

Die Auswirkungen des KonTraG auf Stiftungen

Ludwig Schüller

Inhalt

- I. Vorwort**
- II. Strukturmerkmale der Stiftung – eine Einführung**
- III. Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen**
- IV. Grundsätzliches zum KonTraG**
- V. Anwendung des KonTraG auf Stiftungen**
 1. Einrichtung eines Riskomanagement- und Überwachungssystems
 2. Risikoorientierung des Lageberichtes
 3. Stärkung der Position der Aufsichtsgremien
 4. Modifizierung der Abschlussprüfung
- VI. Konsequenzen für die Arbeit von Geschäftsführungen von Stiftungen**
 1. Aufgabe der Geschäftsführung
 2. Riskomanagement und Überwachungssystem
 3. Erweiterte Angaben im Anhang und im Lagebericht
- VII. Konsequenzen für die Arbeit von Aufsichtsgremien von Stiftungen**
- VIII. Schlussbemerkung**

Stiftung

Sponsoring

I. Vorwort

Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) ist am 1. Mai 1998 in Kraft getreten. Mit diesem Artikelgesetz wurden insbesondere Änderungen an verschiedenen Vorschriften des Aktiengesetzes und des Handelsgesetzbuches vorgenommen. Ziele der Reform waren in erster Linie

- eine höhere Transparenz der allgemeinen Unternehmenspublizität,
- eine größere Kontrolleffizienz der Gesellschaftsorgane,
- eine deutlichere Kodifizierung der Sorgfaltspflichten dieser Organe und
- eine Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfungen.

Nach der allgemeinen Begründung zielt das KonTraG auf das Aktienrecht und den dort geregelten Typus der börsennotierten Aktiengesellschaften. Tatsächlich gehen die Auswirkungen des Gesetzes jedoch weit über eine Änderung des Aktienrechtes hinaus. Ob und inwiefern auch Stiftungen vom KonTraG betroffen sind, soll im Folgenden untersucht werden. Dabei wird insbesondere auf die sog. Anstaltsträgerstiftungen abgestellt, also jene Stiftungen, die ihre satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig und dauerhaft dadurch erfüllen, dass sie beispielsweise ein Krankenhaus, ein Altenpflegeheim oder vergleichbare Einrichtungen in eigener Regie und eigener Verantwortung betreiben.

II. Strukturmerkmale der Stiftung – eine Einführung

Die Stiftung i.S.d. §§ 80 ff. BGB ist eine mit Rechtsfähigkeit ausgestattete, nicht verbandsmäßig organisierte Einrichtung, die einen vom Stifter bestimmten Zweck mit Hilfe eines dazu gewidmeten Vermögens dauerhaft fördern soll. Dabei entsteht die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts durch Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung sowie durch staatliche Genehmigung. Rechtsgrundlagen sind die Bestimmungen der §§ 80 bis 88 BGB sowie die jeweiligen Landesstiftungsgesetze. Für kirchliche Stiftungen kommen ergänzend die kirchlichen Stiftungsordnungen und ggf. auch Teile des Kirchenrechts hinzu.

Wesentliche Strukturmerkmale einer Stiftung sind

- die fehlende Verbandsstruktur
- der durch den Stifter festgesetzte Stiftungszweck
- und das Stiftungsvermögen.

Die fehlende Verbandsstruktur bedeutet, dass eine Stiftung weder Mitglieder noch Eigentümer hat. Die Stiftung muss einen Vorstand haben, der die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich vertritt (§ 86 i.V.m.

§ 26 BGB). Der Stiftungszweck wird durch den Stifter festgesetzt. Er kann gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich (nachfolgend wird allgemein von „gemeinnützig“ gesprochen), aber auch privatnützig sein. Er muss jedoch grundsätzlich auf Dauer angelegt sein. Der dauerhaften Verwirklichung des Stiftungszwecks dient das Stiftungsvermögen, welches zugleich die Eigenständigkeit der Stiftung ermöglicht. Damit der Zweck der Stiftung dauerhaft erfüllt werden kann, ist die Erhaltung des Stiftungsvermögens wesentlicher Bestandteil aller Landesstiftungsgesetze.

Generell lassen sich in der Literatur zwei Grundtypen von Stiftungen unterscheiden, die Kapitalstiftung und die Anstaltsstiftung. Während die Kapitalstiftung ihren Zweck aus den Erträgen des Grundstockvermögens verwirklicht, wird bei der Anstaltsstiftung das Stiftungsvermögen unmittelbar eingesetzt. Dies gilt insbesondere für soziale Einrichtungen wie Krankenhäuser oder Altenpflegeheime. Die Stiftung kann dabei die soziale Einrichtung innerhalb ihrer Rechtsform selbst betreiben oder sie ist an einem anderen Rechtsträger (z.B. in der Rechtsform einer GmbH) beteiligt, in der die soziale Einrichtung vorgehalten wird.

Der Stiftungsvorstand trägt die Gesamtverantwortung für die Stiftung, deren Entwicklung und deren gesamte Tätigkeit. Dies beinhaltet auch die Mitarbeiter, die in den Einrichtungen tätig sind, und die Patienten oder Bewohner, die in den Einrichtungen gepflegt werden. Insbesondere, wenn die Stiftung unmittelbar eine soziale Einrichtung betreibt, ist der in aller Regel ehrenamtlich tätige Vorstand nicht in der Lage, die laufenden Geschäfte selbst zu führen. Deshalb bedient sich der Vorstand einer Geschäftsführung, die diese Aufgabe wahrnimmt. Während also beim Vorstand die Führungsverantwortung und die Entscheidungen verbleiben, werden die Ausführungsverantwortung, die Leitung und Koordination, die Verwaltung und die Mitarbeiterführung auf eine Geschäftsführung übertragen. Der Vorstand beaufsichtigt die Tätigkeit der Geschäftsführung und berät diese. Je nach Größe der Stiftung wird die Beaufsichtigung auch auf ein gesondertes Organ (Stiftungsrat, Kuratorium, Beirat oder Aufsichtsrat) übertragen.

Nachfolgend wird in erster Linie auf eine Anstaltsstiftung abgestellt, die über eine Geschäftsführung und über ein Aufsichtsorgan verfügt. Die Stiftung betreibt eine oder mehrere Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen.

III. Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen

Hinsichtlich der Rechnungslegung von Stiftungen ergeben sich nur allgemeine Anforderungen, die aber

für eine externe Rechnungslegung unzureichend sind. Nach den Vorschriften des BGB muss gewährleistet sein, dass eine etwaige Überschuldung feststellbar ist (§ 86 i.V.m. § 42 BGB). Darüber hinaus ist eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und der Ausgaben anzufertigen und ggf. ein Bestandsverzeichnis zu führen (§ 86 i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 666, 259 und 260 BGB). Auch die Stiftungsgesetze der einzelnen Bundesländer bieten nur wenige Vorschriften für eine Rechnungslegung von Stiftungen. Da Stiftungen im Allgemeinen keinen Gewerbebetrieb unterhalten, dessen Gegenstand oder Art und Umfang die Eintragung in das Handelsregister erfordern, gelten auch die Rechnungslegungsvorschriften für Kaufleute (§§ 238 bis 263 HGB) nicht. Lediglich bei einer Überschreitung der in § 1 PublG näher bezeichneten Schwellenwerte (Bilanzsumme 65 Mio. Euro, Umsatzerlöse 130 Mio. Euro, 5.000 Arbeitnehmer) kann es zu einer Verpflichtung kommen, einen Jahresabschluss unter weitgehend sinngemäßer Anwendung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufzustellen. Nach dem Steuerrecht sind allenfalls die Vorschriften der sogenannten abgeleiteten Buchführungspflicht (§ 140 AO) und die Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 AO) zu beachten. Darüber hinaus schreibt § 63 Abs. 3 AO eine ordnungsmäßige Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben vor.

Dies hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) veranlasst, eine Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS 5) zu verabschieden. Darin empfiehlt das IDW allen größeren Stiftungen, auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Bilanzierung auszugestalten, wobei zumindest die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften (§§ 238 bis 263 HGB) zugrunde gelegt werden sollten. Bei mittelgroßen und großen Stiftungen sollten die erweiterten Gliederungs- und Erläuterungsvorschriften für Kapitalgesellschaften Anwendung finden sowie ein Lagebericht i.S.v. § 289 HGB aufgestellt werden. Soweit die Stiftung für einen Teilbetrieb einen kaufmännischen Jahresabschluss aufgrund besonderer Vorschriften (z.B. Krankenhaus nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung KHBV, Pflegeeinrichtung nach der Pflege-Buchführungsverordnung PBV) zu erstellen hat, sollte die gesamte Rechnungslegung nach diesen Vorschriften erfolgen, wenn der Teilbetrieb nahezu den gesamten Geschäftsbetrieb der Stiftung umfasst.

Eine gesetzliche Pflicht zur Prüfung der Rechnungslegung durch einen Abschlussprüfer besteht für Stiftungen im Allgemeinen nicht. Ausnahmen ergeben sich beispielsweise aus den Landesstiftungsgesetzen, wenn ein Gewerbe betrieben wird (§ 10 StiftG NW) oder aus dem Publizitätsgesetz bei einer Überschreitung der Schwellenwerte (§ 6 bzw. § 14 PublG).

Darüber hinaus kommt eine Prüfungspflicht für bestimmte Teilbetriebe (Krankenhäuser nach § 34 KHG NRW) in Betracht.

Das IDW hat sich in einem Prüfungsstandard mit der Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740) beschäftigt. Soweit eine Prüfung weder vom Gesetz noch durch die Satzung vorgesehen ist, sollte die Stiftung sich freiwillig prüfen lassen. Art und Umfang dieser Prüfung sind generell zwischen dem Abschlussprüfer und dem Auftraggeber frei vereinbar. Soll eine freiwillige Abschlussprüfung (in der Definition des IDW) durchgeführt werden, muss diese dem Mindestumfang gesetzlicher Abschlussprüfungen (§§ 316 ff. HGB) entsprechen. Die Abschlussprüfung schließt die Buchführung, den Jahresabschluss und einen ggf. erstellten Lagebericht mit ein.

Darüber hinaus kommt eine Erweiterung des Prüfungsauftrages insbesondere um die Erhaltung des Stiftungsvermögens, die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel, die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und die Einhaltung steuerrechtlicher Vorschriften der Abgabenordnung in Betracht. Weitere Hinweise hat das IDW zur Prüfungsdurchführung, zur Berichterstattung und zum Bestätigungsvermerk gegeben. Danach kann ein Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB, IDW PS 400) nur erteilt werden bei einer Prüfung, die nach Art und Umfang einer Pflichtprüfung gemäß §§ 316 ff. HGB entspricht, und bei einer vollständigen Berichterstattung (§ 321 HGB, IDW PS 450).

IV. Grundsätzliches zum KonTraG

Mit dem KonTraG wurden verschiedene Vorschriften des Aktiengesetzes (AktG) und des Handelsgesetzbuches (HGB) geändert.

Im Aktiengesetz ergaben sich insbesondere folgende Neuerungen:

- § 91 Abs. 2 AktG
Einrichtung eines Risikomanagement- und Überwachungssystems
- § 111 Abs. 2 AktG
Auftragserteilung an den Abschlussprüfer
- § 170 Abs. 3 AktG
Aushändigung des Prüfungsberichtes
- § 171 Abs. 1 AktG
Teilnahme des Abschlussprüfers an der Bilanzsitzung.

Die Änderungen im Handelsgesetzbuch betrafen insbesondere folgende Vorschriften:

- § 289 Abs. 1 HGB
Darstellung der Risiken der künftigen Entwicklung im Lagebericht

- § 317 HGB
Gegenstand und Umfang der Prüfung
- § 321 HGB
Inhalt des Prüfungsberichtes
- § 322 HGB
Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses im Bestätigungsvermerk.

Aufgrund der Gesetzessystematik hat das KonTraG Auswirkungen auf die Arbeit von Stiftungen und deren Organen, soweit zwingend oder fakulativ eine Abschlussprüfung nach den Vorschriften des HGB (§§ 316 ff. HGB) durchgeführt wird. Außerdem können die Regelungen des KonTraG Anwendung auf eine Vielzahl von Organisationen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) finden – direkt über entsprechende Verweise in den rechtlichen Vorschriften (§ 52 Abs. 1 GmbHG) und indirekt im Wege der sogenannten Ausstrahlungswirkung. Diese Ausstrahlungswirkung ergibt sich ebenfalls für alle Geschäftsführungen unabhängig von der Rechtsform, wie in der Gesetzesbegründung an einigen Stellen formuliert. Diese Zusammenhänge sollen nachfolgend näher erläutert werden.

V. Anwendung des KonTraG auf Stiftungen

1. Einrichtung eines Risikomanagement- und Überwachungssystems

Das KonTraG verpflichtet in § 91 Abs. 2 AktG den Vorstand einer Aktiengesellschaft (AG) „geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.“ In der Gesetzesbegründung stellt der Gesetzgeber ergänzend fest, dass der Vorstand „für ein angemessenes Risikomanagementsystem und für eine angemessene Interne Revision zu sorgen“ hat (Bundestagsdrucksache Nr. 13/9712, S. 15).

Nach der Regierungsbegründung handelt es sich bei dieser Regelung nur um die Hervorhebung einer allgemeinen Leitungsaufgabe des Vorstandes, deren Verletzung auch bisher schon zur Schadenersatzpflicht (§ 93 Abs. 2 AktG) führt. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, für die Geschäftsführung einer GmbH eine ähnliche Regelung in das GmbH-Gesetz (GmbHG) aufzunehmen, sondern vielmehr in seiner Gesetzesbegründung festgestellt: „Es ist davon auszugehen, dass für Gesellschaften mit beschränkter Haftung je nach ihrer Größe, Komplexität ihrer Struktur usw. nichts anderes gilt und die Neuregelung (des Aktiengesetzes) Ausstrahlungswirkung auf den Pflichtenrahmen der Geschäftsführer auch anderer Gesellschaftsformen hat“ (Bundestagsdrucksache Nr. 13/9712, S. 15). Damit hat zumindest der

Geschäftsführer einer GmbH Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG durchzuführen, zu überwachen und diese Maßnahmen angemessen zu dokumentieren.

Insgesamt stellt der Gesetzgeber klar, dass es zu den Aufgaben der Geschäftsführung einer GmbH und anderer Rechtsformen – auch schon vor dem KonTraG – gehört, Risiken der Entwicklung zu überwachen. Das KonTraG verdeutlicht diese Notwendigkeit lediglich und unterstreicht auch die Möglichkeit einer Haftbarmachung bei Unterlassung entsprechender Maßnahmen. Von dieser Regelung betroffen sind also auch die Geschäftsführungen von Stiftungen.

2. Riskoorientierung des Lageberichtes

Korrespondierend zu den Regelungen bezüglich der Einrichtung eines Risikomanagement- und Überwachungssystems wurden auch die Vorschriften zum Lagebericht (§ 289 HGB), den die gesetzlichen Vertreter/die Geschäftsführung aufzustellen hat, ergänzt. So hat der Lagebericht nun auch Aussagen darüber zu enthalten, mit welchen Risiken die Entwicklung der Gesellschaft belastet ist.

Von diesen Änderungen betroffen sind Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme der kleinen GmbH) und Organisationen, die freiwillig einen Lagebericht erstellen.

Organisationen in der Rechtsform von Nicht-Kapitalgesellschaften, beispielsweise Stiftungen, brauchen keinen Lagebericht aufzustellen, da in diesem Fall die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften nicht greifen. Allerdings empfiehlt das IDW mittelgroßen und großen Stiftungen – wie oben dargestellt – die freiwillige Aufstellung eines Lageberichtes.

§ 267 HGB unterscheidet in Abhängigkeit von der Ausprägung der drei Merkmale Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Arbeitnehmer folgende Größenklassen:

Größenklasse	Bilanzsumme TEUR	Umsatzerlöse TEUR	Arbeitnehmer
klein	≤ 3.438	≤ 6.875	≤ 50
mittelgroß	> 3.438 ≤ 13.750	> 6.875 ≤ 27.500	> 50 ≤ 250
groß	> 13.750	> 27.500	> 250

Eine Organisation steigt in eine höhere Größenklasse auf, wenn zwei der drei Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren zutreffen.

3. Stärkung der Position der Aufsichtsgremien

Das KonTraG nimmt in der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer der Aktiengesellschaft folgende Änderungen vor:

- Erteilung des Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat an den Abschlussprüfer
- Vorlage des Prüfungsberichts an jedes Aufsichtsratsmitglied (es sei denn, der Aufsichtsrat hat einen Bilanzausschuss gebildet und dessen Mitglieder als Adressaten bestimmt)
- Teilnahme des Abschlussprüfers an der Aufsichtsratsitzung, die sich mit dem Jahresabschluss beschäftigt und Berichterstattung über wesentliche Ergebnisse seiner Prüfung.

Die Anwendung beschränkt sich im Allgemeinen auf den Aufsichtsrat der GmbH. Diese ergibt sich aus dem Verweis des § 52 Abs. 1 GmbHG auf die §§ 111, 170 und 171 AktG.

Aufsichtsgremien von Stiftungen werden durch die Änderungen des KonTraG nicht direkt berührt. Allerdings ist zu empfehlen, dass sich die Aufsichtsgremien stärker mit ihren Aufgaben auseinandersetzen sollten. Dabei kann auch eine freiwillige Anwendung der oben genannten Vorschriften eingeführt werden.

4. Modifizierung der Abschlussprüfung

Das KonTraG schreibt eine stärkere Problem- und Risikoorientierung der Prüfung vor. Die Änderungen des HGB, die sich aufgrund des KonTraG ergeben, sind bei den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH) angesiedelt. Damit gelten die Vorschriften über Gegenstand und Umfang der Prüfung (§ 317 HGB), den Prüfungsbericht (§ 321 HGB) und den Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) für alle Kapitalgesellschaften.

Ausnahmen von dieser Regel ergeben sich nur da, wo rechtsformspezifische Besonderheiten greifen. Dies gilt beispielsweise für § 317 Abs. 4 HGB, der die Prüfung der Kontrollmaßnahmen, die der Vorstand nach § 91 Abs. 2 AktG (Risikomanagement- und Überwachungssystem) zu treffen hat, auf börsennotierte Aktiengesellschaften beschränkt. Es ist allerdings unbestritten, dass im Rahmen der Abschlussprüfung einer GmbH über bekannt gewordene Schwächen des Risikomanagementsystems nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu berichten ist.

Von den Änderungen des KonTraG betroffen sind alle unter die Prüfungspflicht nach §§ 316 ff. HGB fallenden gemeinnützigen Organisationen. Hierzu gehören:

- mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (AGs, GmbHs)

- alle Organisationen, für die aufgrund von Sonderbestimmungen eine Prüfungspflicht in Anlehnung an die handelsrechtlichen Vorschriften vorgesehen ist (Krankenhäuser mancher Bundesländer, z.B. § 34 KHG NRW).

Stiftungen, die sich einer freiwilligen Prüfung unterziehen, für die ein Bestätigungsvermerk erteilt werden soll, müssen dem Abschlussprüfer einen entsprechenden Prüfungsauftrag erteilen, damit die Prüfung nach Art und Umfang der Pflichtprüfung nach den Vorschriften der §§ 316 ff. HGB entspricht. Insofern greifen auch diese Veränderungen.

VI. Konsequenzen für die Arbeit von Geschäftsführungen von Stiftungen

1. Aufgabe der Geschäftsführung

Grundsätzlich obliegt zunächst dem zur Vertretung der Stiftung berechtigten Organ (in der Regel der Vorstand) die Führung der laufenden Geschäfte. Bei verschiedenen Stiftungen ist diese Aufgabe auf Dritte, z.B. Geschäftsführer oder sogenannte Verwaltungsleiter, übertragen worden.

In Abhängigkeit von Größe und Branche der Stiftung hat sich die Geschäftsführung u.a. folgenden Themen zu widmen (ohne Anspruch auf Vollständigkeit und Rangfolge):

- Aufbau- und Ablauforganisation
- kaufmännisches Rechnungswesen
- Erhaltung des Stiftungsvermögens
- wirtschaftliches Verhalten, Rentabilität
- Erreichen einer mindestens ausreichenden Ertragslage
- Sicherung der Liquidität
- langfristige Markt- und Bedarfssicherung
- unternehmerische Investitionspolitik
- innovative Planung und Steuerung des Leistungsangebotes.

Die vorstehenden Aufgaben und Ziele sind Bestandteile der Grundsätze einer ordnungsmäßigen Geschäftsführung und betreffen damit auch die Geschäftstätigkeit von Stiftungen.

Mit den Änderungen des § 91 Abs. 2 AktG und in der dazugehörigen Begründung betont der Gesetzgeber die Einrichtung eines Risikomanagement- und Überwachungssystems im Rahmen der organisatorischen Pflichten der Geschäftsführung. Außerdem sind Geschäftsführungen, die einen Lagebericht erstellen, durch das KonTraG nun gehalten, die Risiken der künftigen Entwicklung der Gesellschaft im Lagebericht darzustellen. Dahinter steht die Annahme, dass Unternehmenskrisen auch durch fehlendes Risikobewusstsein verursacht werden.

Diese Konsequenzen des KonTraG für die Arbeit der Geschäftsführung soll im Folgenden einzeln dargelegt werden.

2. Risikomanagement- und Überwachungssystem

Die nachfolgenden Ausführungen fassen im Wesentlichen Gedanken von Herrn Professor Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück zusammen (vgl. Quellennachweis).

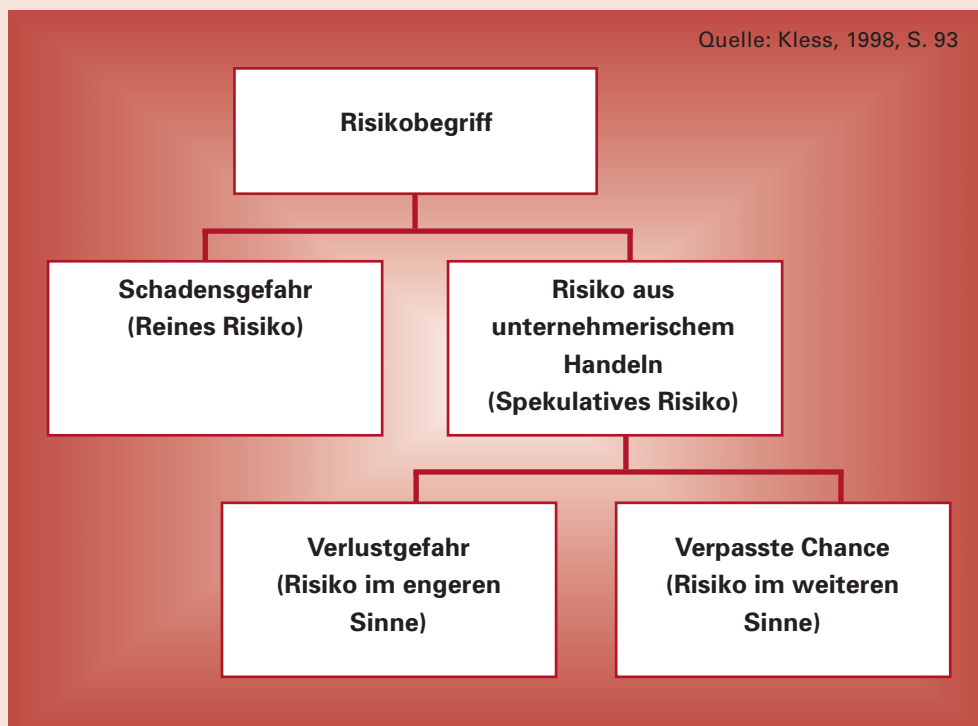
Intention des Gesetzgebers

Das KonTraG konkretisiert die Aufgaben der Geschäftsführung in § 91 Abs. 2 AktG. Nach der Gesetzesbegründung hat die Geschäftsführung geeignete Maßnahmen zu treffen, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen, „insbesondere risikobehaftete Geschäfte, Unrichtigkeiten der Rechnungslegung und Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, die sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft ... wesentlich auswirken“ (Bundestagsdrucksache Nr. 13/9712, S. 15) frühzeitig erkannt werden.

hierbei um die Konkretisierung einer Leitungsaufgabe handelt, ist ein Überwachungs- und Risikomanagementsystem grundsätzlich auch bei Stiftungen mit wirtschaftlicher Verantwortung einzurichten, wobei an dessen Ausgestaltung in Abhängigkeit von Größe und Komplexität der Stiftung unterschiedliche Anforderungen zu stellen sind. Vor dem Hintergrund der allgemeinen Haftung der Geschäftsführung und der Verpflichtung gegenüber Aufsichtsorganen erscheint es außerdem zweckmäßig, das Risikomanagement- und Überwachungssystem und dessen Wirkungsweise in geeigneter Form zu dokumentieren.

Risikobegriff

Unternehmerische Verantwortung impliziert Entscheidungen, bei denen die zukünftige Entwicklung nicht genau vorgesehen werden kann. Die unternehmerische Tätigkeit ist daher zwangsläufig mit Risiken verbunden. Risiko meint dabei im engeren Sinne eine Schadensgefahr, im weiteren Sinne eine Verlustgefahr bzw. verpasste Chance in Verbindung mit dem unternehmerischen Handeln.



Weiterhin spricht der Gesetzgeber die Einrichtung eines Überwachungssystems, eines angemessenen Risikomanagements und einer angemessenen internen Revision an. Zwar ist dies nur für die Aktiengesellschaft gesetzlich vorgeschrieben. Diese Vorschrift ist aber ausweislich der Gesetzesbegründung auch für den Pflichtenrahmen der Geschäftsführung anderer Rechtsformen von Bedeutung: Da es sich

Beispiele für Risiken von Stiftungen mit ein oder mehreren Einrichtungen sind:

- dauerhaft nicht refinanzierte Personalaufwendungen (z.B. Tarifsteigerungen oberhalb der Budgetsteigerungen, personelle Überbesetzungen, Personal außerhalb des genehmigten Stellenplanes)
- unzureichende Marktakzeptanz (z.B. falsche Leistungsschwerpunkte, Qualitäts-

mängel, schlechtes Image, Überversorgung, mangelnde Bedarfsgerechtigkeit)

- Fehlbelegungen
(z.B. im Krankenhaus- oder Heimbereich, keine Akzeptanz der Leistungen durch die Kostenträger)
- unzureichendes Leistungs- bzw. Erlösmanagement
(z.B. deutliche Strukturverschiebungen im Krankenhaus im Budget, Fallpauschalen- und Sonderentgeltbereich mit negativen Ergebnisbeiträgen nach BpFIV-Ausgleichen)
- dauerhafte Verlustquellen
(z.B. keine Refinanzierung der Kosten bestimmter Leistungen in größerem Umfang und auf Dauer, der Schulträger kann die geforderte Eigenleistung nicht aufbringen)

Bestandteile des Risikomanagement- und Überwachungssystems

Die individuelle Risikolandschaft einer Stiftung hängt von der Branche und ihrer Marktstellung ab und muss sich in der Ausgestaltung ihres Risikomanagementsystems widerspiegeln. Dabei sind die Risiken nicht nur einzeln für sich zu betrachten, sondern auch in ihrer Kumulation und ihren Wechselwirkungen untereinander.

Risikomanagement beinhaltet zunächst, dass Risiken erfasst, analysiert und bewertet werden. Risikobezogene Informationen müssen dann in systematisch geordneter Weise an die jeweils zuständigen Entscheidungsträger bzw. an Geschäfts-

führung und Aufsichtsgremien weitergeleitet werden, um in geeignete Maßnahmen umgesetzt werden zu können. Hier kommt der Berichterstattung besondere Bedeutung zu, da gesammelte Informationen erst dann nutzbar sind, wenn sie kommunizierbar sind.

Ein umfassendes Risikomanagement- und Überwachungssystem beinhaltet in der Regel drei Teilsysteme:

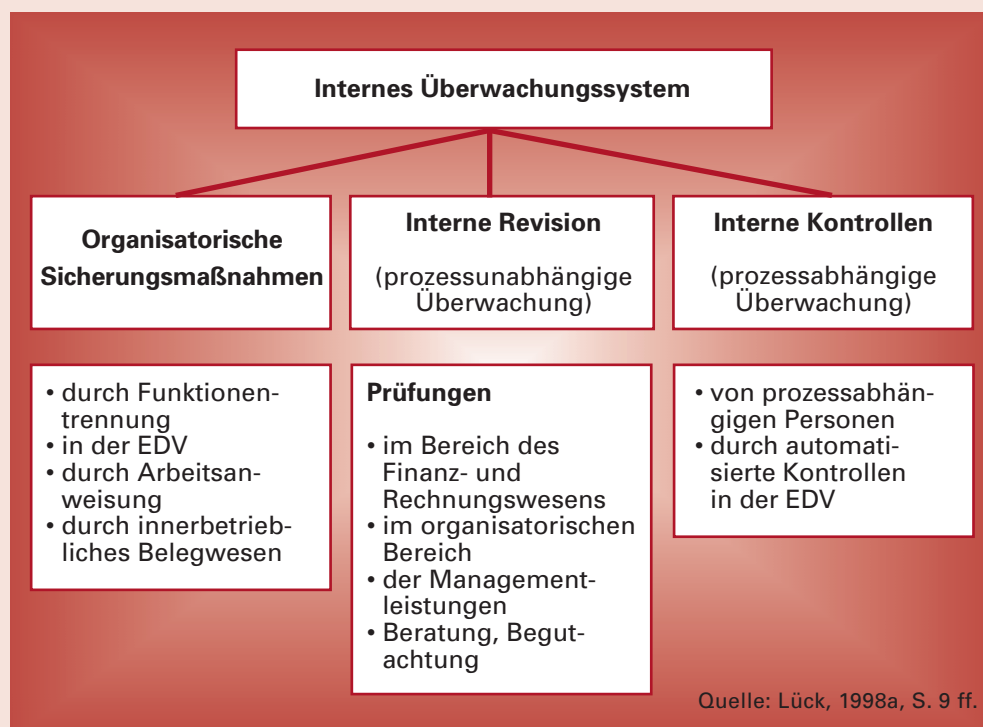
- a) Internes Überwachungssystem
- b) Controlling
- c) Frühwarnsystem.

Sicherlich werden in vielen Stiftungen manche Teile oder Maßnahmen dieses Risikomanagement- und Überwachungssystems bereits mehr oder weniger ausgeprägt eingerichtet sein. Umgekehrt wird der Aufbau anderer Teile oder Maßnahmen nicht in allen Stiftungen sinnvoll oder möglich sein. Diese umfassende Darstellung kann aber auch dazu beitragen, den Blick für die Aufgabe Überwachung von und Umgang mit Risiken zu schärfen und gegebenenfalls Schwachstellen aufzudecken.

a) Internes Überwachungssystem

Das Interne Überwachungssystem (IÜS) hat die Aufgabe, die Zuverlässigkeit der betrieblichen Prozesse unter Beachtung des Wirtschaftlichkeitsprinzips zu gewährleisten. Es besteht aus:

- organisatorischen Sicherungsmaßnahmen
- Interner Revision und
- Internen Kontrollen.



Die konkrete Ausgestaltung eines Internen Überwachungssystems hängt weitgehend von der Größe der Stiftung, von der Branche (z.B. Krankenhaus, Pflegeheim) sowie von der Art und dem Umfang der in der Stiftung vorhandenen Vermögensgegenstände ab.

Organisatorische Sicherungsmaßnahmen

Hierunter sind Überwachungsmaßnahmen zu verstehen, die durch laufende, automatische Einrichtungen vorgenommen werden. Sie sollen Fehler verhindern und eine vorgegebene Sicherheit gewährleisten. Organisatorische Sicherungsmaßnahmen werden sowohl in die Aufbau- als auch in die Ablauforganisation der Organisation integriert.

Bei ihrer Gestaltung sind folgende Aspekte von Bedeutung:

- Grundsatz der Funktionstrennung (z.B. in den Bereichen Kasse und Kassenbuchhaltung, Lagerverwaltung und Lagerbuchhaltung, Einkauf und Zahlungsausgang)
- Organisatorische Sicherungsmaßnahmen in der EDV (z.B. durch Zugriffsbeschränkungen auf Daten, Systemprogrammierung, Schutz bestimmter Datenfelder, Elektronische Unterschrift, Arbeitsanweisungen für die Dateneingabe, für die Kontrolle der Eingabe sowie für die Behandlung fehlerhafter Eingaben, für die Systementwicklung und für die Systempflege)
- Organisatorische Sicherungsmaßnahmen durch Arbeitsanweisungen (z.B. Organisationspläne, Zahlungsrichtlinien, Investitionsrichtlinien)
- Organisatorische Sicherungsmaßnahmen durch ein innerbetriebliches Belegwesen (z.B. durch die identische Bearbeitung gleichartiger Geschäftsvorfälle und die vollständige Erfassung von Daten im betrieblichen Rechnungswesen).

Interne Revision

Die Interne Revision ist der wichtigste Bestandteil der prozessunabhängigen Überwachung. Hierbei

werden Überwachungsmaßnahmen von unternehmensinternen Personen durchgeführt, die weder in den zu überwachenden Prozess einbezogen sind, noch verantwortlich für dessen Ergebnis sind.

Zu den Aufgaben der Internen Revision gehören:

- Prüfungen im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens
- Prüfungen im organisatorischen Bereich (insbesondere System- und Organisationsprüfungen)
- Prüfungen der Managementleistungen (sog. Management-Audits)
- Beratung und Begutachtung sowie Entwicklung von Verbesserungsvorschlägen (z.B. Rentabilitäts- oder Wirtschaftlichkeitsanalysen, Rationalisierungsuntersuchungen oder Organisationsberatung).

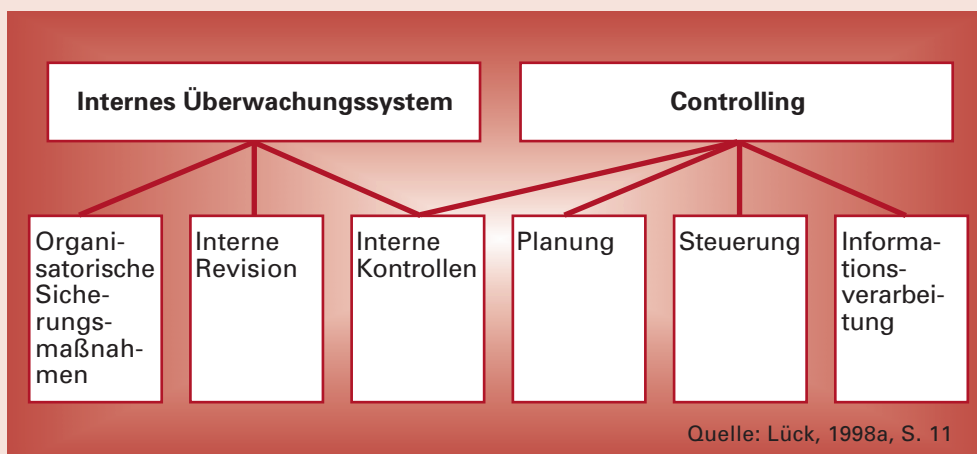
Interne Kontrollen

Als Kontrollen werden prozessabhängige Überwachungsmaßnahmen bezeichnet. Sie sollen die Eintrittswahrscheinlichkeit von Fehlern vermindern. Es handelt sich dabei um:

- von prozessabhängigen Personen durchgeführte manuelle Soll/Ist-Vergleiche (die Abstimmung von Konten, Vergleiche der Ausgangsrechnungen mit den Versandunterlagen der gelieferten Waren, Abgleich von Buchbeständen mit außerhalb der Buchführung ermittelten Bestandswerten)
- automatisierte Kontrollen durch den Einsatz von technischen Hilfsmitteln, insbesondere die EDV (z.B. programmierte Kontrollen in der Software oder eingebaute Plausibilitätsprüfungen, die bei Abweichungen eine Fehlermeldung auslösen).

b) Controlling

Das Controlling umfasst die zielorientierte Koordination von Planung, Informationsversorgung, Kontrolle und Steuerung (sog. Aktivitäten-Viereck).



Die Kontrolle ist ein fester Bestandteil sowohl des IÜS als auch des Controlling-Systems. Zur Kontrolltätigkeit im Rahmen des Controlling zählen:

- verfahrensorientierte Kontrollen (z.B. die Kontrolle der Aktivitäten von Unternehmenseinheiten bei der Planungerstellung und die Kontrolle der Informationsermittlung)
- ergebnisorientierte Kontrollen (insbesondere die Soll/Ist-Vergleiche von Werten und/oder Mengen).

Die Kontrollaufgaben im Rahmen des Controlling sind Grundlage für eine zielorientierte Steuerung des Unternehmens. Das Controlling sichert durch seine Kontrollfunktion die Zuverlässigkeit der betrieblichen Prozesse. Wie das Controlling im Einzelnen organisatorisch und inhaltlich gestaltet werden soll, ist wiederum in Zusammenhang mit der Größe und Komplexität der Stiftung, der Branche und dem jeweiligen Leistungsspektrum (z.B. Krankenhaus, Pflegeheim) zu sehen.

c) Frühwarnsystem

Um Risiken rechtzeitig erkennen zu können, empfiehlt es sich, Frühwarnsysteme einzusetzen. Diese sollen durch die frühzeitige Ermittlung und Bereitstellung von Informationen gewährleisten, dass rechtzeitig geeignete Maßnahmen durchgeführt werden können, um Gefahren und Risiken abzuwehren oder zu mildern.

Frühwarnsysteme können sowohl auf die Stiftung als Ganzes als auch nur auf einzelne Bereiche der Stiftung (Einrichtungen) ausgerichtet sein. Sie sind umfassende Systeme zur Informationserfassung, -verarbeitung und -mitteilung, d.h. sie ermitteln Informationen und Daten über bestimmte Zustände und Entwicklungen in der Stiftung/Einrichtung oder deren Umwelt, die für den Bestand der Stiftung/Einrichtung von wesentlicher Bedeutung sind.

Frühwarnsysteme werden vorrangig im operativen-kurzfristigen Bereich eingesetzt. Sie sind jedoch auch im Bereich der strategischen Planung zweckmäßig, insbesondere zur Erfassung und Weiterleitung schwacher Signale, die beispielsweise strukturelle Veränderungen anzeigen können.

Der Aufbau eines Frühwarnsystems erfolgt in vier Schritten:

1. Schritt: Festlegung von Beobachtungsbereichen

Ausgangspunkt eines jeden Frühwarnsystems ist die Bestimmung von Bereichen innerhalb und außerhalb der Stiftung/Einrichtung, aus denen Gefährdungen oder Risiken, aber auch Chancen erwachsen können. Solche Beobachtungsbereiche innerhalb der Stiftung/Einrichtung sind u.a. das gesamte Leistungsprogramm sowie kritische Funktionsbereiche. Zu den

Beobachtungsbereichen außerhalb der Stiftung/Einrichtung gehören z.B. die wirtschaftliche Umwelt, die politische Umwelt, die soziale Umwelt, die ökologische Umwelt sowie die Beschaffungsmärkte und die Absatzmärkte der Stiftung/Einrichtung.

2. Schritt: Bestimmung von Frühwarnindikatoren

Für jeden Beobachtungsbereich sind Frühwarnindikatoren (Kennzahlen oder Kennzahlensysteme) zu bestimmen, die Gefährdungen oder Krisen in den jeweiligen Bereichen frühzeitig signalisieren sollen. Nachstehende Tabelle gibt beispielhaft mögliche Beobachtungsbereiche und Frühwarnindikatoren wieder.

Beobachtungsbereiche | Frühwarnindikatoren

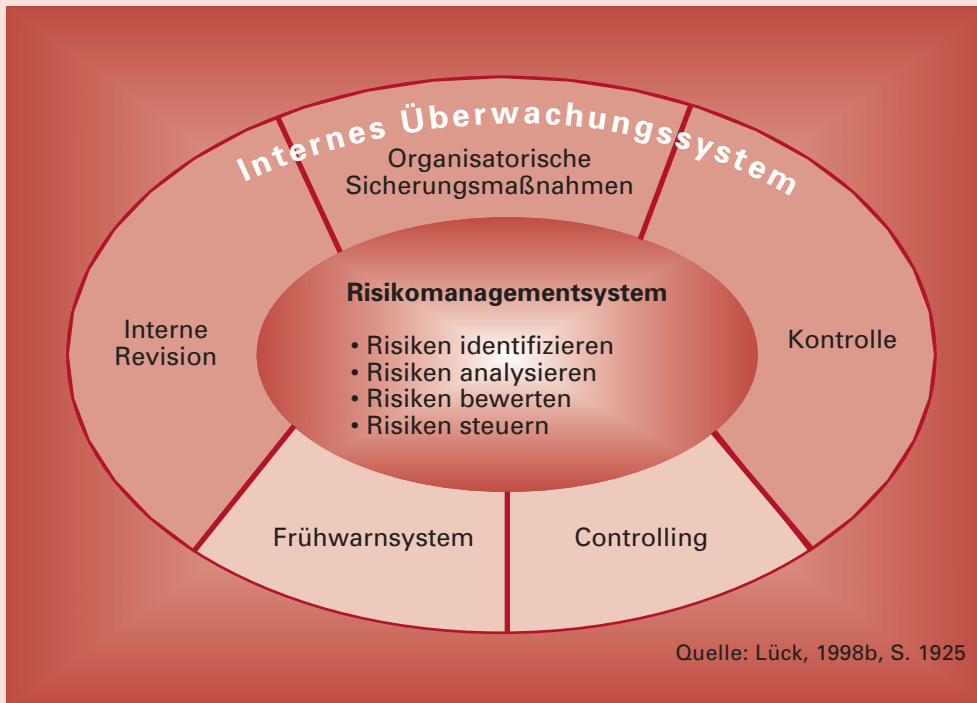
- **Tarifentwicklungen**
Extern vorgegebene Entwicklungen des Budgets oder von Löhnen und Gehältern, der Veränderungen von Pflegesätzen oder von Pflegeaufwandszuschüssen
- **Personaleinsatz**
Vollkräftestatistik, Stellenpläne
- **Mitarbeiterstruktur**
Altersaufbau
- **Mitarbeiterqualifikation**
Anteil der Fachkräfte mit spezifischen Examina bzw. Abschlüssen
- **Zufriedenheit und Motivation der Mitarbeiter**
Fehlzeitenstatistik, Fluktuationsrate, Fernbleiben von betrieblichen Veranstaltungen
- **Sachkosten und bezogene Leistungen**
Entwicklung der Beschaffungs- und Bezugspreise, vertragliche Konditionen, ABC-Analysen, Ausschreibungen, Verbrauchsentwicklung nach Kostenstellen, Umschlagshäufigkeit der Vorräte
- **Belegung, Fehlbelegung (z.B. im Krankenhaus- und Pflegebereich)**
Entwicklung der Pflege- und Betreuungstage, Abweichung vom vereinbarten Budget
- **Strukturelle Verschiebung zwischen Leistungsbereichen (z.B. im Krankenhaus- und Pflegebereich)**
Verschiebungen zwischen Budgetbereich, Fallpauschalen und Sonderentgelten, Veränderungen zwischen den Pflegeklassen
- **Leistungsakzeptanz am Markt**
Nachfrageentwicklung, Image, Qualität der (Dienst-)Leistungen
- **Preisentwicklungen**
Budgetänderungen, Änderung der Leistungsentgelte
- **Vermögens- und Kapitalstruktur**
Finanzierungskennzahlen, Kapitalausstattung im Vergleich zum Branchendurchschnitt, Strukturkennzahlen, Investitions- und Instandhaltungsplan
- **Liquidität**
Abgestufte Liquiditätskennzahlen, Entwicklung des Kontokorrentzinsaufwandes und der Lieferantenkredite, Veränderung der dinglichen Sicherheiten.

3. Schritt: Ermittlung von Sollwerten und Toleranzgrenzen

Um kritische Entwicklungen in den Beobachtungsbereichen erkennen zu können, müssen Sollwerte und Toleranzgrenzen für die einzelnen Indikatoren festgelegt werden, bei deren Überschreitung ein „Alarm-signal“ ausgelöst wird. Bei der Festlegung solcher Sollwerte und Toleranzgrenzen sollte eine Stiftung/Einrichtung ihre individuellen Ziele und Erfahrungen zugrunde legen.

Verarbeitung und Weiterleitung der Frühwarninformationen. Auch hier ist festzuhalten, dass die Ausgestaltung des Frühwarnsystems weitestgehend von der spezifischen Ausprägung der Stiftung/ Einrichtung abhängt. Dies gilt ebenso für die organisatorische Einbindung des Frühwarnsystems.

Den Zusammenhang zwischen Risikomanagementsystem und den verschiedenen Teilsystemen verdeutlicht nochmals das nachstehende Schaubild.



4. Schritt: Festlegung der Informationsverarbeitung

Es muss festgelegt werden, wie die Verarbeitung der erfassten Informationen unter aufbau- und ablauforganisatorischen Gesichtspunkten gestaltet werden soll.

Die aufbauorganisatorische Gestaltung umfasst die Festlegung der Aufgaben der Informationsverarbeitungsstelle und die Strukturierung der Informationskanäle.

Wesentlich hierbei ist die Bestimmung der Informationsbeziehungen:

- zwischen Umwelt, Stiftung/Einrichtung und Frühwarnsystem,
- innerhalb des Frühwarnsystems sowie
- zwischen dem Frühwarnsystem und dessen Benutzern.

Die ablauforganisatorische Gestaltung des Frühwarnsystems bezieht sich auf die Aufnahme,

Exkurs: Berichtswesen

Unter Berichtswesen versteht man die periodische Informationsaufbereitung und -weitergabe an Geschäftsleitung und/oder Aufsichtsgremien einer Stiftung. Das Berichtswesen kann damit in den größeren Zusammenhang eines Risikomanagement- und Überwachungssystems eingeordnet werden.

Aufgabe des Berichtswesens ist es, Geschäftsführung und Aufsichtsgremien umfassend und zeitnah über alle bedeutsamen betrieblichen Entwicklungen und Prozesse zu informieren. Die Entscheidungen der Geschäftsführung und der Aufsichtsorgane werden durch die Inhalte und Aussagen des Berichtswesens entscheidend beeinflusst. An den Inhalt und den Umfang des Berichtswesens sind daher hohe Anforderungen zu stellen.

In den größeren Stiftungen ist das Berichtswesen bereits mehr oder weniger stark ausgeprägt. Aufbau-

organisatorisch wird es in der Regel dem Aufgabenbereich des Controlling zugeordnet. Stiftungen, die aufgrund ihrer Größe oder ihrer wirtschaftlichen Situation nicht über eine Controllingabteilung oder einen Controller verfügen, können das Berichtswesen auch dem Bereich des Finanz- und Rechnungswesens zuordnen.

Ein effizientes Berichtswesen sollte mindestens folgende Bereiche zum Inhalt haben:

- Wirtschaftsplan
- Investitionsplan
- Stellenplan
- Instandhaltungs- und Instandsetzungsplan
- Entwicklung der wichtigsten betrieblichen Leistungsdaten
- Liquiditätsstatus.

Die Zusammenstellung der Berichtszahlen sollte periodisch erfolgen, wobei in vielen Fällen eine quartalsweise Berichterstattung ausreichen dürfte. Je nach dem Ausmaß der mit einzelnen Bereichen oder Maßnahmen zusammenhängenden oder gegebenenfalls neu hinzukommenden Risiken wird eine monatliche Berichtserstellung empfohlen.

Der Bericht wird als Soll-Ist-Vergleich aufgebaut, wobei ein besonderer Schwerpunkt auf der Analyse der Abweichungen liegen sollte. Die Darstellung von externen und internen Entwicklungen, die Risiken bergen, sollten dabei, wie in den Ausführungen zum Risikomanagement dargestellt, stets im Blick bleiben.

3. Erweiterte Angaben im Anhang und im Lagebericht

Anhang

Durch das KonTraG wird die Angabepflicht im Anhang erweitert: Der ausgeübte Beruf der Mitglieder der Geschäftsführung und des Aufsichtsgremiums ist aufzulisten, um deren Qualifikation zu verdeutlichen.

Lagebericht

Durch das KonTraG ergibt sich aus § 289 Abs. 1 HGB eine neue Verantwortlichkeit für solche Geschäftsführungen, die freiwillig oder gesetzlich verpflichtet einen Lagebericht aufstellen. Diese haben bei der Darstellung der Lage der Gesellschaft auch auf die Risiken der künftigen Entwicklung einzugehen. Damit bringt das KonTraG einen wachsenden Anspruch an die Risiko- und Zukunftsorientierung des Lageberichts zum Ausdruck und erweitert die Publizitätspflicht der Geschäftsführung.

Unter Risiko versteht der Gesetzgeber die Gefahr ungünstiger Entwicklungen, wobei sich die Darstellung auf wesentliche Risiken, d.h. bestandsgefährdende oder solche mit starkem Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage – bei einer Bezugsperiode von zwölf Monaten bzw. zwei Jahren – beschränken sollte.

Das IDW hat eine Stellungnahme zur Aufstellung des Lageberichtes (IDW RS HFA 1) herausgegeben, in dem eine Sammlung von Berichtsgegenständen genannt werden, die bei der Abfassung des Lageberichts Hilfestellung geben sollen. Nachstehend werden stichwortartig solche Bereiche genannt, die eine Bedeutung für Stiftungen haben können. Dabei ist zu beachten, dass die genannten Themenbereiche mit individuellen Daten und Vorkommnissen anzureichern sind.

A) Darstellung des Geschäftsverlaufs

- Entwicklung von Branche und Gesamtwirtschaft
- Umsatz und Auftragsentwicklung
- Investitionen
- Finanzierungsmaßnahmen
- Personal- und Sozialbereich
- Wichtige Vorgänge des Geschäftsjahres

B) Darstellung der Lage

- Vermögens- und Finanzlage
- Ertragslage
- Besondere Darstellungsformen (Aufgliederung in Sparten, Mehrperiodendarstellungen)

C) Hinweise auf wesentliche Risiken der künftigen Entwicklung

D) Berichterstattung nach § 289 Absatz 2 HGB

- Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahres
- Voraussichtliche Entwicklung

Inwieweit die aufgezählten Punkte für eine Berichterstattung von Relevanz sind, ist im Einzelfall zu prüfen. Es sind jedoch bestimmte Mindestinhalte unverzichtbar. Bei der erstmaligen Erstellung des Lageberichtes nach den neuen gesetzlichen Vorschriften sollte außerdem beachtet werden, dass die einmal gewählte Gliederung auch entsprechend in den Folgejahren anzuwenden ist, um die Vergleichbarkeit der Berichterstattung zu sichern. Erst ein stetiger Berichtsaufbau macht die Inhalte auch im Zeitablauf vergleichbar.

Die erweiterte Pflicht der Geschäftsführung korrespondiert mit der in § 317 Abs. 2 HGB festgelegten Pflicht des Abschlussprüfers zu prüfen, ob diese Risi-

ken der zukünftigen Entwicklung im Lagebericht zutreffend dargestellt sind.

VII. Konsequenzen für die Arbeit von Aufsichtsgremien von Stiftungen

Der Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrates einer AG oder GmbH wird durch das KonTraG aus zweierlei Richtung mehr Gewicht verliehen:

- Die Zusammenarbeit mit dem externen „Überwacher“ Abschlussprüfer wird vorgeschrieben, der damit als Gehilfe des Aufsichtsrates auftritt.
- Die Einrichtung eines Risikomanagement- und Überwachungssystems durch den Vorstand oder die Geschäftsführung verpflichtet auch den Aufsichtsrat auf ein weiteres Tätigkeitsfeld und kann helfen, die Überwachungsaufgabe besser zu erfüllen.

Die Mehrzahl der Aufsichtsgremien in den Stiftungen ist von den Änderungen des KonTraG nicht betroffen. Gleichwohl sollten auch diese das KonTraG zum Anlass nehmen, ihre Arbeit im Hinblick auf die Vermeidung wirtschaftlicher Schieflagen oder Krisen zu hinterfragen.

Wesentliche Aspekte einer stärkeren Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsgremien und Abschlussprüfer sind:

- die formelle Beauftragung des Abschlussprüfers durch das Aufsichtsgremium (zumindest sollte das Aufsichtsgremium Art und Umfang der Prüfung bzw. Prüfungsschwerpunkte mit bestimmen)
- die Vorlage des Prüfungsberichts an jedes Mitglied des Aufsichtsgremiums (ggf. auch auf einen Ausschuss beschränkt)
- die Teilnahme des Abschlussprüfers an der entsprechenden Bilanzsitzung des Aufsichtsgremiums.

Allerdings ist erneut darauf hinzuweisen, dass die angeführten Maßnahmen allenfalls freiwillig erfolgen können, soweit nicht über die Satzung entsprechende Regelungen getroffen worden sind.

Eine Hauptaufgabe von Aufsichtsgremien auch in Stiftungen ist die Überwachung der Geschäftsführung bzw. des Vorstandes. Diese Aufgabe erfüllt das Aufsichtsgremium regelmäßig durch die Teilnahme an Sitzungen, durch Einsichtnahme in die notwendigen Unterlagen der Stiftung sowie durch Einbindung in die Abschlussprüfung. Darüber hinaus sind in Einzelfällen auch persönliche Gespräche mit Betroffenen notwendig. Voraussetzung für die erfolgreiche Erfüllung der Überwachungsaufgabe ist, dass das Aufsichtsgremium von Seiten der Geschäftsführung mit ausreichend Informationen und Unterlagen – welche nicht nur die

wirtschaftliche Situation, sondern auch die metaökonomischen Ziele und Besonderheiten der Stiftung betreffen – versorgt wird. Dabei ist der Umfang des erforderlichen Informationsaustausches, der zwischen Aufsichtsgremium und Geschäftsführung besteht, häufig nicht klar genug formuliert und festgelegt. Die Beteiligten sollten sich deshalb über den Berichtsumfang abstimmen.

Weil das KonTraG als eine Aufgabe der Geschäftsführung die Einführung eines angemessenen Risikomanagement- und Überwachungssystems (§ 91 Abs. 2 AktG, vgl. Abschnitt VI) betont, sollten Aufsichtsgremien von Stiftungen – unabhängig von gesetzlichen Notwendigkeiten und der Ausstrahlungswirkung des KonTraG – ihre Vorstände und Geschäftsführungen auf ein derartiges, den besonderen Verhältnissen der Stiftung angepasstes System verpflichten.

Das Aufsichtsgremium sollte sich gegebenenfalls Kenntnisse darüber aneignen, wie ein angemessenes Risikomanagement- und Überwachungssystem für die eigene Stiftung auszusehen hat und ggf. externe Berater mit notwendiger Erfahrung hinzuziehen. Erteilt das Aufsichtsgremium dem Abschlussprüfer den Auftrag, das Risikomanagement- und Überwachungssystem zu prüfen, darf es nicht übersehen, dass diese Prüfung weiterhin in sein Aufgabengebiet gehört.

Grundsätzlich sollen Aufsichtsgremien nicht jede Einzelmaßnahme überwachen. Greift das Aufsichtsgremium zu sehr in das Tagesgeschäft ein, kann es seine Überwachungsfunktion kaum noch wahrnehmen. Eine so verstandene allumfassende Überwachung führt zwangsläufig zu einer „Zweitgeschäftsführung“, die nicht akzeptiert werden kann.

VIII. Schlussbemerkung

Die Gesamtbetrachtung der zahlreichen Änderungen des KonTraG zeigt, dass auch Stiftungen durchaus dieses Gesetz zu beachten haben. Dies betrifft in erster Linie die Geschäftsführung, die für die Einrichtung eines risikoorientierten und zukunftsgerichteten Überwachungssystems in der Stiftung bzw. in den Einrichtungen zu sorgen hat. Wesentliche Bedeutung hat dabei das Frühwarnsystem. Darüber hinaus ist das Aufsichtsgremium angehalten, in qualifizierter Form seine Überwachungsaufgabe wahrzunehmen. Eine wesentliche Bedeutung kommt dabei der Zusammenarbeit des Aufsichtsgremiums mit dem Abschlussprüfer zu.

Die Neuregelungen des KonTraG und das Anliegen des KonTraG sollten Geschäftsführungen, Aufsichtsgremien und Abschlussprüfer als Herausforderung für ihre Arbeit begreifen.

Quellennachweis:*Abschnitt I*

Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), Bundesgesetzblatt Jahrgang 1998, Teil I, Nr. 24, ausgegeben zu Bonn am 30. April 1998, S. 786-794.

Böcking, Hans-Joachim und Orth, Christian, Neue Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung durch das KonTraG und das KapAEG, in: Der Betrieb (DB), 1998, Heft 25, S. 1241-1246.

Dücker, Reinhard, Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, Weiterentwicklung der deutschen Rechnungslegung und Abschlussprüfung, in: NWB, 1998, Nr. 21, S. 1709-1716.

Abschnitt II

Gronemann, Josef, Die kirchliche Stiftung als Trägerin sozialer Einrichtungen, in: Stiftung & Sponsoring, 1998, Heft 5 und 6, S. 26-28 und S. 10-12.

Weger, Hans-Dieter, Führung und Management gemeinnütziger Stiftungen. Einführende Überlegungen und grundsätzliche Anmerkungen, in: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring, 1999, Heft 3.

Abschnitt III

Gronemann, Josef, Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen nach den Verlautbarungen des IDW, in: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring, 2000, Heft 5.

Abschnitt IV und V

Kaufmann, Michael, Auswirkungen des KonTraG auf die Rechnungslegung und Prüfung von Krankenhäusern, in: Das Krankenhaus, 1999, Heft 10, S. 665-669.

Klar, Michael, Auswirkungen des Gesetzesvorhabens zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) auf die Prüfung von Nicht-Aktiengesellschaften, in: Der Betrieb (DB), 1997, Heft 14, S. 685-688.

Koch, Heinz Joachim und Schüller, Ludwig, Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, in f & w führen und wirtschaften im Krankenhaus, 1999, Heft 1, S. 40-44.

Remme, Werner und Theile, Carsten, Die Auswirkungen von „KonTraG“ und „KapAEG“ auf die GmbH, in: GmbHRundschau, 1998, Heft 18, S. 909-915

Abschnitt VI

Kromschröder, Bernhard und Lück, Wolfgang, Grundsätze risikoorientierter Unternehmensüberwachung, in: DB, 1998, Heft 32, S. 1573-1576.

Kless, Thomas, Beherrschung der Unternehmensrisiken: Aufgaben und Prozesse eines Risikomanagements, in: DStR, 1998, S. 93-96.

Lück, Wolfgang, Internes Überwachungssystem, in: Stbg., 1997, Nr. 9, S. 424-431.

Lück, Wolfgang, Elemente eines Risikomanagementsystems, in: DB, 1998a, Heft 1/2, S. 18-14.

Lück, Wolfgang, Der Umgang mit unternehmerischen Risiken durch ein Risikomanagementsystem und durch ein Überwachungssystem, in: DB, 1998b, Heft 39, S. 1925-1930.

Lück, Wolfgang, Internes Überwachungssystem (IÜS), in: WPK-Mitteilungen, 1998c, Heft 3, S. 182-188.

Abschnitt VII

Arbeitskreis „Externe und interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft, Grundsätze ordnungsmäßiger Aufsichtsratsstätigkeit – ein Diskussionspapier, in: DB, 1995, Heft 1, S. 1-4.

Bremer, Jürgen, Auswirkungen des „KonTraG“ auf Aufsichtsräte und vergleichbare Gremien in einer GmbH, in: GmbH-Recht, 1999, Nr. 3, S. 116-117.

Dörner, Dietrich, Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer im Lichte des KonTraG, in: DB, 2000, Heft 3, S. 101-105.

Gronemann, Josef und Fuchs, Rüdiger: Der Aufsichtsrat einer Krankenhaus-GmbH, in: f & w führen und wirtschaften im Krankenhaus, 1994, Heft 2, S. 100-105.

Theisen, Manuel René, Vergabe und Konkretisierung des WP-Prüfungsauftrages durch den Aufsichtsrat, in: DB, 1999, Heft 7, S. 341-346.

Als ROTE SEITEN bisher erschienen:

- **Beilage zu Heft 1/98:**
Josef Marquard, Dr. Ulrich Hauck
Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen
- **Beilage zu Heft 2/98:**
Harald Spiegel
Haftungsprobleme der Stiftungsverwaltung
- **Beilage zu Heft 3/98:**
Professor Dr. Jochen Thiel
Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht und seine Bedeutung für die tatsächliche Geschäftsführung gemeinnütziger Stiftungen
- **Beilage zu Heft 4/98:**
Dr. Stefan Schick
Spenden – Chancen und Risiken bei der Mittelbeschaffung
- **Beilage zu Heft 5/98:**
Dr. Franz Merl, Claus Koss
Die Bewertung des Stiftungsvermögens
- **Beilage zu Heft 6/98:**
Professor Dr. Rainer Hüttemann
Der steuerbegünstigte Zweckbetrieb und seine Abgrenzung vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
- **Beilage zu Heft 1/99:**
Dr. Christian von Oertzen
Die Stiftung von Todes wegen – Gestaltungsgefahren und Gestaltungsmöglichkeiten
- **Beilage zu Heft 2/99:**
Dr. Georg Wochner
Rechtsformwahl von Nonprofit-Organisationen
Rechtsformvergleich Stiftung – Stiftungs-Verein – Stiftungs-GmbH
- **Beilage zu Heft 3/99:**
Dr. Hans-Dieter Weger
Führung und Management gemeinnütziger Stiftungen. Einführende Überlegungen und grundsätzliche Anmerkungen
- **Beilage zu Heft 4/99:**
Professor Dr. Olaf Werner
Die unselbständige Stiftung
- **Beilage zu Heft 5/99:**
Dr. Manfred Orth
Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen
- **Beilage zu Heft 6/99:**
Professor Dr. Rainer Hüttemann
Die steuerbegünstigte Vermögensverwaltung und ihre Abgrenzung vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
- **Beilage zu Heft 1/2000:**
Dr. Hanspeter Daragan
Letztwillige Zuwendungen an eine Stiftung
- **Beilage zu Heft 2/2000:**
Dr. Evelyn Menges
Amt aus Ehre? – Rechtliche Aspekte zum Ehrenamt
- **Beilage zu Heft 3/2000:**
Harald Spiegel
Die Bestandserhaltung des Stiftungsvermögens im Rahmen der Rechnungslegung
- **Beilage zu Heft 4/2000:**
Dr. Hans-Dieter Weger
Unternehmen als Stifter. Überlegungen zur Konzeption, Gestaltung und Arbeitsweise von Unternehmensstiftungen
- **Beilage zu Heft 5/2000:**
Dr. Josef Gronemann
Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen nach den Verlautbarungen des IDW
- **Beilage zu Heft 6/2000:**
Dr. Stefan Schick
Umstrukturierung von Anstaltsträgerstiftungen – Ausgliederung, Outsourcing und Kooperation

- **Beilage zu Heft 1/2001:**
PD Dr. Berit Sandberg
Stiftungskostenrechnung – Grundzüge einer
Kosten- und Leistungsrechnung für Stiftungen

- **Beilage zu Heft 2/2001:**
Dr. Wolfgang Boochs
Rechtliche Aspekte des Sponsoring

- **Beilage zu Heft 3/2001:**
Dr. Stephan Geserich
Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht

- **Beilage zu Heft 4/2001:**
Dr. Stefan Lunk, Norma Studt
Das Teilzeit- und Befristungsgesetz unter besonderer Berücksichtigung gemeinnütziger Einrichtungen

- **Beilage zu Heft 5/2001:**
Horst Eversberg
Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb – besondere Problemstellungen

- **Beilage zu Heft 6/2001:**
Dr. Regine Kiefer
Mittelbeschaffung von Stiftungen

- **Beilage zu Heft 1/2002:**
Professor Dr. Rainer Hüttemann
Neuere Entwicklungen des Spendenrechts

- **Beilage zu Heft 2/2002:**
Wolfgang Beywl, Bettina Henze, Susanne Mäder,
Sandra Speer
Evaluation in der Stiftungspraxis – Handreichung
und Beispiele

- **Beilage zu Heft 3/2002:**
Ludwig Schüller
Die Auswirkungen des KonTraG auf Stiftungen

- **Vorgesehen als Beilage zu Heft 4/2002:**
Bürgerstiftung



Dipl.-Volkswirt Ludwig Schüller

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Solidaris Revisions GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Berlin, Freiburg, Köln, München

Impressum

Herausgeber

W&N Stiftung&Sponsoring Verlags GmbH
Thaddäusstr. 33
33415 Verl
Tel.: 0 52 46 - 9 25 10 - 0 Fax: 92 19 99

Redaktion

Dr. Hans-Dieter Weger, Heino Nollmann,
Dr. Monika Gronemeier, Magda Weger

Redaktionsbeirat

Professor Dr. Michael Göring (ZEIT-Stiftung Ebelin und Gerd Bucerius, Hamburg), Professor Dr. Josef Hackforth (TU München, Fakultät für Sportwissenschaft), Dr. Heike Kahl (Deutsche Kinder- und Jugendstiftung, Berlin), Dr. Peter Lex (Sozietät Mohren & Partner, München), Professor Dr. Gert Schukies (Deutsche Post AG, Bonn), Norbert A. Völler (Merck Finck & Co. Privatbankiers, Frankfurt)

– ISSN 1438–0617 –

Angebot: Ordner für zwei Jahrgänge



Nach 27 Ausgaben hat sich **Stiftung&Sponsoring** nicht nur als anerkanntes Fachmagazin etabliert, sondern auch als Nachschlagewerk in umfangreichen Fachfragen rund um die Themen **Stiftung** und **Sponsoring**. Um unseren Abonnnenten die Ablage der einzelnen Ausgaben zu erleichtern, haben wir einen **Sammelordner** produziert, der sowohl das Abheften der **Grundaussagen** als auch der **ROTEN SEITEN** ermöglicht. Interessenten können den Ordner zum **Selbstkostenpreis** von 8 Euro inkl. **Mehrwertsteuer** und **Verpackung** beim Verlag **schriftlich** oder **telefonisch** bestellen.

**W&N Stiftung&Sponsoring
Verlags GmbH**
Thaddäusstr. 33
33415 Verl
Tel.: 0 52 46 - 9 25 10 - 0
Fax: 0 52 46 - 92 19 99

– ISSN 1438–0617 –