

Monika Maria Wurzer

# **Die genossenschaftliche Geschäftsführungsprüfung**

Entwicklung eines  
allgemeinen Prüfungsmodells



**GABLER**

**RESEARCH**

Monika Maria Wurzer

## **Die genossenschaftliche Geschäftsführungsprüfung**

# GABLER RESEARCH

Monika Maria Wurzer

# **Die genossenschaftliche Geschäftsführungsprüfung**

Entwicklung eines  
allgemeinen Prüfungsmodells



**GABLER**

**RESEARCH**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Universität Innsbruck, 2010

Gedruckt mit Unterstützung des Bundesministeriums für Wissenschaft und Forschung in Wien

1. Auflage 2011

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2011

Lektorat: Stefanie Brich | Britta Göhrisch-Radmacher

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-2867-2

## Vorwort

Sowohl in der nationalen als auch internationalen Forschung und Fachliteratur wird der Forschungsbedarf zur Geschäftsführungsprüfung nachdrücklich betont. Dieses ausgeprägte Interesse an der Geschäftsführungsprüfung beschränkt sich jedoch nicht nur auf den genossenschaftlichen Sektor. Das Potential dieser wissenschaftlichen Arbeit, in der Prüfungsforschung einen Beitrag zu leisten, wird damit ersichtlich. Ein markantes Merkmal der Arbeit stellt der *verhaltenswissenschaftliche Forschungsansatz* durch die Verwendung des aus dem Human Information Processing stammenden Linsenmodell von Brunswik in einer qualitativ-heuristischen Betrachtungsweise dar. Zudem basiert die hier angewendete empirische Studie auf qualitativen Methoden. Beide Aspekte und insbesondere in Kombination erfahren Seltenheit in der Prüfungsforschung.

Nach zweieinhalb Jahren intensiver Beschäftigung mit dem genossenschaftlichen Revisionswesen und einer fundierten länderübergreifenden empirischen Untersuchung im Rahmen meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Projektassistentin und des Doktorats an der Universität Innsbruck liegt nun ein umfassendes Grundlagenwerk zur genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung vor. In dieser Arbeit wurde die komplexe Prüfungsform einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung mittels Entwicklung eines Prüfungsmodells erstmals systematisch aufgearbeitet und so ein wesentlicher Beitrag zum grundlegenden Verständnis geleistet. Das Modell einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung dient als *Meta-Standard*, d.h. die Überlegungen verfolgen einen *konzeptionellen Charakter*. Dabei handelt es sich um eine *grundsätzliche Betrachtungsweise*, durch welche eine Basis für genossenschaftliche Geschäftsführungsprüfungen geschaffen wird.

Der Prozess des Schreibens dieser Monographie war eine außergewöhnliche Lernerfahrung. Besonderer Dank gilt dem „Internationalen Institut für Genossenschaftsforschung im Alpenraum“ (kurz: IGA) und speziell Herrn Mag. Arnulf Perkounigg, Vorstandsvorsitzender des Vereines IGA und Direktor des Raiffeisenverbandes Tirol. Herr Mag. Perkounigg hat die Forschungsidee sowie deren Projektumsetzung vorangetrieben und ist beim Entstehen dieser Arbeit stets unterstützend und beratend zur Seite gestanden. Über IGA wurde dem Projekt durch die Mitwirkung von Genossenschaftsverbänden aus Österreich, Bayern und Südtirol eine internationale Infrastruktur zugänglich.

Von Seiten der Genossenschaftsverbände wurde dem Forschungsvorhaben ein außerordentliches Interesse entgegengebracht. Besonderer Dank gilt Herrn Mag. Hans Chaloupka (Generalrevisor des Österreichischen Raiffeisenverbandes und Vorstandsvorsitzender der

VÖR), den Mitgliedern der „Vereinigung der Österreichischen Revisionsverbände“ (VÖR), dem Genossenschaftsverband Bayern und dem Genossenschaftsverband Südtirol und insbesondere den persönlich Mitwirkenden aus diesen Institutionen, ohne deren Unterstützung das Projekt nicht erfolgreich realisierbar gewesen wäre.

Zudem möchte ich Herrn Univ-Prof. Dr. Rudolf Steckel (Institut für Rechnungswesen, Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung der Universität Innsbruck) für die Möglichkeit, dieses Dissertationsthema zu bearbeiten und dessen Betreuung sowie Herrn Univ-Prof. Dr. Markus Dellinger (Institut für Handels- und Wirtschaftsrecht der Universität Wien und Syndikus des Österreichischen Raiffeisenverbandes) für die Zweitbegutachtung danken. Bedeutsam waren außerdem die hilfreichen Anmerkungen von Prof. W. Robert Knechel (University of Florida) und Prof. Stuart Turley (University of Manchester), welche zur Schärfung der Forschungsfrage und zur Ausformung des wissenschaftstheoretischen Zugangs beigetragen haben. Abschließend möchte ich mich beim österreichischen Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung für die Unterstützung bei der Realisation dieser Publikation bedanken.

Ein ganz lieber Dank richtet sich an meine Familie: meinen Freund Christoph, der von Anfang an viel Verständnis für mein zeitaufwendiges Vorhaben aufbrachte und mir eine wichtige Stütze in allen Belangen war. Für die stetige Unterstützung und den liebevollen Rückhalt bedanke ich mich bei meinen Eltern und meinem Bruder Martin. Euch widme ich diese Arbeit!

Fulpmes, im Jänner 2011

MMag. Dr. Monika Maria Wurzer

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Abbildungsverzeichnis .....	XI
Abkürzungsverzeichnis .....	XIII
1. Einleitung .....	1
1.1. Das wissenschaftliche Problem .....	2
1.2. Relevanz der Problemstellung .....	4
1.3. Zielsetzung der Arbeit .....	5
1.4. Methodische Vorgehensweise .....	6
1.5. Aufbau der Arbeit .....	12
2. Das genossenschaftliche Geschäftsmodell .....	15
2.1. Genossenschaftsidee .....	15
2.2. Internationale Präsenz von Genossenschaften .....	16
2.3. Genossenschaftsmitglied .....	17
2.3.1. Originäres Mitglied .....	17
2.3.2. Investierendes Mitglied .....	18
2.4. Genossenschaftsorgane .....	19
2.4.1. Generalversammlung .....	19
2.4.2. Vorstand .....	20
2.4.3. Aufsichtsrat .....	22
2.5. Arten der genossenschaftlichen Geschäftstätigkeit .....	23
2.5.1. Zweckgeschäft .....	23
2.5.2. Gegengeschäft .....	24
2.5.3. Hilfsgeschäft .....	24
2.5.4. Nebengeschäft .....	24
2.6. Genossenschaftliche Prinzipien .....	24
2.7. Prüfungsauftrag und Begründung der Geschäftsführungsprüfung .....	25
3. Die Prüfung der Geschäftsführung .....	29
3.1. Forschungsrichtungen und aktueller Erkenntnisstand in der Geschäftsführungsprüfung .....	29
3.2. Begriffsfassung und Rechtsgrundlagen .....	34
3.2.1. Definition der Geschäftsführungsprüfung .....	36
3.2.2. Abgrenzung zur Abschlussprüfung .....	37
3.3. Themenbereiche der Geschäftsführungsprüfung .....	38
3.3.1. Geschäftsführungsorganisation .....	39
3.3.2. Geschäftsführungsinstrumentarium .....	40

3.3.3.	Geschäftsführungstätigkeit .....	41
3.3.4.	Wirtschaftliche Verhältnisse.....	42
3.4.	Geschäftsführungsprüfung bei verbundenen Unternehmen .....	42
3.5.	Systematik der Geschäftsführungsprüfung .....	43
3.5.1.	Erfassung des Ist-Objektes .....	44
3.5.2.	Bestimmung der Soll-Objekte und Maßstäbe.....	45
3.5.3.	Bewertung und Analyse .....	45
3.5.4.	Prüfungsberichterstattung.....	46
3.6.	Bewertungsmaßstäbe.....	46
3.6.1.	Prüfungsaufgabe .....	47
3.6.2.	Feststellungsaufgabe.....	48
3.6.2.1.	Entwicklung von Organisationsmodellen.....	48
3.6.2.2.	Aufstellung von Optimierungskalkülen.....	48
3.6.2.3.	Betriebsvergleich .....	49
3.6.2.4.	Periodenvergleich .....	49
3.6.2.5.	Erfolgsindikatoren .....	50
3.7.	Prüfungsumfang und Prüfungsintensität .....	50
3.8.	Organisation der genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung.....	51
3.8.1.	Revisions- bzw. Prüfungsverband .....	51
3.8.2.	Prüfungsträger .....	53
3.8.3.	Prüfungshäufigkeit .....	54
3.9.	Berichterstattung der Geschäftsführungsprüfung.....	54
3.10.	Geschäftsführungsprüfung außerhalb des genossenschaftlichen Sektors .....	56
4.	Das Rahmenwerk des Modells einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung .....	61
4.1.	Theoretische Sensibilität .....	61
4.2.	Human Information Processing als theoretisches Konzept des Modells einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung .....	62
4.2.1.	Grundgedanken des Human Information Processing .....	63
4.2.1.1.	Der Informationsverarbeitungsprozess .....	63
4.2.1.2.	Mechanismen zur Strukturorganisation.....	66
4.2.1.3.	Das Linsenmodell nach Brunswik.....	68
4.2.2.	Human Information Processing in der Prüfungsforschung .....	71
4.2.3.	Human Information Processing im Modell einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung .....	73
4.3.	Die Metaebene des Prüfungsmodells .....	78
4.3.1.	Das COSO-Modell .....	78
4.3.1.1.	Wirkungsweise .....	79

4.3.1.2.	Aufbau des COSO-Modells .....	79
4.3.1.3.	Elemente des COSO-Modells.....	80
4.3.1.3.1.	1. Dimension: Ziele .....	81
4.3.1.3.2.	2. Dimension: Systemkomponenten .....	82
4.3.1.3.3.	3. Dimension: Unternehmen .....	84
4.3.1.4.	Bedeutung des COSO-Modells für das Prüfungswesen .....	84
4.3.1.5.	Das COSO-Modell in der genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung.....	86
4.3.2.	Grundsätze einer modernen Unternehmensführung .....	86
4.3.2.1.	Unternehmensführung als Institution .....	87
4.3.2.2.	Unternehmensführung als Funktion .....	88
4.3.2.2.1.	Planung .....	90
4.3.2.2.2.	Organisation.....	90
4.3.2.2.3.	Information .....	91
4.3.2.2.4.	Kontrolle .....	91
4.3.2.3.	Unternehmensstrukturen .....	92
4.3.3.	Genossenschaftliche Governance .....	96
4.3.3.1.	Darstellung der genossenschaftlichen Prinzipien .....	96
4.3.3.2.	Das genossenschaftliche Managementkonzept.....	101
4.3.4.	Konsequenzen für das Modell einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung .....	106
4.4.	Die empirische Studie .....	107
4.4.1.	Untersuchungslogik der empirischen Studie .....	108
4.4.2.	Sampling.....	110
4.4.3.	Datenerhebung.....	111
4.4.3.1.	Dokumentenanalyse.....	113
4.4.3.2.	Experteninterviews und Gruppendiskussionen.....	113
4.4.3.3.	Wissenschaftliche Beobachtung .....	116
4.4.4.	Datenaufbereitung .....	119
4.4.5.	Auswertung und Interpretation der Daten .....	120
4.4.5.1.	Qualitative Inhaltsanalyse.....	121
4.4.5.2.	Auswertungssoftware .....	134
4.4.6.	Rückkoppelung und Validierung.....	136
5.	Das Modell einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung.....	139
5.1.	Dimensionen des Prüfungsmodells .....	139
5.1.1.	1. Dimension: Ziele der genossenschaftlichen Geschäftstätigkeit .....	140

5.1.1.1.	Übereinstimmung der gesamten genossenschaftlichen Tätigkeiten mit den gesellschaftlich festgelegten Zwecken und Zielen .....	141
5.1.1.2.	Einhaltung und Realisierung der genossenschaftlichen Prinzipien (insbesondere des Förderauftrages).....	141
5.1.1.3.	Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit (inkl. Vermeidung von Vermögensschädigung).....	142
5.1.1.4.	Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung.....	142
5.1.1.5.	Einhaltung von sonstigen Gesetzen und Vorschriften.....	143
5.1.2.	2. Dimension: Führungssysteme .....	143
5.1.2.1.	Fachliche Fähigkeiten und persönliche Charakteristika der Geschäftsführung.....	146
5.1.2.2.	Geschäftspolitik .....	150
5.1.2.3.	Geschäftsführungsinstrumentarium.....	152
5.1.2.4.	Geschäftsführungstätigkeit .....	157
5.1.3.	3. Dimension: Komplexitätsgrade bei Genossenschaften .....	163
5.1.3.1.	Betriebliche Funktionen und betriebliche Prozesse in der Unternehmensstruktur.....	163
5.1.3.2.	Unternehmensverflechtungen.....	164
	5.1.3.2.1. Mehrstufiger Genossenschaftsverbund.....	165
	5.1.3.2.2. Beteiligungen (Konzernstruktur).....	167
5.1.4.	Beziehung zwischen den Dimensionen .....	169
6.	Zusammenfassung und Ausblick.....	173
	Quellenverzeichnis .....	177
	Gesetzesquellen .....	177
	Literatur .....	178
	Online Quellen.....	190
	Verzeichnis der an der empirischen Studie teilnehmenden Revisions- und Prüfungsverbände.....	193

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Black-Box „Geschäftsführungsprüfung“ .....	4
Abbildung 2:	Road-Map des Forschungsprojektes .....	11
Abbildung 3:	Internationale Präsenz von Genossenschaften .....	16
Abbildung 4:	Darstellung der Kern-Interessensgruppen einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung .....	27
Abbildung 5:	Konzeptionelles Modell eines Performance Audits im Public Sector des dänischen Rechnungshofes .....	31
Abbildung 6:	Logikmodell einer Wirtschaftlichkeits- bzw. Haushaltsprüfung des Europäischen Rechnungshofes.....	32
Abbildung 7:	Speicherungsprozesse im Gedächtnissystem .....	65
Abbildung 8:	Das menschliche Gedächtnissystem in der kognitionswissenschaftlichen Human Information Processing Theorie .....	66
Abbildung 9:	Das Linsenmodell nach Brunswik.....	68
Abbildung 10:	Black-Box „Geschäftsführungsprüfung“ .....	74
Abbildung 11:	Prüfungsmodell „Geschäftsführungsprüfung“ .....	74
Abbildung 12:	Die genossenschaftliche Geschäftsführungsprüfung gemäß dem Linsenmodell nach Brunswik.....	76
Abbildung 13:	COSO-Modell .....	80
Abbildung 14:	Ebenen der Unternehmensführung.....	88
Abbildung 15:	Management-Funktionen im Überblick .....	90
Abbildung 16:	Zentrale vs. dezentrale Unternehmensführung.....	93
Abbildung 17:	Unternehmensstrukturen im Überblick geordnet nach Strukturkomplexität und Unternehmensgröße .....	94
Abbildung 18:	Genossenschaftliche Wesens- und Verfahrensprinzipien .....	101
Abbildung 19:	Das Integrierte Drei-Säulen-Managementkonzept.....	103
Abbildung 20:	Formalziele der Markt-, Identitäts- und Förderorientierung .....	105
Abbildung 21:	Zirkuläre Forschungsstrategie .....	109
Abbildung 22:	Leitfaden der Expertengespräche und Gruppendiskussionen .....	116
Abbildung 23:	Kodierleitfaden der qualitativen Inhaltsanalyse zur Entwicklung eines allgemeinen Modells einer genossenschaftlichen Geschäftsprüfung.....	127
Abbildung 24:	Kategoriensystem der qualitativen Inhaltsanalyse .....	128
Abbildung 25:	Codehäufigkeiten dargestellt anhand des Code-Matrix-Browsers.....	130
Abbildung 26:	Codeüberschneidung dargestellt anhand des Code-Relations-Browser.....	132
Abbildung 27:	Browser der Auswertungssoftware MAXqda 2007 .....	135
Abbildung 28:	Eckdaten der empirischen Studie .....	138

Abbildung 29: Strukturierung des Prüfungskriteriums „Fachliche Fähigkeiten und persönliche Charakteristika der Geschäftsführung“ .....	148
Abbildung 30: Strukturierung des Prüfungskriteriums „Geschäftspolitik“ .....	151
Abbildung 31: Strukturierung des Prüfungskriteriums „Geschäftsführungsinstrumentarium“ .....	153
Abbildung 32: Strukturierung des Prüfungskriteriums „Geschäftsführungstätigkeit“ .....	157
Abbildung 33: Funktionen des Kerngeschäfts im Banken-, Waren- und Dienstleistungs- sowie Wohnbausektor .....	159
Abbildung 34: Das Modell einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung .....	170

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel (internationale Gesetzgebung; entspricht den Paragraphen in der österreichischen und deutschen Gesetzgebung)
bzgl.	bezüglich
ca.	zirka
CG-Bericht	Corporate Governance Bericht
COSO	The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
dazu	Hinweise für weiterführende Literatur (in den Fußnoten)
dBVerFG	Deutsches Bundesverfassungsgericht
dGenG	Deutsches Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Genossenschaftsgesetz)
d.h.	das heißt
dHGB	Deutsches Handelsgesetzbuch
diesbzgl.	diesbezüglich
dKWG	Deutsches Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz)
etc.	et cetera
f.	und folgende (Seite)
ff.	und folgende (Seiten)
GBV	Österreichischer Verband gemeinnütziger Bauvereinigungen
GesBR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
dHGB	Deutsches Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber

iBGB	Italienisches Bürgerliches Gesetzbuch „ <i>Codice Civile</i> “
i.d.F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer (Deutschland)
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
IWP	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
KFS/PG	Prüfungsgrundsätze der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Österreich
KG	Kommanditgesellschaft
lit.	littera (lat.), der Buchstabe bei Angabe von Gesetzquellen
OG	Offene Gesellschaft
öBWG	Österreichisches Bankwesengesetz
öGenG	Österreichisches Genossenschaftsgesetz
öGenRevG	Österreichisches Genossenschaftsrevisionsgesetz
öUGB	Österreichisches Unternehmensgesetzbuch
öWGG	Österreichisches Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz
PS	Prüfungsstandard
RG 1/2000	Regionalgesetz vom 14. Jänner 2000, Nr. 1 der Autonomen Region Trentino – Südtirol
RG 5/2008	Regionalgesetz vom 9. Juli 2008, Nr. 5 der Autonomen Region Trentino – Südtirol
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SCE	Societas Cooperativa Europaea bzw. europäische Genossenschaft
SCE-Statut	Statut der europäischen Genossenschaft
SE	Societas Europaea (supranationale europäische Rechtsform, bei der Gewinnerzielung im Vordergrund steht)
Sp.	Spalte

usw.	und so weiter
v.a.	vor allem
vgl.	Sinngemäße Wiedergabe einer Quelle (v.a. in den Fußnoten angewendet)
Zi.	Ziffer

**Sprachliche Gleichbehandlung**

Soweit in dieser Arbeit personenbezogene Bezeichnungen nur in männlicher Form angeführt sind, beziehen sie sich auf Frauen und Männer in gleicher Weise. Bei der Anwendung auf bestimmte Personen ist die jeweils geschlechtsspezifische Form zu verwenden.

## 1. Einleitung

*„Wenn der Künstler in seinem Schaffensprozeß keine neue Vision ausbildet, so arbeitet er mechanisch und wiederholt irgendein altes Modell, das wie eine Blaupause in seinem Geist haftet.“<sup>1</sup>*

Der genossenschaftliche Sektor beheimatet die älteste Pflichtprüfung – die Geschäftsführungsprüfung.<sup>2</sup> Obwohl diese Prüfungsform historisch gewachsen ist, gibt es kaum aussagekräftige Angaben für eine generalisierte, systematische Vorgehensweise bei der Prüfungsdurchführung. Zudem besteht die Tatsache, dass kein allgemeines Verständnis der Geschäftsführungsprüfung und keine klare Theorie für die Geschäftsführungsprüfung vorliegen. Diese Schwachstellen konnten in sämtlichen Einsatzbereichen der Geschäftsführungsprüfung (z.B. Genossenschaftssektor, Public Sector) identifiziert werden.

Sowohl die deutschsprachige als auch die internationale Management- und Prüfungsliteratur befasst sich mit der Geschäftsführungsprüfung, jedoch befindet sich die wissenschaftliche Diskussion noch auf einem sehr allgemeinen Niveau, und der Bedarf eines konzeptionellen „Audit Frameworks“ wird vielfach ausdrücklich betont. Diese Darstellungen bekräftigen die Aktualität, Bedeutung und das Potential der Thematik.

Im Rahmen dieser wissenschaftlichen Untersuchung wird dieser Forschungsbedarf aufgegriffen und lässt sich somit als Grundlagenforschung einordnen. Das Ziel ist die Entwicklung eines Systemgerüsts in der Form eines Rahmen- bzw. Referenzmodells, wodurch die Vorgehensweise bzw. Systematik der genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung in eine einheitliche Form gebracht wird.

Das Forschungsvorhaben stützt sich auf zwei Erkenntnisquellen: zum einen findet eine Auseinandersetzung mit bereits bestehenden Theorien aus verschiedensten betriebswirtschaftlichen Disziplinen statt. Zum anderen basiert die Arbeit auf einer ausführlichen empirischen Studie.

Entwicklungstendenzen in der Wirtschaftsprüfung zeigen eine Annäherung des traditionellen Prüfungswesens an Kernaspekte der Geschäftsführungsprüfung. Die Untersuchungsergebnis-

---

<sup>1</sup> Dewey, J. (1935): S. 50

<sup>2</sup> Vgl. Theurl. Th./Schweinsberg, A. (2004): S. 42

se sind somit auch außerhalb des genossenschaftlichen Kontexts von besonderem Interesse und haben deshalb das Potential, die Weiterentwicklung des traditionellen Prüfungswesens zu unterstützen.

## 1.1. Das wissenschaftliche Problem

Die Genossenschaftsrevision beinhaltet neben der Abschlussprüfung eine Geschäftsführungsprüfung<sup>3</sup>. Abhängig von den Größenmerkmalen<sup>4</sup> der Genossenschaft hat diese von einem weisungsfreien und unabhängigen Revisor in einem ein- bis zweijährigen Prüfungsrhythmus zu erfolgen.<sup>5</sup>

Die Notwendigkeit der Geschäftsführungsprüfung im Genossenschaftssektor ist auf den Förder- und Schutzgedanken zurückzuführen, welcher bilanziell schwer erfassbar ist, da dieser sich nicht ausschließlich in der Rechnungslegung niederschlägt.<sup>6</sup> Eine Geschäftsführungsprüfung geht daher über den jahresabschlussbezogenen Fokus hinaus und stellt eine weitergehende, ganzheitliche Prüfung der genossenschaftlichen Systeme dar. Die Systeme sind dabei auf folgende Merkmale zu überprüfen:<sup>7</sup>

**Wirtschaftlichkeit bzw. Sparsamkeit:** sind die Systeme wirtschaftlich vertretbar?

**Ordnungsmäßigkeit:** sind die Systeme mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften konform?

**Zweckmäßigkeit:** sind die Systeme inhaltlich einwandfrei?

Im Rahmen von Zweckmäßigkeitsprüfungen ist zu untersuchen, ob die ergriffenen Maßnahmen mit den Zwecken und Zielen der Genossenschaft übereinstimmen.

<sup>3</sup> **Klärung der Begrifflichkeiten:** In Österreich findet die Bezeichnung Gebarungsprüfung und in Deutschland die Bezeichnung Geschäftsführungsprüfung Anwendung. In Südtirol wird die genossenschaftliche Gebarungsbzw. Geschäftsführungsprüfung als Revision titulierte. Aufgrund dieser vielfältigen Begriffswelt (Erläuterungen in Abschnitt 3.2 „Begriffsfassung und Rechtsgrundlagen“) wird zur Vermeidung von Missverständnissen in dieser wissenschaftlichen Arbeit ausschließlich von der **Geschäftsführungsprüfung** gesprochen. Diese Bezeichnung wird stellvertretend für länderspezifischen Beteiligungen angewendet.

<sup>4</sup> Grenzen nach § 221 Abs. 1 UGB (i.d.F. 1.6.2008)

Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
4,84 Mio. Euro	9,68 Mio. Euro	50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

Bei Genossenschaften, die mindestens zwei der in § 221 Abs. 1 UGB bezeichneten Merkmale überschreiten, und bei Genossenschaften, die nach § 24 des Gesetzes über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften einen Aufsichtsrat zu bestellen haben, ist die Revision in jedem Geschäftsjahr durchzuführen. (Quelle: § 1 Abs. 1 öGenRevG)

<sup>5</sup> Vgl. § 1 öGenRevG; § 53 GenG; Perkounigg, A./Herbolzheimer, E./Laner, H. (2005): S. 473ff.

<sup>6</sup> Vgl. Theurl, Th. (2004): S. 33ff.

<sup>7</sup> Eigeninterpretation der Ordnungsmäßigkeit bzw. Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung in Anlehnung an § 1 öGenRevG; § 53 dGenG; vgl. Coenenberg, A./v.Wysocki, K. (1992): Sp. 650; Saage, G. (1965): S. 163ff.

Von zentralem Stellenwert sind dabei die genossenschaftlichen Prinzipien, welche als Leitmaxime der genossenschaftlichen Tätigkeit zu verstehen sind. Diese stellen das wesentliche Unterscheidungskriterium des genossenschaftlichen Geschäftsmodells von kapitalistisch orientierten Organisationsformen dar.<sup>8</sup>

Bei diesen gesetzlich festgelegten Prüfungsmerkmalen handelt es sich um allumfassende Begriffe.<sup>9</sup> Dadurch sind nur begrenzt Rückschlüsse auf die Prüfungsobjekte bzw. die Kriterien einer Geschäftsführungsprüfung, die letztlich zu Audit Evidence führen sollen, möglich. Audit Evidence umfasst sämtliche Informationen, aus welchen der Prüfer das Prüfungsergebnis/-urteil ableitet.<sup>10</sup>

Die Systematik, welche zur Erlangung eines Prüfungsergebnisses angewendet wird, ist bisher nicht aufgearbeitet worden. Die genossenschaftliche Geschäftsführungsprüfung ist daher als eine nicht einsehbare Black-Box dazustellen:



Abbildung 1: Black-Box „Geschäftsführungsprüfung“

Entscheidenden Beitrag zu diesem Manko leistet sicherlich die Tatsache, dass die genossenschaftlichen und haushaltsrechtlichen Prüfungen von zweckbestimmten Verbänden und Instituten getragen werden. Daher verfügen ausschließlich diese Institutionen über fundierte Erfahrungen aus der Prüfungspraxis, welche eine unverzichtbare Informationsquelle darstellen.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Vgl. Perkounigg, A./Herbolzheimer, E./Laner, H. (2005): S. 474ff.

<sup>9</sup> Vgl. Riegler, G./Wundsam, P./Draxler, J./Wurzer, M. (2009): S. 159; Bolsenkötter, H./Poullie, M. (2003): S. 36; Bolsenkötter, H. (2002): S. 18

<sup>10</sup> Vgl. ISA 500 (2009): S. 4; Bell, T./Peecher, M./Solomon, I. (2005): S. 20

<sup>11</sup> Vgl. Schedlbauer, H. (1984): S. 310

## 1.2. Relevanz der Problemstellung

Sowohl in der deutschsprachigen als auch internationalen Literatur sind nur einige wenige Werke zu diesem Thema zu finden, wobei die Geschäftsführungsprüfung allgemein bzw. sehr global beschrieben wird. Es werden lediglich rechtliche Grundlagen, Einsatzbereiche, ein oder mehrere Teilgebiete inkl. möglicher Prüfungshandlungen diskutiert. Auch die wissenschaftliche internationale Diskussion befindet sich auf einem sehr allgemeinen Niveau. Weder Studien noch Fachliteratur geben konkrete Hinweise auf die Strukturierung und Ausgestaltung eines Prüfungsmodells. Zudem ist eine Vielzahl der Beiträge veraltet.

Dabei greifen insgesamt beide Richtungen nur Teilaspekte der Geschäftsführungsprüfung auf. Die wissenschaftliche Diskussion befindet sich somit noch in einer sehr frühen Entwicklungsstufe. Hiermit wird deutlich, dass ein allgemeines Prüfungsmodell, welches die Vorgehensweise einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung systematisch aufarbeitet, nicht existent ist. Daraus ergibt sich ein Forschungsbedarf, welcher im Rahmen dieses Dissertationsvorhabens aufgegriffen wird um als Ansatzpunkt der Untersuchungen zu dienen. Das fehlende Verständnis sowie das nicht vorhanden sein einer Theorie in der Geschäftsführungsprüfung erschweren den Zugang zu dieser Prüfungsform erheblich.

Die Relevanz der Geschäftsführungsprüfung in der Wirtschaftsprüfung durchläuft aufgrund der aktuellen Unternehmens- und Bilanzskandale und zur Sicherstellung des dadurch enorm forcierten Corporate Governance Gedanken einen starken Wandel. So besteht international die Auffassung, dass dem Abschlussprüfer eine erweiterte Zuständigkeit zuteilwerden muss.<sup>12</sup> Diese Entwicklungstendenz zeigt im Prüfungswesen eine wachsende Bedeutung von Geschäftsführungsprüfungen. Das Ergebnis dieses Forschungsprojektes kann somit einen wichtigen Beitrag zur Weiterentwicklung der Prüfungsforschung leisten.

---

<sup>12</sup> Dazu Theisen, M. (2008)

### 1.3. Zielsetzung der Arbeit

Während für Abschlussprüfungen ein umfassendes Regelwerk an gesetzlichen und berufsständischen Bestimmungen besteht, existieren für die Geschäftsführungsprüfung im genossenschaftlichen Kontext aus Erfahrung gewachsene Ansätze, jedoch keine grundlegende – im Besonderen wissenschaftliche – Systematik. Daraus ergibt sich das Bedürfnis nach einem speziell auf die Anforderungen des genossenschaftlichen Gedankengutes abgestimmten Prüfungsmodell. Es stellt sich daher folgende Forschungsfrage:

**Welche Kriterien charakterisieren das Beurteilungssystem einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung?**

Ausgangspunkt dieses Forschungsvorhabens ist die Erarbeitung eines allgemeinen Verständnisses einer Geschäftsführungsprüfung im genossenschaftlichen Kontext. Dieses dient der Generierung einer Definition für die Geschäftsführungsprüfung.

Darauf aufbauend werden in dieser Arbeit die wesentlichen Kriterien bzw. Parameter einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung und deren Zusammenhänge erarbeitet, wodurch eine ganzheitliche Beurteilung einer genossenschaftlichen Geschäftsführung ermöglicht wird. Diese Kriterien sind in einem Prüfungsmodell zusammengefasst, welches das Beurteilungssystem einer genossenschaftlichen Geschäftsführungsprüfung ausdrückt.

Das Prüfungsmodell bildet ein konzeptionelles Referenz- bzw. Rahmenmodell für die genossenschaftliche Geschäftsführungsprüfung als Anleitung für ein principles-based Auditing. Dabei ist das Prüfungsmodell als Leitgedanke bzw. Grundidee in der Form eines Meta-Standards zu verstehen. Ein *Meta-Standard* verkörpert eine *grundsätzliche Betrachtungsweise*, um eine Basis für Geschäftsführungsprüfungen bei allen Genossenschaften zu schaffen. Diese grundsätzliche Betrachtungsweise ermöglicht eine branchen- und länderübergreifende Verwendung des Konzepts. Der konzeptionelle Charakter des Modells erlaubt eine Verfeinerung bzw. Modifizierung des Prüfungsmodells durch den Prüfer aufgrund dessen individuellen Erfahrungen.

Der genossenschaftliche Fokus dieser wissenschaftlichen Arbeit ist mit dem gesetzlichen Auftrag zur Geschäftsführungsprüfung zu begründen. Des Weiteren stellt das genossenschaftliche Prüfungswesen ein klassisches Anwendungsgebiet der Geschäftsführungsprüfung dar und verfügt daher über umfangreiches Wissen und Erfahrungen.

Genossenschaften verkörpern einen wichtigen wirtschaftlichen Motor. In Österreich sind beispielsweise rund  $\frac{2}{3}$  aller österreichischen Kreditinstitute Genossenschaften bzw. 42 % aller