

## 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 Zweckmäßigkeitprüfungen 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 tituliert. 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 Betitelungen 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:

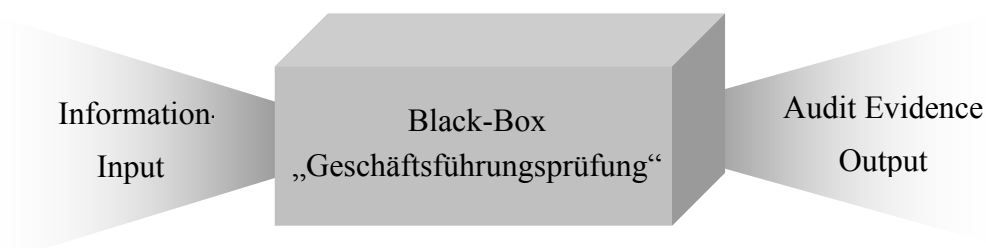


Abbildung 1: Black-Box „Geschäftsführungsprüfung“

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)