanse-Treuhand	1981	6
Hanse-Treuhand	1982	6
Hanse-Treuhand	1983	6
Hanse-Treuhand	1984	6
Köcke & Partner	1991	6
Köcke & Partner	1992	6
Köcke & Partner	1993	6
Köcke & Partner	1994	6
Köcke & Partner	1995	6
Köcke & Partner	1996	6
Köcke & Partner	1997	6

Sieht man von dem zeitversetzten Start zur Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung bei den ME ab, haben die Abschlussprüfer Hanse-Treuhand, Wibera und Köcke & Partner für jedes Geschäftsjahr die maximal mögliche Anzahl von sechs Prüfungsaufträgen und noch dazu – wie oben gezeigt worden ist – für eine Reihe von Geschäftsjahren in Folge erhalten. Nachdem die Hanse-Treuhand im Jahr 1980 zunächst nur fünf und in den Folgejahren jeweils sechs Mandate übernommen hatte, ist zum Geschäftsjahr 1985 ihre Ablösung durch die Wibera erfolgt. Für die Geschäftsjahre 1991 bis 1997 ist für alle ME ausschließlich Köcke & Partner als Abschlussprüfer tätig geworden.

Zeitabschnitt 2001 – 2019

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Jahr</b>	<b>Auftragsanzahl</b>
BDO	2012	2
BDO	2014	2
KBHT	2003	2
KBHT	2013	2
KPMG	2008	2
KPMG	2009	2
KPMG	2010	2
KPMG	2011	2
KPMG	2015	2
KPMG	2017	2
KPMG	2018	2
KPMG	2019	2
PwC	2003	2
PwC	2004	2
PwC	2005	3
PwC	2006	3
PwC	2007	3
PwC	2008	2
PwC	2009	2
PwC	2019	2
Rödl & Partner	2009	2
Rödl & Partner	2010	3
Rödl & Partner	2011	3
Rödl & Partner	2012	2
Rödl & Partner	2013	2
Rödl & Partner	2017	2
Rödl & Partner	2018	2
Rödl & Partner	2019	2

Für die Geschäftsjahre 2005, 2006 und 2007 ist PwC und für die Geschäftsjahre 2010 und 2011 ist Rödl & Partner die Übernahme von jeweils drei Mandaten

gelingen. Alle übrigen gelisteten Abschlussprüfer haben zu den jeweiligen Geschäftsjahren nur zwei Abschlussprüfungen durchführen können.

**Gesamtzahl der Abschlussprüfungen und beauftragte Abschlussprüfer als Gemeinschaftsprüfer für den Gesamtzeitraum sowie ihre Verteilung auf Zeitabschnitte**

Vorbemerkung: Bei joint audits wird die Gemeinschaft der beiden beteiligten WPG als ein einziger Abschlussprüfer betrachtet.

Gesamtzeitraum 1979 – 2019

Von den im Gesamtzeitraum von 1979 bis 2019 – also von 41 Geschäftsjahren - bei den Hochschulmedizinbetrieben in AC, BN, D, E, K und MS insgesamt durchgeführten 240 Jahresabschlussprüfungen sind 29 als Gemeinschaftsprüfungen durchgeführt worden.

Als Gemeinschaftsprüfer sind tätig geworden

- KBHT / Köcke & Partner
- KBHT / PwC

Zeitabschnitt 1979 – 2000

Auf den 1. Zeitabschnitt von 22 Jahren entfallen 18 Abschlussprüfungen als Gemeinschaftsprüfung.

Im 1. Zeitabschnitt haben Mandate übernommen

- KBHT / Köcke & Partner

Zeitabschnitt 2001 - 2019

Auf den zweiten Zeitabschnitt von 19 Jahren entfallen 11 Abschlussprüfungen als Gemeinschaftsprüfung.

Im 2. Zeitabschnitt haben Mandate übernommen

- KBHT / Köcke & Partner
- KBHT / PwC



Tabelle 22:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – Gesamtbetrachtung bei Gemeinschaftsprüfung<sup>944</sup>

Gesamtzeitraum 1979 – 2019

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Anteil</b>
KBHT / Köcke & Partner	21	72,4%
KBHT / PwC	8	27,6%
Summe	29	100,0%

Zeitabschnitt 1979 – 2000

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Anteil</b>
KBHT / Köcke & Partner	18	100,0%
KBHT / PwC	0	
Summe	18	100,0%

Zeitabschnitt 2001 – 2019

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Anteil</b>
KBHT / Köcke & Partner	3	27,3%
KBHT / PwC	8	72,7%
Summe	11	100,0%

Vorstehend wird deutlich, dass die KBHT sowohl mit Köcke & Partner, als auch mit PwC Gemeinschaftsprüfungen durchgeführt hat. Allerdings sind von den insgesamt 29 Gemeinschaftsprüfungen nur 8 mit PwC zustande gekommen und zwar im Zeitabschnitt 2001-2019.

---

<sup>944</sup> Eigene Darstellung.

Tabelle 23:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum sowie für Zeitabschnitte – einzelbetriebliche Betrachtung bei Gemeinschaftsprüfung<sup>945</sup>

Gesamtzeitraum 1979 – 2019

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>AC</b>	<b>BN</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>K</b>	<b>MS</b>
KBHT / Köcke & Partner	4	4	3	3	3	4
KBHT / PwC	1	1	1	2	2	1

Zeitabschnitt 1979 – 2000

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>AC</b>	<b>BN</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>K</b>	<b>MS</b>
KBHT / Köcke & Partner	3	3	3	3	3	3
KBHT / PwC	0	0	0	0	0	0

Zeitabschnitt 2001 – 2019

<b>Abschlussprüfer</b>	<b>AC</b>	<b>BN</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>K</b>	<b>MS</b>
KBHT / Köcke & Partner	1	1	0	0	0	1
KBHT / PwC	1	1	1	2	2	1

Für den Gesamtzeitraum 1979 – 2019 ist der Gemeinschaftsprüfer KBHT / Köcke & P. mit 21 Mandaten dem Gemeinschaftsprüfer KBHT / PwC mit 8 Mandaten deutlich überlegen gewesen. Allerdings ist KBHT / PwC erst im Zeitabschnitt 2001 – 2019 mit 8 Mandaten in Erscheinung getreten.

Die Anzahl der Gemeinschaftsprüfungen für den Gesamtzeitraum 1979 – 2019 hat sich ziemlich gleichmäßig auf die einzelnen Hochschulmedizinbetriebe verteilt. Mit Ausnahme von D haben an allen anderen Hochschulmedizinbetrieben in der Summe fünf Gemeinschaftsprüfungen stattgefunden. In D ist es zu vier Gemeinschaftsprüfungen gekommen.

---

<sup>945</sup> Eigene Darstellung.

Tabelle 24:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum bei Wiederholungsprüfungen – einzelbetriebliche Betrachtung bei Gemeinschaftsprüfung<sup>946</sup>

Gesamtzeitraum 1979-2019

Abschlussprüfer	AC	BN	D	E	K	MS
KBHT / Köcke & Partner	4	4	3	3	3	4
KBHT / PwC	0	0	0	2	2	0

Der Tabelle lässt sich entnehmen, dass die Zusammenarbeit von KBHT mit Köcke & Partner bei Aachen, Bonn und Münster für einen Prüfungszeitraum von jeweils vier Prüfungen (eine Prüfung mit drei Wiederholungsprüfungen) und im übrigen für einen Prüfungszeitraum von drei Prüfungen bestanden hat. Dagegen hat sich die Zusammenarbeit von KBHT mit PwC mit nur je zwei Prüfungen in Essen und Köln als wenig ausgeprägt gezeigt.

Tabelle 25:

Häufigkeitsverteilung beauftragter Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum – zwischenbetriebliche Betrachtung bei Gemeinschaftsprüfung<sup>947</sup>

Gesamtzeitraum 1979 - 2019

Jahr	Abschlussprüfer	Auftragsanzahl
1998	KBHT / Köcke & Partner	6
1999	KBHT / Köcke & Partner	6
2000	KBHT / Köcke & Partner	6
2001	KBHT / Köcke & Partner	3
2001	KBHT / PwC	2
2002	KBHT / PwC	6

KBHT / Köcke & Partner als Gemeinschaftsprüfer haben für die Geschäftsjahre 1998 – 2000 die Jahresabschlüsse für alle 6 Hochschulmedizinbetriebe geprüft. Für das Jahr 2001 ist es zu einer Neuorientierung der Abschlussprüfer

<sup>946</sup> Eigene Darstellung.

<sup>947</sup> Eigene Darstellung.

gekommen, da KBHT sowohl mit Köcke & P., als auch mit PwC Abschlussprüfungen gemeinschaftlich durchgeführt hat (drei bzw. zwei Abschlussprüfungen). Mit sechs Gemeinschaftsprüfungen durch KBHT / PwC im Jahr 2002 ist die Ära der Gemeinschaftsprüfungen zu Ende gegangen. Diese Form der Prüfungsorganisation ist von den Aufsichtsräten seitdem nicht mehr gewählt worden.

#### **4.4.3. Diskussion der Gefährdungspotenziale bei Hochschulmedizin- betrieben**

Da die Wibera bei allen ME NRW mit der Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens wesentlich zur Erstellung der Eröffnungsbilanz der jeweiligen ME mitgewirkt hat, ist der Auftrag zur Prüfung der Eröffnungsbilanz und des ersten Jahresabschlusses der ME beschränkt ausgeschrieben und wegen der gebotenen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht mehr der Wibera, sondern an die Hanse-Treuhand vergeben worden. Seit dem Beginn im Jahr 1979 mit der Abschlussprüfung in D hat die Hanse-Treuhand im Zeitraum der Jahre 1980 – 1984 alle Jahresabschlüsse bei den ME geprüft. Für den sich anschließenden Zeitraum der Jahre 1985 – 1990 ist die Wibera für alle ME entsprechend tätig gewesen. Ab 1991 -1997 hat Köcke & Partner das alleinige Prüfungsmandat für alle ME innegehabt (Einzelprüfer). Die für die Jahre 1998 bis 2002 vorgenommenen Gemeinschaftsprüfungen mit KBHT als regelmäßigen Prüfungspartner sind insofern eine Novität gewesen. Seitdem haben sich Abschlussprüfer nicht mehr zu gemeinschaftlichen Prüfungen zusammengefunden. Aus der Sicht der im Aufsichtsrat vertretenen Ministerien ist der Wert von Gemeinschaftsprüfungen, auch bei nicht zwingend höherem Honorar eine potenziell verbesserte Prüfungsqualität erreichen zu können, durch die UK nicht verstanden worden.<sup>948</sup> Diese haben sich mit zusätzlichen Anstrengungen zur Prüfungsorganisation nicht unnötig belasten wollen. Bereits die Verständigung auf einen einzigen Abschlussprüfer hatte nämlich erhebliche Anstrengungen herausgefordert (Ausschreibung, Auswahlprozess und Abstimmung im Aufsichtsrat). Die bei joint audit grundsätzlich bestehende Möglichkeit zu Einnahme der Free-rider Position durch einen der

---

<sup>948</sup> Fachliche Fragestellungen hätten auf breiterer fachlicher Basis durch WP untereinander diskutiert werden können.

Prüfer hat allerdings für die UK kein Problem sein sollen.<sup>949</sup> <sup>950</sup> Jahresabschlussprüfungen in der Form als double auditing sind nicht erfolgt.

Nachdem nach der Umgründung der Hochschulmedizinbetriebe im Jahr 2001 sich allmählich auch die Aufsichtsräte konstituiert hatten, hat sich der Kreis der Abschlussprüfer völlig verändert. Von den aus dem 1. Zeitabschnitt bekannten Abschlussprüfern Hanse-Treuhand, KBHT, Köcke & Partner sowie Wibera hat im 2. Zeitabschnitt allein die KBHT weitere Prüfungsaufträge generiert. BDO, EY, KPMG, PwC sowie Rödl & Partner sind neu hinzugekommen.

Zu einer Beauftragung von EY (vormals Ernst & Young) ist es erstmals im Jahr 2014 in Bonn und im Betrachtungszeitraum an keinem weiteren Standort der Hochschulmedizin gekommen, da die deutsche Partnerschaft in Verbindung mit Arthur Andersen bekannt geworden ist. Die Glaubwürdigkeit der Jahresabschlussprüfung hat dadurch nicht weiter gefährdet werden sollen. Wechsel des Abschlussprüfers sind immer erst nach einer Reihe von Prüfungen vorgenommen worden. Durch die immer wieder vorgenommene Beauftragung desselben Abschlussprüfers über mehrere Jahre sind die Hochschulmedizinbetriebe (zu) sehr auf einen einzigen Abschlussprüfer fixiert gewesen. An der Prüfung der Hochschulmedizin orientierte sich aufbauende Finanzinteressen in Verbindung mit dem Aufbau auch persönlicher Beziehungen zum Abschlussersteller – oben-dreien zwischen den Prüfungsgesellschaften Köcke & Partner / KBHT – haben zumindest latente Abhängigkeiten des Abschlussprüfers entstehen lassen.

Die dem Aufsichtsrat des UK zugewiesene Aufgabe der Bestellung des Abschlussprüfers hat dazu geführt, dass z. B. für das Jahr 2008 mit den WPG BDO, KPMG, PwC, Rödl. & Partner vier verschiedene Abschlussprüfer, für die Jahre 2014 mit BDO, EY, KBHT, KPMG, Rödl und Partner und 2015 mit BDO, EY, KBHT, KPMG, PwC je fünf WPG und für das Jahr 2016 sogar sechs verschiedene WPG, BDO, EY, KBHT, KPMG, PwC, Rödel & Partner, mandatiert worden sind.

---

<sup>949</sup> Vgl. Marten /Quick / Ruhnke, *Wirtschaftsprüfung*, 5. Aufl. 2015, 195 f.

<sup>950</sup> Zur Gemeinschaftsprüfung auch vgl. Köhler, *Ratzinger-Sakel*, Nicht immer hilft der zweite Prüfer, in: FAZ vom 24. Januar 2022, 18.

Ist also für den 1. Zeitabschnitt das Gefährdungspotenzial die hohe Zahl der Prüfungen gewesen, die auf einen einzigen Abschlussprüfer konzentriert gewesen ist, mit allerdings dem Vorteil von Lerneffekten bei den ME und dem Abschlussprüfer sowie von Best-Practice-Vorschlägen, die den ME haben unterbreitet werden können, so hat das Gefährdungspotenzial im 2. Zeitabschnitt zusätzlich zur hohen Zahl von Folgeprüfungen je UK – z. B. hat PwC in Köln 10 mal nacheinander (2003 – 2012) als Einzelprüfer geprüft - insbesondere darin bestanden, dass sich die Aufsichtsräte wegen fehlender Abstimmung bei der Auftragsvergabe untereinander die Möglichkeiten zum Betriebsvergleich auf der Basis der Prüfungsberichte unnötig eingeschränkt haben. Geht man davon aus, dass dieser Aspekt den Abschlussprüfern nicht verborgen geblieben ist, sind ihnen Aktionsräume zur Reduzierung von Leistungen ermöglicht worden. Dabei besteht die Annahme, dass die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit von Prüfungsberichten in dem Maße abnimmt, wie die Anzahl unterschiedlicher Abschlussprüfer je Geschäftsjahr zunimmt. Denn für die im Verantwortungsbereich des Abschlussprüfers liegende Berichterstattung durch den Prüfungsbericht wird durch das HGB nur ein Rahmen zu einer Mindestberichterstattung über Berichtsgegenstände vorgegeben. Best Practice durch Aufsichtsräte hat nicht voll genutzt werden können.

Gemäß § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB 2001<sup>951</sup> hat eine WPG nicht Abschlussprüfer sein dürfen, wenn der ihr angehörige WP „in den dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorhergehenden zehn Jahren den Bestätigungsvermerk nach § 322 über die Prüfung der Jahres- oder Konzernabschlüsse der Kapitalgesellschaft in mehr als sechs Fällen gezeichnet hat“. Damit hat der WP, der den Bestätigungsvermerk gezeichnet hat, nach spätestens sieben Jahren wechseln müssen (interne Rotation).<sup>952</sup> Wenn auch die UK trotz Rechtsform mit eigener Rechtsperson keine AG sind, bietet die im HGB genannte Höchstzahl der Zeichnungen Orientierung. Wie die vorstehende Darstellung zeigt, ist die Höchstlaufzeit für eine externe Pflichtrotation<sup>953</sup> bei keinem der Hochschulmedizinbetriebe überschritten worden.<sup>954</sup>

---

<sup>951</sup> In der Fassung nach der Änderung durch Artikel 2 KonTraG Änderung des Handelsgesetzbuchs.

<sup>952</sup> Vgl. *Böcking / Orth*, Rechnungslegungsvorschriften, DB 1998, 1874.

<sup>953</sup> Vgl. *Marten / Quick / Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 383.

<sup>954</sup> Als Folge des Wirecard-Skandals hat Bundesfinanzminister Olaf Scholz am 24. Juli 2020 einen Aktionsplan zur „Bekämpfung von Bilanzbetrug und zur Stärkung der Kontrolle über Kapital- und Finanzmärkte“ mit einer verpflichtenden Rotation für Kapitalmarktunternehmen nach einer Prüfungszeit von 10 Jahren zur Stärkung der Unabhängigkeit von Abschlussprü-

Immer wieder hat allerdings der Landesrechnungshof darauf hingewiesen, dass es spätestens nach der Durchführung von fünf Jahresabschlussprüfungen nacheinander zu einem Prüferwechsel (externe Rotation) kommen sollte.<sup>955</sup> Dem ist allerdings eindeutig nicht immer nachgekommen worden.

Obwohl generell unbekannt bleibt, wer im Einzelfall die Zeichnung des Bestätigungsvermerks vorgenommen hat, zeigt sich folgender „Sonderfall“: WP S. hat als Angehöriger der Hanse-Treuhand (Zweigniederlassung Düsseldorf) zur Jahresabschlussprüfung der ME D 1979, 1981, 1982, 1983, 1984 und als Angehöriger von Dr. Köcke & Partner zur Jahresabschlussprüfung der ME D 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 (Gemeinschaftsprüfung), 1999 (Gemeinschaftsprüfung), 2000 (Gemeinschaftsprüfung) den Bestätigungsvermerk gezeichnet, wobei anzunehmen ist, dass er nach seinem Wechsel zu PwC weitere Zeichnungen von Bestätigungsvermerken mit Bezug zu dem UK D vorgenommen hat. Eine durch diese hohe Zahl der Zeichnungen möglicherweise entstandene persönliche Nähe zu den am Erstellungsprozess des Jahresabschlusses Beteiligten hätte ein zumindest latentes Abhängigkeitsverhältnis entstehen lassen können. Die beschriebene historische berufliche Entwicklung zur Person von S. hat auch insofern Relevanz, als das Ministerium bei unterstellter Unabhängigkeit der Abschlussprüfer durch die Entscheidung zur Vergabe der Abschlussprüfung als Gemeinschaftsprüfung eine höhere Sicherheit zur Glaubwürdigkeit des Prüfungsurteils angestrebt hat. Denn jeder Gemeinschaftsprüfer muss für die Auftragsausgestaltung und das Prüfungsergebnis selbst die volle Verantwortung übernehmen.<sup>956</sup> Der mit der Wahl der Abschlussprüfung als Gemeinschaftsprüfung erwartete Vorteil hat vermutlich nicht voll wirksam werden können. Insofern macht die gezeigte Entwicklung auch Karrierestrukturen als Gefährdungspotenziale erklärbar.

Untersucht man die im 2. Zeitabschnitt vorfindbaren Abschlussprüfer auf ihre wirtschaftliche Größe hin, so gehören PwC, EY, KPMG und Rödl & Partner zu

---

fern vorgeschlagen. Vgl. o. V., Regierung uneins im Wirecard-Skandal. Scholz legt Aktionsplan vor / Kritik von Union und Opposition, in: FAZ vom 25.7.2020, 1.

<sup>955</sup> Vgl. z. B. Schreiben des *Landesrechnungshofs* – III B – 616 – 1 – 2 – vom 29.5.2008, in dem allerdings von einer sechsten Bestellung die Rede ist. Der Formulierungswortlaut lässt erkennen, dass der LRH diese sechste Bestellung nur unter Zurückstellung von Bedenken gebilligt hat

<sup>956</sup> Vgl. *IDW*, IDW PS 208, nach dem Stand vom 08.03.2006, zu Tz. 14, 4.

den Big Five gefolgt von BDO, die Rang sechs einnimmt. KBHT, die sich nach eigenen Angaben unter den größten 40 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland sieht und zuletzt für die Jahre 2013 – 2016 noch das UK E geprüft hat, hat erklärt, sich an weiteren Ausschreibungen zur Durchführung von Abschlussprüfungen wegen des hohen wirtschaftlichen Aufwands bei zu geringer Aussicht auf Erfolg nicht mehr beteiligen zu wollen. Die dadurch sich weiter steigende Konkurrenzsituation befördert Gefährdungspotenziale, weil sich auch das Machtverhältnis von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat verschiebt.

Die wiederholte Bestellung desselben Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat hat auch mit besonderen Ereignissen in Verbindung gestanden. Die Beibehaltung der Gemeinschaftsprüfung hat in der Phase der Umgründung der Hochschulmedizinbetriebe diesen Umstellungsprozess unterstützen sollen. Auch ist die Bestellungs-wiederholung in Verbindung mit einem Wechsel des Kaufmännischen Direktors gesehen worden (z. B. für das Geschäftsjahr 2008). Kaufmännischer Direktor Zschernack ist zum 15.2.2008 in D ausgeschieden; Manegold hat die Nachfolge angetreten, und bereits 18 Monate später<sup>957</sup> ist in der Position des Kaufmännischen Direktors Celary gefolgt.<sup>958</sup> Für das UK D ist BDO für das Geschäftsjahr 2008 erneut beauftragt worden, um dem UK in schwieriger Zeit Hilfestellung zu geben.

Gefährdungspotenziale haben sich obendrein daraus ergeben können, dass in Verbindung mit Abschlussprüfungen auch Beratungsleistungen erbracht worden sind. Nicht herauszulesen aus dem listing ist nämlich die Tatsache, dass im Zeitablauf 1979 – 2019 in Verbindung mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung wiederholt auch vertieft abgrenzbare Einzelbereiche geprüft worden sind. Als konkretes Beispiel zu vereinbarten Prüfungsschwerpunkten kann unter Bezug auf das KonTraG (§111 Abs. 2 AktG) als umfangreichste Zusatzprüfung die Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) genannt werden.

---

<sup>957</sup> Manegold hat ihren Dienst am UK D zum 15.2.2008 aufgenommen. Am 18.8.2009 ist Manegold von ihren Aufgaben durch den Aufsichtsrat entbunden worden, weil „unterschiedliche Auffassungen in grundsätzlichen Angelegenheiten des Hauses“ bestanden haben. Vgl. *Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf* (Hrsg.), Geschäftsbericht 2009, 25.

<sup>958</sup> Vgl. Anhang 2: Kaufmännische Vorstände beim Universitätsklinikum Düsseldorf 1972 bis 2019.



Außerhalb der Jahresabschlussprüfung sind die WPG KPMG in Bonn (Auswirkungen der Bundespflegeverordnung 1995) und KBHT in Köln (Organisation der Verwaltung in den 90er Jahren) mit der Erstellung von Gutachten unterschiedlicher Art befasst gewesen. In Kombination mit den beauftragten Folgeprüfungen ist auch dies ein Hinweis darauf, dass mit der Auswahl des Abschlussprüfers und seiner Beauftragung diesem auch seine Präsentation zur Eignung der Übernahme von Beratungsleistungen gegenüber dem Auftraggeber gelungen ist (signaling).<sup>959</sup> Profitiert haben beide Akteure: Der WP hat sich aufgrund eines Wissensvorsprungs aufgrund der Jahresabschlussprüfung gegen potenzielle Konkurrenz auch hinsichtlich der Honorarforderung durchsetzen können und für den Hochschulmedizinbetrieb sind sonst fällige Transaktionskosten nicht angefallen. Das Vertrauen des Auftraggebers in die Glaubwürdigkeit von Unabhängigkeit und Unbefangenheit des WP ist für das beschriebene Vorgehen die Basis gewesen. Auch wenn sich die Gesamtkosten der Dienstleistungen von Prüfung und Beratung eher begrenzen lassen und eine Fühlungnahme zur Verbindung von Prüfung und Beratung verführerisch erscheint, sollte auf eine strikte Trennung dieser Bereiche durch den Aufsichtsrat und noch dazu durch die Politik hingearbeitet werden. Sollten allerdings aus der Sicht des Berufsstands gegen die zusätzliche Übernahme von Beratungsleistungen Bedenken bestehen, wäre eine Neuorientierung durch den Aufsichtsrat unausweichlich. Im Regelfall ist bei zusätzlicher Beratungsleistung in Verbindung mit der Qualität der Abschlussprüfung hinsichtlich der weiteren Stärkung des Aufsichtsrats im Sinne der Zweckbestimmung des KonTraG gedient.<sup>960</sup> Insofern werden durch die Verbindung von Prüfung und Beratung, wenn die Beratung umfangmäßig begrenzt bleibt, Gefährdungspotenziale nicht gesehen. Dieser Auffassung kann hier nicht uneingeschränkt beigetreten werden. Allein der Umfang würde die bekannten Probleme neu entstehen lassen und die Aushöhlung des öffentlichen Auftrags der Jahresabschlussprüfung weiter befördern; denn an der Erkenntnis, dass mit der Beratung im Verhältnis zur Prüfung die Gewinnmargen und auch das persönliche Ansehen steigen, führt kein Weg vorbei.<sup>961</sup> Eine Ausnahme würde nur für den Fall entstehen, dass die Beratung im Anschluss an eine Jahresabschlussprüfung

---

<sup>959</sup> Vgl. Böcking / Löcke, Abschlußprüfung, WPK- Mitt. 1997, 182.

<sup>960</sup> Vgl. Böcking / Löcke, Abschlußprüfung, WPK- Mitt. 1997, 183.

<sup>961</sup> Vgl. Loscher, Die schleichende Erosion, in: FAZ vom 24.8.2020, 16.

stattfinden und die Übernahme eines erneuten Prüfungsauftrags durch denselben Abschlussprüfer nicht erfolgen würden.

Da die Treuarbeit in Münster (Prüfung der Selbstkostenrechnung für das Jahr 1982) als Abschlussprüfer nicht in Erscheinung getreten ist, ergeben sich im Kontext zur Jahresabschlussprüfung keine Ansatzpunkte zur Suche nach Gefährdungspotenzialen.

Aufsichtsrechtliche Verfahren durch die WPK oder ein anderes Aufsichtsorgan aufgrund eines vermuteten Fehlverhaltens von WP im Rahmen von Abschlussprüfungen sind nicht bekannt geworden. Daraus ableiten zu wollen, dass Fehlverhalten nicht vorgelegen hat, wäre nicht angemessen. Immer noch hat es nämlich entstehen können, ohne durch die Auftraggeber der Jahresabschlussprüfung wahrgenommen zu werden. Für den Gesamtbetrachtungszeitraum 1979-2019 hat die Prinzipal-Agent-Theorie voll wirksam sein können, weil

1. Abschlussprüfer persönliche Eigenschaften und Fähigkeiten verschwiegen haben (hidden characteristics)
2. Abschlussprüfer Handlungsalternativen und eigenes Verhalten nicht offen gelegt haben (hidden action)
3. Abschlussprüfer eigennützige Entscheidungen getroffen haben (hidden information)
4. Abschlussprüfer eigene Absichten nicht kommuniziert haben.  
hidden intension)

Realität dagegen ist, dass das negative Menschenbild, das die Prinzipal-Agent-Theorie unterstellt, bezogen auf WP Thomas nicht Wirklichkeit geworden ist: Der Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss der ME D für das Geschäftsjahr 1997 ist durch WP Thomas als Mitglied der WPG Dr. Köcke & Partner GmbH gezeichnet worden.<sup>962</sup> Der zum Jahresabschluss 1998 der ME BN erteilte Bestätigungsvermerk ist gezeichnet worden von WP Thomas als Einzelperson, wie an dem Wirtschaftsprüfer-Siegel unmittelbar erkennbar ist.<sup>963</sup> Für das Geschäftsjahr 1999 der MED schließlich weisen zum Bestätigungsvermerk Unterschrift und

---

<sup>962</sup> Vgl. Dr. Köcke & Partner, Prüfungsbericht Medizinische Einrichtungen Düsseldorf 1997, 29.

<sup>963</sup> Vgl. Dr. Köcke & Partner / Thomas, Prüfungsbericht Medizinische Einrichtungen Bonn 1998, 28.

Wirtschaftsprüfer-Siegel WP Thomas als Partner der KBHT auch im Firmennamen aus.<sup>964</sup> Dieser Gesellschaft hat WP Thomas bis zu seinem altersgerechten Ausscheiden angehört. Die persönliche Entwicklung für WP Thomas ist in strukturellen Veränderungen bei der WPG Dr. Köcke & Partner GmbH begründet gewesen. Vor allem ist sie auch frühzeitig dem Auftraggeber, dem Ministerium, kommuniziert worden. Das Problem verborgener Absichten (hidden intention), das in der Phase der Vertragsanbahnung auftritt, hat sich damit nicht ergeben.

Durch einen häufigeren Wechsel des Abschlussprüfers (externe Rotation) auf der Basis von (beschränkten) Ausschreibungen bei gleichzeitigem Wechsel der Personen, die den Bestätigungsvermerk zeichnen, lassen sich vorbezeichnete Gefährdungspotenziale reduzieren. Durch Ziff. 6.2.6 PCGK wird die externe Rotation nach fünf aufeinanderfolgenden Jahresabschlussprüfungen empfohlen. Frühzeitig genug vor Auftragserteilung ist auch eine Klärung dazu erforderlich, wer den Bestätigungsvermerk verantwortlich zeichnen soll. Die Beschäftigung mit der vita des Abschlussprüfers noch vor Auftragserteilung ist deshalb unabweisbar geboten.

Nachdem die Abschlussprüfung im Hochschulmedizinbereich schon mehr als 20 Jahre praktiziert worden war, ist es der Arbeitsstab Aufgabenkritik im Finanzministerium gewesen, der im Rahmen eines Vorstellungsprozesses von Wirtschaftsprüfern im Zusammenhang mit einer Ausschreibung vor dem Hintergrund bekanntgewordener Bilanzskandale in der Erwerbswirtschaft erstmals Zweifel daran hat erkennen lassen, dass auch die Jahresabschlüsse der Hochschulmedizinbetriebe nicht immer zutreffend testiert sein könnten. Angesprochen worden ist damit die Gefahr, „dass der Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt, obwohl der Abschluss oder Lagebericht wesentliche falsche Angaben enthält, die durch die Prüfung nicht aufgedeckt“<sup>965</sup> worden sind. Deshalb „muss das Risiko der Abgabe eines positiven Prüfungsurteils trotz vorhandener Fehler in der Rechnungslegung (Prüfungsrisiko) auf ein akzeptables

---

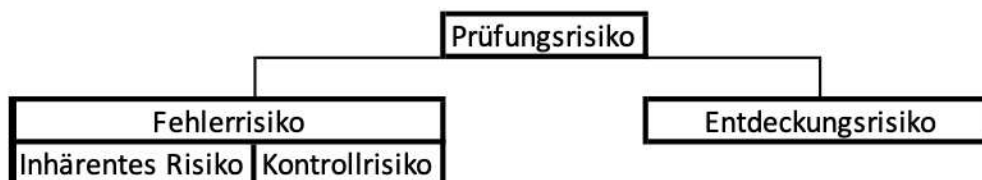
<sup>964</sup> Vgl. *Dr. Köcke & Partner / KBHT*, Prüfungsbericht Medizinische Einrichtungen Düsseldorf 1999, 49.

<sup>965</sup> *Plendl*, Risiken, in: *Ballwieser / Grewe*, Wirtschaftsprüfung im Wandel, FG Südtreu/Deloitte, 2008, 339.

Maß reduziert werden.“<sup>966</sup> Dieses allgemeine Prüfungsrisiko<sup>967</sup> lässt sich in ein Fehler- und Entdeckungsrisiko gliedern, wobei das Fehlerrisiko nochmals in inhärentes Risiko und Kontrollrisiko differenziert werden kann.

Abbildung 26:

Komponenten des Prüfungsrisikos<sup>968</sup>



Unter einem inhärenten Risiko versteht man „die Anfälligkeit eines Prüffeldes für das Auftreten von Fehlern..., die für sich oder zusammen mit Fehlern in anderen Prüffeldern wesentlich sind, ohne Berücksichtigung des internen Kontrollsystems.“<sup>969</sup> Kontrollrisiken bezeichnen die Gefahr, „dass Fehler, die in Bezug auf ein Prüffeld ggf. zusammen mit Fehlern aus anderen Prüffeldern wesentlich sind, durch das interne Kontrollsystem des Unternehmens nicht verhindert oder aufgedeckt und korrigiert werden.“<sup>970</sup> Bei dem Entdeckungsrisiko schließlich handelt es sich um das Risiko, „dass der Abschlussprüfer durch seine Prüfungshandlungen Fehler in der Rechnungslegung nicht entdeckt, die für sich oder zusammen mit anderen Fehlern wesentlich sind. In Abhängigkeit von der Beurteilung der Fehlerrisiken ist das Entdeckungsrisiko durch die Auswahl von Art, Umfang und zeitlichem Ablauf der aussagebezogenen Prüfungshandlungen so festzulegen, dass der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit treffen kann.“<sup>971</sup>

<sup>966</sup> IDW, IDW PS 261, nach dem Stand vom 06.09.2006, zu Tz. 5, 5.

<sup>967</sup> Eine Legaldefinition für Risiko ist wohl nicht bekannt; der Risikobegriff wird in den Bereichen Rechnungslegung, Unternehmensüberwachung und Abschlussprüfung „unterschiedlich verwendet“, Plendl, Risiken, in: Ballwieser / Grewe, Wirtschaftsprüfung im Wandel, FG Südtreu/Deloitte, 2008, 329.

<sup>968</sup> In Anlehnung an IDW, IDW PS 261, nach dem Stand vom 06.9.2006, Tz. 6.

<sup>969</sup> IDW, IDW PS 261, nach dem Stand vom 06.9.2006, Tz. 6.

<sup>970</sup> IDW, IDW PS 261, nach dem Stand vom 06.9.2006, Tz. 6.

<sup>971</sup> IDW, IDW PS 261, nach dem Stand vom 06.9.2006, Tz. 6. Zu den Risikoarten bereits vgl. Müller / Kropp, Plausibilität, DB 1992, 149.

Mit Hilfe eines an diese Risikolage für die Abschlussprüfung anknüpfenden risikoorientierten Prüfungsansatzes<sup>972</sup>, der gegenüber der bisherigen Vorgehensweise durch eine vorgeschaltete Analyse der Risiken für mögliche Fehler gekennzeichnet ist (neue „Prüfungsphilosophie“<sup>973</sup>), haben die Abschlussprüfer regelmäßig versucht, die Qualität ihrer Arbeit hervorzuheben. Restzweifel in der Zuhörerschaft von Ministerium und Finanzministerium sind dennoch geblieben, wohl auch deshalb, weil diese erstmals mit einem theoretischen Konzept zur Prüfungsplanung und den Grundlagen für die Ableitung eines Prüfungsprogramms „konfrontiert“ worden ist. Für die Prüfungspraxis hat andererseits die Chance bestanden, werbend für den Berufsstand tätig zu sein und damit dem eingetretenen Vertrauensverlust entgegenzutreten.

Abschlussprüfer von Hochschulmedizinbetrieben sind zur Werbung um Vertrauen als Grundlage einer Auftragsanbahnung auch mit Hilfe des Internets unmittelbar an die interessierte Öffentlichkeit herangetreten, wobei der Handlungsraum bei der Berufsausübung zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung z. B. bei der KBHT, die die meisten Abschlussprüfungen bei den Hochschulmedizinbetrieben durchgeführt hat, überblicksartig durch folgende Vorgaben bestimmt worden ist:

- Wirtschaftsprüferordnung
- Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer
- Satzung für Qualitätskontrolle
- Siegelverordnung sowie
- Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherungsordnung<sup>974</sup>

Die Gefährdung der Glaubwürdigkeit des Prüfungsprozesses kann durch eine Beobachtung des WP-Marktes und eine Beurteilung der Arbeit von Abschlussprüfern durch die Öffentlichkeit reduziert werden. Denn wie die konkrete Benennung der Abschlussprüfer für den Gesamtzeitraum 1979-2019 gezeigt hat, sind es dieselben Abschlussprüfer, die bei den Hochschulmedizinbetrieben und in der Erwerbswirtschaft tätig sind. Versagen von Abschlussprüfern und Bilanzskandale

---

<sup>972</sup> Vgl. IDW, IDW PS 261, nach dem Stand vom 06.9.2006, Tz. 10.

<sup>973</sup> Graumann / Schmidt-Graumann, Rechnungslegung, 3. Aufl. 2016, 658.

<sup>974</sup> Vgl. KBHT, Impressum, [https:// www.kbht.de/284.html](https://www.kbht.de/284.html), 1 (abgerufen am 18.6.2018).

bleiben nicht zwangsläufig auf den Bereich der Erwerbswirtschaft beschränkt; sie können auch die Hochschulmedizinbetriebe treffen.

Aufgrund vorstehender Ausführungen lassen sich zusammenfassend folgende generalisierbare Aussagen treffen:

- Abschlussprüfer können als besonders leistungsfähig angesehen werden, wenn sie – wie z. B. die KBHT – eine bestimmte Mindestgröße erreicht haben.
- Wenn immer möglich, sollte die Abschlussprüfung in der Form des joint audit vereinbart werden (double audit macht, wenn nicht besondere Gründe vorliegen, keinen Sinn).
- Prüfungsaufträge sollten für jedes Geschäftsjahr neu vergeben werden.
- Nach fünf Abschlussprüfungen in Folge sollte, wenn nicht besondere Gründe dagegen sprechen, ein Wechsel der Prüfungsgesellschaft stattfinden.
- Bei Beibehaltung desselben Abschlussprüfers sollte gleichwohl eine jährliche (teilweise) interne Rotation die Regel sein.
- Für jedes Geschäftsjahr sollten für die sechs UK nur zwei Abschlussprüfer tätig werden, so dass bei einer Vorgabe einheitlicher Gestaltung der Prüfungsberichte je Geschäftsjahr mindestens drei Berichte miteinander verglichen werden können. Entsprechende Absprachen sollten die Aufsichtsräte untereinander möglichst frühzeitig treffen.
- Noch vor Prüfungsbeauftragung sollte die vita der potenziellen Prüfer daraufhin überprüft werden, ob persönliche Abhängigkeiten zu befürchten sind.
- Der Übernahme von Beratungsleistungen sollte der Aufsichtsrat nur zustimmen, wenn die Durchführung von Abschlussprüfungen bei den UK beendet und eine erneute Tätigkeit als Abschlussprüfer vor Ablauf von drei Jahren seit Beendigung der Beratung ausgeschlossen ist. Entsprechendes gilt für ein mit noch größerer Nähe zur Unternehmung einzuordnendes Betreuungsverhältnis.
- Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die begründet in ernste Kritik geraten sind, sollten für die Dauer von 10 Jahren nicht beauftragt werden.

Auch der Ausschluss von ehemaligen Mitarbeitern dieser Gesellschaften ist für diese Dauer sicherzustellen.

- Die beim Abschlussprüfer erwartete positiv kritische Grundhaltung bezüglich des zu prüfenden Jahresabschlusses sollte stets auch beim Aufsichtsrat in der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer und bei eigenen Prüfungen wirksam sein.

## **5 Verantwortungsorientiertes Modell als Zukunftsmodell für die Hochschulmedizinbetriebe zur Stärkung der Zusammenarbeit von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer**

### **5.1 Verstärkte Notwendigkeit zur Berücksichtigung veränderter Rahmenbedingungen**

#### **5.1.1 Veränderte Rahmenbedingungen bei den Universitätsklinika**

Auch UK sind hoher Unsicherheit ausgesetzt und nur mit einem entsprechenden Anpassungswillen überlebens- und zukunftsfähig. In globaler Form werden diese Herausforderungen durch den Begriff VUKA erfasst: Volatilität (volatility), Ungewissheit (uncertainty), Komplexität (complexity) und Ambiguität (ambiguity).

Gleichzeitig haben die UK NRW nicht nur innerhalb von NRW, sondern auch staatenübergreifend intensiven Wettbewerb zu bewältigen. Die UK in D und K haben sich auf die höchste Krankenhausdichte in ihren Städten (neben Berlin) auszurichten.<sup>975</sup> Wenn sich UK als „führend in Europa“<sup>976</sup> bezeichnen, wird deutlich, wie sehr UK auch international Anerkennung erworben haben.<sup>977</sup> Wegen permanenter Unterfinanzierung und der bei weitem nicht ausreichenden Investitionen in Gebäude, Geräte und IT, wodurch der Aufbau und Ausbau wirtschaftlicher Prozesse behindert wird, befinden sich die UK NRW seit Jahrzehnten in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Jahresverluste auch im mehrstelligen

---

<sup>975</sup> Vgl. *Blattmann*, Gesicht, Klinik Info Spezial 2006, 1.

<sup>976</sup> *Universitätsklinikum Essen*, Jahresbericht 2008. 31, („Führend in Europa“ betreffend Transplantation von Leber und Niere); hierzu auch vgl. *Hallek*, Netzversorgung, Vortrag Berlin 2020, Vortragsfolie o.S. (Internationaler Wettbewerb mit USA und China).

<sup>977</sup> Vgl. *O. V.*, Hochschulmedizingesetz, Arbeitspapier, o. J., o. S.

Millionenbereich<sup>978</sup> kommen nicht selten vor; bereits das Erreichen der schwarzen „O“ wird als Erfolg angesehen.

Tabelle 26:

Jahresergebnis der Universitätsklinika NRW in den Jahren 2018 und 2019 in TEUR<sup>979</sup>

Erfolg/UK	Aachen	Bonn	Düsseldorf	Essen	Köln	Münster
Gewinn 2018		28.445 <sup>980</sup>	<sup>981</sup>		1.153 <sup>982</sup>	
Verlust 2018	5.828		39.899	37.672 <sup>983</sup>	.	23.271 <sup>984</sup>
Gewinn 2019		5.578 <sup>985</sup>				
Verlust 2019	19.102		42.956 <sup>986</sup>	38.895 <sup>987</sup>	31.191 <sup>988</sup>	39.515 <sup>989</sup>
Differenz 2019/2018	-13.274	-22.867	- 3.057	-1223	-32.344	-16.244

Wie die übrige Wirtschaft auch haben die UK trotz vorhandener und wirksamer Risikomanagementsysteme zur Absicherung der Unternehmenszukunft erfahren

<sup>978</sup> Instrument für die Offenlegung von Angaben des Jahresabschlusses ist für die UK das Internet. Die dort eingestellten Geschäftsberichte sind als globale Zusammenfassungen von Ereignissen für ein Geschäftsjahr eines UK nicht mit den Lageberichten vergleichbar, die von den UK verpflichtend zu erstellen und Gegenstand der Jahresabschlussprüfung sind. Auch kann durch Externe nur zeitraumbegrenzt auf Geschäftsberichte früherer Jahre zurückgegriffen werden. Die Inhalte der offengelegten Geschäftsberichtserstattung folgen im Vergleich der UK untereinander obendrein keinem einheitlichen Muster.

<sup>979</sup> Eigene Darstellung.

<sup>980</sup> Vgl. *Vorstand des Universitätsklinikums Bonn*, (Hrsg.), Geschäftsbericht 2018, 16.

<sup>981</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Düsseldorf*, Geschäftsbericht 2018, o. S., <https://www.uniklinik-duesseldorf.de> (abgerufen am 10.6.2021).

<sup>982</sup> Vgl. *Uniklinik Köln*, Jahresabschluss 2018, 7.

<sup>983</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Essen* (Hrsg.), Jahresbericht 2018, 44, [https://www.uk-essen.de/fileadmin/Hauptklinik/Jahresbericht 2018.pdf](https://www.uk-essen.de/fileadmin/Hauptklinik/Jahresbericht%202018.pdf). (abgerufen am 28.8.2020).

<sup>984</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Münster, Medizinische Fakultät Westfälische Wilhelms-Universität Münster* (Hrsg.), Geschäftsbericht 2018, 68.

<sup>985</sup> Vgl. *Vorstand des Universitätsklinikums Bonn* (Hrsg.), Geschäftsbericht 2019, 5.

<sup>986</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Düsseldorf*, Geschäftsbericht 2018, o. S., <https://www.uniklinik-duesseldorf.de> (abgerufen am 8.5.2021).

<sup>987</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Essen* (Hrsg.), Jahresbericht 2019, 52, [https://www.uk-essen.de/fileadmin/Hauptklinik/Jahresbericht 2019\\_final.pdf](https://www.uk-essen.de/fileadmin/Hauptklinik/Jahresbericht_2019_final.pdf). (abgerufen am 28.8.2020).

<sup>988</sup> Vgl. *Uniklinik Köln*, Jahresabschluss 2019, 7.

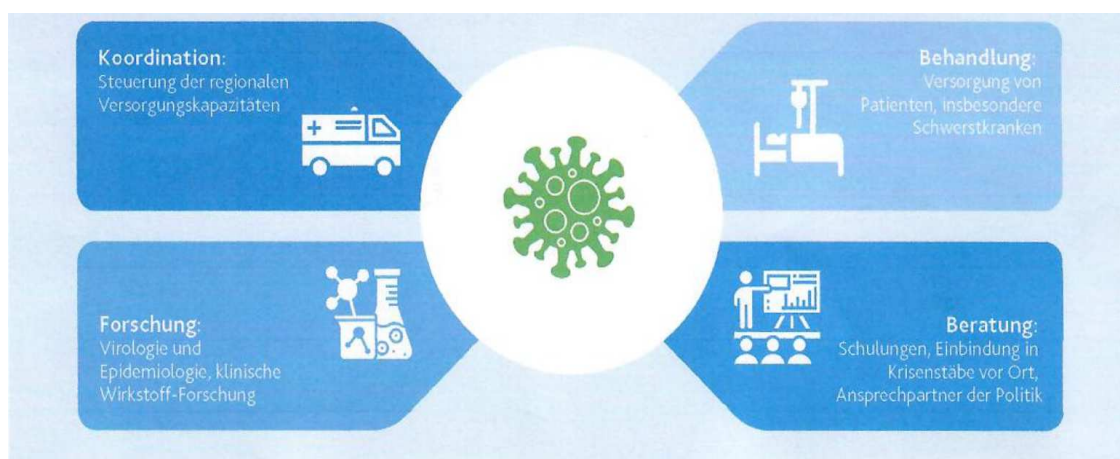
<sup>989</sup> Vgl. *Universitätsklinikum Münster, Medizinische Fakultät Westfälische Wilhelms-Universität Münster* (Hrsg.), Geschäftsbericht 2019, 67 f., <https://www.ukm.de> (abgerufen am 12.6.2021).



müssen, dass es Risiken gibt, die nicht planbar sind, rasch entstehen und dennoch beherrscht werden müssen. Die aktuelle Corona-Krise (Covid 19 (Sars-CoV-2)) hat bei den UK den Vorgaben der Bundesregierung folgend dazu geführt, dass – soweit medizinisch vertretbar - geplante Operationen, Aufnahmen und Eingriffe verschoben worden und die erwarteten Erlöse weggebrochen sind.<sup>990</sup> Wann und bei zahlenmäßig welcher Welle das Plateau von Neuinfektionen erreicht werden wird, bleibt ungewiss. Die Kernkompetenzen Koordination, Behandlung, Forschung und Beratung der UK sind noch genauer justiert worden:

Abbildung 27:

Nutzung der Kernkompetenzen der Universitätsklinik im Kampf gegen Covid-19<sup>991</sup>



Von den permanent sich wandelnden wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen wird auch abhängen, inwieweit den UK auch in Deutschland gelingt, den Patienten verstärkt in den Mittelpunkt zu rücken<sup>992</sup> und zunehmend individualisierte Diagnostik und Therapie zu ermöglichen. „Der Trend „ambulant vor stationär“ schreitet immer weiter voran.“<sup>993</sup> Patienten mit Long-Corona werden zu einer Unterstützung dieses Trends noch beitragen. Nichts anderes ist anzunehmen, wenn nach der Ausbreitung der Omikron-Variante seit 2021 die Pandemie in eine endemische Phase übergehen wird. Die Überlegungen durch die

<sup>990</sup> Vgl. VUD / Sonntag, Finanzlage, Politikbrief 2020, 3.

<sup>991</sup> In Anlehnung an VUD, Corona-Pandemie, Politikbrief 2020, 1.

<sup>992</sup> Vgl. o. V.: „Der Patient rückt noch mehr in den Mittelpunkt“, in: FAZ, V2 vom 11. November 2020.

<sup>993</sup> KPMG, Zeitalter, 2018, 23.

Deutsche Hochschulmedizin (Zusammenschluss von Verband der Universitätsklinika Deutschlands und Medizinischer Fakultätentag) auf dem Innovationsforum in Berlin im September 2019 mit der zentralen Fragestellung „Großkrankenhaus oder Gesundheitsnetz – wie muss die Unimedizin der Zukunft aussehen“<sup>994</sup> gehen in eine ähnliche Richtung und dokumentieren, wie strategisch die UK die Gestaltung der eigenen Zukunft angehen.

Dass angesichts vermehrter Cyberattacken auf Betriebe auch Krankenhäuser in das Visier der Angreifer aus dem Ausland geraten, darf nicht wirklich überraschen, eher die Tatsache, dass es erst im September 2020 ein Universitätsklinikum in NRW, nämlich Düsseldorf, und noch dazu so heftig getroffen hatte. Wochen hat es gedauert bis die Patientenversorgung allmählich wieder in Gang gekommen ist. Auch bei deutlichen Nachbesserungen auf dem Feld der IT-Sicherheit mit erheblichen Finanzmittelbeträgen in den nächsten Jahren bleibt die IT-Sicherheit bedroht.<sup>995</sup> Von einer Beschleunigung der digitalen Transformation infolge der Corona-Krise, die für die Erwerbswirtschaft vermutet werden darf, werden auch die UK erfasst werden. Obendrein kann von neuen Impulsen für die Medizinforschung ausgegangen werden.

Zusammenfassend lässt sich zu den Anforderungen an die UK und die Medizinischen Fakultäten NRW ausgehend von unterschiedlichen Evaluierungsergebnissen, die durch eine Untersuchung des Wissenschaftsrats im Auftrag der Ministerin für Kultur und Wissenschaft vom 30. November 2017<sup>996</sup> in den Jahren 2018/2019 zustande gekommen sind,<sup>997</sup> in einer Vision auch so formulieren: „Gesundheit wird individuell und öffentlich, digital und vernetzt, präventiv und personalisiert, global und lokal, effizient und solidarisch.“<sup>998</sup> Die Vorhersehbarkeit künftiger Entwicklungen bleibt gleichwohl stark begrenzt.

---

<sup>994</sup> Vgl. *Deutsche Hochschulmedizin*, Großkrankenhaus, Tagungsunterlage 2019.

<sup>995</sup> Die Forderung einer höheren IT-Sicherheit stellt sich auch für Krankenhäuser im Ausland, z. B. der Schweiz. Vgl. *Mäder*, Spitäler benötigen mehr IT-Sicherheit, in: NZZ vom 26. November 2020, 15.

<sup>996</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme (zu Düsseldorf), 2019, Bd. 1, 9.

<sup>997</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat*: Stellungnahme (zu Düsseldorf), 2019, Bd. 1, 9 f. Angesprochen werden in der Stellungnahme u. a. zahlreiche Wechsel in der Leitung von Medizinischer Fakultät und Universitätsklinikum, strukturelle, bauliche und wirtschaftliche – insbesondere finanzielle Schwierigkeiten. Zur IT heißt es in Bd. 3 auf 264: „Die IT-Infrastrukturen der Universitätsmedizin sind desolat und erweisen sich als hinderlich für Forschungsprojekte.“

<sup>998</sup> *Dettling / Mühlhausen*, Jenseits von Covid-19: die Zukunft der Gesundheit, in: NZZ vom 27. November 2020, 15.

## 5.1.2 Veränderte Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfer

Zum Bereich der Abschlussprüfer hat wesentlich die Organisation der Berufsaufsicht mit ihren Veränderungen auf die Governancestruktur eingewirkt, wobei insbesondere das Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG) vom 27. Dezember 2004<sup>999</sup>, das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) vom 31. März 2016<sup>1000</sup> sowie die modernisierte Abschlussprüferrichtlinie vom 17. 5.2006<sup>1001</sup> zu nennen<sup>1002</sup> sind. Durch das APAG ist mit der Einfügung des neuen § 66a WPO zum 1. Januar 2005 die „Kommission für die Aufsicht über die Abschlussprüfer in Deutschland“ (Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK)) als „berufsstandsunabhängige Aufsichtsstelle“<sup>1003</sup> geschaffen worden. Nach der Auflösung der APAK durch das APAReG zum 17. Juni 2016 (Artikel 2 § 7) ist für die Aufsicht über Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse seitdem die neu entstandene Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) zuständig (Artikel 2 § 1 Abs. 1).

Im Rahmen der aufgezeigten Bedingungskonstellation ist vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zu bewältigen die Problematik, dass die Erbringung der Dienstleistung Jahresabschlussprüfung einem erheblichen Wettbewerbsdruck ausgesetzt ist. Die Intensität des Wettbewerbs konkretisiert sich darin, dass neue Mandate kaum noch generiert werden können, es sei denn, dass dies mit Hilfe der Übernahme anderer WPG gelingt. Dass WPG sich durch Jahresabschlussprüfungen einen leichteren Zugang zu höher honorierten Aufträgen zur Unternehmensberatung erschließen wollen, kann unterstellt werden. Die häufig unter

---

<sup>999</sup> Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG) vom 27. Dezember 2004, BGBl. I 2004, 3846.

<sup>1000</sup> Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAReG) vom 31. März 2016, Artikel 2 Gesetz zur Errichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (APASterG) vom 31. März 2016, BGBl. I 2016, 518, 549.

<sup>1001</sup> Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/235/EWG des Rates, ABl. 157, 9. Juni 2006, 87.

<sup>1002</sup> Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele*, Bilanzen, 13. Aufl. 2014, 56.

<sup>1003</sup> *Schmidt / Kaiser*, Aufsicht, WPK Magazin 2004, 38.

starkem Zeitdruck zustande kommenden Arbeitsergebnisse der Prüfungsprozesse müssen bei Beachtung von Wirksamkeit (Effektivität), der Urteilsbildung zur Übereinstimmung der Rechnungslegung mit den zutreffenden Normen,<sup>1004</sup> und der Wirtschaftlichkeit (Effizienz), Zustandekommen eines Prüfungsurteils von hinreichender Sicherheit bei Minimierung der gesamten Prüfungskosten, von permanent hoher Qualität sein, weil sonst Folgeaufträge in Gefahr geraten könnten. Die Berücksichtigung der vielfältigen Einflussfaktoren auf die Gesundheitsbranche und das UK als Einzelbetrieb einschließlich seines Geschäftsmodells, seiner Struktur und auch seiner internationalen Verflechtungen<sup>1005</sup> sowie die Einbeziehung auch der eigenen Arbeitsbedingungen bereits in der Phase der Planung der Jahresabschlussprüfung<sup>1006</sup> bilden die Voraussetzung dafür, dass eine qualitätsvolle Prüfung gelingen kann. Die auch für das einzelne UK zunehmend komplexere Welt muss der Abschlussprüfer immer neu zu verstehen lernen, „um relevante Risiken zu erkennen und darauf reagieren zu können.“<sup>1007</sup>

Nicht anders als bei den UK ist in der Zukunftsperspektive auch für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ein mächtiges Aufrüsten mit IT dringlich, wenn die Qualität der Abschlussprüfung nicht leiden soll. Gleichzeitig wird angesichts der hohen Personalintensität beim Leistungserstellungsprozess auch die Substitution von Arbeit durch Kapital durch einen weiteren Ausbau der IT-Infrastruktur fortschreiten, wobei bei gleichzeitiger Schaffung von möglichst weitreichender Datensicherheit (Datenerfassung, -speicherung, -überprüfung, -auswertung) auch hinsichtlich der cybersecurity hinzuwirken ist. Im Jahr 2030 wird die KI in die Jahresabschlussprüfung einbezogen sein müssen.<sup>1008</sup> Sie wird „ein Bindeglied zwischen datenanalytischen Systemen sein, um End-to-End-Prozesse zu gewährleisten“<sup>1009</sup>; anspruchsvolle Themen und IT-Expertenwissen<sup>1010</sup> werden in Kombination Wirkung entfalten müssen.<sup>1011</sup> Mit eigenem IT-Equipment ausgestattet wird der Zugriff auf die bei den UK in den Systemen vorgehaltenen Daten

---

<sup>1004</sup> Vgl. *Popkes Industrietreuhand AG, Jahresabschlussprüfung, Arbeitspapier, o. J., 2.*

<sup>1005</sup> Vgl. *IDW, Unternehmensführung, Stand 16.11.2020, 12.*

<sup>1006</sup> Zur Prüfungsplanung bereitet das IDW einen neuen Prüfungshinweis vor, der „die Analyse der auf Fraud bezogenen Risikolage betont.“ *IDW, Unternehmensführung, Stand 16.11.2020, 10.*

<sup>1007</sup> *IDW, Unternehmensführung, Stand 16.11.2020, 10.*

<sup>1008</sup> Vgl. *Loitz, Mensch, DB 2019, M24.*

<sup>1009</sup> *Loitz, Mensch, DB 2019, M24.*

<sup>1010</sup> Vgl. *Loitz, Mensch, DB 2019, M24.*

<sup>1011</sup> Vgl. *Loitz, Mensch, DB 2019, M24.*

fast automatisch erfolgen können. „Dabei wird eine „*außerhalb der Prüfungsgesellschaften liegende Plattform (z. B. in einer Cloud)* zu nutzbaren Unternehmensinformationen aufgebaut“<sup>1012</sup>, die auch zur Risikoeinschätzung geeignet sein kann.<sup>1013</sup> Anscheinend nicht mehr weit ist der Weg, dass statt der bisher praktizierten Stichprobenprüfung wahlweise eine Voll- und / oder Systemprüfung<sup>1014</sup> „zur Analyse der End-to-End-Prozesse den Schwerpunkt für die Prüfung der Finanzdaten darstellt“<sup>1015</sup> und über das Ergebnis der Prüfung eine intensive individualisierte Berichterstattung<sup>1016</sup> stattfinden kann.

Die Themenbereiche Unabhängigkeit, Prüfung / Beratung, Glaubwürdigkeit, Erwartungslücke, Haftung, werden dennoch auch für die Zukunft nicht wegzudenken sein. Ebenso wird weiterhin gelten müssen, dass bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung die positiv kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers gegenüber den Mitarbeitern des zu prüfenden Unternehmens beizubehalten ist.<sup>1017</sup> Wenn Skandale dauerhaft vermieden werden sollen, muss die Qualität der Abschlussprüfung<sup>1018</sup> gesichert sein. Trotz Anwendung innovativer IT-Tools bleibt der Mensch mit seiner Geisteshaltung entscheidend.<sup>1019</sup> Wirtschaftsprüfung wird auch in der Zukunft als „people business“<sup>1020</sup> zu verstehen sein müssen.<sup>1021</sup>

---

<sup>1012</sup> Loitz, Mensch, DB 2019, M24.

<sup>1013</sup> Vgl. Loitz, Mensch, DB 2019, M24.

<sup>1014</sup> Vgl. Loitz, Mensch, DB 2019, M24.

<sup>1015</sup> Loitz, Mensch, DB 2019, M24.

<sup>1016</sup> Vgl. Loitz, Mensch, DB 2019, M25.

<sup>1017</sup> Vgl. Wibera (Hrsg.): HFA-Entwurf einer Verlautbarung: Zur Aufdeckung von Fehlern, Täuschungen, Vermögensschädigungen und sonstigen Gesetzesverstößen im Rahmen der Abschlußprüfung, FN 1996/55, 6/96, 156.

<sup>1018</sup> Auf die Notwendigkeit von Qualität hat immer wieder Becker, Klaus, Vorstandssprecher von KPMG hingewiesen. KPMG ist bekanntlich im Zusammenhang mit Bilanzskandalen besonders aufgefallen.

<sup>1019</sup> Vgl. Züger, Prüfungsansatz, Schweizer Treuhänder 2000, 450.

<sup>1020</sup> Krause, Arbeitsplatz, IDW Life 2017, 871.

<sup>1021</sup> Wachstumsraten werden – wie die Corona-Krise gezeigt hat - vor allem durch die Beratungssparte erreicht werden können.

## **5.2 Fortentwicklung des Beziehungsgefüges von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer**

Will man das Beziehungsgefüge von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zum Zweck einer besseren Fundierung von Unternehmensentscheidungen im Interesse der Zukunftsfähigkeit des UK stärken, müssen die Überlegungen zur Änderung bestehender Steuerungswirkungen innerhalb der Corporate Governance unter Berücksichtigung der zur Prinzipal-Agent-Theorie herausgearbeiteten Abhängigkeitsverhältnisse und auch der Zukunftsaspekte von WP und UK sowie der Kenntnisse aus Bilanzskandalen und ihrer Aufarbeitung bei den drei Akteuren Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer sowie ihren Beziehungen untereinander ansetzen. Sie zielen darauf ab, vor allem die Qualität der Arbeit des Aufsichtsrats weiter zu steigern.

Folgende Aspekte werden in den Blick genommen:

- Reihenfolge- und Terminplanung
- Aufgaben von Aufsichtsrat und Vorstand
- Aufbauorganisation und Zusammensetzung des Aufsichtsrats
- Auswahl des Abschlussprüfers und Durchführung der Abschlussprüfung
- Zusammenhang von Prüfung und Beratung
- Rechenschaftsbericht
- Offenlegung von Unternehmens- und Prüfungsergebnis
- Erkenntnisse aus dem Fall Wirecard für den Aufsichtsrat der Universitätsklinik

### **Reihenfolge- und Terminplanung**

Die Erledigung der Aufgaben des Aufsichtsrats soll auf der Basis einer Jahresplanung erfolgen, die von einer mehrjährigen Planung abgeleitet ist und wesentlich durch die satzungsmäßigen Aufgaben bestimmt wird. Der Terminierung der Auftragsvergabe zur Jahresabschlussprüfung und der Bilanzsitzung sowie der Beachtung interner Berichtspflichten kommt besondere Bedeutung zu. Frühzeitig zu bedenken sind auch Nachfolgeplanungen für Vorstand und Aufsichtsrat. Zusätzlich zu den regulären Beratungsterminen sollen Vorratstermine eingeplant werden, um rasch auf Sonderereignisse reagieren zu können (mindestens vier Termine für Routineberatungen und zwei Vorratstermine).

## **Aufgaben von Aufsichtsrat und Vorstand**

Zentrale Aufgabe des Aufsichtsrats des UK sind die Beratung des Vorstands und die Überwachung seiner Geschäftsführung. Für den Aufsichtsrat besteht zentrale Zuständigkeit für alle Angelegenheiten außerhalb der laufenden Geschäftsführung (§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 Satzung UK D 2016). Die konkrete Aufgabenverteilung für Aufsichtsrat und Vorstand ist in den Einzelsatzungen der UKs festgeschrieben (z. B. Satzung UK D 2016: Für den Aufsichtsrat § 5 Abs. 1 Satz 3; für den Vorstand § 7).

Zur Bewältigung der Aufgabenkataloge müssen Vorstand und Aufsichtsrat auf der Basis gegenseitigen Vertrauens „zum Wohle des Unternehmens“ eng zusammenarbeiten (Nr. 5.1.1. PCGK). Überwachung durch den Aufsichtsrat darf also nur im Kontext zum Vorstand betrachtet werden<sup>1022</sup> und muss auch gewollt sein. Das Vorhandensein von Geschäftsordnungen für beide Organe erweist sich hierzu notwendig, jedoch nicht hinreichend. Die Berichterstattung von Vorstand und Aufsichtsrat zum PCGK geht in dieselbe Richtung. Entscheidend aber ist, wie diese Geschäftsordnungen und auch eine informelle Organisation „gelebt“ werden. Vorstand und Aufsichtsrat müssen ein gemeinsames Verständnis zur Notwendigkeit einer ausreichenden Information des Überwachungsorgans entwickeln (Nr. 5.1.3 PCGK). Dazu gehört insbesondere auch die Verpflichtung des Vorstands, „die strategische Ausrichtung des Unternehmens mit dem Überwachungsorgan abzustimmen und mit ihm in regelmäßigen Abständen den Stand der Strategieumsetzung“ zu erörtern (Nr. 5.1.1. PCGK).<sup>1023</sup> Die regelmäßige, zeitnahe und umfassende Information muss sich beziehen auf alle „relevanten Fragen der Planung, der Geschäftsentwicklung, der Risikolage und des Risikomanagements und der Compliance sowie über für das Unternehmen bedeutende Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds.“ (Nr. 5.1.4 PCGK). Die Gestaltung der Geschäftspolitik muss als Gemeinschaftsaufgabe von Aufsichtsrat und Vorstand verstanden werden.

---

<sup>1022</sup> Vgl. *Theisen*, Überwachung, 1996, 101.

<sup>1023</sup> Anhaltspunkt dafür, dass diese Erörterungen nicht immer auf „Augenhöhe“ stattgefunden haben dürften, liefern die Antworten zu der bei der Großen Anfrage 14 einheitlich an alle UK gerichteten Frage „Hat der Aufsichtsrat allen Maßnahmen, die der Vorstand für erforderlich gehalten hat, zugestimmt? Danach hat es für alle UK keine Maßnahmen gegeben, denen der Aufsichtsrat nicht zugestimmt hat, vgl. Fragen 157 (Aachen), 49; 194 (Bonn), 56; 225 (Düsseldorf), 61; 256 (Essen), 66; 298 (Köln), 72; 322 (Münster), 77. Der Aufsichtsrat könnte damit in die Gefahr der Nähe zu einem „Abnickgremium“ geraten sein.

Vor allem sollte der Aufsichtsrat sich "stärker in die internen Informationsflüsse über das Unternehmen einbinden können. Während der Aufsichtsrat bisher nur durch den Vorstand über die Rechnungslegung, das interne Kontroll-, Risikomanagement-, Compliance- und interne Revisionssystem informiert wird, wären direkte Zugriffsmöglichkeiten auf die entsprechenden Abteilungen und Systemdaten anzudenken. So ließe sich die Wirksamkeit dieser Systeme unabhängiger vom Vorstand überprüfen. Das betrifft auch andere interne Informationsflüsse wie Whistle-blower-Hotline-Meldungen. Diese sollten dem Aufsichtsrat zugänglich gemacht oder direkt an den Aufsichtsratsvorsitzenden adressiert werden können."<sup>1024</sup>

Die Übernahme von Aufgaben im jeweils anderen Zuständigkeitsbereich kann wegen der Problematik der Zuordnung von Verantwortung in der Sache nicht zielführend sein: Wie der Vorstand den Aufsichtsrat nicht zur Übernahme von Führungsentscheidungen drängen sollte, sollte für den Aufsichtsrat auch das Eingreifen in das operative Geschäft des Vorstands unterbleiben.<sup>1025</sup> Zu welchen Verhaltensweisen die Organe auch immer tendieren, immer müssen sie sich der Wirkungsweise der Prinzipal-Agent-Theorie bewusst sein, die zwar Strategien zur Konfliktlösungsstrategien nicht aufzeigt, aber Potenziale für Konflikte signalisiert. Vor diesem Hintergrund sollte fundierte Kritik des Aufsichtsrats am Vorstand nicht unterbleiben, sondern als wünschenswert empfunden werden.

### **Aufbauorganisation und Zusammensetzung des Aufsichtsrats**

Der Vorsitzende des Aufsichtsrats soll gemäß Nr. 4.3.1 PCGK "die Arbeit des Überwachungsorgans koordinieren, dessen Sitzungen leiten und die Belange des Überwachungsorgans nach außen wahrnehmen." Regelmäßig soll der Vorstand an den Beratungen des Aufsichtsrats teilnehmen. Vor allem in fachlich orientierten Ausschüssen auch zur Vorbereitung von Grundsatzentscheidungen im Plenum des Aufsichtsrats sollte die hoch anspruchsvolle und umfangreiche

---

<sup>1024</sup> *Fülbier / Pellens / Schmidt*, Bilanzbetrug durch starken Aufsichtsrat bekämpfen – ein Sechs-Punkte-Plan, in: FAZ vom 18. August 2020, 21.

<sup>1025</sup> Ein jederzeit gültiges und den Anforderungen in der Praxis entsprechendes Konzept für eine optimale Zusammenarbeit von Vorstand und Aufsichtsrat zum Wohl des Unternehmens kann es nicht geben. Immer nämlich kommt es entscheidend auf das Verhalten von Menschen an. Nur bei Konsens anstrebenden Vorstellungen wird die Gemeinschaftsaufgabe gelingen (*volunta via est*).



Überwachungsarbeit geleistet werden. Ein Personal- und ein Prüfungsausschuss<sup>1026</sup> mit eigenen, auf den Gesamtaufsichtsrat abgestimmten Geschäftsordnungen sollten auf jeden Fall vorhanden sein. Den Vorsitz im Prüfungsausschuss darf der Aufsichtsratsvorsitzende nicht einnehmen. Sich erst im Bedarfsfall mit diesen Ausschüssen ausstatten zu wollen, erscheint als zu flexibel. Ein kleiner, aber hoch effektiver Arbeitsstab, der dem Aufsichtsrat zur Seite gestellt wird, könnte Abhängigkeiten von Vorstand und Abschlussprüfer mindern. Dem sollte auch ein eigenes, vom Vorstand unabhängiges und großzügig bemessenes Budget dienen. Ehemalige Vorstände sollten zur Vermeidung von neuen Abhängigkeiten dem Arbeitsstab allerdings nicht angehören.

Nach Nr. 4.5.1 PCGC sollen dem Aufsichtsrat „nur Mitglieder angehören, die über die zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und fachlichen Erfahrungen verfügen und zuverlässig, hinreichend, unabhängig sowie angesichts ihrer beruflichen Beanspruchung in der Lage sind, die Aufgaben eines Mitgliedes des Überwachungsorgans zu übernehmen.“ Gemessen daran hat sich - wie oben herausgearbeitet worden ist - das Vorhandensein von fundiertem betriebswirtschaftlichem Fachwissen deutlich unterrepräsentiert gezeigt. Lösungsmöglichkeiten zeichnen sich tendenziell wie folgt ab:

1. Die Mitglieder des Aufsichtsrats sollten sich persönlich der hohen persönlichen Anforderungen bewusst und ggf. auch bereit sein, das Mandat freiwillig wieder zur Verfügung zu stellen.<sup>1027</sup> Erwartungen an die Einzelmitglieder könnten in einem „Letter of Engagement“ mit Nennung von Aufgaben, Rechten und Pflichten formuliert werden.<sup>1028</sup>
2. Die Mitglieder des Aufsichtsrats sollten Gesamtbetriebsinteressen stets vor Einzelinteressen stellen.
3. Die Mitglieder des Aufsichtsrats sollten nur wesentliche Angelegenheiten der Teilbereiche in die Beratungen des Aufsichtsrats einbringen.

---

<sup>1026</sup> Zur Forderung nach einem Prüfungsausschuss auch vgl. *IDW*, Unternehmensführung, Stand 16.11.2020, 9.

<sup>1027</sup> Ein solches Ereignis hat es am UK K gegeben.

<sup>1028</sup> Vgl. *Bernhardt*, Qualitätsmessung für den Aufsichtsrat, in: *FAZ* vom 24.7.2000, 27.

4. Die Mitglieder des Aufsichtsrats sollten die Kraft aufbringen, die Beschlüsse des Aufsichtsrats in ihren jeweiligen Gremien zu vertreten<sup>1029</sup>.
5. Die Mitglieder des Aufsichtsrats sollten zur Teilnahme an jährlichen, hochrangigen Fortbildungsveranstaltungen durch WPG verpflichtet sein.<sup>1030</sup>
6. Zu den Mitgliedern des Aufsichtsrats sollten nicht nur die Namen, sondern auch die Kompetenzprofile öffentlich zugänglich sein.

Gemeinsam mit dem Vorstand sollte der Aufsichtsrat politische Kontakte nutzen und auf eine Verringerung der Zahl der Mitglieder im Aufsichtsrat hinwirken. Gleichzeitig ist auf Möglichkeiten zur Kompetenzsteigerung bei der Bestellung neuer Mitglieder für den Aufsichtsrat Bedacht zu nehmen. Auch der gesellschaftspolitischen Verantwortung des UK sollte sich der Aufsichtsrat bewusst sein.

### **Auswahl des Abschlussprüfers und Durchführung der Abschlussprüfung**

Im Zusammenhang mit der Auftragsvergabe an den Abschlussprüfer soll der Aufsichtsrat die Erkenntnisse aus der Prinzipal-Agent-Theorie, die durch Bilanzskandale und zuletzt insbesondere auch durch den Wirecard Fall untermauert worden sind, gebührend berücksichtigen und in Zweifelsangelegenheiten sich selbst durch das IDW bzw. die WPK und auch andere Aufsichtsgremien beraten lassen. Unter Bezug auf die Prinzipal-Agent-Theorie ist bereits deutlich geworden, dass der Aufsichtsrat bei der Auftragsvergabe infolge von hidden characteristics an einen ungeeigneten Abschlussprüfer geraten kann, der dann noch dazu nach Vertragsabschluss wegen Arbeitsvermeidung Schwierigkeiten bereitet (shirking). Dabei kann dahingestellt bleiben, ob die vom Aufsichtsrat bemerkte Minderleistung des Abschlussprüfers aus persönlichen Schwächen wegen des Charakters und / oder fehlender Fachkunde resultiert. Wie bei den Bilanzskandalen offenbart worden ist, haben nicht nur die Bilanztricksereien durch den Vorstand als Auslöser der Bilanzskandale, sondern auch häufig die nicht ausreichende Beschäftigung mit dem Jahresabschluss durch den Abschlussprüfer eine Rolle

---

<sup>1029</sup> Vgl. *Der Verwaltungsdirektor der Medizinischen Einrichtungen der Universität zu Köln* (Hrsg.): Informationen, Daten, Berichte 1974, 140. Die hier dargestellten Überlegungen der Firma McKinsey zur Entwicklung eines Managementsystems für den Vorstand des Hochschulmedizinbetriebs hat der Verfasser hinsichtlich der Funktionsweise des Aufsichtsrats adaptiert.

<sup>1030</sup> Damit verbunden ist die Möglichkeit, weitere WPG auch als potenzielle Abschlussprüfer kennenzulernen.

gespielt. Würde also der Aufsichtsrat der Hochschulmedizinbetriebe an einen solchen Abschlussprüfer geraten, könnte er sich nicht auf das geprüfte Zahlenwerk verlassen und auch nicht darauf, ob der Abschlussprüfer als Ratgeber zur Fortentwicklung des Rechnungswesens zur Verfügung stehen würde.

Die Vergabe des Prüfungsauftrags zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung sollte grundsätzlich alle fünf Jahre<sup>1031</sup> unter Hinweis darauf, dass eine Zusammenarbeit für die Dauer von fünf Jahren beabsichtigt ist,<sup>1032</sup> beschränkt ausgeschrieben werden (Beschränkte Ausschreibung mit Teilnahmewettbewerb (§ 55 LHO)). Dadurch könnte nicht nur juristischen Problemen bei der Ausschreibung vorgebeugt, sondern auch eher eine Begrenzung des Honoraranstiegs in den Folgejahren bei gleichzeitigem Mehrwert der Abschlussprüfung erreicht werden. Noch vor der konkreten Auftragserteilung an den neuen Abschlussprüfer sollten aktuelle Entwicklungen am WP-Markt bekannt sein. Ihre Kenntnis ist für die Beauftragung des „richtigen Abschlussprüfers“ unabdingbar. Zur Verbesserung der Informationslage sollten darüber hinaus die Berichterstattung der APAS über durchgeführte Prüfungen herangezogen und auch die DPR zu Referenzen angefragt werden, um sich vor Überraschungen zu schützen. Immer muss sich der Aufsichtsrat darüber im klaren sein, dass Prüfungshonorar und Prüfungsqualität untrennbar zusammengehören und von entscheidender Bedeutung sind. Auch das vom Abschlussprüfer vorgesehene Prüfungsteam sollte in seiner Zusammensetzung unter Berücksichtigung der Lebensläufe der Teammitglieder im Aufsichtsrat konsentiert werden. Klarheit zur Haftung des Abschlussprüfers schafft, wenn ebenfalls noch vor Auftragserteilung der Nachweis über das Bestehen einer Haftpflichtversicherung<sup>1033</sup> durch eine entsprechende Originalbestätigung der Versicherungsgesellschaft verlangt wird (screening).

---

<sup>1031</sup> Zum Prüferwechsel nach fünf oder sechs Jahren vgl. *Herzig / Watrin, Rotation*, ZfbF 1995, 795; vgl. *Wolz*, Erwartungslücke, WPK-Mitt. 1998, 127.

<sup>1032</sup> Würde man generell einen häufigeren Prüferwechsel praktizieren, wie dies immer wieder durch den Landesrechnungshof NRW gefordert worden ist, könnte ein zur Unzeit vorgenommener Prüferwechsel die Aufdeckung von Bilanzbetrug erschweren; Vgl. *IDW*, Unternehmensführung, Stand 16.11.2020, 13; zur externen Pflichtrotation bereits vgl. *Niehus*, Pflichtrotation, DB 2004, 885-890.

<sup>1033</sup> Die Höhe der Haftung soll hier nicht weiter problematisiert werden. Das zum 1.7.2021 in Kraft getretende FISG hat die zivilrechtliche Haftung grundsätzlich verschärft (§ 323 Abs. 2 HGB).

Da sich seit vielen Jahren KD und vor allem auch die Geschäftsbereichsleiter (ehemals Dezernenten) der einzelnen UK untereinander zu betrieblichen Angelegenheiten austauschen und gegenüber Dritten auch Interessenvertretungen wahrnehmen, wird auch vorgeschlagen, dass sich die Prüfungsausschuss- bzw. die Aufsichtsratsvorsitzenden der UK vor der Auftragsvergabe zur Jahresabschlussprüfung über die Auswahl des Abschlussprüfers abstimmen. Wenn erreichbar sein würde, einem einzigen Abschlussprüfer jeweils zwei Abschlussprüfungen für dasselbe Geschäftsjahr anzuvertrauen mit der Auflage, die Prüfungsberichte möglichst einheitlich zu gliedern, könnten die jeweiligen Prüfungsberichte zur gesteigerten Informationsgewinnung durch zwischenbetriebliche Vergleiche herangezogen werden. Wenn auch noch weiterreichende zwischenbetriebliche Vergleiche wünschenswert wären, wird doch bereits so kleineren WPG eine Teilnahme an der Jahresabschlussprüfung bei den UK in NRW ermöglicht und gleichzeitig der Tendenz der Marktkonzentration entgegengewirkt.

Auch ist die weitere Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer zur Förderung der Unabhängigkeit dergestalt zu planen, dass nach drei Jahren eine interne Rotation im Prüfungsteam erfolgt, nach der teilweise Mitglieder des Teams ausscheiden, um durch neue Mitglieder ersetzt zu werden. Wird die Erteilung des Prüfungsauftrags innerhalb des Fünfjahreszeitraums für jeweils nur ein einziges Geschäftsjahr vorgenommen, schafft dies für den Aufsichtsrat den Vorteil, dass beim Vorliegen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer bei der Formulierung des Prüfungsgegenstands noch aktuelle Erkenntnisse des Abschlussprüfers aus einem permanenten Informationsaustausch mit dem Management (2. Führungsebene: Geschäftsbereichsleiter unter besonderer Berücksichtigung des CIO; 1. Führungsebene: Vorstand unter besonderer Berücksichtigung des KD) berücksichtigt werden können.

Gleichzeitig vermag der Aufsichtsrat, sich Anregungen des Abschlussprüfers aus dessen Fünfjahresprüfungsplanung mit unterschiedlichen Prüfungsschwerpunkten zu eigen zu machen. Auch Wiederholungen von Zusatzprüfungen aus Vorjahren können eine Rolle spielen.

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, wird die Abschlussprüfung in globaler Betrachtung wesentlich durch die Auftragserteilung, die Prüfungs-

durchführung und das Prüfungsergebnis einschließlich Ergebniskommunikation markiert. Die Auftragserteilung ist regelmäßig im Oktober / November des zu prüfenden Geschäftsjahres erfolgt. Daran hat sich, wenn eine Aufteilung der Prüfung in Hauptprüfung und Vorprüfung vereinbart worden ist, noch im Dezember die Vorprüfung angeschlossen, damit auf der Basis der so gewonnenen Erkenntnisse im Frühjahr des Folgejahres die Hauptprüfung hat gestartet werden können. Mit der Berichterstattung über das Prüfungsergebnis im Sommer / Herbst des Jahres hat sich der Jahreskreislauf geschlossen. Gesetzgeber und Berufsstand haben über Jahrzehnte immer wieder neue berufliche Vorgaben geschaffen und darin den Möglichkeitsraum des Abschlussprüfers beschrieben. Insofern erweist sich die Abschlussprüfung mit einem wiederkehrenden Verwaltungsvorgang vergleichbar, der unter Beachtung vieler Vorschriften erledigt werden muss. Die bei den UK an die Jahresabschlussprüfung gekoppelte Prüfung gemäß § 53 HGrG, die vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer im wesentlichen als Durcharbeiten eines Fragenkatalogs mit Abhaken und Kurzantworten gesehen wird, unterstützt diesen Eindruck noch. Die Anforderungen an die tatsächlichen Verhältnisse zeigen sich jedoch anders und können wie folgt beschrieben werden:

Die UK sind umgeben von einem System, das sich permanent und - so scheint es jedenfalls - zunehmend auch schneller ändert. Gleichzeitig haben sie sich als Elemente in diesem dynamischen System zu verstehen. Sie müssen obendrein akzeptieren, dass Reaktionszeiten zur Abwehr identifizierter Risiken abnehmen. Die Sicherung der Zukunftsfähigkeit der UK verlangt deshalb nicht nur andauernde Anpassungsprozesse unter differenten Bedingungskonstellationen, sondern auch eine Informationsbasis, auf die für das rasche Treffen von Entscheidungen vertraut werden kann. Bezogen auf die Jahresabschlussprüfung bedeutet das, dass die Jahresabschlussinformationen – und zwar die des geprüften Jahresabschlusses und des Prüfungsberichts sowie des Bestätigungsvermerks – situationsadäquat zur Verfügung stehen sollten.

Folgende beiden wesentlichen Änderungen zur Jahresabschlussprüfung drängen sich in zeitlicher und sachlicher Hinsicht auf:

1. Die Jahresabschlussprüfung sollte aus dem Zeitkorsett des Jahresablaufs herausgenommen werden und nach der Erstellung des prüfungsbereiten Jahresabschlusses sowie des Lageberichts jederzeit gestartet werden können.
2. Die Jahresabschlussprüfung sollte bei Nutzung der technischen Möglichkeiten inhaltlich neu justiert werden und anlassbezogen mit stärker individualisierter Berichterstattung stattfinden bei Beibehaltung der bisherigen Jahresabschlussprüfung in Minimalform<sup>1034</sup>. Vermögensverlusten durch z. B. Cyberattacken von außen und fehlende Wirksamkeit von Compliance unternehmensintern könnte verstärkt begegnet werden.

Als Themenbereiche kommen insbesondere in Betracht (Ausdehnung der Jahresabschlussprüfung):

- Prüfung der generellen Risikolage der Universitätsklinik<sup>1035</sup> unter Berücksichtigung der Frage, ob das UK zur Aufdeckung von Betrug in der Lage ist (u. a. Zustand und Wirkungsweise von RMS, CMS, IKS, Interne Revision, Controlling)<sup>1036</sup>
- Vermehrte Prüfung zumindest von Teilbereichen des CMS bzw. der Evaluierung des Compliance-Systems (Compliance Audit)
- „Ordnungsmäßigkeit und Funktionsfähigkeit der Unternehmensplanung
- Anpassung des Rechnungswesens an besondere oder geänderte Verhältnisse
- Beurteilung der internen Revision
- Abwicklung bedeutsamer Investitionen<sup>1037</sup>
- Bewertungen von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten

---

<sup>1034</sup> Vgl. *Loitz*, *Mensch*, DB 2019, M 25 (M22 - M25).

<sup>1035</sup> Da das Land NRW durch die Errichtungsverordnungen zu den Umbildungen für die von den UK ausgehenden Risiken eintreten muss, sollte der Risikolage der UK auch in dieser Hinsicht Beachtung geschenkt werden.

<sup>1036</sup> Die Begründung hierzu ergibt sich durch die bekannt gewordenen Bilanzskandale – zuletzt insbesondere Wirecard – und die hierzu bekannt gewordenen Complianceverstöße. Zur Aufdeckung von Betrug vgl. auch *IDW*, Unternehmensführung, Stand 16.11.2020, 7.

<sup>1037</sup> *Beine / Römgers*, Prüfungsschwerpunkte, o. J., 11.

Die Prüfung des Corporate Governance Bericht nach dem PCGK durch den Abschlussprüfer soll verpflichtend sein. Konkret zu bedenken sind auch forensische Prüfungen.

Die Beauftragung der Jahresabschlussprüfung soll die Verpflichtung zur Erstellung eines Management-Letters einschließen. Die Annahme, „der Prüfungsbericht enthielte immer auch nur annähernd alle Prüfungsfeststellungen“<sup>1038</sup>, ist nämlich unzutreffend. Sachverhalte, die als nicht so wesentlich eingestuft werden, dass sie im Prüfungsbericht erscheinen müssen, könnten nämlich gleichwohl zur Unterrichtung von Aufsichtsrat und Vorstand zur Abwehr von Nachteilen geeignet sein.<sup>1039</sup>

In struktureller Hinsicht sollte die Prüfung so angelegt werden, dass diese zweigeteilt stattfindet – mit einer Vorprüfung noch in dem Geschäftsjahr, das der Prüfung unterworfen ist, und der auf den Ergebnissen der Vorprüfung aufbauenden Folgeprüfung im neuen Geschäftsjahr. Aber auch in der Zwischenzeit sollte der Abschlussprüfer stets sein Ohr am rechnungslegungsbezogenen Betriebsprozess haben. Durch eine durch den Aufsichtsrat dem Abschlussprüfer angetragene Verpflichtung, in persönlichen Gesprächen auf Augenhöhe auch jeden Leiter von Geschäftsbereichen anzuhören, könnten latente Risiken möglicherweise früher und vollständiger aufgedeckt und in ihren Wirkungen abgeschätzt werden. Weil die IT inzwischen sämtliche Bereiche des UK durchdringt und ihre volle Funktionsfähigkeit für einen Vollbetrieb existenziell ist,<sup>1040</sup> sollte das IT-Gespräch mit dem Leiter der IT <sup>1041</sup> (CIO) ggf. bei Hinzuziehung von Abteilungsleitern der IT sehr ausführlich gestaltet werden.<sup>1042</sup>

Um die Gesamtaufgabe der betrieblichen Überwachung nicht in Verzug geraten zu lassen, sollten bereits im Herbst des zu Ende gehenden Geschäftsjahres in

---

<sup>1038</sup> Sieben, Formaltestat, in: Busse von Colbe / Lutter, Wirtschaftsprüfung heute, 1977, 66.

<sup>1039</sup> Vgl. Peemöller / Finsterer/ Mahler, „Management Letter“, DB 1999, 1565.

<sup>1040</sup> Zur Bedeutung der IT für das Unternehmen und die Abschlussprüfung bereits vgl. Lück / Holzer, Krise, DB 1993, 241.

<sup>1041</sup> Der CIO am UK AC ist bis zum Jahr 2012 nicht ein einziges Mal durch den Abschlussprüfer kontaktiert worden. Ihm ist auch nicht bekannt gewesen, wenn sich der Abschlussprüfer im Klinikum aufgehalten hat.

<sup>1042</sup> Hierzu wird insbesondere auf den IT- Ausfall beim Universitätsklinikum Düsseldorf Bezug genommen, der wochenlang andauert hat. Im Kreis der IT-Koordinierung der UK NRW ist seit langem nicht ausgeschlossen worden, dass es durch Angriffe von außen zu einem größeren Ausfall von IT-Systemen kommen könnte. Nicht die Heftigkeit der Wirkungen des IT-Ausfalls, sondern mehr der späte Zeitpunkt eines solchen Ereignisses haben überrascht.

einer mit den Beteiligten konsentierten Rahmenzeitplanung für das nächste Geschäftsjahr wichtige Zeitpunkte fixiert werden. Diese Vorgehensweise würde dem Abschlussprüfer zur Durchführung der Abschlussprüfung einschließlich mündlicher Berichterstattung vor dem Aufsichtsrat schon frühzeitig Orientierung geben. Unnötiger Zeitdruck könnte zusätzlich vermieden werden, wenn dem Abschlussprüfer bereits vor der Fertigstellung des prüfungsbereiten Jahresabschlusses eine Information über einzelne Posten der vorläufigen Bilanz zugänglich wäre. In der Sitzung des Aufsichtsrats, in der sich der Aufsichtsrat über das Ergebnis der Prüfung unterrichten lassen will (Bilanzsitzung), ist der Informationsaustausch mit dem Abschlussprüfer wesentlich davon abhängig, dass alle Aufsichtsratsmitglieder und der Abschlussprüfer perfekt auf diese Veranstaltung vorbereitet sind. Der Aufsichtsrat hat deshalb dafür Sorge zu tragen, dass dem Abschlussprüfer mit ausreichendem zeitlichem Abstand zur Sitzung das spezifische Informationsinteresse des Aufsichtsgremiums vermittelt wird. Sofern die Erörterungen über das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung im Plenum stattfinden, sollte zum besseren Verständnis der Aufsichtsratsmitglieder zur wirtschaftlichen Lage vornehmlich zu den Feststellungen auf der Basis des Lageberichts referiert werden.

Für die Zuständigkeit des Themenbereichs des Abschlussprüfers könnte zur Verbesserung der Zielführung der Beratungen im Aufsichtsrat auch darüber beraten werden, dem Abschlussprüfer aufzugeben, seine Darstellungen zum Prüfungsergebnis – soweit rechnungslegungsbezogen – bereits mit Beschlussvorschlägen für den Aufsichtsrat zu verbinden.

Mit der Honorarrechnung sollte der Abschlussprüfer auch darlegen, wie viele Stunden Prüfungsaufwand vor Ort entstanden ist. Der Anteil einer weniger kontrollierbaren Fernprüfung könnte auf diese Weise besser in Grenzen gehalten werden.

### **Zusammenhang von Prüfung und Beratung**

Um Interessenkollisionen zu vermeiden, sollte der Abschlussprüfer erst im Anschluss an den Prüfungszeitraum von fünf Jahren bei demselben UK Leistungen der Unternehmensberatung erbringen dürfen. Für diesen Fall sollte die vorausgegangene Beratung bei einer späteren erneuten Beauftragung einer Jahresabschlussprüfung kein Hindernis darstellen.



## Rechenschaftsbericht

Jährlich sollte durch den Aufsichtsrat ein Rechenschaftsbericht erstellt werden. Auch dort zu nennende Zusatzprüfungen könnten als Nachweis dafür dienen, dass der Aufsichtsrat seiner Überwachungsaufgabe nachgekommen ist.<sup>1043</sup> Der erwähnte Rechenschaftsbericht könnte auch den Anstoß dazu liefern, das Gesamtzeitbudget für den Aufsichtsrat zu überdenken. So wichtig aus der Sicht der Politik, die den Aufsichtsrat schon wegen seiner Besetzung nicht unwesentlich beeinflusst, als Tätigkeitsfelder zusätzlich Nachhaltigkeitsaspekte in Betracht kommen könnten, sollte diese Thematik klar getrennt erst nach vollständiger Erfüllung der Aufsichtsaufgaben aufgegriffen werden. Eine Pseudoprofilierung durch „greenwashing“<sup>1044</sup> sollte jedenfalls vermieden werden.<sup>1045</sup>

## Offenlegung von Unternehmens- und Prüfungsergebnis

Wenn sich insbesondere potenzielle Patienten mit Hilfe der Homepage über das Leistungsangebot und Leistungsschwerpunkte der einzelnen UK unterrichten können und auch häufig Wirtschaftsdaten aus Unternehmensberichten (sog. Geschäftsberichte und Berichte zur Corporate Governance Public) abrufbar sind, bleibt ihnen doch, von dem Ergebnis einer Jahresabschlussprüfung Kenntnis nehmen zu können, verwehrt. Diese Feststellung muss schon insofern überraschen, weil sich die Corporate Governance bei den UK in Anlehnung an die Unternehmensverfassung bei der großen AG entwickelt hat, die zur Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts sowie des Bestätigungsvermerks bzw. Versagungsvermerk verpflichtet ist. Bei den UK kommt die Finanzierung von Forschung und Lehre durch öffentliche Finanzmittel als Zuwendungen in jährlicher Milliardenhöhe noch hinzu, so dass auch deswegen eine Offenlegungsverpflichtung begründet ist, ohne diese gleichzeitig aus einer denkbaren Qualifizierung der UK als Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 316a HGB in der durch das FISG geänderten Fassung) ableiten zu wollen.<sup>1046</sup> Im Zuge der Überführung der UK in die neue Rechtsform der Anstalt öffentlichen

---

<sup>1043</sup> Vgl. *Beine / Römgens*, Prüfungsschwerpunkte, o. J., 10.

<sup>1044</sup> *Schilling*, Aufsichtsräte, bleibt bei euren Leisten!, in: FAZ vom 14. April 2021, 25.

<sup>1045</sup> Bereits in den 80er und 90er Jahren hatte sich das Ministerium der Organisation einer ordnungsgemäßen Abfallwirtschaft der ME gewidmet.

<sup>1046</sup> Zu Unternehmen von öffentlichem Interesse vgl. Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.4.2014, Artikel 3 i. V. m. Artikel 2 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.5.2006. Das FISG ist mit wesentlichen Teilen zum 1.7.2021 in Kraft getreten.

Rechts hatten Abschlussprüfer pflichtgemäß auf diese Inkonsequenz hingewiesen. Das Ministerium hatte jedoch, auch unterstützt durch KD, die auf Zusatzkosten hingewiesen haben, die bisherige Offenlegungspraxis beibehalten. Das aus dem Kreis der KD immer wieder vorgetragene (und vom Ministerium nicht ungerne gehörte) Kostenargument kann heute sicher nicht mehr gelten. Insofern wäre eine Entscheidung der Aufsichtsräte der UK NRW für eine landeseinheitliche jährliche Offenlegung von Jahresabschluss und Lagebericht sowie Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk sinnvoll.<sup>1047</sup> „Nur ein mitgeteiltes Prüfungsergebnis kann Korrekturmaßnahmen auslösen“<sup>1048</sup>, wenn auch die Einschränkung von Formulierungsmöglichkeiten durch den Abschlussprüfer aufgrund von gesetzlichen Normen durch die Öffentlichkeit nicht übersehen werden kann. Sollte man diesen Vorstellungen nicht vollständig folgen wollen, könnten zunächst mit einer „Hauspublizität“<sup>1049</sup> oder Veröffentlichung des Lageberichts<sup>1050</sup> erste Erfahrungen gesammelt werden,<sup>1051</sup> um später, ohne das Ziel aus den Augen zu verlieren, die Komplettveröffentlichung Wirklichkeit werden zu lassen. Berücksichtigt man bei diesen Überlegungen auch räumliche Aspekte könnte die gestufte Offenlegung insbesondere für das Universitätsklinikum Münster als größter Arbeitgeber der Stadt und wegen seiner Randlage zu Niedersachsen hin Sinn machen. Die Offenlegungspraxis zu den Corporate Governance Berichten vermag die Informationslücke schon deswegen nicht zu heilen, weil sich eine Einstellung im Internet mit einer Verzögerung von weit mehr als einem Jahr nach Ende des Berichtszeitraums als mit den Informationsinteressen der Stakeholder unvereinbar zeigt. Zum Corporate Governance Bericht in der durch den Abschlussprüfer geprüften Fassung hat der Aufsichtsrat eine Veröffentlichung vielmehr nach der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit sicherzustellen. In Konsequenz dieser Überlegungen wären die UK auch hinsichtlich des Problems der Erwartungslücke, die nicht „durch bloße Aufklärung vollständig

---

<sup>1047</sup> Damit wäre dann gleichzeitig die Tür zu einem allmählichen Einstieg in eine Nachhaltigkeitsberichterstattung bzw. Corporate Social Responsibility (CSR) Berichterstattung geöffnet, bei der Unternehmen als Teil der Gesellschaft auch für diese Verantwortung übernehmen.

<sup>1048</sup> *Sieben*, Formaltestat, in: Busse von Colbe / Lutter, Wirtschaftsprüfung heute, 1977, 57.

<sup>1049</sup> *Gräfer*, Jahresabschluss, 3., Aufl. 1991, 5.

<sup>1050</sup> Die von den UK seit 2001 vorgenommenen Veröffentlichungen zeigen sich als eine teils willkürlich zusammengestellte Sammlung von Fakten („Geschäftsbericht“), die nicht mit einem Lagebericht gemäß § 289 HGB verwechselt werden darf, z. B. Universitätsklinikum MS, Logbuch 2009.

<sup>1051</sup> Die Veröffentlichung von „Geschäftsberichten“ mit Werbecharakter sowie die Offenlegung der Corporate Governance Berichte werden als nicht ausreichend betrachtet.

schließbar“<sup>1052</sup> ist, der deutschen AG gleichgestellt. Denn im „Rahmen der Corporate Governance geht es nicht nur darum, eine wirksame Steuerung der Organisation und eine Kontrolle der Leitungsorgane sicherzustellen, sondern auch darum, eine möglichst hohe Transparenz gegenüber den Stakeholdern zu erreichen.“<sup>1053</sup> <sup>1054</sup>Sich dem Problem der Erwartungslücke zu widmen, um diese zu schließen,<sup>1055</sup> muss als Aufgabe im öffentlichen Interesse<sup>1056</sup> gesehen werden.

Die Forderung nach Offenlegung von Jahresabschluss und Prüfungsergebnis steht nicht zwingend der oben herausgearbeiteten Erkenntnis entgegen, dass Unternehmensexterne die Zahlen nicht für ihre Entscheidungen benötigen. Nicht ausgeschlossen ist nämlich eine Verhaltensweisenänderung der Stakeholder dergestalt, dass sie sich übereinstimmend mit den Shareholdern von AG einrichten und deshalb zur Schließung von Informationslücken ebenfalls auf Jahresunterlagen von UK und den Bestätigungsbericht bzw. den Versagungsvermerk zurückgreifen wollen. Für potenzielle Patienten könnten diese Unterlagen zur Schaffung von Vertrauen dann wichtiger als bebilderte „Werbeprospekte“ des Klinikums sein.

### **Erkenntnisse aus dem Fall Wirecard für den Aufsichtsrat der Universitätsklinik**

Wirecard, gegründet 1999,<sup>1057</sup> ist ein internationaler Konzern gewesen mit vielen regelmäßig global agierenden Tochtergesellschaften mit der Konzernleitung Wirecard AG (Fintech-Unternehmen) mit Sitz in Aschheim bei München<sup>1058</sup> und

---

<sup>1052</sup> *Biener*, Erwartungslücke, in: Lanfermann, FS Havermann, 1995, 39.

<sup>1053</sup> *KPMG*, Nonprofit-Organisationen, 2006, 8.

<sup>1054</sup> Auf der Basis von Transparenz gefördertes Vertrauen könnte für die UK auch einen stärkeren Spendenzufluss bedeuten.

<sup>1055</sup> Vgl. Störk, Erwartungslücke, 1999.

<sup>1056</sup> Vgl. *Biener*, Erwartungslücke, in: Lanfermann, FS Havermann, 1995, 63.

<sup>1057</sup> Vgl. *Höltzchi*, Wirecard erlebt spektakulären Absturz. Ein Bilanzskandal erschüttert den deutschen Finanzdienstleister – CEO Markus Braun zieht die Konsequenzen und tritt zurück, in: NZZ vom 20. Juni 2020, 9.

<sup>1058</sup> Zu einem Überblick über die Geschehnisse vgl. o. V., Auf der Jagd nach Dr. No. Finanzskandale. Die Affäre um die Pleite des Dax-Konzerns Wirecard wird zu einem James Bond Krimi mit bizarren Zügen. Libysche Söldner spielen eine Rolle, russische Agenten und dreckige Geschäfte. Im Zentrum der Affäre: Ex-Vorstand Jan Marsalek, der wohl mit vielen Millionen Euro im Gepäck abgetaucht ist, in: Der Spiegel, Nr. 30/18.7.2020, 9 – 17.

als „erfolgreichste deutsche Gründerstory“<sup>1059</sup> bezeichnet worden bis es dort am 18. Juni 2020 zum bisher größten Bilanz-Skandal in Deutschland gekommen ist.<sup>1060</sup> Ein Betrag von 1,9 Milliarden Euro, etwa ein Viertel der Bilanzsumme der Konzernbilanz,<sup>1061</sup> hat sich auf Treuhandkonten bei Banken in Asien nicht auffinden lassen.<sup>1062</sup> Die Verweigerung des Bestätigungsvermerks für den Jahresabschluss durch den Abschlussprüfer EY, der Jahre vorher in Folge den Jahresabschluss geprüft hatte, ist nur konsequent gewesen. Am 7. Oktober 2020 hat der damalige Bundesfinanzminister Olaf Scholz zusammen mit der Bundesjustizministerin Christine Lambrecht „einen Aktionsplan zur Bekämpfung von Bilanzbetrug und zur Stärkung der Kontrolle über Kapital- und Finanzmärkte“<sup>1063</sup> der Öffentlichkeit vorgestellt, und bereits einen Tag später hat ein Untersuchungsausschuss zur Aufklärung des Zustandekommens des Bilanzskandals seine Arbeit aufgenommen. Das IDW hat sich mit dem Positionspapier „Fortentwicklung der Unternehmensführung und -kontrolle Erste Lehren aus dem Fall Wirecard“ nach dem Stand vom 16.11.2020<sup>1064</sup> erneut an die Öffentlichkeit gewandt. Von den angesprochenen Themen „Corporate Governance der Unternehmen von öffentlichem Interesse“, „Prüfung durch den Abschlussprüfer“, „Aufsicht über Unternehmen und Abschlussprüfer“, „(Institutionelle) Kapitalmarktteilnehmer“ und „Zuständigkeit des BKA für Bilanzbetrug schaffen“<sup>1065</sup> sind hier vor allem die Themenbereiche Corporate Governance, Prüfung, Aufsicht und BKA von Interesse. Inwieweit diese Fülle von Vorstellungen zu den Verbesserungsvorschlägen im Aktionsplan hat umgesetzt werden sollen, hat der durch das

---

<sup>1059</sup> *Peitsmeier*, Außer Kontrolle. Markus Braun hat das Unternehmen groß gemacht und galt als unersetzbar. Doch nach dem Skandal um die Bilanz ist er nicht mehr zu halten, in: FAZ vom 19. Juni 2020, 21.

<sup>1060</sup> Vgl. *Peitsmeier*, Kriminalfall Wirecard. Der Dax-Konzern kann mangels Testat seine Bilanz nicht vorlegen, auf Treuhandkonten fehlen 1,9 Milliarden Euro. War es das für den Vorstandschef?, in: FAZ vom 19. Juni 2020, 17. Zum Begriff der Wirtschaftskriminalität vgl. *Matschke/Poerting*, Wirtschaftskriminalität, BFuP 1975, 389.

<sup>1061</sup> Vgl. o. V., Wirecard-Chef tritt nach Skandal zurück, in: FAZ vom 20. Juni 2020, 1.

<sup>1062</sup> Vgl. o. V., Wirecard-Chef tritt nach Skandal zurück, in: FAZ vom 20. Juni 2020, 1.

<sup>1063</sup> Aktionsplan der Bundesregierung zur Bekämpfung von Bilanzbetrug und zur Stärkung der Kontrolle über Kapital – und Finanzmärkte nach dem Stand vom 6.10.2020, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Finanzmarktpolitik/2020-10-08-aktionsplan-bekaempfung-bilanzbetrug.pdf?>, (abgerufen am 20.10.2020); vgl. auch *Schäfers / Giersberg*, Lehren aus dem Wirecard-Skandal. Scholz und Lambrecht legen einen Aktionsplan vor. Die Finanzaufsicht soll künftig kriminalistisch Bilanzen auseinandernehmen, in: FAZ vom 8. Oktober 2020, 22.

<sup>1064</sup> Vgl. *IDW*, Unternehmensführung, Stand 16.11.2020.

<sup>1065</sup> *IDW*, Unternehmensführung, Stand 16.11.2020, 2 f; vgl. auch *Giersberg*, Bei Bilanzbetrug soll das BKA ermitteln. Das Institut der Wirtschaftsprüfer fordert eine „zentrale, hoheitliche Eingreiftruppe“, in: FAZ vom 20. Oktober 2020, 22. Hier findet sich auch Kritik an dem von der Bundesregierung bekannt gemachten Aktionsplan vom 6. Oktober 2020.

Bundesfinanzministerium erstellte Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG) vom 16. Dezember 2020<sup>1066</sup> („Wirecard-Gesetz“) deutlich gemacht.<sup>1067</sup> Sachlich überzeugend und untereinander abgestimmt sind sie zu diesem Zeitpunkt nicht erschienen. In seinem vorläufigen Abschlussbericht hat der Untersuchungsausschuss des Deutschen Bundestags zu Wirecard „Das Fehlen einer hinreichenden kritischen Grundhaltung als „besonders schwerwiegende Versäumnisse“<sup>1068</sup> zu dem Abschlussprüfer EY festgestellt.<sup>1069</sup>

Obwohl mit Wirecard im Verhältnis zu den UK völlig unterschiedliche Größenverhältnisse vorliegen, die Geschäftsmodelle unvergleichbar sind und die UK nicht als PIE (§ 316a Satz 2 HGB) angesehen werden können, ergeben sich im Hinblick auf die vorgestellten wesentlichen Entwicklungen zur Corporate Governance und Abschlussprüfung, insbesondere auch wegen der vom Untersuchungsausschuss festgestellten fehlenden kritischen Grundhaltung bei EY<sup>1070</sup> für den Aufsichtsrat zur Begrenzung der nicht schließbaren Vertrauenslücke folgende Anregungen, nämlich

1. sich hinsichtlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sensibel zu zeigen
2. sich mit dem Problem der Absicherung der Erwartung hoch qualitativer Arbeit durch den Abschlussprüfer auch bei Einbeziehung von Strukturen der WPG zu beschäftigen
3. bei erneuter Beauftragung der Abschlussprüfung sich immer auch für einen Wechsel der Prüfungsgesellschaft offen zu zeigen und diesen mit viel Vorlaufzeit zu starten
4. zur Kenntnis zu nehmen, dass auch viele Abschlussprüfungen in Folge durch denselben Abschlussprüfer nicht mit Sicherheit Fehlteile bei Bilanzbetrug verhindern können
5. in Bilanzskandale involvierte Prüfungsgesellschaften mit Skepsis zu begegnen

---

<sup>1066</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz) vom 16. Dezember 2020, <https://www.bundesfinanzministerium.de> (abgerufen am 21.12.2020).

<sup>1067</sup> Vgl. IDW, FISG, Stellungnahme vom 26.1.2021 zum Regierungsentwurf.

<sup>1068</sup> BT-Drs. 19/30900 vom 22.6.2021, Beschlussfassung und Bericht, 1589.

<sup>1069</sup> Die zivilrechtliche Haftung ist verschärft worden (§ 323 Abs. 2 HGB).

<sup>1070</sup> EY hat beim Universitätsklinikum Bonn die Geschäftsjahre 2014-2018 geprüft.

6. sich selbst zur Gewinnung eines Verständnisses für das Zustandekommen von Bilanzskandalen in die Pflicht zu nehmen und solche Ereignisse für den eigenen Zuständigkeitsbereich nicht a priori auszuschließen
7. eigenen Strukturen und Tätigkeitsbereichen die gebührende Aufmerksamkeit zukommen zu lassen
8. einen hochprofessionell besetzten Prüfungsausschuss zu bilden und mit diesem eng zusammenzuarbeiten sowie die eigene Arbeit an Best Practices zu Prüfungsausschüssen zu messen<sup>1071</sup>
9. den Corporate-Governance-Bericht in die Abschlussprüfung verpflichtend einzubeziehen und darin den im Aufsichtsrat für Finanzen Zuständigen zu benennen
10. kritische Teilbereiche der UK im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung fallweise auch forensisch zur Aufdeckung von kriminellen Handlungen prüfen zu lassen
11. sich konsequent mit der Prüfung von IKS-, RMS- und CMS-Systemen auseinanderzusetzen
12. immer wieder die Frage aufzugreifen, inwieweit vom IDW bzw. dem Aufsichtssystem angestoßene Regelungen für Betriebe der Erwerbswirtschaft für die UK sinngemäß nutzbar gemacht werden könnten
13. sich der Gültigkeit der Prinzipal-Agent-Theorie und der durch das FISG weiter verstärkten Marktmacht der Abschlussprüfer mit den damit verbundenen Gefährdungen permanent bewusst zu sein; so wichtig die Honorarhöhe für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung auch sein mag, zur Auftragsvergabe bleibt für den Aufsichtsrat das Ergebnis zur Bewältigung der Vertrauensfrage entscheidend.

Sogar wenn die Unternehmensorganisation der UK durch den weiteren Ausbau von Compliance-Management-Systemen noch mehr gestärkt würde und für die Organisation des Aufsichtsrats ein Prüfungsausschuss verpflichtend vorgesehen würde, würden sich mit dem Rechnungswesen in Verbindung stehende Skandale auch für die Hochschulmedizinbetriebe nicht völlig ausschließen lassen. Die Hürden für ihr Zustandekommen würden allerdings zunehmend höher. Genau das muss erreicht werden.<sup>1072</sup>

---

<sup>1071</sup> Vgl. *Lanfermann*, Qualitätsindikatoren, WPg 2019, 14.

<sup>1072</sup> Vgl. *Giersberg*, Wirtschaftsprüfer in der Wirecard-Welle, in: FAZ vom 17. Juli 2020, 15.

Sollte es gelingen, vorstehende Vorstellungen umzusetzen, würde die Vorstellung, dass der Aufsichtsrat seiner Aufgabe nicht gerecht werden würde,<sup>1073</sup> endlich überwunden sein und Titulierung des Aufsichtsrats als „Abnickgremium“ der Vergangenheit angehören können.<sup>1074</sup>

## 6 Zusammenfassung

Zur Beantwortung haben sich folgende Fragen gestellt:

1. Wie haben sich die Corporate Governance, die Bedeutung der kaufmännischen Rechnungslegung und Abschlussprüfung der Hochschulmedizinbetriebe entwickelt?
2. Wie ist die Rolle des Abschlussprüfers bei der Prinzipal-Agent-Theorie und sein Einfluss auf die Steuerungsfunktion der Hochschulmedizinbetriebe?
3. Was sind die Voraussetzungen und mögliche Gefährdungen einer effektiven Steuerungsfunktion der Abschlussprüfung?
4. Welche tatsächlichen Gefährdungen sind wahrgenommen worden?
5. Ist ein verantwortungsorientiertes Modell der Zusammenarbeit von Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat denkbar?

Zur Antwort ergibt sich zusammenfassend folgendes:

### **Zu Frage 1:**

**Wie haben sich die Corporate Governance, die Bedeutung der kaufmännischen Rechnungslegung und Abschlussprüfung der Hochschulmedizinbetriebe entwickelt?**

Ist Corporate Governance vor der Zusammenführung der ME unter der einheitlichen Trägerschaft des Ministeriums verstärkt noch als externe Corporate Governance zu verstehen gewesen, hat sich zur Corporate Governance in den Folgejahren mit der Schaffung von klaren Strukturen und Prozessen in Verbindung mit zunehmender Transparenz und Kontrolle vor allem betriebsintern ihre Fortentwicklung gezeigt. Durch immer wieder auch Veränderungen in der Aufbauorganisation der Verwaltungen mit den entsprechenden ablauforganisatorischen

---

<sup>1073</sup> Vgl. *Selchert*, Bericht, DB 1974, 738.

<sup>1074</sup> Vgl. *Beyer-Rehfeld*, Unwissen, KU 2004, 267.

Konsequenzen der damaligen ME ist versucht worden, betriebszielorientiertem Handeln näherzukommen. Unterstützt und in Gang gehalten worden ist dieser Veränderungsprozess nachhaltig durch die rechtliche Verpflichtung zur Ablösung des Rechnungsstils der Kameralistik durch die Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung und den Ausbau des kaufmännischen Rechnungswesens, wobei vor allem auch Betriebsführungsfragen immer wieder neu diskutiert worden sind. Die altersbedingte Ablösung der Verwaltungsdirektoren der ME – Rüttgers in AC, Schäfermeier in BN, Streblow in D, Bauer in K, Wolff in E und Weber in MS – durch akademisch vorgebildete Führungskräfte hat mit der Abkehr vom reinen Verwaltungshandeln und der Hinwendung zu vermehrter Eigeninitiative zu einem völlig neuen Rollenverständnis innerhalb der jeweiligen ME, aber auch in der Beziehung zum Ministerium geführt. Die Umwandlung der rechtlich nicht selbständigen ME in die neue Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit zum 1. Januar 2001 hat dann zur Corporate Governance eine völlige Neuordnung bedeutet, weil nach dem Vorbild der deutschen AG bei den nun als UK bezeichneten Hochschulmedizinbetrieben für die Führung ein Vorstand und die Überwachung ein Aufsichtsrat zuständig sind. Beim Ministerium ist allein die Rechtsaufsicht verblieben. Die Zuständigkeiten der Organe sind durch Satzungen und die interne Organisation der Organe durch Geschäftsordnungen geregelt. In der Beziehung des UK zu „seiner“ Universität in der Form des Kooperationsmodells sind mit der Kooperationsvereinbarung ebenfalls klare Verhältnisse geschaffen worden. Im Zuge der Rechtsentwicklung über Jahrzehnte ist durch immer wieder neue Reformen und auch Detailregelungen ein weitgehend „in sich stimmiges System der Corporate Governance“<sup>1075</sup> mit stark deregulierten Bewirtschaftungsvorgaben zustande gekommen. Eine weitere Stärkung von Corporate Governance und Compliance erscheinen durch ein deutlich verbessertes Controlling,<sup>1076</sup> durch den weiteren IT-Ausbau und insbesondere auch dadurch möglich, dass bei der Besetzung der Überwachungsgremien statt Funktionsorientierung noch mehr als bisher künftig Erfahrung und Wissen den Ausschlag geben. Die identifizierte Qualitätslücke zwischen mit high professionals besetzten Vorständen und den agierenden Aufsichtsräten könnte so reduziert und im Ergebnis ein mehr partnerschaftliches Verhältnis der Organe erreicht werden, wovon die Wirtschaftlichkeit und verbunden damit auch die

---

<sup>1075</sup> Herzig / Watrin, Rotation, zfbf 1995, 776.

<sup>1076</sup> Z. B. vgl. Gleich / Oehler, Corporate Governance, Stuttgart 2006, 10 ff.



Zukunft der UK nur profitieren könnten. In diesem Sinn zeigen sich erste Änderungsvorschläge zum DCGK;<sup>1077</sup> Ausstrahlungswirkungen auf den PCGK sind zu erwarten.

Seit dem Start mit dem System der kaufmännischen doppelten Buchführung bei den ME D zum 1. Januar 1979 ist auch den übrigen ME zeitversetzt der Einsatz des neuen Systems der Rechnungslegung gelungen. Mit der Forderung der KHBV, auch eine Kosten- und Leistungsrechnung einzurichten, ist der weitere Ausbau des kaufmännischen Rechnungswesens vorgegeben gewesen. Indem darauf aufbauend erste Planungsrechnungen vorgenommen worden sind, haben kurz vor dem Rechtskleidwechsel der ME umfassende Planungs- und Kontrollsysteme zur Verfügung gestanden. Die bis dahin erreichte hohe Qualität des kaufmännischen Rechnungswesens hat sich auch daran ermessen lassen, dass ME zur Erstellung des vorläufigen Jahresabschlusses für das letzte Geschäftsjahr bereits innerhalb des ersten Monats des neuen Geschäftsjahrs in der Lage gewesen sind. In der Zeitphase der Hochschulmedizinbetriebe als UK haben sich dann Modifikationen zum Rechnungswesen durch finanzierungs- und hochschulrechtliche Anpassungsnotwendigkeiten gezeigt, die auf die Kosten- und Leistungsrechnung sowie die Planungsrechnung ausgestrahlt sind. Dass es schließlich auch gelungen ist, den seit Jahrzehnten bestehenden Konflikt zwischen Hochschule und Hochschulmedizinbetrieb zur sog. Querfinanzierung von Forschung und Lehre bzw. Krankenversorgung einer befriedigenden Lösung zuzuführen, muss besonders herausgestellt werden. Die zur Konfliktlösung über Jahre entwickelten Trennungsrechnungen haben sich noch dazu für einen Nachweis ordnungsgemäßer Mittelverwendung für Forschung und Lehre als geeignet erwiesen. Vom Ministerium und den UK wird Änderungsbedarf aktuell nicht gesehen.<sup>1078</sup>

Die Beauftragung der Prüfung des Jahresabschlusses der ME ist durch das Ministerium mit dem Ziel gestartet worden, sicher sein zu wollen, dass die ME die Umstellung auf das neue System der Rechnungslegung herbeigeführt haben und der neue Rechnungsstil ordnungsgemäß praktiziert wird

---

<sup>1077</sup> Vgl. o. V., Governance-Kodex soll abermals geändert werden. Benimmregeln für mehr Nachhaltigkeit / Konsultationsverfahren hat begonnen, in: FAZ vom 28.1.2022, 22.

<sup>1078</sup> Vgl. *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, 2019, Bd. 1, 251.

(Ordnungsmäßigkeitsprüfung). Die von dem Abschlussprüfer geprüften und von den ME dem Ministerium mit dem Jahresabschluss gelieferten Zahlen haben verlässlich sein sollen. Der Abschlussprüfer hat sich aber nicht nur auf das Prüfen von Zahlen beschränkt, sondern immer wieder auch – sei es auf Wunsch der ME oder aus Eigeninteresse – Anregungen zu rechnungslegungsbezogenen Prozessen vermittelt, so dass er neben einer Dienstleistungs- auch eine Beratungsfunktion übernommen hat. Die diskontinuierlich vorgenommene vertiefte Prüfung einzelner Prüfungsfelder während der Jahresabschlussprüfung hat das Konstrukt Jahresabschluss und auch das Prüfungsergebnis in der Aussage noch sicherer gemacht. Durch die Umwandlung der damaligen ME in die neue Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit der Bildung der Organe Vorstand und Aufsichtsrat hat die Jahresabschlussprüfung insofern neue Impulse erfahren, als die Beauftragung des Abschlussprüfers beim Aufsichtsrat adressiert worden ist. Sieht man die globalen Aufgaben des Aufsichtsrats, die Beratung des Vorstands und seine Überwachung, als „Kernbestandteil der deutschen Corporate Governance“, ist die Jahresabschlussprüfung, die auf dem internen Kontrollsystem aufbaut, zusammen mit den geschaffenen Risikomanagementsystemen und dem Streben nach Compliance zu einem wichtigen Stützpfeiler der Corporate Governance geworden.<sup>1079</sup> Weil der Abschlussprüfer die einzige vom Management unabhängige Überwachungsinstitution darstellt, bleibt er zur Stärkung der Arbeit des Aufsichtsrats unverändert so wichtig.

### **Zu Frage 2:**

#### **Wie ist die Rolle des Abschlussprüfers bei der Prinzipal-Agent-Theorie und sein Einfluss auf die Steuerungsfunktion der Hochschulmedizinbetriebe?**

Obwohl der Gesetzgeber in Zusammenarbeit mit dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer eine Vielzahl von immer neuen Vorschriften erlassen hat, die auch auf die Abschlussprüfung im Hochschulmedizinbereich ausstrahlen oder dort direkt anwendbar sind, bleiben die Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung und die Unterstützung des Aufsichtsrats durch den Abschlussprüfer anspruchsvoll. Die Ursachen sind wesentlich in der Informationsasymmetrie zwischen

---

<sup>1079</sup> Hierzu auch vgl. *Pellens*, Aufsichtsrat, IDW FN 2012, 9.

Vorstand (Agent) und Aufsichtsrat (Prinzipal) sowie Aufsichtsrat (Prinzipal) und Abschlussprüfer (Agent) begründet.

In seiner Beziehung zum Abschlussprüfer ist für den Aufsichtsrat bezeichnend, dass dieser

- die Eigenschaften des Abschlussprüfers und seiner Dienstleistungsqualität (hidden characteristics)<sup>1080</sup>
- die Handlungsalternativen und konkrete Verhaltensweisen des Abschlussprüfers sowie (hidden action)<sup>1081</sup>
- die eigennützigen Entscheidungen (hidden information) des Abschlussprüfers und
- die Absichten und Strategien des Abschlussprüfers (hidden intention)<sup>1082</sup>

nicht kennt und in Anbetracht dessen auch nicht weiß, inwieweit der Abschlussprüfer von seinem Möglichkeitsraum von Aktionen Gebrauch machen wird. Dem signaling vor Vertragsabschluss und dem reporting nach Vertragsabschluss durch den Abschlussprüfer sowie einem screening in Bezug auf die Vertrauenswürdigkeit des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat kommt deshalb besondere Bedeutung zu. Die Erfüllung der Überwachungsfunktion als Kernfunktion des Aufsichtsrats ist a priori nachhaltig und wesentlich gefährdet. Selbst eine Pflichtrotation der WP-Gesellschaft nach einer Prüfungsdauer von weniger als fünf Jahren würde das Problem nicht lösen, vielmehr Zusatzprobleme entstehen lassen (Wirtschaftlichkeit, Verlässlichkeit des Prüfungsurteils, Transaktionskosten).

Durch den regelmäßigen Einsatz des Abschlussprüfers hat sich das kaufmännische Rechnungswesen der Hochschulmedizinbetriebe allmählich so herausgebildet, dass es in seiner Qualität dem Rechnungswesen erwerbswirtschaftlicher Betriebe gleichkommt. Geht man davon aus, dass die testierten Zahlen in Jahresabschluss und Lagebericht richtig sind, stehen den UK zum Treffen von echten Führungsentscheidungen wichtige Informationen zur Verfügung. Inwieweit sich im Betrachtungszeitraum die Wirtschaftlichkeit verbessert hat, kann nicht konkretisiert werden. Dass wesentliche Verbesserungen tatsächlich eingetreten

---

<sup>1080</sup> Vgl. Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 49.

<sup>1081</sup> Vgl. Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 49.

<sup>1082</sup> Vgl. Marten / Quick / Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Aufl. 2015, 49.

sind, darf allerdings vermutet werden. Allein umfangreiche Neubaumaßnahmen an den Standorten der UK haben in den letzten Jahrzehnten dafür gesorgt, dass universitäre Spitzenmedizin nicht mehr in maroden Gebäuden aus dem „vorletzten Jahrhundert“, sondern in hochmodernen Einrichtungen betrieben wird. Wären Zweifel an der Aussagekraft des Rechnungswesens aufgekommen, wären die erwähnten so deutlichen Infrastrukturverbesserungen nicht in Gang gekommen. Ergebnisse von aus den geprüften Jahresabschlüssen abgeleiteten Substanzerhaltungsrechnungen haben die notwendigen politischen Entscheidungen zur Durchführung der Neu- und Erweiterungsbauten auf dem campus der UK unterstützt.

**Zu Frage 3:**

**Was sind die Voraussetzungen und mögliche Gefährdungen einer effektiven Steuerungsfunktion der Abschlussprüfung?**

**Zu Frage 4:**

**Welche tatsächlichen Gefährdungen sind wahrgenommen worden?**

Um zu den Voraussetzungen und Gefährdungen der Steuerungsfunktion der Abschlussprüfung eine Antwort zu finden, hat sich der Verfasser mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der Glaubwürdigkeit des Prüfungsprozesses beschäftigt. Im Zusammenhang mit der Analyse der tatsächlich durchgeführten Jahresabschlussprüfungen für die Geschäftsjahre 1979 bis 2019 hat sich herausgestellt, dass dieselben Abschlussprüfer über viele Jahre hintereinander die Jahresabschlüsse derselben Hochschulmedizinbetriebe geprüft haben und auch für einzelne Geschäftsjahre bei bis zu sechs Hochschulmedizinbetrieben tätig geworden sind. Durch diese Umstände hätte eine zu große Nähe zum Jahresabschlusssteller / Auftraggeber entstehen und die gebotene Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden können. Auch durch eine kapazitative Überforderung und sich herausbildende wirtschaftliche Abhängigkeiten sind Gefährdungen grundsätzlich möglich gewesen, wobei der sich permanent verstärkte Konkurrenzdruck auf dem Markt der WP noch hinzukommt. Wenn die Gefährdungen tatsächlich zustande gekommen sein sollten, so sind sie doch durch den Auftraggeber der Jahresabschlussprüfung und sonstige Empfänger des Prüfungsberichts nicht wahrgenommen worden.

Die Beleuchtung des Zusammenhangs von Prüfung und Beratung hat ergeben, dass bereits Anzeichen von Gefährdungen nicht identifiziert worden sind. Soweit Beratung jahresabschlussnah stattgefunden hat, hat sie eher zur Steigerung der Verlässlichkeit des Prüfungsurteils beigetragen.

#### **Zu Frage 5:**

#### **Ist ein verantwortungsorientiertes Modell der Zusammenarbeit von Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat denkbar?**

Mit der Überführung der damaligen ME in die neue Rechtsform der Anstalt öffentlichen Rechts mit Vorstand und Aufsichtsrat ist mit der Zuständigkeit des Aufsichtsrats für die Abschlussprüfung auch die Arbeitsbeziehung für den WP neu bestimmt worden. Weil der Vorstand unverändert für die Erstellung des Jahresabschlusses und Lageberichts zuständig bleibt, ist er in das Gefüge von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer einzubeziehen und regelmäßig bei den Aufsichtsratssitzungen zu beteiligen. Nach gewissen Startschwierigkeiten des neuen Aufsichtsgremiums ist inzwischen die Annahme naheliegend, dass die Zusammenarbeit „durch klare, transparente Regeln, ein offenes, konstruktiv-kritisches Miteinander und eine intensive Kommunikation geprägt ist“<sup>1083</sup> und eine zu deutliche Dominanz des Aufsichtsratsvorsitzenden der Vergangenheit angehört. Insofern bedarf es nicht eines grundsätzlich anderen Modells der Zusammenarbeit. Die Überlegungen haben sich vielmehr darauf konzentriert, zu wichtigen Teilthemen in diesem Kontext Verbesserungen vorzuschlagen. Ob und in welchem Umfang diese tatsächlich als erforderlich angesehen werden müssen, ist auch von der jeweiligen Arbeitsweise der Aufsichtsräte vor Ort abhängig, die wegen ihrer Vertraulichkeit unbekannt bleibt. Die oben zum Modell angesprochenen Aspekte sind konsequenterweise als eine Liste von Anregungen zu verstehen, die historisch sich entwickelt haben und aus externer Sicht zur Verbesserung der Qualität der Aufsichtsratsarbeit durch das Aufsichtsgremium wesentlich sein könnten. Sie lassen sich in folgender Maxime zusammenfassen: Mehr offene Kommunikation, mehr Kompetenz, mehr Beteiligung des Abschlussprüfers durch Gespräche mit

---

<sup>1083</sup> IDW: IDW, Zusammenarbeit, Stand 04.05.2012, Tz. 4.

Mitarbeitern außerhalb der Führungsebenen, mehr Systemprüfungen und mehr Anpassung der Abschlussprüfung an technische Möglichkeiten (Tendenz zur Vollprüfung) sowie weniger „Jasager-Mentalität“.<sup>1084</sup> Fehlende ausreichende Zeitbudgets sowie ungenügende Eigeninitiative bzw. Leistungsbereitschaft als Quellen von Gefährdungen durch nicht befriedigte Informationsbedarfe bzw. Informationslücken müssen auf jeden Fall vermieden werden.<sup>1085</sup>

Aktuell hat der Wissenschaftsrat in einer Gesamtschau die **“große Vielfalt und insgesamt gute bis sehr gute, in Teilen herausragende wissenschaftliche Leistungsfähigkeit der Universitätsmedizin in Nordrhein-Westfalen“**<sup>1086</sup> gewürdigt. Dass dieses großartige Ergebnis erreicht worden ist, daran haben Aufsichtsrat und Vorstand sowie der Abschlussprüfer auch in seiner Beratungsfunktion als Dienstleister gebührenden Anteil.

So wie Angehörige des Kranken dessen Genesungsprozess zu unterstützen vermögen, sind auch Vorstand und Aufsichtsrat zur Unterstützung des Abschlussprüfers zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung aufgefordert. Rückgekoppelt können beide Organe durch die Arbeit des Abschlussprüfers zum Wohl des UK auch weiterhin nur profitieren! Permanent müssen beide Seiten sich denkbarer „Mängel der Betriebe“ und „Mängel der Prüfung“<sup>1087</sup> bewusst sein.

### **Erkenntnisfortschritt dieser Arbeit**

Hauptzweck der Jahresabschlussprüfung ist zusätzlich zu der Richtigkeitsfeststellung der Buchführung die Bereitstellung von fundierten Informationen zur Führung und Überwachung des UK. Durch ihren Bezug auf insbesondere normierte Sachverhalte hat für die Auftraggeber der Jahresabschlussprüfung über Jahrzehnte die Vorstellung bestanden, die Befassung mit der Jahresabschlussprüfung als Routineaufgabe qualifizieren zu können. Doch genau diese Auffassung ist den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht geworden. Zu jeder Beauftragung hat sich vielmehr eine Fülle von Fragen immer neu gestellt (Wer soll

---

<sup>1084</sup> Der Begriff wird verwendet u. a. von Roland Berger (Strategy Consultants).

<sup>1085</sup> Vgl. Loke, Fehler, KU 2014, 49.

<sup>1086</sup> *Wissenschaftsrat*, Stellungnahme, Bd. 1, 2019, 11.

<sup>1087</sup> *Schmalenbach*, Betätigung, WPg 1948, 3, 4.

als Abschlussprüfer beauftragt werden? Soll ein Prüferwechsel vorgenommen werden? Wie soll der Prüfungsauftrag ausgestaltet werden? Wie sollen die Kommunikation während der Prüfung zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat und insbesondere die Berichterstattung über das Ergebnis der Prüfung organisiert werden?) Die Dissertation hat zu diesen und weiteren Fragenkreisen bei Berücksichtigung auch der Einzelfallanalyse insbesondere für den Aufsichtsrat Ansätze zu Problemlösungen angeboten, wobei auch Rechtsänderungen infolge des Wirecardskandals noch berücksichtigt worden sind. Die Erörterungen des Kommunikationsprozesses im Beziehungsgefüge von Vorstand, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer haben die Reichweite der Jahresabschlussprüfung offengelegt und durch die Beschreibung unterschiedlicher Formen der Organisation der Aufsichtsratsarbeit Möglichkeiten zur Steigerung der Unternehmensaufsicht gezeigt. Um den Mehrwert durch die Jahresabschlussprüfung besser einschätzen zu können, ist obendrein herausgearbeitet worden, dass trotz der dem Abschlussprüfer zur Verfügung stehenden Leitplanken in Form von Vorgaben (Rechtsvorgaben einschließlich Berufsrecht (z. B. Berufsgrundsätze)) und fachlicher Unterstützung durch das IDW bzw. die WPK das zum Abschluss der Prüfung entstehende zusammenfassende Prüfungsurteil immer noch einem starken subjektiven Einfluss unterliegt. In diesem Zusammenhang noch wichtiger wahrzunehmen durch den Aufsichtsrat ist die Tatsache, dass auch in dem Vertragsverhältnis, das zur Jahresabschlussprüfung zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zustande kommt, wegen der a priori nicht auszuschließenden Wirksamkeit der Informationsasymmetrie der Prinzipal-Agent-Theorie jederzeit Probleme entstehen können, die rasche Reaktionen erforderlich machen. Die Beschreibung dieser Zusammenhänge zur Steigerung der Sensibilität des Aufsichtsrats in der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer mag als weiterer Beitrag zum Erkenntnisfortschritt durch diese Arbeit angesehen werden. Indem zu den Hochschulmedizinbetrieben NRW über Jahresabschlussprüfung und Rechnungswesen im Rahmen der Organisationsentwicklung dieser Betriebe erstmals umfassend und wissenschaftlich berichtet wird, ergibt sich in der Gesamtbetrachtung nicht nur zur Prüfungsforschung, sondern auch zur betriebswirtschaftlich orientierten Hochschulmedizin ein Forschungsbeitrag. Die Botschaft lautet: Der Umgang mit der Jahresabschlussprüfung durch Abschlussprüfer UND Aufsichtsrat des UK muss in der Zukunftsperspektive mit einer deutlich kritischeren Grundhaltung erfolgen,

wenn die Jahresabschlussprüfung gelingen soll. Genau dazu ist am Beispiel der Hochschulmedizin NRW der Nachweis erbracht worden.

Der Kranke geht in das Krankenhaus, um gesund zu werden.  
Der Abschlussprüfer geht in das Krankenhaus, um es gesund zu erhalten.<sup>1088</sup>

Dann kann es auch für die nächste Generation nur heißen:

**„Aegroti salus prima lex esto!”<sup>1089</sup>**

---

<sup>1088</sup> Vgl. *Schmalenbach*, Betätigung, WPg 1948, 3; vgl. o. V., *Schmalenbach*, DB 2002, Gastkommentar o. S.

<sup>1089</sup> *Krabbel*, Einweihung, 2005, o. S.



## Anhang 1:

### Bezeichnungen für das Trägerministerium der Hochschulmedizin NRW und seine jeweiligen Leitungen für den Zeitraum 1970 - 2020

Zeitraum	Bezeichnung des Ministeriums	Minister	
1970-1998	Ministerium für Wissenschaft und Forschung <sup>1</sup>	Johannes Rau Reimut Jochimsen Hans Schwier Rolf Krumsiek Anke Brunn	SPD 1970-1978 SPD 1978-1980 SPD 1980-1983 SPD 1983-1985 SPD 1985-1998
1998-2000	Ministerium für Schule und Weiterbildung, Wissenschaft und Forschung	Gabriele Behler	SPD 1998-2002
2000-2002	Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung		
2002-2005	Ministerium für Wissenschaft und Forschung	Hannelore Kraft	SPD 2002-2005
2005-2010	Ministerium für Innovation, Wissenschaft, Forschung und Technologie	Andreas Pinkwart	FDP 2005-2010
2010-2017	Ministerium für Innovation Wissenschaft und Forschung	Svenja Schulze	SPD 2010-2017
2017-heute	Ministerium für Kultur und Wissenschaft	Isabel Pfeiffer -Poensgen	CDU 2017-heute

---

<sup>1</sup> Das Ministerium ist als Der Minister für Wissenschaft und Forschung gegründet worden.

**Anhang 2:****Kaufmännische Vorstände beim Universitätsklinikum Düsseldorf 1972 bis 2019**

<b>Position</b>	<b>Name</b>	<b>Vorname</b>	<b>Beginn</b>	<b>Ende</b>
VD	Streblow	Klaus-Eberhard	1972	1983
VD	Glasow	Klaus	1983	1999
VD / KD	Dr. Stückradt	Michael	1999	2000
KD	Dr. Frank	Joachim	2000	2001
KD	Thormeyer	Heiner	2001	2001
KD	Becker	Gerd	2001	2002
KD	Thormeyer	Heiner	2002	2003
KD	Grobiak	Roland	2003	2006
KD	Thormeyer	Heiner	2006	2006
KD	Zschernack	Peter	2006	2008
KD	Manegold	Ines	2008	2009
KD	Celary	Thorsten	2009	2010
KD	Dr. Wokittel	Matthias	2010	2015
KD	Celary	Thorsten	2015	2015
KD	Zimmer	Ekkehard	2015	heute

## Literaturverzeichnis

**Adler, Hans / Düring, Walther/ Schmaltz, Kurt** (Rechnungslegung):

Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Kommentar, 4. Aufl., Stuttgart 1971.

**Amschler, Alexander Hans** (Prüfungsmarkt):

Empirische Untersuchung der Konzentrationsentwicklung im deutschen Prüfungsmarkt, Dissertation des Fachbereichs Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Johannes Gutenberg-Universität Mainz, 2017.

**Arbeitsgemeinschaft der wissenschaftlichen medizinischen Fachgesellschaften**

(Stellungnahme):

Stellungnahme der AWMF-Delegiertenkonferenz am 7. Mai 1994 zu den „Überlegungen“ des KMK-Hochschulausschusses zur „Neugestaltung von Struktur und Finanzierung der medizinischen Einrichtungen an den Universitäten“.

**Arbeitskreis „Corporate Governance Reporting“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., Köln** (Unternehmensberichterstattung):

Weiterentwicklung der Unternehmensberichterstattung - Gemeinsame Berichterstattung zur Corporate Governance durch Vorstand und Aufsichtsrat (§ 289 f. HGB, Grundsatz 17 DCGK-E), DB 2019, 317-322.

**Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft** (KonTraG):

Auswirkungen des KonTraG auf die Unternehmensüberwachung. KonTraG und Vorstand – KonTraG und Interne Revision – KonTraG und Aufsichtsrat – KonTraG und Wirtschaftsprüfer, DB 2000, 1-11(Beilage).

**Arnold, Michael** (Wirtschaftlichkeit):

Zur Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus (unter Berücksichtigung der Vorstellung des Sachverständigenrates), KU 1991, 607-611.

**Arthur Andersen Managementberatung** (Wirtschaftlichkeitsuntersuchung):

Ergebnis der Wirtschaftlichkeitsuntersuchung des Klinikums Großhadern der Universität München und des Klinikums der Universität Erlangen-Nürnberg, Stuttgart 1995.

**Baetge, Jörg / Fischer, Thomas R. / Paskert, Dierk** (Lagebericht):

Der Lagebericht. Aufstellung, Prüfung und Offenlegung, Stuttgart 1989.

**Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan** (Bilanzen):

Bilanzen, 6., 13., 14., 15. Aufl., Düsseldorf 2002, 2014, 2017, 2019.

**Ballwieser, Wolfgang** (Jahresabschlüsse):

Die Analyse von Jahresabschlüssen nach neuem Recht, WPg 1987, 57-68.

**Ballwieser, Wolfgang** (Entwicklung):

Entwicklung und Problemfelder von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in: Ballwieser, Wolfgang / Grewe Wolfgang (Hrsg.) (Wirtschaftsprüfung): Wirtschaftsprüfung im Wandel, Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance, FS Südtreu/Deloitte, München 2008, 1-15.

**Bamberger, Ingolf / Wrona, Thomas** (Unternehmensführung):

Strategische Unternehmensführung. Strategien, Systeme, Methoden, Prozesse, 2. Aufl., München 2012.

**Bartels, Claus / Wülfing, Thomas / Fenger, Sebastian** (Governance):

Corporate Governance und Compliance im Krankenhaus, in: Debatin, J. F./ Ekkernkamp, A. / Schulte, B. / Tecklenburg, A. (Hrsg.): Krankenhausmanagement. Strategien, Konzepte, Methoden, 3., Aufl., Berlin 2018, 67-70.

- Baxmann, Manfred** (Controlling):  
Controlling – Managementinstrument zur Führung des Krankenhauses, das Krankenhaus 1992, 447-452.
- Bea, F. S. / Friedl, B. / Schweitzer, M. (Hrsg.)** (Betriebswirtschaftslehre):  
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundfragen, 9. Aufl., Stuttgart 2004.
- Bea, Franz X. / Helm, Roland / Schweitzer, Marcell (Hrsg.)** (BWL- Lexikon):  
BWL- Lexikon. Grundwissen der Ökonomik. Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 2009, 339.
- Bea F. X. / Schweitzer, M. (Hrsg.)** (Betriebswirtschaftslehre):  
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Führung, 10. Aufl. , Konstanz und München 2011.
- Beermann, Klaus /Füllung, Friedhelm, Sperl, Andreas (Zusatzinformationen):**  
Zusatzinformationen zum Jahresabschluß, in: Baetge, Jörg / Moxter, Adolf /Schneider / Dieter (Hrsg.) (Bilanzfragen): Bilanzfragen, FS Leffson, Düsseldorf 1976, 191-204.
- Behler, Gabriele (SPD)** (Hochschulkliniken):  
Aus dem Plenum: Hochschulkliniken vor der Umwandlung, Landtag intern 1999, 12.
- Beine, Frank / Römgens, Thorsten** (Prüfungsschwerpunkte):  
Corporate-Governance-Forum. Festlegung von Prüfungsschwerpunkten durch den Aufsichtsrat, o. J., 10-11.
- Benz, Winfried** (Modelle):  
Für die Vielfalt der Modelle, DUZ 1997, 12-15.
- Benz, Winfried** (Konflikt):  
Konflikt oder Synergie, DUZ 1997, 16-17.
- Berger, Roland** (Hochschulmedizin):  
Hochschulmedizin in Nordrhein-Westfalen. Handlungsfelder und Optionen, Düsseldorf 2002 (nicht veröffentlicht).
- Berliner Initiativkreis German Code of Corporate Governance** (Governance):  
German Code of Corporate Governance (GCCG), DB 2000, 1573-1581.
- Bernhardt, Wolfgang:**  
Qualitätsmessung für den Aufsichtsrat, in: FAZ Nr. 169 vom 24.7.2000, 27.
- Beyer-Rehfeld, Angelika** (Unwissen):  
Von nichts gewusst?, KU 2004, 267.
- Biener, Herbert** (Erwartungslücke):  
Die Erwartungslücke – eine endlose Geschichte, in: Lanfermann, Josef (Hrsg.) (Wirtschaftsprüfung): Internationale Wirtschaftsprüfung, FS Havermann, Düsseldorf 1995, 38-63.
- Biener, Herbert** (Euro):  
Die Bilanzierung des Euro in den Jahres- und Konzernabschlüssen, WPK Mitt. 1998, 101-102.
- Bittrolff, Petra** (Krankenhäuser):  
Steuerliche Konsequenzen von Privatisierungen bei öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern, Diss. Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät Universität Düsseldorf 2007.
- Blattmann, Jörg** (Gesicht):  
Gesicht zeigen, Klinik Info Spezial 2006, 1.

- Blattmann, Jörg** (Rechtsform):  
Laufende Diskussion zur neuen Rechtsform der NRW –Unikliniken, in: Klinik Info spezial, Mitarbeiterzeitung der Uniklinik Köln, Sonderausgabe, Oktober 2006, 3.
- Bleicher, Knut** (Organisationsprobleme):  
Organisationsprobleme des Gesundheits- und Krankenhauswesens, ZfO 1976, 361-363.
- Böcking, Hans-Joachim / Löcke, Jürgen** (Abschlußprüfung):  
Abschlußprüfung und Beratung – eine ökonomische Analyse, WPK Mitt. 1997, 166-184.
- Böcking, Hans-Joachim / Orth, Christian** (Rechnungslegungsvorschriften):  
Offene Fragen und Systemwidrigkeiten bei den neuen Rechnungslegungs- und Prüfungsvorschriften des KonTraG und des KapAEG – Folgen eines kapitalmarktinduzierten Reformzwangs und die Rolle des DRSC -, DB 1998, 1873-1879.
- Bolsenkötter, Heinz** (Krankenhausfinanzierung):  
Krankenhausfinanzierung und Krankenhausrechnungslegung, ZögU 1979, 12-22.
- Borrenkott, Axel, Hautermanns, Heiner:**  
Betrug: Uniklinikum hat jetzt 60.000 Euro Spielgeld, in: Aachener Zeitung vom 13.11.2010.
- Boschke, Wolfram L.** Budget-/Pflegesatzverhandlungen):  
Budget-/Pflegesatzverhandlungen 1994. Die Knackpunkte, f & w 1994, 6-10.
- Bossert, Rainer / Petry, Dirk** (Rechenschaftslegung):  
Externe Rechenschaftslegung von Krankenhäusern nach Maßgabe der Krankenhausbuchführungsverordnung, BB 1979, 1816-1819.
- Brandt, Claus / Burschel, Dirk / Behrmann, Maximilian / Müller-Burmeister, Cristina**  
(Berufsaufsicht):  
Die Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüfer, in: Velte, Patrick / Müller, Stefan / Weber, Stefan C./ Sassen, Remmer / Mammen, Andreas (Hrsg.) (Rechnungslegung): Rechnungslegung, Steuern, Corporate Governance, Wirtschaftsprüfung und Controlling. Beiträge aus Wissenschaft und Praxis, Wiesbaden 2018, 399 - 422.
- Braun, Günther, E.** (Informationswerbung):  
Sich nach außen darstellen – Informationswerbung des Krankenhauses. Was wollen niedergelassene Ärzte über uns wissen?, KU 1994, 618-622.
- Braun, Günther E.** (Krankenhausmanagement):  
Betriebswirtschaftliche Aspekte eines modernen Krankenhausmanagements. Zur Novellierung der Bundespflegesatzverordnung, ZögU 1994, 141-155.
- Braun, G. E. / Spindler, K. / Strosche, H. / Schmutte, A. M.** (Krankenhaus):  
Ein Krankenhaus im Spiegelbild der niedergelassenen Ärzte. Imageanalyse Chirurgische Klinik Stuttgart Feuerbach, f & w 1996, 75-78.
- Brennecke, Babette / Gniechwitz, Arne / Kozak, Clara / Holler, Franziska / Schmalz, Daniel / Gaydoul, Tobias / Platzek, Michelle / Kleinknecht, Martin / Karwetzky, Christopher** (Themen):  
Ausgewählte rechnungslegungsnahe Themen in: Penter, Volker / Siefert, Bernd (Hrsg.) (Kompendium Krankenhaus-Rechnungswesen): Kompendium Krankenhaus-Rechnungswesen – Grundlagen, Beispiele, Aktuelles, Trends -, 2. Aufl., Kulmbach 2015, 542-643.
- Brösel, Gerrit / Freichel, Christoph / Toll, Martin / Buchner, Robert** (Prüfungswesen):  
Wirtschaftliches Prüfungswesen, 3. Aufl., München 2015.

- Brunn, Anke** (Universitätsgesetz):  
Universitätsgesetz, Handbuch Hochschulen in Nordrhein-Westfalen, I: Gesetze –  
Verordnungen – Erlasse, Hrsg: Ministerium für Wissenschaft und Forschung des Landes  
Nordrhein-Westfalen, Januar 1996, 9 (Vorwort).
- Bruton, James** (Unternehmensstrategie):  
Unternehmensstrategie und Verantwortung. Wie ethisches Handeln Wettbewerbsvorteile  
schafft, Berlin 2011.
- Budäus, Dietrich** (Controlling):  
Controlling als Ansatz zur Operationalisierung der Instrumentalfunktion öffentlicher  
Unternehmen, ZögU 1984, 143-162.
- Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat (Hrsg.)** (Deutschland):  
Unser Plan für Deutschland – Gleichwertige Lebensverhältnisse überall, Stand Juli 2019.
- Bundesministerium für Bildung und Wissenschaft (BMBF), Deutsche Forschungsgemeinschaft  
(DFG), Wissenschaftsrat (WR)** (Hochschulmedizin):  
Dokumentation: Hochschulmedizin der Zukunft: Ziele und Visionen für die klinische Spitzen-  
forschung, gemeinsamer Workshop von BMBF, DFG und Wissenschaftsrat, 10./11. Mai 2004  
in Berlin.
- Bundesministerium für Gesundheit (Hrsg.)** (Fallpauschalen):  
Leitfaden zur Einführung von Fallpauschalen und Sonderentgelten gemäß Bundespflegesatz-  
verordnung 1995. Datenbedarf, Kalkulationsgrundlagen, Abrechnungsmodalitäten, Kosten-  
ausgliederung, Baden-Baden 1995.
- Bundesregierung:**  
Aktionsplan der Bundesregierung zur Bekämpfung von Bilanzbetrug und zur Stärkung der  
Kontrolle über Kapital – und Finanzmärkte nach dem Stand vom 6.10.2020,  
[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Finanzmarktpolitik/2020-10-  
08-aktionsplan-bekaempfung-bilanzbetrug.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Finanzmarktpolitik/2020-10-08-aktionsplan-bekaempfung-bilanzbetrug.pdf)? (abgerufen am 20.10.2020).
- Burtscheidt, Andreas** (Nordrhein-Westfalen):  
Ab 1945 – Die Geschichte Nordrhein-Westfalens von 1945 bis 2017,  
[https://www.rheinische-geschichte.lvr.de/Epochen-und-Themen/Epochen/ab-1945---die-  
geschichte-nordrhein-westfalens-von-1945-bis-2017/DE-2086/lido/57ab261584a73.54609767](https://www.rheinische-geschichte.lvr.de/Epochen-und-Themen/Epochen/ab-1945---die-geschichte-nordrhein-westfalens-von-1945-bis-2017/DE-2086/lido/57ab261584a73.54609767),  
abgerufen am 17.3.2021.
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz**  
(Deutscher Corporate Governance Kodex):  
Bekanntmachung des „Deutschen Corporate Governance Kodex“ in der Fassung vom  
7. Februar 2017, Bundesanzeiger (BAnz) vom 24. April 2017, Berichtigung in BAnz AT  
19.05.2017, B2.
- Clemm, Hermann** (Abschlußprüfer):  
Der Abschlußprüfer als Krisenwarner und der Aufsichtsrat – Anmerkungen zu einem – wieder  
einmal – aktuellen Thema - , in: Lanfermann, Josef (Hrsg.) (Wirtschaftsprüfung): Internationale  
Wirtschaftsprüfung, FS Havermann, Düsseldorf 1995, 83-107.
- C&L Treuarbeit Deutsche Revision / C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision /  
Hanse Treuhand** (Jahresabschlüsse):  
Leitfaden für Jahresabschlüsse der Krankenhäuser, Frankfurt am Main 1994.
- Coenberg, Adolf Gerhard** (Kostenrechnung):  
Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4. Aufl., Landsberg am Lech 1999.
- Coenberg, Adolf G. / Haller, Axel / Mattner, Gerhard / Schultze, Wolfgang**  
(Rechnungswesen):  
Einführung in das Rechnungswesen. Grundlagen der Buchführung und Bilanzierung, 6. Aufl.,  
Stuttgart 2016.

- Coenenberg, Adolf G. / Haller, Axel / Schultze, Wolfgang** (Jahresabschluss):  
Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 24. Aufl., Stuttgart 2016.
- Dettling, Daniel, Mühlhausen, Corinna:**  
Jenseits von Covid-19: die Zukunft der Gesundheit, in: NZZ vom 27. November 2020, 15.
- Deutsche Bundesbank** (Krankenversicherung):  
Neuere Finanzentwicklung der gesetzlichen Krankenversicherung, Monatsberichte der Deutschen Bundesbank 1991, 26- 35.
- Deutsche Forschungsgemeinschaft** (Forschung):  
Perspektiven der Forschung und ihrer Förderung. Aufgaben und Finanzierung VIII 1987 bis 1990, Weinheim 1987.
- Deutsche Hochschulmedizin** (Großkrankenhaus):  
„Großkrankenhaus oder Gesundheitsnetz – wie muss die Unimedizin der Zukunft aussehen“, Tagungsunterlage 2019, o. s.
- Deutsche Krankenhausgesellschaft (Hrsg.)** (Zahlen):  
Zahlen, Daten, Fakten '89.
- Deutsche Krankenhausgesellschaft** (Rechnungswesen):  
Hinweise der DKG zum Rechnungswesen der Krankenhäuser unter besonderer Berücksichtigung der Anpassung des Rechnungswesens der Krankenhäuser in den neuen Bundesländern an die Erfordernisse des Krankenhausfinanzierungsrechts, Düsseldorf 1992.
- Deutsche Krankenhausgesellschaft:**  
Zahlen, Daten, Fakten 2018.
- Deutsche Treuhand-Gesellschaft** (Bilanzrichtliniengesetz):  
Einführung in das Bilanzrichtliniengesetz, Berlin und Frankfurt am Main o. J., (begrenzt veröffentlicht).
- Deutscher Beamtenbund, Landesbund Nordrhein-Westfalen (Hrsg.)** (Zinslast):  
Mitteilungen 9/90, Düsseldorf, den 15. September 1990, 35.
- Die Landesregierung Nordrhein-Westfalen** (Landesentwicklungsbericht):  
Modern. Stark. Vielfältig. Aus alten Stärken neue Chancen gewonnen – Die Politik der Landesregierung in der 12. Legislaturperiode, Landesentwicklungsbericht Nordrhein-Westfalen, Heft 55, Schriftenreihe des Ministerpräsidenten des Landes Nordrhein-Westfalen.
- Dillerup, Ralf / Stoi, Roman** (Unternehmensführung):  
Unternehmensführung. Management & Leadership. Strategien – Werkzeuge – Praxis, 5. Aufl., Heilbronn und Stuttgart 2016.
- Dörner, Dietrich / Schwegler, Iren** (Rechnungslegung):  
Anstehende Änderungen der externen Rechnungslegung sowie deren Prüfung durch Wirtschaftsprüfer, DB 1997, 285-289.
- Effert, Sven** (Fakultät):  
Die Medizinische Fakultät. RWTH, in: Habetha, Klaus, (Hrsg.) (RWTH 1970-1995): 125 Jahre RWTH (1870 - 1995). Wissenschaft zwischen technischer und gesellschaftlicher Herausforderung. Die Rheinisch-Westfälische Technische Hochschule Aachen 1970 bis 1995, Aachen 1995, 540-559.
- Eibelshäuser, Manfred** (Aufsichtsratsinformationen):  
Aufsichtsrat und Abschlußprüfer. Kann die erweiterte Prüfung und Berichterstattung des Abschlußprüfers nach § 53 HGrG zu einer Verbesserung der Aufsichtsratsinformation beitragen?, WPK-Mitt. 1997, 166-177.

- Eichhorn, Peter** (Managementprobleme):  
Managementprobleme in Universitätskliniken, DBW 1982, 257-265.
- Eichhorn, Siegfried** (Krankenhausbetriebslehre):  
Krankenhausbetriebslehre. Theorie und Praxis des Krankenhausbetriebes, Band I, 3. Aufl., Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1975.
- Eichhorn, Siegfried** (Preisbildung):  
Preisbildung im Krankenhaus nach dem Kostendeckungsprinzip, ZögU 1979, 39-55.
- Eichhorn, Siegfried** (Informationsangebot):  
Entscheidungsorientiertes Informationsangebot im Krankenhaus. Grundlagen und Notwendigkeit, in: Bertelsmann Stiftung (Informations- und Berichtswesen): Aufbau eines entscheidungsorientierten Informations- und Berichtswesens im Krankenhaus, Gütersloh 1985, 17-22.
- Eichhorn, Siegfried** (Krankenhausleitung):  
Struktur und Organisation der Krankenhausleitung, zitiert nach Prößdorf, Klaus (Führungsverantwortung):  
Die Führungsverantwortung des Krankenhausträgers, das Krankenhaus 1990, 266.
- Eichhorn, Siegfried** (Controlling):  
Erfolgreiches Management braucht ein prozeßorientiertes Controlling, ku 1996, 174-182.
- Eiff, Wilfried, Centrum für Krankenhausmanagement (CKM):** (Controlling)  
Controlling der Universitätsklinik, Stufe 2: Erfahrungen, Erkenntnisse und Empfehlungen zu Controlling-Organisation, Berichtswesen sowie Betriebsvergleich, Auftrag des Ministeriums für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen, November 1996 (CKM-Gutachten).
- Elfes, Kaus / Buschkotte, Christoph** (Unternehmensplanung):  
Benchmarking zur strategischen Unternehmensplanung, f & w 1998, 128-130.
- Emmerich, Volker (Kontrolle):**  
Die Kontrolle der Kontrolleure, in: Busse von Colbe, Walther / Lutter, Marcus (Hrsg.) (Wirtschaftsprüfung): Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform? Ein Bochumer Symposium, Wiesbaden 1977, 215-232.
- EU-Kommission** (Abschlussprüfung):  
Grünbuch – Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise, 2010.
- F.A.Z.-Institut und IMWF** (Krankenhäuserstudie):  
„Deutschlands beste Krankenhäuser“, auszugsweise wiedergegeben von Hasenpusch, Michael: Zur Methode der Studie „Deutschlands beste Krankenhäuser“. Zum dritten Mal gehen das Frankfurter F.A.Z.-Institut und das IMWF für Management- und Wirtschaftsforschung in Hamburg der Frage nach, welches die besten Kliniken des Lands sind. In der neuen Ausgabe der Studie ist der Blick auf die einzelnen Abteilungen der Kliniken möglich, in: FAZ, Sonderveröffentlichung vom 13. August 2020, V 2.
- F.A.Z.-Institut und IMWF für Management und Wirtschaftsforschung**  
(Krankenhäusermethodik):  
Deutschlands beste Krankenhäuser. Methodenband zur Studie des F.A.Z.-Instituts, Mai 2020 (Modellüberblick und Berechnungsmodell), 20.
- Finanzministerium** (Leitfaden):  
Leitfaden für die Umstellung von Betragsangaben in Rechts- und Verwaltungsvorschriften von Deutsche Mark in Euro, MBl. NW 1999, 236.
- Fleßa, Steffen** (Krankenhausmanagement):  
Systemisches Krankenhausmanagement, Berlin/Boston 2018.



- Freymann, Heinz** (Abschlußprüfung):  
Abschlußprüfung, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Wirtschaftliches Krankenhaus):  
Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, Band 9, Köln 1977, 179-188.
- Freymann, Heinz** (Prüfungen):  
Prüfungen der Krankenhäuser durch Externe. Abschlußprüfung und Selbstkostenprüfung,  
ZögU 1979, 56-73.
- Freymann, Heinz** (Krankenhausprüfung):  
Krankenhausprüfung, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Wirtschaftliches Krankenhaus):  
Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, Band 9, 2. Aufl., Stuttgart,  
Berlin, Köln, Mainz 1980, 231-245.
- Freymann, Heinz** (Abschlußprüfung):  
Abschlußprüfung, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Wirtschaftliches Krankenhaus):  
Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, Band 9, 3. Aufl., Düsseldorf  
1989, 215-231.
- Freymann, H(einz)** (Betriebsführung):  
Universitätsklinik: Überlegungen zur Verbesserung der Betriebsführung, f & w 1994,  
194-199.
- Fülbier, Rolf Uwe, Pellens, Bernhard, Schmidt, André:**  
Bilanzbetrug durch starken Aufsichtsrat bekämpfen – ein Sechs-Punkte-Plan, in: FAZ, Nr. 191  
vom 18. August 2020, 21.
- Geissler, Alexander / Wörz, Markus / Busse, Reinhard**  
(Krankenhauskapazitäten):  
Deutsche Krankenhauskapazitäten im internationalen Vergleich, in: Klauber, Jürgen / Ge-  
raedts, Max / Friedrich, Jörg, S. (Hrsg.) (Krankenhaus-Report 2010): Schwerpunkt Kranken-  
hausversorgung in der Krise?
- Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg** (Wirtschaftlichkeitsprüfung):  
Wirtschaftlichkeitsprüfung in Krankenhäusern, Mitt. 1976, Sonderheft.
- Gerrit, Volk** (Informationsinteresse):  
Das Informationsinteresse der Jahresabschlußadressaten, BB 1987, 723-728.
- Giersberg, Georg:**  
„Gegen ein höheres Honorar decken wir auch Betrug auf“. Mit Hans Wagener, dem Vor-  
standssprecher der PwC Deutsche Revision AG, sprach Georg Giersberg, in: FAZ vom  
23. Februar 2004, 16.
- Giersberg, Georg:**  
Wirtschaftsprüfer in der Wirecard-Welle, in: FAZ, Nr. 164 vom 17. Juli 2020, 15.
- Gleich, Ronald / Oehler, Karsten** (Corporate Governance):  
Corporate Governance umsetzen. Erfolgsfaktoren Controlling und Informationssysteme,  
Stuttgart 2006.
- Globig, Karl F.** (Profit-Center):  
Profit-Center Krankenhaus – eine Frage wirtschaftlicher Zweckmäßigkeit, KU 1993, 894-903.
- Goebel, E.** (Institutionenökonomik):  
Neue Institutionenökonomik. Konzeption und betriebswirtschaftliche Anwendungen, Stuttgart  
2002.
- GÖK Consulting AG** (Zukunft):  
Zukunft. Wo bitte geht's zur Vision? Strategieentwicklung im Universitätsklinikum Düsseldorf,  
KU 2005, 398-401.

- Gotthardt, Manfred** (Budgetierung):  
Interne Budgetierung bei den Medizinischen Einrichtungen Münster, Vortrag gehalten auf der Tagung der Verwaltungsdirektoren der Universitätsklinik und Medizinischen Einrichtungen, Ulm (bei Schira), 24. Oktober 1989.
- Gotthardt, Manfred** (Verband):  
Uni-Kliniken gründen Verband, PulsSchlag 1997, 2.
- Gourmelon, Andreas / Mroß, Michael / Seidel, Sabine** (Management):  
Management im öffentlichen Sektor. Organisationen steuern – Strukturen schaffen – Prozesse gestalten, 4. Aufl., Leck 2018.
- Gräfer, Horst** (Jahresabschluß):  
Der Jahresabschluß der GmbH unter Berücksichtigung der Regelungen des D-Markbilanzgesetzes, 3. Aufl., Herne/Berlin 1991.
- Graumann, Mathias** (Jahresabschlussanalyse):  
Praktische Jahresabschlussanalyse, 3. Aufl., Herne 2020.
- Graumann, Mathias / Schmidt-Graumann, Anke** (Rechnungslegung):  
Rechnungslegung und Finanzierung der Krankenhäuser, 3. Aufl., Herne 2016.
- Grünewald, Dieter** (Haushaltsaufstellung):  
Haushaltsaufstellung und Bewirtschaftung im Hochschulbereich aus der Sicht des Wissenschaftsministeriums NW, in: Arbeitsgruppe Fortbildung im Sprecherkreis der Hochschulkanzler (Hrsg.) (Haushalts- und Wirtschaftsführung im Bereich der Wissenschaftsverwaltung), Fortbildungsprogramm für die Wissenschaftsverwaltung, Materialien Nr. 10, Referate gehalten in Kurs III/5 des Fortbildungsprogramms für die Wissenschaftsverwaltung vom 9.-10.6.1983 in Essen, Essen 1983, 29-46.
- Grundsatzkommission Corporate Governance** (Governance-Grundsätze):  
Corporate Governance Grundsätze ("Code of Best Practice") für börsennotiert Gesellschaften, DB 2000, 238-242.
- Gutenberg, Erich** (Betriebswirtschaftslehre):  
Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, erster Band: Die Produktion, 15. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York, 1969.
- Guth, C. / Behar, B. I.** (Patienten):  
Hohe Produktivität und zufriedene Patienten. Die deutschen Kliniken belegen einen Spitzenplatz, f & w 2007, 604 - 609.
- Guthardt-Schulz, Evelyn** (Rechnungslegung):  
Rechnungslegung in Krankenhäusern unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Koalitionsteilnehmer, Diss. der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 1980.
- Guthardt, Evelyn / Sieben, Günter** (Wirtschaftsführung):  
Die betriebswirtschaftliche Beurteilung von Wirtschaftsführung und wirtschaftlichen Verhältnissen nicht erwerbswirtschaftlicher Betriebe unter besonderer Berücksichtigung der Krankenhäuser, in Minister für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.), Forschungsberichte, Nr. 2823 Fachgruppe Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Opladen 1979.
- Haines, Hartmut** (Aufgabengebiet):  
Neues Aufgabengebiet des BMA, Bundesarbeitsblatt 1978, 203-207.

- Hallek, Michael** (Netzversorgung):  
Netzversorgung in der Onkologie: Beispiel CIO, „Spitzenposition in Europa in der Krebsforschung durch Nutzung einzigartiger Synergien der Standorte und als „high-volume-center““, Vortrag gehalten auf dem Innovationsforum der Deutschen Hochschulmedizin Großkrankenhaus oder Gesundheitsnetz – wie muss die Unimedizin der Zukunft aussehen? am 26. September 2020 in Berlin, Vortragsfolie o.S. (Internationaler Wettbewerb mit USA und China).
- Halling, Thorsten / Vögele, Jörg** (Hochschulmedizin):  
100 Jahre Hochschulmedizin Düsseldorf 1907 – 2007, Düsseldorf 2007.
- Hamel, Winfried** (Unternehmensflexibilisierung):  
Konzeption einer Unternehmensflexibilisierung, düsseldorfer unizeitung 1993, 18-19.
- Hannemann, Ulrich** (Helfer):  
Vom „Polizisten“ zum Helfer und Berater. Die Aufgaben der Internen Revision im Krankenhaus haben sich gewandelt, KU 2009, 79-82.
- Hartwig, Rudolf** (Öffentlichkeitsarbeit):  
Interview durch die KU zur Öffentlichkeitsarbeit eines Krankenhauses, KU 1993, 285.
- Heckroth, Klaus** (Jahr-2000-Anpassung):  
Die Anforderungen der Jahr-2000-Anpassung an Geschäftsleitung und Abschlußprüfer, DB 1999, 702-707.
- Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf** (Bericht):  
Bericht des Rektorats für das Akademische Jahr 1998/99, Stand 30. September 1999.
- Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf** (Strategiebericht):  
Strategiebericht der Medizinischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Stand 1999.
- Hense, Burkhard** (Wirtschaftsprüferversammlung):  
Bericht des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur dreizehnten – ordentlichen-Wirtschaftsprüferversammlung am 17. Juni 1999 in Berlin, WPK Mitt. 1999, 6.
- Hentze, Joachim / Metzner, Joachim / Zenker, Rolf** (Buchführung):  
Kaufmännische Buchführung in Krankenhäusern. Systematische Einführung, Köln, Stuttgart, Berlin, Mainz 1978.
- Hentze, Joachim** (Bilanzierung):  
Besonderheiten der kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung in Krankenhäusern, ZögU 1979, 75-91.
- Herrler, Michael** (Krankenhausmanagement):  
Gibt es ein optimales Krankenhausmanagement? Wichtige Voraussetzungen müssen erfüllt werden, KU 1992, 569-573.
- Herder-Dorneich, Philipp / Wasem, Jürgen** (Krankenhausökonomik):  
Krankenhausökonomik zwischen Humanität und Wirtschaftlichkeit, Baden-Baden 1986.
- Herrmann, Christa** (Lehre):  
Lehre, Forschung und Patientenversorgung. Die Hochschulmedizin, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.) („Gaudeamus...“): „Das Hochschulland wird 50“, Düsseldorf 1996, 134-149.
- Herrmann, Christa** (Mittelverteilung):  
Leistungsbezogene Mittelverteilung für Lehre und Forschung am Beispiel des Landes NRW, in: Arbeitsgruppe Fortbildung im Sprecherkreis der Universitätskanzler (Hrsg.) (Neuordnung der Hochschulmedizin): Neuordnung der Hochschulmedizin – oder neue Ordnung?, 28. bis 30. November 2002 in Magdeburg, Weimar 2004, 95-99.

**Herzig, Norbert, Watrin, Christoph** (Rotation):

Obligatorische Rotation des Wirtschaftsprüfers – ein Weg zur Verbesserung der externen Unternehmenskontrolle?, zfbf 1995, 775-804.

**Hessisches Ministerium für Wissenschaft und Kunst** (Hrsg.) (Hochschulgesetz):

Hessisches Hochschulgesetz vom 31. Juli 2000, Gesetz für die hessischen Universitätskliniken vom 26. Juni 2000.

**Hildebrandt GesundheitsConsult** (Strategie):

Strategieunterlage für das Universitätsklinikum Düsseldorf zur Entwicklung einer eigenständigen Strategie bei einem veränderten Umfeld, Februar 2005, nicht veröffentlicht.

**Höltschi, René:**

Wirecard erlebt spektakulären Absturz. Ein Bilanzskandal erschüttert den deutschen Finanzdienstleister – CEO Markus Braun zieht die Konsequenzen und tritt zurück, in: NZZ vom 20. Juni 2020, 9.

**Hoffmann, Hermann** (Planung):

„Planung, Budgetierung und Steuerung in Krankenhäusern aus der Sicht der ärztlichen Leitung“, in: 14. Deutscher Krankenhaustag und Interhospital (Hrsg.) (Die Stellung des Krankenhauses): Die Stellung des Krankenhauses in der gesundheitlichen Versorgung, 31.3.-3.4.1987 in Düsseldorf, Köln 1987, 43-47.

**Holzkämper, Hilko** (Gesundheitsökonomie):

Kompendium Gesundheitsökonomie. Strukturen, Institutionen, Finanzierung, Herne 2018.

**Horstkotte, Hermann** (Selbständigkeit):

Der Weg in die Selbständigkeit, DUZ 2000, 10-11.

**Horváth, Péter / Gleich, Ronald / Seiter, Mischa** (Controlling):

Controlling, 13. Aufl., München 2015.

**Hudec, Jan, Baumgartner, Fabian** (Unispital):

Bericht stellt Unispital schlechtes Zeugnis aus. Angstkultur und fehlende Führung – die Affäre um den Herzchirurgen Francesco Maisano hat die Zürcher Institution schwer erschüttert, in: NZZ vom 6. März 2021, 28.

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (Hrsg.)** (FAMA):

Stellungnahme FAMA 1/1987 i. d. F. 1993.

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (Hrsg.)** (Wirtschaftsprüfer-Handbuch):

WP-Handbuch, Düsseldorf 1977.

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (Hrsg.)** (Abschlussprüfungen):

Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen (IdW-Fachgutachten 1/1977), WPg 1977 (Sonderdruck), 1-12.

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (Hrsg.)** (Umfang):

KHFA Stellungnahme 2/1990: Zum erweiterten Umfang der Jahresabschlussprüfung von Krankenhäusern nach Landeskrankenhausrecht, IDW FN 1990, 101-105.

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland** (Position):

O. V., Position des IDW zu den in der Diskussion befindlichen Vorschlägen zur Stärkung der Abschlussprüfung nach dem Enron-Zusammenbruch, IDW FN 2002, 253-259.

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland** (Prüfungsstandards):

Entwurf zur Änderung von IDW Prüfungsstandards aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), IDW FN 2009, 303-315.

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland** (Zusammenarbeit):

Positionspapier zur Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Stand 4.5.2012, 1-16 und Stand 23.01.2020.

- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland** (Aufsichtsratsstätigkeit):  
Materialsammlung für die Aufsichtsratsstätigkeit. Gesetzestexte, Verordnungen, weitere Leitlinien und Verlautbarungen des IDW, Rechtsstand: 1. Januar 2020.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland** (Unternehmensführung):  
Positionspapier Fortentwicklung der Unternehmensführung und -kontrolle. Erste Lehren aus dem Fall Wirecard, Stand 15.7.2020 und 16.11.2020, 1-18.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland** (FISG):  
Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität vom 26.1.2021.
- IPV-Informationen-Presse-Verlags-Gesellschaft (Hrsg.):** (Medizinische Einrichtungen):  
Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf. Vorübergehender Aufenthalt, Düsseldorf 1987.
- Jacob, Klaus Herbert** (Selbstkostenprüfung):  
Selbstkostenprüfung, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Wirtschaftliches Krankenhaus): Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, Wibera-Fachschriften Neue Folge Band 9, 2. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1980, 218-230.
- Janischowski, Axel J. F. / Zimmermann, Brigitte / Schneider, Stephan** (Controlling):  
f & w 1996, 417-423.
- Janssen, F. C.** (Bilanzrichtliniengesetz):  
Bilanzrichtliniengesetz und 4. EG –Richtlinie. Was kommt auf die Krankenhäuser zu?, f & w 1984, 11.
- Jeschke, Horst A. / Gliemann, Marlies** (Management):  
Management statt Verwaltung, KU 1993, 504-512.
- Julmi, Christian / Zuraw, Stefan** ( Managementinstrumente):  
Die dysfunktionalen Wirkungen von Managementinstrumenten, WiSt 2919, 17-24.
- Kaiser, Karin** (Lageberichterstattung):  
Erweiterung der zukunftsorientierten Lageberichterstattung: Folgen des Bilanzrechtsreformgesetzes für Unternehmen, DB 2005, 345-353.
- Kaiserauer, Hans-Alexander / Neumann, Martin R. / Taube , Walter W.** (Kosten- und Leistungsrechnung):  
Kosten- und Leistungsrechnung: Konzepte für Struktur und Organisation, KU 1996, 96-38.
- Kalus, Michael** (Pessemitteilung):  
Focus setzt Neusser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft KBHT auf die Liste der „Top-Steuerkanzleien 2015“, KBHT wieder in Top-Liste der deutschen Steuerberatungskanzleien, Pressemitteilung vom 9.3.2015.
- Kappler, Ekkehard** (Informationsverhalten):  
Das Informationsverhalten der Bilanzinteressenten. Ein Beitrag zu einer sozialwissenschaftlich fundierten Theorie der Unternehmungspolitik durch Bilanzinformationen, Habilitationsschrift eingereicht bei der Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität zu München zur Erlangung der venia legendi in Betriebswirtschaftslehre, München 1972.
- Karthaus, Arnim / Schmehl, Arndt** (Strukturreform):  
Umsetzungsprobleme der Strukturreform der Hochschulklinika – eine Zwischenbilanz, MedR 2000, 299-310.
- Karmann, Alexander** (Principal-Agent-Modelle):  
Principal-Agent-Modelle und Risikoallokation. Einige Grundprinzipien, WiSt 1992, 557-562.

- KBHT** (Impressum):  
[https:// www.kbht.de/284.html](https://www.kbht.de/284.html) .abgerufen am 18.6.2018.
- Keldenich, Klaus** (Universitätskliniken):  
 Universitätskliniken und wirtschaftliche Betriebsführung – ein Gegensatz?, das Krankenhaus 1980, 369-373.
- Kempf, Dieter** (Jahr-2000-Problematik):  
 Die „Jahr-2000-Problematik“ in der Abschlußprüfung, WPK Mitt. 1999, 83-87.
- Kiefner, Alexander / Weber, Robert** (Kodex):  
 Kodex 2019 – des Entwurfs Zähmung. Die massive Kritik am Kodex-Entwurf vom Oktober 2018 hat Wirkung gezeigt, DB 2019, M4.
- Keßler, Jürgen** (Hochschulverwaltung):  
 Zur Entwicklung der zentralen Hochschulverwaltung, in: Habetha, Klaus (Hrsg.) (RWTH 1970-1995): 125 Jahre RWTH (1870 - 1995). Wissenschaft zwischen technischer und gesellschaftlicher Herausforderung. Die Rheinisch-Westfälische Technische Hochschule Aachen 1970-1995, Aachen 1995, 88-106.
- Klimpe, Detlef** (Zukunft):  
 Wer seine Zukunft sichern will, muss die eigenen Ziele kennen. Das modulare Krankenhaus mit seinen selbständigen Einheiten schafft beste medizinische Versorgung durch zufriedenes Personal zu vertretbaren Kosten, f & w 2001, 30-34.
- Klimpe, Detlef** (Großkrankenhaus):  
 Das modulare Großkrankenhaus – Ein Weg in die Zukunft mit einem DRG-optimierten Betriebskonzept, BFuP 2002, 118-129.
- Klimpe, Detlef** (Betriebskonzept):  
 IMS-/DRG-Betriebskonzept für das Universitätsklinikum Aachen, Stand 12.09.2003, 1-53.
- Klimpe, Detlef** (Entwicklung):  
 Wirtschaftliche Entwicklung, in: Medizinische Fakultät RWTH, Universitätsklinikum Aachen (Hrsg): Jahresbericht 2006.
- Klimpe, Detlef / Stückradt, Michael** (Production):  
 Lean Production und verbessertes Kostenmanagement, das Krankenhaus 1993, 404-409.
- Klinikum der Universität Regensburg (Hrsg.)** (Klinikum):  
 10 Jahre Klinikum der Universität Regensburg 1992 – 2001, Regensburg 2001.
- Kloock, Josef / Sieben, Günter / Schildbach, Thomas** (Kostenrechnung):  
 Kosten- und Leistungsrechnung, 5. Aufl., Düsseldorf 1990.
- Knaus, Fritz** (Grundsätze):  
 Grundsätze bei der Besetzung der Aufsichtsgremien von Bundesbeteiligungen, ZögU 1978, 12-22.
- Knief, Peter** (Spannungsfeld):  
 Der Wirtschaftsprüfer im Spannungsfeld zwischen gesetzlichem Auftrag und öffentlicher Erwartung, in: BFuP 1976, 114-139.
- Koch, H. J. / Schüller, L.** (KonTraG):  
 Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, f & w 1999, 40-44.
- Köhler, Annette / Ratzinger-Sakel, Nicole**:  
 Nicht immer hilft der zweite Prüfer, in: FAZ, Nr. 19 vom 24. Januar 2022, 18.

- Körner, Stephan** (Beteiligungsberichterstattung):  
Kommunale Beteiligungsberichterstattung in NRW: Eine empirische Analyse am Beispiel von Wohnungsgesellschaften, Unternehmensrechnung und Controlling, Band 17, hrsg. von Littkemann, Jörn, zugl. Universität Hagen, Diss., 2019-07-04.
- KPMG** (Nonprofit-Organisationen):  
Public Sector. Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen. Studie von KPMG und der Universität Potsdam, unveränderter Nachdruck der Ausgabe aus September 2006, o. O.
- KPMG** (BilMoG):  
BilMoG-Handbuch, o. O. 2009.
- KPMG** (Zeitalter):  
Strukturiertes Vorgehen ist angesagt, in: KPMG (Hrsg.) (Clarity on Healthcare): Digitales Zeitalter – Spitallandschaft im Wandel, o. O. 2018, 23-25.
- Krabbel** (Einweihung):  
Aus der Geschichte der Städtischen Krankenanstalten – Neubau des Elisabeth-Krankenhauses - , Vortrag, gehalten bei der Einweihung des Neubaus des Elisabeth-Krankenhauses, Aachen, am 21. Juni 2005 (Auszug aus einer Kopie des Universitätsklinikums Aachen).
- Krankenhaus Gesellschaft Nordrhein-Westfalen (KGNW)** (Jahr-2000-Problematik):  
Informationen zur Jahr-2000-Problematik, Rundschreiben Nr. 63/99 vom 15.3.1999, 1-5.
- Krause** (Arbeitsplatz):  
Der Arbeitsplatz der Zukunft, IDW Life 2017, 870-871.
- Krommes, Werner** (Prüfungsziele):  
Prüfungsziele und Prüfungstechnik als strategische Einheiten in der Abschlussprüfung, DB 2012, 585-592.
- Kultusminister des Landes Nordrhein-Westfalen** (Hrsg.) (Verfassung):  
Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 28.6.1950, Stand: 1. Januar 1966.
- Kur** (Gesundheitswesen):  
Deutsches Gesundheitswesen ist im Vergleich gut. Studie: Erstmals Daten aus allen EG-Staaten, KU 1993, 796.
- Küting, Weber** (Bilanzanalyse):  
Die Bilanzanalyse, 5. Aufl., Stuttgart 2000.
- Kyrer, Alfred / Seyr, Bernhard F. (Hrsg.)** (Governance):  
Governance und Wissensmanagement als wirtschaftliche Produktivitätsreserven, Frankfurt am Main 2007.
- Lambrecht, Helmut** (Trennungsrechnung):  
Die Trennungsrechnung als Grundlage für die Wirtschaftsführung am Universitätsklinikum Münster, in: Arbeitsgruppe Fortbildung im Sprecherkreis der Universitätskanzler (Hrsg.) (Neuordnung der Hochschulmedizin): Neuordnung der Hochschulmedizin – oder neue Ordnung?, 28. bis 30. November 2002 in Magdeburg, Weimar 2004, 115-120.
- Lambsdorff, Alexandra** (Gräfin), Überfordert:  
Überfordert, in: FAZ, Nr. 133 vom 10. Juni 2020, 18.
- Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik (Hrsg.)** (Krankenhäuser):  
Krankenhäuser in Nordrhein-Westfalen 1986, Statistische Berichte.
- Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen** (Personaleinsatz):  
Der Personaleinsatz im Krankenpflegedienst an den Hochschulkliniken des Landes Nordrhein-Westfalen. Eine Untersuchung zur Ermittlung des Stellenbedarfs, - III C-616-262/77 -, Düsseldorf, den 30. Mai 1980.

- Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen (Hrsg.)** (Jahresbericht):  
Jahresbericht des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen über das Ergebnis der Prüfungen im Jahr 1995 (Artikel 86 Abs. 2 LV, § 97 LHO).
- Landesregierung Nordrhein-Westfalen** (Landesentwicklungsbericht):  
Modern. Stark. Vielfältig. Aus alten Stärken neue Chancen gewonnen – Die Politik der Landesregierung in der 12. Legislaturperiode, Landesentwicklungsbericht Nordrhein-Westfalen.
- Lanfermann, Georg** (Qualitätsindikatoren):  
Qualitätsindikatoren als Hilfsmittel für Prüfungsausschüsse zur Überwachung der Abschlussprüfung, WPg 2019, 9-14.
- Langbauer, Claudia / Niggemann, Felix** (Unabhängigkeit):  
Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Agency-Konflikte und Quasi-Renten Ansätze, WiSt 2019, 19 - 25.
- Lauterbach, Karl W.** (Patientenversorgung):  
Hoher Einsatz, mäßiger Ertrag. Interview zum Gutachten des Sachverständigenrates, Band III „Über-, Unter- und Fehlversorgung“, f & w 2001, 437.
- Laux, Eberhard** (Wirtschaftlichkeit):  
Zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit kommunaler Krankenhäuser, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Kontrolle): Kontrolle der Wirtschaftlichkeit kommunaler Krankenhäuser. Referate gehalten von Wibera-Mitarbeitern, Düsseldorf 1975, 1-14.
- Laux, Eberhard** (Trägerverwaltung):  
Trägerverwaltung und Krankenhausleitung, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Wirtschaftliches Krankenhaus): Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, Wibera-Fachschriften Neue Folge Band 9, 2. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1980, 15-21.
- Laux, Eberhard / Dumont du Voitel, Roland** (Einführung):  
Einführung, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Wirtschaftliches Krankenhaus): Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, Band 9, Köln 1977, 1-7.
- Leffson, Ulrich** (Wirtschaftsprüfung):  
Wirtschaftsprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden 1988.
- Lemnitzer, Karl-Heinz / Stein, Lothar** (Währungsunion):  
Auswirkungen der Währungsunion auf Unternehmen, in: WPK Mitt. 1997, 90-100.
- Lengerke, Karin** (Prüfungspflicht):  
Die Prüfungspflicht des Abschlussprüfers nach § 317 Abs. 4 HGB, WPK-Mitt. 2002, 96-105.
- Linzenmeier, Götz** (Ausgliederung):  
1967- Ausgliederung an die Ruhr-Universität Bochum, in: Eigler, F. W. / Gosse-Wilde, H. / Zöller, O. (Hrsg.) (Medizinische Fakultät): Medizinische Fakultät der Universität-Gesamthochschule- Essen 1963-1988, Bochum 1988, 20-23.
- Lohfert, Peter** (Effizienz):  
Massnahmen zur Steigerung der medizinischen Effizienz und Analyse ihrer Wirksamkeit unter Berücksichtigung ärztlich-medizinischer Gesichtspunkte, Diss. der Medizinischen Fachbereiche der Freien Universität Berlin, 27.3.1981.
- Loitz, Rüdiger** (Mensch):  
Audit 2030 – Der Mensch im Mittelpunkt der digitalen Abschlussprüfung, DB 2019, M22-M25.
- Lorke, Birgitta** (Fehler):  
Fehler werden von allen wahrgenommen. Die Rolle des Aufsichtsrats in der Krise des Krankenhauses, KU 2014, 48-50.



- Lorke, Birgitta** (Rechnungslegung):  
Die Rechnungslegung von Krankenhäusern, in: Schulze-Osterloh / Hennrichs / Wüstemann (Hrsg.) (Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ)), Bilanzrecht nach HGB, EStG, IFRS, Abt. VIII/Beitrag 1, Lieferung 66, April 2017, Sonderdruck (begrenzt veröffentlicht), Köln 2017.
- Loscher, Georg:**  
Die schleichende Erosion, in: FAZ Nr. 196 vom 24.8.2020, 16.
- Lück, Wolfgang** (Prüfungsbericht):  
Prüfungsbericht, in: Lück, Wolfgang (Hrsg.) (Lexikon Rechnungslegung): Lexikon der Wirtschaftsprüfung – Rechnungslegung und Prüfung, 2. Aufl., Marburg 1989, 595-596.
- Lück, Wolfgang** (Prüfungsprozeß):  
Prüfungsprozeß, in: Lück, Wolfgang (Hrsg.) (Lexikon Rechnungslegung): Lexikon der Wirtschaftsprüfung – Rechnungslegung und Prüfung, 2. Aufl., Marburg 1989, 615.
- Lück, Wolfgang** (Überwachungssystem):  
Internes Überwachungssystem (IÜS), WPK-Mitt. 1998, 182-188.
- Lück, Wolfgang** (Revision):  
Anforderungen an die Interne Revision - Code of Ethics and Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, WPK-Mitt. 2001, 21-25.
- Lück, Wolfgang / Holzer, H. Peter** (Krise):  
Die Krise des wirtschaftsprüfenden Berufsstands in den USA, DB 1993, 237-242.
- Lünenendonk:**  
Presseinformation vom 17.7.2020.  
<https://www.luenendonk.de/produkte/listen/luenendonk-liste-2020-f>, abgerufen am 23.7.2020.
- Luik, Hans** (Arbeitspapiere):  
Arbeitspapiere, in: Lück, Wolfgang (Hrsg.) (Lexikon Rechnungslegung): Lexikon der Wirtschaftsprüfung – Rechnungslegung und Prüfung, 2. Aufl., Marburg 1989, 62.
- Marmor, Lutz** (Krankenhaus-Sozialbilanzen):  
Krankenhaus-Sozialbilanzen als Informationsinstrument, f & w 1984, 20-21.
- Marten, Kai-Uwe / Quick, Reiner / Ruhnke, Klaus** (Wirtschaftsprüfung):  
Wirtschaftsprüfung. Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen. 5. Aufl., Stuttgart 2015.
- Matschke, Manfred Jürgen / Poerting, Peter** (Wirtschaftskriminalität):  
Zum Begriff der Wirtschaftskriminalität, BFuP 1975, 385-390.
- Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf (Hrsg.)** (Unterlagen Abgeordnetenbesuch):  
Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf. Unterlagen für den Besuch der Abgeordneten der SPD-Landtagsfraktion (Wissenschaftsausschuss) am 8. Februar 1992.
- Medizinische Fakultät in Zusammenarbeit mit der Pressestelle der Ruhr-Universität Bochum (Hrsg.)** (Modell):  
Zehn Jahre Bochumer Modell, Bochum 1987.
- Meinhold, H.** (Medizinische Einrichtungen):  
Zur Neugestaltung von Struktur und Finanzierung der Medizinischen Einrichtungen an den Universitäten – Auswirkungen auf eine Reform der medizinischen Ausbildung – in: Protokoll des Ordentlichen Medizinischen Fakultätentags der Bundesrepublik Deutschland am 7. Und 8. Juni 1996 in Leipzig, 75-82.

- Meinhold, Helmut** (Korsett):  
Medizin: Korsett abstreifen, DUZ, 1997, 11.
- Menze, Th. / Michels, R.** (Controlling-Instrumente):  
Controlling-Instrumente im Krankenhaus. Existenzsicherung durch mehr Wirtschaftlichkeit, f & w 1996, 200-206.
- Ministerin für Wissenschaft und Forschung** (Regierungserklärung):  
Nordrhein-Westfalens Hochschulen auf dem Weg in(s) nächste Jahrtausend. Leitlinien zur Funktionalreform, in: MWF NRW (Hrsg.), Düsseldorf 1996, 1-19.
- Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.)** (Hochschulgesetz):  
Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz – HG) mit Begründungen, 2. Aufl., 2000, Allgemeine Begründung des Regierungsentwurfs.
- Moxter, Adolf / Engel-Ciric, Dejan** (Bilanzierung):  
Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung. §§ 246-256a HGB, Düsseldorf 2019.
- Müller, Walter** (Wöchnerinnenasyl):  
Vom Wöchnerinnenasyl zum Universitätsklinikum. Die Geschichte des Städtischen Krankenhauswesens in Essen, Studien zur Geschichte des Krankenhauswesens, Band 15, herausgegeben von Murken, Axel Hinrich, Münster 1981.
- Müller-Bellingrodt, Thomas** (Unternehmen):  
Von der Behörde zum Unternehmen. Chronologie einer Rechtsformänderung am Beispiel der Universitätsklinik Mainz, f & w 1997, 392-395.
- Müller, Christian / Kropp, Manfred** (Plausibilität):  
Die Überprüfung der Plausibilität von Jahresabschlüssen, DB 1992, 149-158.
- Münch, Eugen** (Wettbewerbsvorteile):  
Fachgespräch zum Thema Wettbewerbsvorteile durch private Trägerschaft?, KU 1995, 503-505.
- Münch, Eugen** (Veränderung):  
Die Krankenhäuser brauchen den Willen zur inneren Veränderung, f & w 1999, 398-400.
- Münstermann, Hans** (Unternehmensrechnung):  
Unternehmensrechnung. Untersuchungen zur Bilanz, Kalkulation, Planung mit Einführungen in die Matrizenrechnung, Graphentheorie und Lineare Programmierung, Band 2 der Schriftenreihe Betriebswirtschaftliche Beiträge, Herausgeber: Münstermann, Hans, Wiesbaden 1969.
- Naumann, Klaus-Peter** (Berichtswesen):  
Das Berichtswesen an den Aufsichtsrat. Zur Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Board 2015, 175-178.
- Nemmer, Tobias / Rüger, Thomas / Pulm, Jannis** (Aufsichtsrat):  
Aufsichtsrat im Krankenhaus, in: Penter, Volker / Siefert, Bernd (Hrsg.) (Kompendium Krankenhaus-Rechnungswesen): Kompendium Krankenhaus-Rechnungswesen – Grundlagen, Beispiele, Aktuelles, Trends -, 2. Aufl., Kulmbach 2015, 518-541.
- Neubauer, G.** (GSG):  
GSG '93. Auf dem Weg vom Pflegesatz zur Fallpauschale, f & w 1993, 38-40.
- Neubauer, G.** (Kooperation):  
Kooperation, Fusion, Betreibergesellschaft als Wege in die Zukunft. Wer heute noch Kirchturmpolitik betreibt, wird morgen aus dem Wettbewerb gedrängt, f & w 2000, 382-385.
- Neus, Werner** (Betriebswirtschaftslehre):

Einführung in die Betriebswirtschaftslehre aus institutionenökonomischer Sicht, 8. Aufl., Tübingen 2013.

**Niehus, Rudolf, J.** (Pflichtrotation):

Auswirkungen einer externen Pflichtrotation des Abschlussprüfers – Kritische Anmerkungen zu zwei Untersuchungen in den USA, DB 2004, 885-890.

**Niemeyer, G.** (Systemtheorie):

Kybernetische System- und Modelltheorie. System dynamics, München 1977.

**Niewiarra, Kathrin, Segsneider, Dorette** (Compliance):

Balanceakt Compliance. Recht und Gesetz sind nicht genug. Ein interdisziplinärer Leitfaden für Entscheider, Frankfurt am Main 2016

**Norbisrath, Jürgen** (Rechnungswesen):

Die Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens in den Medizinischen Einrichtungen (Universitätskliniken) der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen, BFuP 1982, 93-120.

**Norbisrath, Jürgen** (Einführungsstand):

Vergleichende Betrachtung des Einführungsstandes der kaufmännischen doppelten Buchführung in Universitätskliniken aus der Sicht des Landes Nordrhein-Westfalen, KU 1982, 154-164.

**Norbisrath, Jürgen** (Wirtschaftspläne):

Die Einführung von Wirtschaftsplänen an den Uni-Kliniken in NRW, Das Krankenhaus 1982, 335-340.

**Norbisrath, Jürgen** (Rechnungswesen):

Kurzfassung in: Jahrbuch der Universität Düsseldorf 1981-1983, Universität Düsseldorf (Hrsg.), Düsseldorf 1986, 227-241.

**Norbisrath, Jürgen** (Krankenhäuser):

Krankenhäuser sind keine Konzerne! Wie sinnvoll ist eigentlich die EG-Rechnungslegung für Hochschulkliniken, DUZ 1985, 19-23.

**Norbisrath, Jürgen** (IT-Strategien):

Der Konkurrenz voraus. Innovative IT-Strategien am Universitätsklinikum Aachen, KU-Special-IT 2007, 16 -18.

**Norbisrath, Jürgen** (Risikomanagementsystem):

Klinische und finanzielle Risiken integriert abbilden und intelligent steuern. Aufbau eines prozessintegrierten Risikomanagementsystems am Universitätsklinikum Aachen, RC& A 2012, 29-32.

**Norbisrath, Jürgen** (Benchmarking):

Benchmarking und davon abgeleitetes Entwicklungspotenzial der klinischen Informationssysteme, Diss. Hohe Medizinische Fakultät der Universität zu Köln vom 21. Januar 2015.

**Norbisrath, Jürgen / Oellrich, Dieter** (Kooperation):

Universitätskliniken und Staatshochbauämter in Nordrhein-Westfalen – Warum nicht mehr Kooperation? Das „Düsseldorfer Modell“, KU 1987, 350 – 355.

**Noth, Johannes** (Universitätsklinikum):

Das modulare Universitätsklinikum. Kritische Betrachtung eines neuen Strukturmodells, F & L 2004, 326-328.

**Orth, Günter** (Krankenhausbuchführungsverordnung):

Die Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV). Ein Diskussionsbeitrag zur Verfassungsgemäßheit der KHBV, KU 1980, 970-975.

**Otte, Holger:**

BDO gewinnt erstes DAX-Prüfmandat, Das Oligopol der Big Four ist gebrochen / SAP wechselt, in: FAZ, Nr. 62 vom 15. März 2021, 20.

**O. V.:** (Pilotprojekt):

Medizinische Einrichtungen im Wandel. Pilotprojekt der Verwaltung der Düsseldorfer Uni-Kliniken, Düsseldorfer uni-zeitung 1982, 12.

**O. V.:** (Vosteen, Karl-Heinz) (Altersstruktur):

Altersstruktur und Medizin. Memorandum der AWMF mit vordringlichen Aufgaben vorgelegt, Düsseldorfer uni-zeitung 1987, 8.

**O. V.:** (Gesundheitswesenvergleich):

Deutsches Gesundheitswesen ist im Vergleich gut. Studie: Erstmals Daten aus allen EG-Staaten, KU 1993, 796.

**O. V.:** (Betten):

Weniger Betten, weniger Lehrstühle, weniger Unikliniken. Wissenschaftsrat fordert schlankere Medizin-Forschung, KU 1995, 216-218.

**O. V.:** (Neustrukturierung):

Thesenpapier der Arbeitsgruppe Hochschulmedizin zur Neustrukturierung und Neufinanzierung der Hochschulmedizin in Deutschland, MedR 1999, 243-244.

**O. V.:** (Neuordnung):

Neuordnung der Hochschulmedizin verabschiedet. Die sechs Universitätskliniken in NRW werden Anstalten öffentlichen Rechts, Landtag intern 1999, 4.

**O. V.:** (Überleitung):

Ära der Medizinischen Einrichtungen geht zu Ende. Überleitung in das „Universitätsklinikum Münster“ bringt viele Veränderungen, PulsSchlag 2000, 1.

**O. V.:** (Unikliniken):

Selbständige Unikliniken – flexibel und wirtschaftlich, DUZ (spezial) 2001, 19.

**O. V.:** (Autonomie):

Mehr Autonomie: Das neue Hochschulgesetz, DUZ (spezial) 2001, 11.

**O.V.:** (Schmalenbach):

Eugen Schmalenbach als Wirtschaftsprüfer, Gastkommentar, DB 2002, o. S.

**O. V.:** (Leitbild):

Leitbild des UKM, PulsSchlag 2005, 9.

**O. V.:** (Pinkwart):

NRW-Universitätsklinika sollen profilierter und wettbewerbsfähiger werden, PulsSchlag 2006, 9.

**O. V.:** (Vorstand):

Uni-Klinik: Neuer Vorstand, Magazin der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf 2006, 8.

**O.V.:**

Wirtschaftsprüfer bieten Dienste zu Kampfpreisen. 30 Euro für eine Stunde / Folge von Überkapazitäten / Beratung wird immer wichtiger, in: FAZ, Nr. 215 vom 16. September 2009, 16.

**O. V.:** (Hochschulmedizingesetz):

Problembeschreibung zum Hochschulmedizingesetz, Arbeitspapier, o. J., o. S.

- O. V.:**  
 Noch mehr Geld für die Krankenhäuser. Der Ruf der Kliniken nach mehr Hilfe wird gehört: Union und SPD wollen das Reformgesetz nachbessern. Aber an welchen Stellen?, in: FAZ, Nr. 147 vom 29. Juni 2015, 18.
- O. V.:**  
 Wirecard-Chef tritt nach Skandal zurück, in: FAZ, Nr. 141 vom 20. Juni 2020, 1.
- O. V.:**  
 Regierung uneins im Wirecard-Skandal. Scholz legt Aktionsplan vor / Kritik von Union und Opposition, in: FAZ, Nr. 171 vom 25.7.2020, 1.
- O. V.:**  
 Hackerattacke auf Uniklinik, in: FAZ, Nr. 216 vom 16. September 2020, N 4.
- O. V.:**  
 Leben mit Risiko. Die Hackerangriffe auf Universitäten stürzen die Institutionen in Chaos – bis hin zu tödlichen Folgen, in: FAZ, Nr. 224 vom 25. September 2020, 9.
- O. V.:**  
 „Der Patient rückt noch mehr in den Mittelpunkt“, in: FAZ, V2 vom 11. November 2020.
- Paffen, Klaus** (Rechnungswesen): j  
 Neuordnung des Rechnungswesens gemäß § 20 Bundespflegegesetzverordnung, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Wirtschaftliches Krankenhaus): Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, Band 9, Köln 1977, 115-126.
- Peat, Marwick, Mitchell & Co (Hrsg.)** (Bilanzrichtlinien-Gesetz):  
 Bilanzrichtlinien-Gesetz. Der Leitfaden für den neuen Jahresabschluss, 2. Aufl., München 1987.
- Peemöller, Volker H. / Finsterer, Hans / Mahler, Tanja** („Management Letter“):  
 Verbesserung der Unternehmensüberwachung durch den „Management Letter“, DB 1999, 1565-1568.
- Peitsmeier, Henning:**  
 Kriminalfall Wirecard. Der Dax-Konzern kann mangels Testat seine Bilanz nicht vorlegen, auf Treuhandkonten fehlen 1,9 Milliarden Euro. War es das für den Vorstandschef?, in: FAZ, Nr. 140 vom 19. Juni 2020 17.
- Peitsmeier, Henning:**  
 Außer Kontrolle. Markus Braun hat das Unternehmen groß gemacht und galt als unersetzbar. Doch nach dem Skandal um die Bilanz ist er nicht mehr zu halten, in: FAZ, Nr. 140 vom 19. Juni 2020, 21.
- Pellens, Bernhard** (Aufsichtsrat):  
 Erwartungen des Aufsichtsrates an die Abschlussprüfung, IDW FN 2012, 7 -10.
- Penter / Siefert** (Krankenhaus-Rechnungswesen):  
 Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl. 2015.
- Pfeiffer-Poensgen, Isabel** (Vorwort):  
 Vorwort zum Hochschulgesetz Nordrhein-Westfalen ( 2019), Ministerium für Kultur und Wissenschaft NRW (Hrsg.), 3.
- Pfitzer, Norbert** (Währungsunion):  
 Vortrags- und Diskussionsveranstaltung der Landesgruppe Nordrhein-Westfalen am 23. März 1998 in Düsseldorf. Auswirkungen der Europäischen Währungsunion auf den Jahresabschluss und die Unternehmensbesteuerung, Düsseldorf 1998.
- Philippi, Michael** (Bestimmungsfaktoren):  
 Pflegesatzrunde 1989: Bestimmungsfaktoren und Strategien, f & w 1998, 102-105.

- Plamper, Evelyn** (Unternehmensentwicklung):  
Strategische Unternehmensentwicklung als Impulsgeber für Qualität, 12. QM-Forum VUD in Köln, 26./27.6.2009
- Plendl, Martin** (Risiken):  
Risiken in Rechnungslegung und Abschlussprüfung, in: Ballwieser, Wolfgang / Grewe, Wolfgang (Hrsg.) (Wirtschaftsprüfung): Wirtschaftsprüfung im Wandel, Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance, FS Südtreu/Deloitte, München 2008, 327 – 344.
- Plendl, Martin / Kompenhans, Heiner / Buhleier, Claus (Hrsg.)** (Prüfungsausschuss):  
Der Prüfungsausschuss des Aufsichtsrates. Praxisleitfaden für Finanzexperten und Aufsichtsräte, Stuttgart 2015.
- Pohl, Ernst August** (Probleme):  
Besondere Probleme aus der Krankenhausbuchführungsverordnung – KHBV, KU 1979, 93-97.
- Popkes Industrietreuhand AG** (Jahresabschlussprüfung):  
Organisation der Jahresabschlussprüfung und Aufbau des Prüfungsberichts, Arbeitspapier, 2006, 1-114.
- Presse und Informationsamt der Bundesregierung (Herausgeber)** (Jahreswirtschaftsbericht):  
Bulletin. Jahreswirtschaftsbericht 1990 der Bundesregierung, Bonn, den 23. Januar 1990.
- Price Waterhouse** (Währungsunion):  
„Europäische Währungsunion und Jahr 2000-Umstellung – Herausforderungen für alle Unternehmen“. Informationsveranstaltung, Düsseldorf, 4. November 1997, o. S.
- PriceWaterhouse** (Gemeinschaftswährung):  
Euro. Umstellung auf die Gemeinschaftswährung. Praktischer Leitfaden für Unternehmen, o. J., o. S.
- PricewaterhouseCoopers (Hrsg.)** (Governance):  
White Paper. Governance, Risikomanagement und Compliance: Nachhaltigkeit und Integration unterstützt durch Technologie, o. O. 2007, 1-37.
- PricewaterhouseCoopers** (BilMoG):  
Auswirkungen des BilMoG auf die Aufsichtsorgane, Vortragsunterlage 2009, o. S.
- Prößdorf, Klaus** (Führungsverantwortung):  
Die Führungsverantwortung des Krankenhausträgers, das Krankenhaus, 1990, 263-269.
- Rathje, Eckehardt** (Führungsanspruch):  
Führungsanspruch im Krankenhaus, in: f & w 1996, 124-133.
- Rau, Johannes** (Regierungserklärung):  
Regierungserklärung des Ministerpräsidenten vom 13. September 1995, in: Ministerium für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.) (Nordrhein-Westfalens Hochschulen): Nordrhein-Westfalens Hochschulen auf dem Weg ins nächste Jahrtausend. Leitlinien zur Funktionalreform, Düsseldorf, November 1996, 1-19.
- Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex** (Kodexreform 2019):  
Kodexreform 2019 beschlossen, Pressemitteilung, Frankfurt am Main, 22. Mai 2019.
- Rektor der Universität zu Köln (Hrsg.)** (Geschäftsordnung):  
Geschäftsordnung des Vorstands des Klinikums der Universität zu Köln vom 19.09.2001, Geschäftsordnung des Aufsichtsrates des Klinikums der Universität zu Köln, Inkrafttreten am 19.9.2001, Amtliche Mitt. 2002.

**Ripperger, Tanja** (Vertrauen):

Vertrauen im institutionellen Rahmen, in: Korff, Wilhelm et al.. Handbuch der Wirtschaftsethik, Gütersloh 1999, Band 3 Ethik wirtschaftlichen Handelns, 67-99.

**Rösler, Axel** (Universitätsklinika):

Die deutschen Universitätsklinika im Spannungsfeld ihrer Rahmenbedingungen. Eine Standortbestimmung im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit. Europäische Hochschulschriften. Reihe V Volks- und Betriebswirtschaft, Bd. 2433, Frankfurt am Main 1999 im internationalen Vergleich, zugl. Diss. Univ. Bielefeld 1998.

**Rossels, Hans** (Planung):

Planung in Universitätskliniken. Situation der Planung, Planungshemmnisse und Ansätze zur Überwindung von Planungshemmnissen, Diss. Universität zu Köln 1986.

**Rossels, Hans** (Contra-Argumentation):

Contra-Argumentation, f & w 1994, 288-290.

**Rütters, Rudolf** (Geschichte)

Die Geschichte der Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen, in: Murken, Axel Hinrich (Hrsg.) ( FS Medizinische Fakultät Aachen): FS zum 25jährigen Bestehen der Medizinischen Fakultät der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Zülpich 1991, 272-293.

**Ruff, Hans-Joachim** (Zielsetzung):

Zielsetzung des kaufmännischen Rechnungswesens unter der speziellen Berücksichtigung der Hessischen Gesetzgebung, in: 24. Fortbildungslehrgang vom 23. bis 25. März 1977 und vom 20. bis 22. April 1977 in Bad Nauheim, Hessischen Krankenhausgesellschaft e. V. (Hrsg.), Frankfurt a. M., im Mai 1977, 6.

**Sachverständigenrat für die Konzertierte Aktion im Gesundheitswesen** (Gesundheitswesen):

Das Gesundheitswesen im vereinten Deutschland, Jahresgutachten 1991.

**Sandberger, Georg** (Hochschulmedizin):

Organisation der Hochschulmedizin auf dem Prüfstand. Zu den Empfehlungen der KMK und des Wissenschaftsrats, in: Wissenschaftsmanagement 1996, 153- 159.

**Sandberger, Georg** (Verselbständigung):

Zum Stand der Verselbständigung der Universitätsklinika, in: Arbeitsgruppe Fortbildung im Sprecherkreis der Universitätskanzler (Hrsg.) (Neuordnung der Hochschulmedizin): Neuordnung der Hochschulmedizin – oder neue Ordnung?, 28. bis 30. November 2002 in Magdeburg, Weimar 2004, 7-28.

**Saß, H.** (Klinikstrukturen):

Klinikstrukturen und Interdisziplinarität, in: Medizinischer Fakultätentag der Bundesrepublik Deutschland, Tagungsbericht 65. Ordentlicher Medizinischer Fakultätentag 11.-12. Juni 2004 in Freiburg i. Br., 117-129.

**Schäfer, Wolfgang** (Umwandlung):

Die Umwandlung eines Großkrankenhauses in moderne Dienstleistungsunternehmen, f & w 1996, 102-104.

**Schäfers, Manfred, Giersberg, Georg:**

Lehren aus dem Wirecard-Skandal. Scholz und Lambrecht legen einen Aktionsplan vor. Die Finanzaufsicht soll künftig kriminalistisch Bilanzen auseinandernehmen, in: FAZ, Nr. 234 vom 8. Oktober 2020, 22.

**Scheffler, René / Lenz, Alexander / Andreas, Stephan** (Governance):

Corporate Governance und Risikomanagement. Bestandsaufnahme und Perspektiven des betrieblichen Risikomanagements 20 Jahre nach Inkrafttreten des KonTraG, WPg Online 2019, 367- 382.

**Scheven, Dieter** (Wissenschaftsministerium):

Die Entstehung des Wissenschaftsministeriums Nordrhein-Westfalen, in: Kleiner, Ulrich (Hrsg.) (Verwalten): Verwalten ist Gestalten, FS Danco, Düsseldorf 1990, 15-31.

**Schildbach, Thomas** (Rechnungslegungsinstrumente):

Aufgaben, Struktur und Inhalt der Rechnungslegungsinstrumente bei Gesellschaften mit mehreren Beteiligten, dargestellt am Beispiel von Publikums-Aktiengesellschaften. Versuch einer deduktiven Ableitung aus den Interessen der Unternehmungsbeteiligten, Diss. Universität zu Köln 1973.

**Schilling, Florian:**

Gute Aufsicht scheitert am Menschen, in: FAZ Nr. 237 vom 13. Oktober 2014, 16.

**Schilling, Florian:**

Aufsicht ist mehr als eine Formalie, in: FAZ Nr. 8 vom 11. Januar 2021.

**Schmalenbach, Eugen** (Betätigung):

Über die literarische Betätigung der Wirtschaftsprüfer, WPg 1948, 3-4.

**Schmalenbach, Eugen** (Aktiengesellschaft):

Die Finanzierung der Betriebe, Band 3: Die Aktiengesellschaft, 7. Aufl., Köln und Opladen 1950.

**Schmid, K. W. / Brittinger, G. / Eigler, F. W. / Kampschulte, R.** (Weg):

Auf dem Weg zum Universitätsklinikum 1959-1963, in: Schmid, K. W. / Kampschulte, R. / Brittinger, G. / Eigler, F. W. (Hrsg.) (Tradition und Innovation). Tradition und Innovation. 100 Jahre: Von den städtischen Krankenanstalten zum Universitätsklinikum Essen. 1909 bis 2009, 2009, 162-172.

**Schmid, K. W. / Brittinger, G. / Eigler, F. W. / Kampschulte, R.** (Universitätsklinikum):

Das Universitätsklinikum 1963-2009, in: Schmid, K. W. / Kampschulte, R. / Brittinger, G. / Eigler, F. W. (Hrsg.) (Tradition und Innovation) Tradition und Innovation. 100 Jahre: Von den städtischen Krankenanstalten zum Universitätsklinikum Essen. 1909 bis 2009, 2009, 184-217.

**Schmidt, Manfred / Kaiser, Sven** (Aufsicht):

Öffentliche Aufsicht über Abschlußprüfer. Schwerpunkt der Reform des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer 2004, WPK Magazin 2004, 38-41.

**Schmitz, Ralf-Michael** (Steuerung):

Patientenbezogene Steuerung im Krankenhaus. Ein Konzept zur patientenbezogenen Steuerung im Primärleistungsbereich mit Hilfe fallgruppengegliederter Leistungskategorien, Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg), Köln 1993.

**Schruff, Lothar** (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz):

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz BilMoG, Weinheim 2009.

**Schütz, Marcel / Beckmann, Richard / Röbbken, Heinke** (Compliance-Kontrolle):

Compliance-Kontrolle in Organisationen. Soziologische, juristische und ökonomische Aspekte, Wiesbaden 2018.

**Schulze, Svenja** (HG):

Vorwort zum Hochschulgesetz vom 16. September 2014.

**Schwartz, Friedrich Wilhelm / Badura, Bernhard / Blanke, Bernhard / Henke, Klaus Dirk / Koch, Uwe / Müller, Rainer** (Hrsg.) (Gesundheitssystemforschung):

Deutsche Forschungsgemeinschaft. Gesundheitssystemforschung in Deutschland, Weinheim 1995.

**Schwarz, R.** (Markt):

Wer nicht umdenkt, verschwindet vom Markt, f & w 1997, 494-496.



**Schweitzer, Marcell / Baumeister, Alexander** (Betriebswirtschaftslehre):

Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Theorie und Politik des Wirtschaftens in Unternehmen, 11. Aufl., Berlin 2015.

**Seehofer, Horst / Klöckner, Julia / Giffey, Franziska** (Lebensverhältnisse):

Unser Plan für Deutschland – Gleichwertige Lebensverhältnisse überall,  
<https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/downloads/DE/publikationen/themen/heimatintegration/kom-gi-massnahmen.html>. (abgerufen am 19.07.2019).

**Seidel, Hinrich** (Jahresversammlung):

Schlußwort zur Jahresversammlung 1988, in: Westdeutsche Rektorenkonferenz (Hrsg.) (Wissenschaft und Politik): Wissenschaft und Politik – Erkennen und Entscheiden in gegenseitiger Verantwortung - , Dokumente zur Hochschulreform 62/1988, Jahresversammlung 1988, Ansprachen, Referate, Dispute, Plenardiskussionen, Köln, 8. bis 10. Mai 1988, 305.

**Sekretariat der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland (Hrsg.)** (KMK): ja

KMK. Ständige Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland, Stand: September 1991, 4.

**Sekretariat der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland (Hrsg.)** (Medizinische Einrichtungen):

Bericht des Hochschulausschusses der Kultusministerkonferenz, Überlegungen zur Neugestaltung von Struktur und Finanzierung der medizinischen Einrichtungen an den Universitäten, Stand: 09. August 1993, 1-41.

**Sekretariat der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland (Hrsg.)** (Konferenz):

Ständige Konferenz der Kultusminister. Handbuch für die Kultusministerkonferenz 1995, Bonn 1995.

**Selchert, F. W.** (Bericht):

Zu Form und Inhalt des Berichts über aktienrechtliche Jahresabschlußprüfungen, DB 1974, 733-738.

**Selchert, F. W.** (Jahresabschlußprüfung):

Jahresabschlußprüfung der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., Wiesbaden 1996.

**Sieben, Günter** (Formaltestat):

Formaltestat oder materielle Prüfung, in: Busse von Colbe, Walther / Lutter, Marcus (Hrsg.) (Wirtschaftsprüfung heute): Wirtschaftsprüfung heute, Entwicklung oder Reform? Ein Bochumer Symposium, Bochumer Beiträge zur Unternehmungsführung und Unternehmensforschung, Wiesbaden 1977, 55-70.

**Sieben, Günter** (Management):

Braucht das Krankenhaus mehr Management?, Seminar 5. – 6. März 1982, Tagungsunterlage, Köln 1982.

**Sieben, Günter (Hrsg.)** (Krankenhaus-Controlling):

Krankenhaus-Controlling. Die Entwicklung eines integrierten Konzeptes für die betriebswirtschaftliche Planung und Kontrolle von Krankenhäusern unter Verwendung des kaufmännischen Rechnungswesens, Köln 1986.

**Sieben, Günter** (Gesundheitszentrum):

Das Krankenhaus als Gesundheitszentrum. Das multifunktionale Krankenhaus der Zukunft, in: f & w 1995, 346-350.

**Sieben, Günter / Bretzke, Wolf-Rüdiger** (Prüfungssysteme):

Zur Typologie betriebswirtschaftlicher Prüfungssysteme, BFuP 1973, 625-630.

- Sieben, Günter / Duck, Klaus / Minz, Rainer / Swart, Christoph** (Urteilsqualität):  
Prüfung von Dialog-Buchführungssystemen. Ein Beitrag zur Sicherung der Urteilsqualität,  
Herne / Berlin 1987.
- Sieben, Günter / Haase, Klaus Dittmar** (Jahresabschlussrechnung):  
Die Jahresabschlußrechnung als Entscheidungsrechnung, WPg 1971, 53-57.
- Sieben, Günter / Philippi, Michael** (Wirtschaftlichkeit):  
Wirtschaftlichkeit und Motivation. Fehlt es an den notwendigen Anreizen?, f & w 1987, 73-75.
- Sieben, G. / Rossels, H.** (Beurteilungsmöglichkeiten):  
Beurteilungs- und Beeinflussungsmöglichkeiten der Wirtschaftlichkeit von Universitätskliniken,  
KU 1982, 339-345. Gekürzte Fassung eines Vortrages anlässlich des Seminars „Management-  
probleme medizinischer Fakultäten“ vom 3.-5. November 1981 in Lübeck.
- Sieben, Günter / Schildbach, Thomas** (Kostenrechnung):  
Kostenrechnung, o. O., o. J. (1975).
- Siewert, J. R.** (Organisation):  
Organisation der Deutschen Hochschulmedizin, in: von Jagow, Gebhard (Medizinischer Fa-  
kultätentag in der Bundesrepublik Deutschland): 69. Ordentlicher Medizinischer Fakultäten-  
tag, Perspektiven des Medizinischen Fakultätentages, Heidelberg 22.-23. Mai 2008, 73-85.
- Solmecke, Henrik** (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz):  
Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Grundsätze ordnungsmä-  
ßiger Buchführung, Düsseldorf 2009.
- Smith, Adam** (Wealth):  
An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 741.
- Spremann, K.** (Agent):  
Agent and Principal. Agency Theory, Information, and Incentives, in: Bamberg, Günter /  
Spremann, Klaus (Hrsg.), Berlin – Heidelberg 1989, 6-35.
- Statistisches Amt Düsseldorf (Hrsg.)** (Verwaltungsbericht):  
Verwaltungsbericht der Landeshauptstadt Düsseldorf für die Zeit vom 1. Januar 1971 bis zum  
31. Dezember 1973, Düsseldorf 1974.
- Steffen, Antje** (Universitätskrankenhäuser):  
Universitätskrankenhäuser im reformierten Gesundheitswesen. Multifunktionale Organisatio-  
nen im Spannungsfeld von Krankenversorgung, Medizinforschung und Lehre, Wiesbaden  
2001, zugl. Diss. Univ. Hamburg 2000.
- Steger, Johann** (Kennzahlen):  
Kennzahlen und Kennzahlensysteme, 2. Aufl., Herne 2017.
- Störk, Ulrich Viktor** (Erwartungslücke):  
Die Erwartungslücke und Ansätze zu ihrer Reduktion. Informationsgewinnung, -verarbeitung  
und – weitergabe im Rahmen der Jahresabschlußprüfung im Hinblick auf die Reduktion der  
Erwartungslücke unter Berücksichtigung der Entwicklung in den USA, München 1999, zugl.  
Diss. der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Erlangen-Nürnberg 1998.
- Streblow, Klaus-Eberhard** (Verwaltung):  
Die Verwaltung der Städtischen Krankenanstalten Düsseldorf 1907 bis 1972, in: Schadewaldt,  
Hans (Hrsg.) (Medizinische Akademie): „Von der Medizinischen Akademie zur Universität  
Düsseldorf 1923-1973“, FS anlässlich des 50jährigen Jubiläums der Gründung der Medizini-  
schen Akademie am 13. Mai 1923, Berlin 1973, 93.
- Strehlau-Schwoll, Holger** (Kostenrechnung):  
Anpassung der Kosten- und Leistungsrechnung an die Erfordernisse des GSG –  
Deckungsbeitragsrechnung und relative Einzelkostenrechnung, das Krankenhaus 1993, 214-  
220.

- Strehlau-Schwoll, Holger** (Profit-Center-Konzeption):  
Die Profit-Center-Konzeption. Baustein der Führungsorganisation des Krankenhauses, f & w 1996, 317-323.
- Tarde, Andreas** (Aktionärsrechterichtlinie):  
Related Party Transactions. Empfehlungen zur Umsetzung der reformierten Aktionärsrechterichtlinie vor dem Hintergrund eines englisch-deutschen Rechtsvergleichs, Diss. Universität Heidelberg 2018.
- Theisen, Manuel René** (Überwachung):  
Grundsätze ordnungsmäßiger Überwachung (GoÜ) – Problem, Systematik und erste inhaltliche Vorschläge, ZfbF 1996, 75-106.
- Theisen, Manuel René** (WP-Prüfungsauftrag):  
Vergabe und Konkretisierung des WP-Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat – Bedeutung, Funktion und Umsetzung des § 311 Abs. 2 Satz 3 AktG i. d. F. 1998 -, in: DB 1999, 341-346.
- Thieme, Werner** (Organisationsstrukturen):  
Organisationsstrukturen der Hochschulen, in: Flämig, Chr. / Kimminich, O. u. a. (Hrsg.) (Wissenschaftsrecht): Handbuch des Wissenschaftsrechts, Band 1, 2. Aufl., Berlin, Heidelberg u. a. 1996, 813-838.
- Thommen, Jean-Paul / Achleitner, Ann-Kristin** (Betriebswirtschaftslehre):  
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Umfassende Einführung aus managementorientierter Sicht, 6. Aufl., Wiesbaden 2009.
- Todd (Hrsg.):**  
The Glasgow Edition of the Works and Correspondence of Adam Smith, Vol. 2: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations.
- Toellner, Richard** (Medizin):  
Medizin in Münster, in: Dollinger, Heinz (Hrsg.) (Universität Münster): Die Universität Münster 1780-1980, Münster 1980, 285-307.
- Tuschen, Karl Heinz** (KHBV):  
Die zweite Verordnung zur Änderung der KHBV, f & w 1987, 14-19.
- Ulrich, Hans** (Unternehmung):  
Die Unternehmung als produktives soziales System, Grundlagen der allgemeinen Unternehmungslehre, Band 1 der Schriftenreihe "Unternehmung und Unternehmungsführung", 2. Auflage, Bern – Stuttgart 1970.
- Uniklinik Köln (Hrsg)** (MedUniServ):  
10 Jahre MedUniServ, Uniklinik Intern 2014, 23.
- Uniklinik Köln (Hrsg.)** (Führungskonferenz):  
Lebendig und Diszipliniert – Führungskonferenz „Strategie 2025“, Uniklinik intern 2014, 7.
- Universität Gesamthochschule Essen (Hrsg. Rektor)** (Lernen):  
Lernen und Forschen, Essen 1992.
- Universitätskliniken von Baden-Württemberg** (Stellungnahme):  
Gemeinsame Stellungnahme der Universitätskliniken von Baden-Württemberg zum KMK-Papier (nicht veröffentlicht).
- Universitätsklinikum der RWTH Aachen** (Gutachterauftrag):  
Gutachterauftrag „Erbringung von Laborleistungen“, 20. August 1996 (begrenzt veröffentlicht).
- Universitätsklinikum Düsseldorf** (Trennung):  
Aufsichtsrat: Universitätsklinikum Düsseldorf trennt sich von Kaufmännischer Direktorin, Pressemitteilung vom 18.8.2009.

- Universitätsklinikum Düsseldorf (Hrsg.) (Leitbild):**  
Leitbild Universitätsklinikum Düsseldorf, Heilen – Forschen – Lehren – o. J.
- Universitätsklinikum Essen (Hrsg.) (Anstalt):**  
Ein Jahr Anstalt des öffentlichen Rechts. Reinhold Keil seit November neuer kaufmännischer Direktor, Klinikum Kurier 2001, 1.
- Universitätsklinikum Essen (Hrsg.) (Vision):**  
Vision 2013: Wege zum Erfolg, Klinikum Kurier 2003/04, 1-3.
- Universitätsklinikum Essen (Hrsg.) (Universitätsklinikum):**  
Das Universitätsklinikum Essen, Stand Juni 2016, Essen 2016, o. S.
- Universitätsklinikum Köln (Vergabebekanntmachung):**  
Vergabebekanntmachung vom 20. Dezember 2002, Veröffentlichung des Supplements zum Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften.
- Universitätsklinikum Münster (Vorstand):**  
Flottes Markenzeichen, PulsSchlag 2001, 1-2.
- Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V. (Merk, Kordula): (Dachverband)**  
Dachverband „Deutsche Hochschulmedizin“ gegründet, Pressemitteilung vom 12.8.2008.
- Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V. (VUD) (Politikbrief):**  
Politikbrief 1/2012 vom 12.8.2008, 6.
- Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V. (VUD) (Corona-Pandemie):**  
Corona-Pandemie: Uniklinika stehen im Fokus, Politikbrief 1/2020, 1.
- Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V. (VUD) / Sonntag, Gabriele (Finanzlage):**  
Corona verschärft schwierige Finanzlage der Uniklinika, Politikbrief 1/2020, 3.
- Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V. (VUD) (Leistungsbereiche):**  
Leistungsbereiche der Hochschulmedizin, <https://www.uniklinika.de>, abgerufen am 25.1.2021.
- Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen Bonn (Hrsg.) (Organisationsstruktur):**  
Organisationsstruktur der Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen nach dem Stand vom 19.7.1993, nicht veröffentlicht.
- Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität (Leistungen):**  
„Teuere Leistungen“. Dokumentation der Universitätskliniken Münster zur Novellierung der Bundespflegesatzverordnung, Münster, den 18.1.1979 (begrenzt veröffentlicht).
- Villwock, Sigurd (Rechnungslegung):**  
Rechnungslegung und Prüfung, in: Wibera Wirtschaftsberatung (Hrsg.) (Wirtschaftliches Krankenhaus): Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, Band 9, 3. Aufl., Düsseldorf 1989, 175-189.
- Vogelbusch, Friedrich (Management):**  
Management von Sozialunternehmen. Eine Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre mit Abbildungen und Praxisbeispielen, München 2018.
- Vogelbusch, Friedrich / Ufer, Uwe / Nowak, Peter S. (Verwaltung):**  
Verwaltung 4.0. Wie man Nonprofit-Organisationen zukunftsfest machen kann, Köln 2018.
- Volk, Helmut (Kündigung):**  
Wenn alle da sind, aber kaum einer Lust hat! Die innere Kündigung ist eine gefährlich unterschätzte Leistungsbremse, KU 1994, 165.

- Von Eiff, Wilfried, Centrum für Krankenhausmanagement (CKM)** (Universitätsklinik):  
Controlling der Universitätsklinik, Auftrag des Ministeriums für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen, Dezember 1995 (CKM-Gutachten).
- Von Eiff, Wilfried, Centrum für Krankenhausmanagement (CKM)** (Controlling):  
Controlling der Universitätsklinik, Stufe 2: Erfahrungen, Erkenntnisse und Empfehlungen zu Controlling-Organisation, Berichtswesen sowie Betriebsvergleich, Auftrag des Ministeriums für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen, November 1996 (CKM-Gutachten).
- Von Thurn und Taxis, Karl F.** (Führungsgrundsätze):  
Wesentliche Führungsgrundsätze im Krankenhaus, in: Verband der Krankenhausedirektoren Deutschlands e. V. (Hrsg.) (34. Zentrallehrgang): 34. Zentrallehrgang 1991, Mühlheim a. d. Ruhr 1991, 51-60.
- Von Werder, Axel** (Kodex):  
Zum Reformentwurf des Deutschen Corporate Governance Kodex, DB 2019, 41-49.
- Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf (Hrsg.):** (Kosmos)  
UK Dialog 2004, 7-11.
- Wandschneider, Ulrich. / Lalanne, Stephanie. C. / Rösler, Axel** (Abgrenzung):  
Abgrenzung der Kosten für Forschung und Lehre in der Hochschulmedizin, f & w 1998, 538-542.
- Welge, Martin K. / Al-Laham, Andreas** (Management):  
Strategisches Management. Grundlagen, Prozess, Implementierung, 6. Aufl., Wiesbaden 2012.
- Wendel, Volker** (Controlling):  
Controlling in Nonprofit-Unternehmen des stationären Gesundheitssektors, Baden-Baden 2001, zugl. Diss. Univ. Mannheim, Fakultät für Betriebswirtschaftslehre, 2000.
- Werner, Susanne** (Erwartung):  
Mit der Leistung steigt die Erwartung, die GesundheitsWirtschaft 2008, 16-19.
- Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Medizinische Einrichtungen Münster**  
(Fallpauschalen):  
Abrechnung ab 2003 nur noch nach Fallpauschalen. Gesundheitsreform in abgespeckter Form / Umstellung in der Krankenhausfinanzierung, PulsSchlag 2000, 8.
- Wibera-Projektgruppe / Bolsenkötter, Heinz** (Ökonomie):  
Ökonomie der Hochschule. Eine betriebswirtschaftliche Untersuchung, Band I, Baden-Baden 1976.
- Wibera Wirtschaftsberatung** (Schleswig-Holstein):  
Gutachten über die Rahmenbedingungen für eine rationellere und wirtschaftlichere Betriebsführung der Schleswig-Holsteinischen Klinika, Düsseldorf 1992.
- Wibera Wirtschaftsberatung** (Saldenbestätigungen):  
Zur Bedeutung von Saldenbestätigungen, FN 1996/35, 4/96, 89.
- Wibera Wirtschaftsberatung** (Fehler):  
HFA-Entwurf einer Verlautbarung: Zur Aufdeckung von Fehlern, Täuschungen, Vermögensschädigungen und sonstigen Gesetzesverstößen im Rahmen der Abschlußprüfung, FN 1996/55, 6/96, 157-162.
- Wibera** (KonTraG):  
Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), FN 1997, 5.

**Wibera Wirtschaftsberatung** (Transparenzbericht):  
Transparenzbericht 2017.

**Winkelnkemper, Stefanie:**

Kassen: Querelen schaden dem Ruf der Uni-Klinik, in: Rheinische Post (Düsseldorf) vom 21.8.2009.

**Winkler, Britta, L.** (Glaubwürdigkeit):

Glaubwürdigkeit des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer. Stärkung durch verschiedene Regelungsmechanismen, Diss. Univ. Oldenburg 2006.

**Wirtschaftsprüferkammer** (KonTraG):

Aus der Gesetzgebung: Auswirkungen des KonTraG auf den Berufsstand, Mitt. 1998, 217.

**Wirtschaftsprüferkammer** (BilKoG):

Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen vom 21. April 2004 (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG), Schreiben vom 3. September 2004, o. S.

**Wirtschaftsprüferkammer** (Satzung):

Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers, Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer / vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP in der Fassung vom 21. Juni 2016 (BAnz. AT 22.07.2016 B1).

**Wirtschaftsprüferkammer** (Mitgliederstatistik):

Mitgliederstatistik der WPK nach dem Stand vom 1. Juli 2020,  
<https://www.wpk.de/wpk/organisation/mitgliederstatistik/>, abgerufen am 24.7.2020.

**Wissenschaftsrat** (Empfehlungen):

Empfehlungen des Wissenschaftsrates zu den Perspektiven der Hochschulen in den 90er Jahren, Köln 1988.

**Wissenschaftsrat** (Hochschulmedizin):

Stellungnahme zur Entwicklung der Hochschulmedizin, Drs. 1842/95, Köln, 20.1.1995.

**Wissenschaftsrat:** (Stellungnahme):

Stellungnahme zur Weiterentwicklung der Universitätsmedizin Nordrhein-Westfalen, Bd. 1-4, Drs. 8064-19, Rostock 25.10.2019.

**Wissenschaftsrat** (Landesstrukturbegutachtung):

Die Universitätsmedizin NRW auf der „Prüfbank“. Eine Landesstrukturbegutachtung mit besonderen Herausforderungen, Jahresbericht 2019 des Wissenschaftsrats, Köln 2020, 45-49.

**Wöhe** (Rechnungswesen):

Betriebliches Rechnungswesen, in: Lück, Wolfgang (Hrsg.) (Lexikon Rechnungslegung): Lexikon der Wirtschaftsprüfung - Rechnungslegung und Abschlußprüfung, 2. Aufl., Marburg 1989, 128 b.

**Wöhe, Günter / Döring, Ulrich** (Betriebswirtschaftslehre):

Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl., München 2013.

**Wolff, Reinhard** (Betriebswirtschaftslehre):

Betriebswirtschaftslehre. Eine Einführung unter besonderer Berücksichtigung öffentlicher Betriebe, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1976.

**Wolz, Matthias** (Erwartungslücke):

Die Erwartungslücke vor und nach Verabschiedung des KonTraG. Zustandekommen, alte und neue Lösungswege vor dem Hintergrund des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, WPK-Mitt. 1998, 122-135.

**WPK (Mitgliederstatistik):**

Mitgliederstatistik nach dem Stand vom 1. Juli 2020, <http://www.wpk.de/wpk/organisation/mitgliederstatistik/>, abgerufen am 24.7.2020.

**Wuttke, Rainer B. (Wirtschaftsbetrieb):**

Die Führung des Krankenhauses als Wirtschaftsbetrieb. Chefarztverträge: Fünf Jahre Erfahrung mit dem Siegburger Modell, f & w 1988, 46-49.

**Wuttke, R. B. (GmbH):**

Ein Plädoyer für die GmbH, f & w 1989, 171.

**Zehnder, Adalbert (Hufe):**

In die Hufe gekommen, kma 2010, 8.

**Zöllner, Jürgen (Alternative):**

„Es gibt keine Alternative“, DUZ 1997, 10-11.

**Züger, Rudolf (Prüfungsansatz):**

Der „moderne“ Prüfungsansatz. Merkmale für eine zeitgemässe Abschlussprüfung, Der Schweizer Treuhänder 2000, 447-450.

**Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen**

<b>Behörde NRW</b>	<b>Datum</b>	<b>Aktenzeichen</b>	<b>Betreff</b>
Der Minister für Wissenschaft u. Forschung	28.10.1977	- Z A 7 - 7310 -	Musterplan Verwaltungsorganisation ME
Der Minister für. Wissenschaft u. Forschung	29.11.1977	- Z A 7 - 7310 -	Musterplan Verwaltungsorganisation ME
Der Minister für Wissenschaft u. Forschung	1.06.1981	- IV A 4 - 7120.11-	Erstellung des Geschäftsberichts
Der Minister für Wissenschaft u. Forschung	30.07.1982	- IV A 4 - 7120.11-	Buchung von Bauausgaben
Der Minister für Wissenschaft u. Forschung	21.10.1983	- IV A 4 - 7120.20 -	Aufgaben und Organisation der Innenrevision
Der Minister für Wissenschaft u. Forschung	18.12.1984	- IV A 4 - 7120.15 -	Richtlinien für die Anlagen- buchhaltung
Der Minister für Wissenschaft u. Forschung	9.10.1989	- II B 2 - 7120.15 -	Richtlinien für die Anlagen- buchhaltung
Der Minister für Wissenschaft u. Forschung	10.10.1989	- II B 2 - 7108.2.1 -	Richtlinien zur Buchführung
Der Minister für Wissenschaft u. Forschung	16.10.1989	- II B 2 - 7108.2.1 -	Richtlinien zur Buchführung
Ministerium für Wissenschaft u. Forschung	12.10.1993	- II B 2 - 7108.2.1 -	Richtlinien zur Buchführung
Ministerium für Schule u. Weiterbildung, Wissenschaft u. Forschung	20.01.1998	- II B 2 - 7120.13.0 -	Strategiebericht
Ministerium für Schule, Wissenschaft u. Forschung	15.09.2000	- 322 - 712 0 -18.0 -	Reorganisation der Jahresabschlussarbeiten

Ministerium für Schule, Wissenschaft u. Forschung	27.12.2000	- 322 - 4031.14 -	Verwaltungsvorschriften
Ministerium für Schule u. Wissenschaft u. Forschung	28.09.2001	- 322 - 3846 -	Personelle Neuordnungen
Innenministerium	16.05.1991	- V A 2 -	Gemeinsame Geschäftsordnung für die Ministerien des Landes Nordrhein-Westfalen (GGO MBI.NW. S. 840/SMBI. NW. 20020
Finanzministerium	1.02.1999	- 0 1929-31-IIB -	Umstellung Betrags- angaben Deutsche Mark auf Euro (RdErl.)MBI. NRW. 1999, 236
Landesrechnungshof	29.05.2008	- III B - 616 - 1 - 2 -	Bestellung der Abschluss- prüfer bei den Universitäts- klinika in Nordrhein-Westfalen für das Geschäftsjahr 2008

## Rechtsquellenverzeichnis

### a. Europäisches Recht

Verordnung (EG) 1103/97 des Rates v. 17. 07. 1997 über bestimmte Vorschriften im Zusammenhang mit der Einführung des Euro, ABl. EU Nr. L 162, 1.

Richtlinie (EG) 2006/43 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 17.05. (EU)2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl. EU Nr. L 157, 87 -107 (sog. Abschlussprüferrichtlinie).

Richtlinie (EU) 2014/56 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16.4.2014, Artikel 3 i. V. m. Artikel 2 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 17.5.2006.

Vergabebekanntmachung v. 20.12.2002, Veröffentlichung des Supplements zum Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften.

### b. Nationales Recht

Aktiengesetz (AktG) v. 06.09.1965, BGBl. I 1965, 1089.

Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) v. 19. 12.1985, BGBl. I 1985, 2355.

Gesetzesentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz) v. 16.12. 2020,  
[https:// www.bundesfinanzministerium.de](https://www.bundesfinanzministerium.de), abgerufen am 21.12.2020.

Gesetz über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz – KHEntgG) v. 23.04. 2002, BGBl. I 2002, 1422.

Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe „Ausbau und Neubau von wissenschaftlichen Hochschulen“ (Hochschulbauförderungsgesetz - HBFG) v. 01.09.1969, BGBl. I 1969, 1556.

Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (HaushaltsgrundsätzeGesetz – HGrG) v. 19.08.1969, BGBl. I 1969, 1273.



Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz - HG) v. 14.03.2000, GV. NRW. 2000, 190.

Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz – HG) v. 31.10.2006, GV. NRW. 2006, 474.

Gesetz über die Universitäten des Landes Nordrhein-Westfalen (Universitätsgesetz – UG) – bisher: Gesetz über die wissenschaftlichen Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (WissHG) – in der Fassung der Bekanntmachung v. 03.08.1993, geändert durch Gesetz v. 19.06.1994, GV.NW. 428.

Gesetz über die wissenschaftlichen Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (WissHG) v. 20.11.1979, GV.NW. 1979, 926.

Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) in der Fassung der Bekanntmachung v. 05.11.1975, BGBl. I 1975, 2803, zuletzt geändert durch Gesetz v. 20.11.2019, BGBl. I 2019, 1626.

Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU–DSAnpUG-EU) v. 30.06.2017, BGBl. I 2017, 2097.

Gesetz zur Bekämpfung von Korruption im Gesundheitswesen, BGBl. I 2016, 1254.

Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts – Bilanzrichtlinien-Gesetz - BiRiLiG) v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355.

Gesetz zur Einführung des diagnose-orientierten Fallpauschalensystems für Krankenhäuser (Fallpauschalengesetz – FPG) v. 23.04.2002, BGBl. I 2002, 1412.

Gesetz zur Einführung des Euro (Euro-Einführungsgesetz-EuroEG) v. 09.06.1998, BGBl. I 1998, 1242.

Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) v. 04.12.2004, BGBl. I 2004, 3166.

Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG) v. 27.12.2004, BGBl. I 2004, 3846.

Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) v. 27.04.1998, BGBl. I 1998, 786.

Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) v. 15.12. 2004, BGBl. I 2004, 3408.

Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) v. 25.05.2009, BGBl. I 2009, 1102.

Gesetz zur Neuordnung der Hochschulmedizin v. 14.12.1999, GV. NRW. 1999, 669.

Gesetz zur Sicherung und Strukturverbesserung der gesetzlichen Krankenversicherung (Gesundheitsstrukturgesetz) v. 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2266.

Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG) v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1534.

Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAREG) v. 31.03. 2016, Artikel 2 Gesetz zur Errichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (APAstErG) v. 31.3.2016, BGBl. I 2016, 518, 549.

Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG) v. 19.07.2002, BGBl. I 2002, 2681.

Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – KHG – v. 29.06.1972, BGBl. I 1972,1009.

Handelsgesetzbuch v. 10.05.1897, RGBl. 219.

Hochschulfreiheitsgesetz (HFG) v. 31.10.2006, GV. NRW. 2006, 474.

Hochschulgesetz in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Hochschulgesetzes v. 12.07.2019, GV. NRW. 377.

Hochschulmedizingesetz (HMG) v. 20.12.2007, GV. NRW. 2007, 744.

Hochschulzukunftsgesetz v. 16.09.2014, GV. NRW. 547.

Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen - KHG NW- v. 05.02.1975, GV. NW. 1975, 210.

Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen – KHG NW – v. 03.11.1987, GV. NW. 1987, 392.

Landeshaushaltsordnung (LHO) v. 14.12.1971, GV.NW. 1971, 397.

Public Corporate Governance Kodes des Landes Nordrhein-Westfalen (Stand 19.3.2013), <https://finanzverwaltung.nrw.de>, abgerufen am 26.06.2021.

Rechtsverordnung für die Universitätsklinken Aachen, Bonn, Düsseldorf, Essen, Köln und Münster (Universitätsklinikum-Verordnung-UKVO) v. 20.12.2007, GV. NRW. 2007, 744.

Verordnung über die Abgrenzung und die durchschnittliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern in Krankenhäusern (Abgrenzungsverordnung - AbgrV) v. 05.12.1977, BGBl. 1977, I, 1255.

Verordnung über die Errichtung des Klinikums Aachen der Technischen Hochschule Aachen (Universitätsklinikum Aachen) als Anstalt des öffentlichen Rechts, GV. NW. 2000, 738.

Verordnung über die Errichtung des Klinikums Bonn der Universität Bonn (Universitätsklinikum Bonn) als Anstalt des öffentlichen Rechts, GV. NW. 2000, 734.

Verordnung über die Errichtung des Klinikums Düsseldorf der Universität Düsseldorf (Universitätsklinikum Düsseldorf) als Anstalt des öffentlichen Rechts, GV. NW. 2000, 729.

Verordnung über die Errichtung des Klinikums Essen der Universität – Gesamthochschule Essen (Universitätsklinikum Essen) als Anstalt des öffentlichen Rechts, GV. NW. 2000, 725.

Verordnung über die Errichtung des Klinikums Köln der Universität Köln (Universitätsklinikum Köln) als Anstalt des öffentlichen Rechts, GV. NW. 2000, 721.

Verordnung über die Errichtung des Klinikums Münster der Universität Münster (Universitätsklinikum Münster) als Anstalt öffentlichen Rechts, GV. NW. 2000, 716.

Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhaus-Buchführungsverordnung - KHBV) v. 10.04.1978, BGBl. I 1978, 473, Erste Verordnung zur Änderung der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (1. ÄndV KHBV) v. 12.12.1985, BGBl. I 1985, 2258, Zweite Verordnung zur Änderung der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (2. ÄndV KHBV) v. 16.12.1986, BGBl. I 1986, 2511, Bekanntmachung der Neufassung der KHBV v. 24.03.1987, BGBl. I 1987, 1045, geändert durch Art. 3 Verordnung zur Neuordnung des Pflegesatzrechts v. 26.09.1994, BGBl. I 1994, 2750.

Verordnung zum Fallpauschalensystem für Krankenhäuser für das Jahr 2004 (Fallpauschalenverordnung 2004 – KFPV 2004) v. 13.10.2003, BGBl. I 2003, 1995.

Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflegesatzverordnung - BpflV) v. 25.04.1973, BGBl. 1973, I, 333, Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflegesatzverordnung - BpflV) v. 26.09.1994, BGBl. I 1994, 2750.

Satzung des Universitätsklinikums Aachen – Anstalt des öffentlichen Rechts –, MBI. NRW. 2001, 500.

Satzung des Universitätsklinikums Bonn – Anstalt öffentlichen Rechts –, MBI. NRW. 2001, 503.

Satzung des Universitätsklinikums Düsseldorf – Anstalt des öffentlichen Rechts –, MBI. NRW. 2001, 507.

Satzung des Universitätsklinikums Düsseldorf v. 14.03.2008, MBI. NRW. 2008, 351.

Satzung des Universitätsklinikums Düsseldorf v. 20.12.2016, MBI. NRW. 2017, 32.

Satzung des Universitätsklinikums Essen – Anstalt des öffentlichen Rechts –, MBI. NRW. 2001, 511.

Satzung des Universitätsklinikums Köln – Anstalt des öffentlichen Rechts –, MBI. NRW. 2001, 515.

Satzung des Universitätsklinikums Münster – Anstalt des öffentlichen Rechts –, MBI. NRW. 2001, 519.

## **Verzeichnis der sonstigen Quellen**

### **a. Drucksachen**

#### **Bundesrat und Bundestag**

**BR-Drs.** 344/08 v. 23.05.08, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG).

**BT-Drs.** 13/9712 v. 28.01.1998, Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung.

**BT-Drs.** 16/10072 v. 31.07.2008, Ausgestaltung der Reform der Investitionskostenfinanzierung für Universitätskliniken.

**BT-Drs.** 19/30900 v. 22.06.2021, Beschlussempfehlung und Bericht des 3. Untersuchungsausschusses (Vorabfassung zur Untersuchung zum Wirecard-Konzern).

#### **Landtag NRW**

6. Wahlperiode, 59. Sitzung am 2. Juli 1969, Band 3, S. 2415 (B). Zu Fußnote 101.

LT-Drs. 10/2883 v. 18.02.1988, Abkürzung für „Nordrhein-Westfalen“, Antwort der Landesregierung auf die Kleine Anfrage 1036 des Abgeordneten Elfring CDU, LT-Drs. 10/2642.

LT-Drs. 10/1059 v. 30.11.1988, Ausschuss für Städtebau und Wohnungswesen, Ausschussprotokoll.

LT-Drs. 12/971 v. 24.09.1998, Ausschuß für Wissenschaft und Forschung, Ausschußprotokoll, TOP 1: Aktuelle Viertelstunde: Wie konnte sich in der Vergangenheit an den Universitätskliniken Düsseldorf ein Millionendefizit ungehindert entwickeln, so daß das Ministerium „die Reißleine ziehen mußte“?

LT-Drs. 12/4243 v. 02.09.1999, Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz – HG), Gesetzentwurf der Landesregierung.

LT Vorlage 13/83, Schreiben des Ministeriums für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen – 321-7511- vom 20. Oktober 2000 betr. Umbildung der Medizinischen Einrichtungen der Technischen Hochschule Aachen, der Universität-Gesamthochschule Essen sowie der Universitäten Bonn, Düsseldorf, Köln und Münster in Anstalten des öffentlichen Rechts, Begründung.

LT-Drs. 14/2208 v. 30.6.2006, Plant die Landesregierung eine Privatisierung der Universitätsklinik? Antwort der Landesregierung auf die Kleine Anfrage 730 der Abgeordneten Ulrike Apel-Haefs SPD, Drs. 14/1961. Antwort zu Frage 3: Wie steht es um die gegenwärtige als auch zukünftige Finanzierung der Universitätsklinik?

LT-Drs. 14/5110 v. 21.09.2007, Zukunft der Universitätsklinik in NRW, Antwort der Landesregierung auf die Große Anfrage 14 der Fraktion der SPD, LT-Drs. 14/4559.

LT-Drs. 14/557 v. 05.12.2007, Ausschuss für Innovation, Wissenschaft, Forschung und Technologie, Ausschussprotokoll, TOP: Hochschulmedizingesetz (HMG).

LT-Drs. 17/10957 v. 18.09.2020, Aktuelle Stunde auf Antrag der Fraktion der AfD am 17. September 2020 im Landtag NRW, Vorabdruck, nicht veröffentlicht.

## **b. Verzeichnis der zitierten fachlichen Verlautbarungen**

IDW, FAMA:

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei computergestützten Verfahren und deren Prüfung 1/1987 i. d. F. 1993, FN-IDW 1993, 462.

IDW, IDW PS 208:

IDW Prüfungsstandard: Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit) (IDW PS 208) nach dem Stand vom 25.06.1999.

IDW, IDW PS 200:

IDW Prüfungsstandard: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (IDW PS 200) nach dem Stand vom 28.06.2000.

IDW, IDW PS 220:

IDW Prüfungsstandard: Beauftragung des Abschlußprüfers (IDW PS 220) nach dem Stand vom 08.03.2006.

IDW, IDW EPS 240:

IDW Prüfungsstandard: Grundätze der Planung von Abschlußprüfungen (IDW EPS 240) nach dem Stand vom 22.11.1999.

O. V. IDW EPS 260:

IDW Prüfungsstandard: Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 260), nach dem Stand vom 17.11.2000.

IDW, IDW PS 261:

IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlußprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261) nach dem Stand vom 06.09.2006

IDW, IDW PS 340:

IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB (IDW PS 340) nach dem Stand vom 11.09.2000.

IDW, IDW EPS 345:

IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW EPS 345) nach dem Stand vom 01.10.2002.

IDW, IDW PS 345:

IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345) nach dem Stand vom 01.07.2003.

IDW, IDW PS 400:

IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400) nach dem Stand vom 01.10.2002.

IDW, IDW EPS 450:

IDW Prüfungsstandard: Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW EPS 450 n. F.) nach dem Stand vom 04.11.2002.

IDW, IDW PS 470:

IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat (IDW PS 470) nach dem Stand vom 08.05.2003.

IDW, IDW PS 720:

IDW Prüfungsstandard: Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720) nach dem Stand vom 06.10.2006

IDW, IDW PS 980:

IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980) nach dem Stand vom 11.03.2011.

### **c. Geschäftsberichte**

#### **Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH (Hrsg.):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Informations- und Geschäftsbericht 1981, Vorwort von Thomas, Bernd, 1.

#### **Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH (Hrsg.):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Informations- und Geschäftsbericht 1981, 2. Aufl., Aachen 1982.

#### **Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH (Hrsg.):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Informations- und Geschäftsbericht 1983.

#### **Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH (Hrsg.):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Informations- und Geschäftsbericht 1984.

#### **Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH (Hrsg.):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Informations- und Geschäftsbericht 1990.

#### **Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH (Hrsg.):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Informations- und Geschäftsbericht 1992.

#### **Verwaltung der Medizinischen Einrichtungen der RWTH (Hrsg.):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Informations- und Geschäftsbericht 1995.

#### **Universitätsklinikum Aachen (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Aachen, Medizinische Fakultät der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Jahresbericht 2005.

**Universitätsklinikum Aachen (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Aachen, Medizinische Fakultät der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen, Jahresbericht 2006.

**Universitätsklinikum Aachen (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Aachen, RWTH Aachen, Jahresbericht 2007.

**Die Verwaltung (Zusatz des Verf.: der ME B) (Hrsg.):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn.  
Informations- und Geschäftsbericht 1981.

**Medizinische Einrichtungen der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn (Hrsg.):**

Jahresbericht 1983.

**Medizinische Einrichtungen der Universität Bonn:**

Jahresbericht 1994.

**Vorstand des Universitätsklinikums Bonn (Hrsg.):**

Ukb universitätsklinikum bonn, Geschäftsbericht 2017.

**Vorstand des Universitätsklinikums Bonn (Hrsg.):**

Ukb universitätsklinikum bonn, Geschäftsbericht 2018.

**Vorstand des Universitätsklinikums Bonn (Hrsg.):**

Ukb universitätsklinikum bonn, Geschäftsbericht 2019.

**Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf:**

Geschäftsbericht 1981.

**Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf:**

Geschäftsbericht 1983.

**Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf:**

Geschäftsbericht 1984.

**Medizinische Einrichtungen der Universität Düsseldorf:**

Geschäftsbericht 1987.

**Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf:**

Geschäftsbericht 1989.

**Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf:**

Geschäftsbericht 1995.

**Universitätsklinikum Düsseldorf (Hrsg.):**

Geschäftsbericht 2003.

**Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Düsseldorf, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität,  
Geschäftsbericht 2008.

**Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Düsseldorf, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität,  
Geschäftsbericht 2009.

**Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Düsseldorf, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität,  
Geschäftsbericht 2014.

**Vorstand des Universitätsklinikums Düsseldorf (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Düsseldorf, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität,  
Geschäftsbericht 2015.

**Universitätsklinikum Düsseldorf, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf:**

Geschäftsbericht 2018, <https://www.uniklinik-duesseldorf.de>, abgerufen am 10.6.2021.

**Universitätsklinikum Essen (Dezernat 02):**

Jahresbericht 2000.

**Universitätsklinikum Essen (Hrsg.):**

Jahresbericht 2008. Spitzenmedizin und Menschlichkeit.

**Universitätsklinikum Essen (Hrsg.):**

Jahresbericht 2018. Smart Hospital. Der Mensch im Krankenhaus der Zukunft,  
[https://www.uk-essen.de/fileadmin/Hauptklinik/Jahresbericht 2018.pdf](https://www.uk-essen.de/fileadmin/Hauptklinik/Jahresbericht_2018.pdf),  
abgerufen am 28.8.2020

**Universitätsklinikum Essen (Hrsg.):**

Jahresbericht 2019. Smart Hospital Solutions. Transformationen im Krankenhaus der Zukunft.

**Der Verwaltungsdirektor der Medizinischen Einrichtungen der Universität zu Köln (Hrsg.):**

Informationen, Daten, Berichte 1974, Jahresbericht 1974 der Verwaltung der Medizinischen  
Einrichtungen der Universität zu Köln.

**Medizinische Einrichtungen der Universität zu Köln:**

Geschäftsbericht 1981.

**Medizinische Einrichtungen der Universität zu Köln:**

Geschäftsbericht 1982.

**Universitätsklinikum Köln (Hrsg.):**

Jahresabschluss 2018. Spitzenmedizin. Tag für Tag. Hand in Hand.

**Universitätsklinikum Köln (Hrsg.):**

Jahresabschluss 2019. Spitzenmedizin. Tag für Tag. Hand in Hand.

**Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität (Hrsg.):**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute,  
Informations- und Geschäftsbericht für das Jahr 1974.

**Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität (Hrsg.):**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Verwaltung der Kliniken und der medizinischen Institute,  
Informations- und Geschäftsbericht für das Jahr 1975.

**Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität (Hrsg.):**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Verwaltung der Kliniken und der medizinischen Institute,  
Informations- und Geschäftsbericht für das Jahr 1978.

**Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität (Hrsg.):**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Verwaltung der Kliniken und der medizinischen Institute,  
Informations- und Geschäftsbericht 1980.

**Verwaltung der Kliniken und der Medizinischen Institute der Westfälischen Wilhelms-Universität (Hrsg.):**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Verwaltung der Kliniken und der medizinischen Institute,  
Informations- und Geschäftsbericht 1981.

**Vorstand Universitätsklinikum Münster:**

Universitätsklinikum Münster,  
Geschäftsbericht 2002.

**Universitätsklinikum Münster (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Münster,  
Logbuch 2009.

**Universitätsklinikum Münster (Hrsg.):**

Universitätsklinikum Münster, Medizinische Fakultät Westfälische Wilhelms-Universität Münster  
Jahresrückblick. Daten und Fakten 2018.

**d. Corporate Governance Berichte****Uniklinik, RWTH Aachen:**

Corporate Governance Bericht 2017 des Universitätsklinikums Aachen.

**Uniklinik, RWTH Aachen:**

Corporate Governance Report 2019 des Universitätsklinikums Aachen.

**Uniklinik RWTH:**

Corporate Governance Report 2020 des Universitätsklinikums Aachen, <https://www.ukaachen.de>,  
abgerufen am 9.5.2021.

**Universität Bonn, Universitätsklinikum Bonn:**

Corporate Governance Bericht 2015 des Universitätsklinikums Bonn – Anstalt öffentlichen Rechts –  
und des Medizinischen Versorgungszentrums Venusberg GmbH der UKB Catering GmbH der UKB  
Gebäudereinigungs GmbH der UKB Patientenservice GmbH.

**Universität Bonn, Universitätsklinikum Bonn:**

Corporate Governance Bericht 2017 des Universitätsklinikums Bonn – Anstalt des  
öffentlichen Rechts – und des Medizinischen Versorgungszentrums Venusberg GmbH, der UKB  
Catering GmbH, der UKB Gebäudereinigung GmbH, der UKB Patientenservice GmbH,  
[https://www.ukbonn.de/C12582D3002FD21D/vwLookupDownloads/Corporate\\_Governance\\_Bericht\\_2017\\_signed.pdf](https://www.ukbonn.de/C12582D3002FD21D/vwLookupDownloads/Corporate_Governance_Bericht_2017_signed.pdf/$FILE/Corporate_Governance_Bericht_2017_signed.pdf),  
abgerufen am 6.11.2019.

**Universität Bonn, Universitätsklinikum Bonn:**

Corporate Governance Bericht 2018 des Universitätsklinikums Bonn – Anstalt öffentlichen Rechts –  
und des Medizinischen Versorgungszentrums Venusberg GmbH der UKB Catering GmbH der UKB  
Gebäudereinigungs GmbH der UKB Patientenservice GmbH.

**Universitätsklinikum Bonn:**

Corporate Governance Bericht 2019 des Universitätsklinikums Bonn – Anstalt des öffentlichen Rechts  
– und des Medizinischen Versorgungszentrums Venusberg GmbH, der UKB Catering GmbH, der UKB  
Gebäudereinigung GmbH, der UKB Patientenservice GmbH.

**Universitätsklinikum Düsseldorf, Medizinische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität  
Düsseldorf:**

Corporate Governance Bericht 2017,  
[https://www.uniklinik-  
duesseldorf.de/fileadmin/Presse/Presse\\_2019/Corporate\\_Governance\\_Bericht\\_UKD\\_2017.pdf](https://www.uniklinik-duesseldorf.de/fileadmin/Presse/Presse_2019/Corporate_Governance_Bericht_UKD_2017.pdf), abgerufen am  
6.11.2019.

**Universitätsklinikum Essen:**

Gemeinsamer Bericht von Vorstand und Aufsichtsrat des Universitätsklinikums Essen zur Corporate  
Governance 2017.

**Universitätsklinikum Essen:**

Gemeinsamer Bericht des Vorstands und des Aufsichtsrates des Universitätsklinikums Essen zur  
Corporate Governance 2018.



**Universitätsmedizin, Universitätsklinikum Essen:**

Gemeinsamer Bericht des Vorstands und des Aufsichtsrates des Universitätsklinikums Essen zur Corporate Governance, Berichtsjahr 2019.

**Uniklinik Köln, Der Vorstandsvorsitzende:**

Corporate Governance Bericht 2016 des Universitätsklinikums Köln.

**Uniklinik Köln, Der Vorstandsvorsitzende:**

Corporate Governance Bericht 2017 des Universitätsklinikums Köln.

**Uniklinik Köln, Der Vorstandsvorsitzende:**

Corporate Governance Bericht 2019 des Universitätsklinikums Köln.

**Universitätsklinikum Münster:**

Corporate Governance Bericht 2017 des Universitätsklinikums Münster.

**Universitätsklinikum Münster:**

Corporate Governance Bericht 2018 des Universitätsklinikums Münster.

**Universitätsklinikum Münster, Der Vorstand:**

Corporate Governance Bericht 2019 des Universitätsklinikums Münster.

**e. Statistikberichte****Universitätsklinikum der Gesamthochschule Essen:**

Statistischer Kurzbericht 1974.

**Universitätsklinikum der Gesamthochschule Essen:**

Statistischer Kurzbericht 1975.

**Universitätsklinikum der Gesamthochschule Essen:**

Statistischer Kurzbericht 1981.

**f. Prüfungsberichte****Dr. Köcke & Partner GmbH (Prüfungsbericht 1995):**

Untersuchungsbericht Prüfungsschwerpunkt Abfallwirtschaft, Medizinische Einrichtungen Nordrhein-Westfalen, 1995.

**Dr. Köcke & Partner GmbH: (Prüfungsbericht 1997):**

Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität, Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1997, Düsseldorf 1997.

**Dr. Köcke & Partner GmbH, KBHT GmbH (Prüfungsbericht 1999):**

Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1999 der Medizinischen Einrichtungen der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn.

**Dr. Köcke & Partner GmbH, KBHT GmbH (Prüfungsbericht 1999):**

Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1999 der Medizinischen Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

**Dr. Köcke & Partner GmbH, KBHT GmbH (Prüfungsbericht 2002):**

Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2001 und des Lageberichts für das Geschäftsjahr 2001 Universitätsklinikum Bonn Anstalt des öffentlichen Rechts.

**Dr. Köcke & Partner GmbH, WP Thomas, Ernst (Prüfungsbericht 1998):**

Medizinische Einrichtungen der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn, Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1998.

**Hanse-Treuhand** (Prüfungsbericht 1979):

Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1979 der Medizinischen Einrichtungen der Universität Düsseldorf.

**KPMG** (Prüfungsbericht 2004):

Prüfungsbericht Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 und Lagebericht, Universitätsklinikum Bonn, Anstalt des öffentlichen Rechts, Bonn.

**Wibera Wirtschaftsberatung** (Prüfungsbericht 1979):

Bericht über die Aufnahme und Bewertung des Anlagevermögens zum 01.01.79 bei den Medizinischen Einrichtungen der Universität Düsseldorf (begrenzt veröffentlicht).

**Wibera Wirtschaftsberatung** (Prüfungsbericht 1989):

Universitätsklinikum von Nordrhein-Westfalen Schwerpunktprüfung „Statistiken“ im Rahmen der Jahresabschlußprüfung 1989.

**g. Sonstige**

**Arthur Andersen** (KonTraG):

KonTraG. KapAEG. Zusammenfassung, Arbeitspapier, o. J., o. S.

Bekanntmachung über Änderungen der Geschäftsbereiche der obersten Landesbehörden vom 21. Januar 1971 (GV. NW. 1971, 26).

**Dr. Köcke & Partner GmbH** (Schreiben):

Schreiben an den Verwaltungsdirektor der Medizinischen Einrichtungen Düsseldorf betreffend Prüfung des internen Kontrollsystems vom 20. Dezember 1996.

**Dr. Köcke & Partner GmbH / KBHTSteuer- und Wirtschaftsberatung GmbH** (Anforderungskatalog):

Anforderungskatalog über bereitzustellende Unterlagen für die Jahresabschlußprüfung bei den Medizinischen Einrichtungen Aachen zum 31. Dezember 1999.

Gemeinsame Geschäftsordnung für die Ministerien des Landes Nordrhein-Westfalen (GGO), in Kraft getreten am 01. Juli 1962.

**Glasow, Klaus** (Rechnungsamt):

Schreiben an das Rechnungsamt der Regierung bei der Universität Düsseldorf vom 2.11.1984 betreffend „Prüfungsbericht des Jahresabschlusses 1983 der Firma Hanse-Treuhand“.

**Hanse-Treuhand** (Schreiben):

Schreiben an die Medizinischen Einrichtungen Düsseldorf vom 16. Oktober 1984.

Kabinettsbeschluss vom 24. Juni 1969, Anlage zum Schreiben des Ministerpräsidenten des Landes Nordrhein-Westfalen vom 30. Juni 1969 – I A 3 – an den Präsidenten des Landtags Nordrhein-Westfalen, Bekanntmachung über Änderungen der Geschäftsbereiche der obersten Landesbehörden vom 13. August 1969 (GV.NW. 652).

**Landesrechnungshof** (Schreiben):

Schreiben des Landesrechnungshofs – III B – 616 – 1 – 2 – vom 29.5.2008.

**Medizinische Einrichtungen der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf** (Unterlagen Abgeordnetenbesuch):

Unterlagen für den Besuch der Abgeordneten der SPD-Landtagsfraktion (Wissenschaftsausschuss) am 8. Februar 1992, 1-51.

**Ministerium für Wissenschaft und Forschung** (Kostenträgerrechnung):

Schreiben an den Haushalts- und Finanzausschuss des Landtags Nordrhein-Westfalen - II B 2 – 7120.12.0- vom 28.11.1997.

**O. V.:**

Problembeschreibung zum Hochschulmedizingesetz, Arbeitspapier, o. J. o. S.

**Rau, Johannes:**

Regierungserklärung vom 19. Juni 1990.

Vertrag zwischen dem Land Nordrhein-Westfalen vertreten durch den Kultusminister und die Stadt Aachen, für diese im Auftrage des Rates handelnd Oberstadtdirektor Dr. Kurze und Erster Beigeordneter und Stadtkämmerer Wertz über die Übergabe der Städtischen Krankenanstalten Aachen an das Land Nordrhein-Westfalen für die Zwecke der Medizinischen Fakultät der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen vom 28. Dezember 1964.

Vertrag zwischen dem Land Nordrhein-Westfalen, vertreten durch den Minister für Wissenschaft und Forschung, und der Stadt Düsseldorf, vertreten durch den Oberstadtdirektor, über die Übertragung der Städtischen Krankenanstalten (Universitätskliniken) an der Moorenstr. auf das Land Nordrhein-Westfalen für Zwecke der Medizinischen Fakultät der Universität Düsseldorf vom 18.12.1972.

**Vorsitzender des Aufsichtsrats Universitätsklinikum Düsseldorf (Prüfungsauftrag):**

Jahresabschlussprüfung UK D einschließlich Prüfung des Lageberichts 2002, Schreiben  
- 332 - 7120.18 - vom 25.7.2002.

Zusammensetzung des Aufsichtsrats des Universitätsklinikums Düsseldorf nach dem Stand vom November 2019 <https://www.uniklinik-duesseldorf.de/ueber-das-ukd/unternehmen/auf-sichtsrat>, abgerufen am 26.6.2021.

## **Eidesstattliche Versicherung**

Ich versichere an Eides statt, dass die vorliegende Dissertation von mir selbstständig und ohne unzulässige fremde Hilfe unter Beachtung der „Grundsätze zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf“ erstellt worden ist.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Dr. J. Neukirch". The signature is written in a cursive style with a long horizontal stroke extending to the right.

Mönchengladbach, den 19. Januar 2023