

---

**EINFÜHRUNG IN DEN GRUNDGEDANKEN DER  
GEBARUNGS- BZW. GESCHÄFTSFÜHRUNGSPRÜFUNG  
IM GENOSSENSCHAFTLICHEN KONTEXT**

---

**VON MMAG. MONIKA MARIA WURZER**

Wissenschaftliche Projektmitarbeiterin  
am Institut für Rechnungswesen, Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung der  
betriebswirtschaftlichen Fakultät der Universität Innsbruck

befasst sich im Rahmen eines Forschungsprojektes mit der Thematik der Gebarungs- bzw.  
Geschäftsführungsprüfung im genossenschaftlichen Kontext

## BEGRIFFSFASSUNG „GESCHÄFTSFÜHRUNG“

---

„Geschäftsführung“ bezeichnet sowohl einen funktionalen als auch institutionalen Begriff. In ihrer funktionalen Betrachtungsweise repräsentiert die Geschäftsführung die Gesamtheit der dispositiven Tätigkeit (4. Produktionsfaktor nach Gutenberg), durch welche der Einsatz der Elementarfaktoren – menschliche Arbeitsleistung, Betriebsmittel, Werkstoffe – optimal kombiniert und gelenkt wird.<sup>1</sup> Der dispositive Faktor bzw. der Gegenstand der Geschäftsführung lässt sich anhand folgender Unterteilung näher spezifizieren:

- Der *originäre* dispositive Faktor verkörpert die Unternehmensführung im engeren Sinne und umfasst geschäftspolitische Überlegungen, welche Zielsetzung, Strategiefindung sowie Entscheidungen zur Steuerung der Betriebsprozesse beinhalten.<sup>2</sup>
- Der *derivative* dispositive Faktor leitet seine Tätigkeit aus den Überlegungen, welche im Rahmen des originären dispositiven Faktors angestellt wurden, ab und setzt diese gleichzeitig auch fort. Der derivative dispositive Faktor erfüllt die Führungsaufgabe durch Planung, Organisation und Kontrolle. Ergänzt wird „Information“ als vierte Funktion in Anbetracht der bedeutenden Entwicklungen in der Informationstechnologie.<sup>3</sup>

Die Geschäftsführung repräsentiert somit das „Zentrum der betrieblichen und unternehmerischen Willensbildung und Entscheidungen“.<sup>4</sup> Sie umfasst die Summe aller Maßnahmen, welche von der Unternehmensleitung zur Durchführung der betrieblichen Aufgaben zu ergreifen waren und ergriffen wurden. Von Bedeutung sind dabei die Art der Abwicklung dieser Maßnahmen und deren wirtschaftlichen Auswirkungen.<sup>5</sup>

Es wird erkenntlich, dass sich die Geschäftsführungsfunktion nicht nur auf die durch Gesetz und Satzung vorgegebene Geschäftsführungsebene beschränken lässt. Der Geschäftsführungsbegriff in seiner institutionalen Betrachtungsweise umfasst die der Unternehmensleitung sowohl übergeordneten (z.B. Aufsichtsrat) als auch untergeordneten

---

<sup>1</sup> Vgl. Gutenberg, E. (1958): S. 27

<sup>2</sup> Vgl. <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/unternehmungsfuehrung/unternehmungsfuehrung.htm> [27/11/2007]

<sup>3</sup> Vgl. Bolsenkötter, H. (2002): S. 43

<sup>4</sup> Saage, G. (1965): S. 5

<sup>5</sup> Vgl. Saage, G. (1965): S. 6

Ebene. Letztere ist aufgrund von Aufgabendelegation ebenso in den Führungsprozess involviert.<sup>1</sup>

## **BESONDERHEITEN IM GENOSSENSCHAFTLICHEN KONTEXT: DIE GENOSSENSCHAFTLICHEN PRINZIPIEN**

---

Die genossenschaftliche Geschäftspolitik und in weiterer Folge auch die Geschäftsführung wird vorwiegend von den genossenschaftlichen Prinzipien geprägt. Diese repräsentieren Charakter, Wertvorstellungen bzw. Grundsätze, aus welchen sich das „genossenschaftsgemäße“ Handeln ableiten lässt.<sup>2</sup> Die genossenschaftlichen Prinzipien formen somit die Identität von Genossenschaften und ermöglichen daher eine klare Abgrenzung von anderen Unternehmensformen. Die genossenschaftlichen Prinzipien stellen ein Lenkungs- und Steuerungsmittel dar, um die Organisation zusammenzuhalten und zu führen.<sup>3</sup> Des Weiteren sind diese Prinzipien als Richtlinien zu verstehen, um die Mitglieder mit den genossenschaftlichen Werten vertraut zu machen und in Folge diese zu realisieren.<sup>4</sup>

Folgende Werte wurden als wesentliche Charaktermerkmale von Genossenschaften wahrgenommen und repräsentieren jene genossenschaftlichen Prinzipien, auf welche die weitere Arbeit basiert:

### **1. Förderungsprinzip**

Das Förderungsprinzip bzw. der Förderungsantrag der Genossenschaft verlangt nach der „...Förderung des **Erwerbes oder der Wirtschaft** ihrer Mitglieder mittels **gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes...**“<sup>5</sup> Als Leitmaxime sowie als die Erfüllung des genossenschaftlichen Grundauftrages ist die Umsetzung der Mitgliederförderung zu verstehen.<sup>6</sup> Aufgrund der Vielfalt von Genossenschaftsarten ist eine allgemeingültige Norm für die Ausgestaltung des Förderungsantrages unmöglich.

---

<sup>1</sup> Vgl. Bolsenkötter, H. (2002): S. 17 - 18

<sup>2</sup> Vgl. Ringle, G. (2007) S. 4

<sup>3</sup> Vgl. Henzler, R. (1967): S. 230

<sup>4</sup> Vgl. <http://www.ica.coop/coop/principles.html> [19/09/2007]

<sup>5</sup> Saage, G. (1965): S. 131

<sup>6</sup> Vgl. Henzler, R. (1967): S. 232

Das Gesetz überlässt daher die Konkretisierung des Förderungsauftrages im Rahmen der Zweckdefinition der Genossenschaft selbst (§ 1 GenG). Als Konsequenz kann jedes Förderkonzept auf die jeweilige Marktlage und v.a. aber auf die individuellen Fähigkeitspotentiale und Erwartungen der Genossenschaftsmitglieder abgestimmt werden.<sup>1</sup>

## **2. Prinzip der Selbstverwaltung bzw. Demokratieprinzip**

Die Genossenschaft verkörpert eine demokratische Institution. Grundlegende Entscheidungen (die davon betroffenen Gegenstände werden in der Satzung definiert<sup>2</sup>) werden mit Hilfe der demokratischen Willensbildung in der Generalversammlung getroffen, d.h. es finden Abstimmungen bzw. Mehrheitsentscheidungen statt. Das Prinzip der Selbstverwaltung bzw. der demokratischen Verwaltung ermöglicht somit den Mitgliedern eine aktive Mitwirkung in der Genossenschaft.<sup>3</sup>

## **3. Identitätsprinzip**

Das Identitätsprinzip ist ausschließlich auf das Zweckgeschäft der Genossenschaft anwendbar. Dieser Grundsatz geht davon aus, dass Genossenschaftsmitglieder sowohl Eigentümer als auch Kunden des Unternehmens bzw. der Genossenschaft sind, da die Förderung lediglich Mitgliedern zugute kommen soll. Der Idealtypus einer Genossenschaft vereint somit drei Rollen in der Person des Genossenschaftsmitglieds:<sup>4</sup>

- *Finanzieller Träger*: mit dem Erwerb der Mitgliedschaft ist die Zeichnung eines Geschäftsanteiles verknüpft.
- *Personeller Träger*: das Mitwirken im Aufsichtsrat, Vorstand sowie in der Generalversammlung kann nur Mitgliedern der Genossenschaft zu Teil werden.
- *Leistungsabnehmer*: grundsätzlich sind die Mitglieder die Klientel der Genossenschaft, für welche die Güter und Dienstleistungen produziert werden. Geschäfte mit „Externen“ (Nicht-Mitgliedern) wäre aufgrund des Identitätsprinzips als genossenschaftsfremd aufzufassen. Will eine Genossenschaft dennoch Geschäfte mit Außenstehenden tätigen, kann in

---

<sup>1</sup> Vgl. Ringle, G. (2001): S. 21ff.

<sup>2</sup> Vgl. Siebenbäck, H. (2005): S. 296ff.

<sup>3</sup> Vgl. Ringle, G. (2007): S. 13

<sup>4</sup> Vgl. Seuster, H. (1980): S. 503ff.

der Satzung deren Zulässigkeit hergestellt werden (siehe § 5a GenG<sup>1</sup>). Dem Firmenbuch wird damit eine Überprüfungsmöglichkeit eingeräumt. Allerdings muss bei der Öffnung der Geschäftstätigkeit für Externe darauf geachtet werden, dass die Mitgliedschaft auch weiterhin von Vorteil ist (z.B. durch privilegierte Geschäftspolitik für Mitglieder), um die Existenz der Genossenschaft zu sichern.<sup>2</sup>

#### **4. Subsidiaritätsprinzip**

Subsidiarität verkörpert ein gesellschaftspolitisches Prinzip, nach dem die übergeordnete Einheit (Genossenschaft) nur solche Aufgaben übernehmen soll, zu deren Wahrnehmung untergeordnete Einheiten (Genossenschaftsmitglieder) nicht in der Lage sind.<sup>3</sup> Jene Interessen, welche nicht mittels der Kraft des einzelnen Mitglieds realisiert werden können (z.B. günstige Finanzierungsmöglichkeiten, weitreichendes Absatzsystem etc.), werden im Rahmen des Förderauftrages von der Genossenschaft umgesetzt.

#### **5. Solidaritätsprinzip**

Das Solidaritätsprinzip umschreibt das Zusammengehörigkeitsgefühl und die Interessenskonvergenz, welche bedeutende Charaktermerkmale der Genossenschaft darstellen. Aufgrund der gemeinsamen Ziele sowie zur Lösung von „Überlebensproblemen“ (z.B. Schwierigkeiten bei der Produktion oder Distribution etc.) schließen sich verschiedenste Parteien zusammen, um diese durch kooperatives und effektiveres Handeln umzusetzen.<sup>4</sup>

#### **6. Prinzip der Selbsthilfe**

Das Prinzip zur Selbsthilfe beschreibt die „Bereitschaft zur gegenseitigen Hilfe“.<sup>5</sup> Eine „Notsituation“ bewirkt den Zusammenschluss zur Genossenschaft, um die individuellen Mängel gegenseitig auszugleichen und zu entlasten. Die Entwicklung von Lösungsmöglichkeiten und ferner die gemeinsame Zielerreichung lassen sich mit „vereinten Kräften“ effektiver gestalten.

---

<sup>1</sup> Vgl. Astl, H./Pfalz, H./Steinböck, G. (2005): S. 148 - 149

<sup>2</sup> Vgl. Ringle, G. (2007): S. 13 - 14

<sup>3</sup> Vgl. [http://www.verlag-fuchs.ch/glossar/glossar\\_alphabetisch.php?wsl=s&navid=65](http://www.verlag-fuchs.ch/glossar/glossar_alphabetisch.php?wsl=s&navid=65) [22/10/2007]

<sup>4</sup> Vgl. Hondrich, K./Koch-Arzberger, C. (1992): S. 9ff.

<sup>5</sup> [http://www.rlbooe.at/eBusiness/rlbooe\\_template1/1029084571550-1035593597523\\_48913109681727548\\_48914116583123463-48914116583123463-NA-6-NA.html](http://www.rlbooe.at/eBusiness/rlbooe_template1/1029084571550-1035593597523_48913109681727548_48914116583123463-48914116583123463-NA-6-NA.html) [19/10/2007]

## 7. Freiwillige und offene Mitgliedschaft

Genossenschaften sind freiwillige Organisationen mit dem Zweck, durch Selbsthilfe den gemeinsamen Vorteil ihrer Mitglieder zu fördern. Das Prinzip der Offenheit ermöglicht generell einen jederzeitigen Ein- und Austritt (Erläuterungen zu den Ein- und Austrittsbedingung sind im § 5 GenG enthalten). Als Konsequenz besteht das Risiko eines schwankenden Eigenkapitals.<sup>1</sup> Eine Abwanderung von Mitgliedern bedeutet für die Genossenschaft die Ausbezahlung derer Einlagen (Geschäftsanteile), das eine Verminderung des Eigenkapitals bewirkt. Eine langfristige Bindung aber auch das Anwerben neuer Genossenschaftsmitglieder durch z.B. Exklusivvorteile ist somit für die Unternehmung essentiell.<sup>2</sup>

Aufgrund dieser Werthaltung wird deutlich, dass Genossenschaften Ziele verfolgen, die über einen reinen Wirtschaftsbetrieb hinausgehen. Erwerbswirtschaftlich-kapitalistische Bestrebungen sind dadurch eingeschränkt, denn diese Rechtsform verlangt nach einer wirtschaftlichen Förderung der Mitglieder über Leistungsbeziehungen mit Hilfe eines gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes.<sup>3</sup>

## **BEGRÜNDUNG EINER GEBARUNGS- BZW. GESCHÄFTSFÜHRUNGSPRÜFUNG**

---

Die Genossenschaftsrevision beinhaltet neben der formellen Prüfung, welche im Wesentlichen der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung entspricht, einen materiellen Teil in der Form einer Gebarungs- bzw. Geschäftsführungsprüfung. Die Gebarungs- bzw. Geschäftsführungsprüfung von Genossenschaften ist u.a. in § 1 des österreichischen Genossenschaftsrevisionsgesetzes vorgeschrieben. Diese hat von einem weisungsfreien sowie unabhängigen Revisor für gewöhnlich in einem zweijährigen Prüfungsrhythmus zu erfolgen. Genossenschaften, welche mindestens zwei der im § 221 Abs. 1 HGB<sup>4</sup> genannten Merkmale überschreiten, unterliegen hingegen einer jährlichen Prüfungspflicht.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. [http://www.uni-kiel.de/Agrarökonomie/Abteilungen/agrarunternehmenslehre/Mitarbeiter/Orga\\_07.pdf](http://www.uni-kiel.de/Agrarökonomie/Abteilungen/agrarunternehmenslehre/Mitarbeiter/Orga_07.pdf)  
[Folie 14 - 22/10/2007]

<sup>2</sup> Vgl. Ringle, G. (2001): S. 20ff.

<sup>3</sup> Vgl. Dellinger, M. (2005): S. 17

<sup>4</sup> Grenzen nach § 221 Abs. 1 HGB:

Eine Abschlussprüfung testiert, inwieweit Bilanz, G&V, Anhang sowie Lagebericht vorschriftsgemäß sind und dem True-and-Fair-View entsprechen. Eine Gebarungs- bzw. Geschäftsführungsprüfung geht tiefer, indem auch das Geschehen und Handeln im Unternehmen – weit über den Rechnungslegungsfokus hinausgehend – untersucht werden. Somit ist diese als eine weitergehende Prüfung der Systeme zu verstehen.

Die Notwendigkeit der Gebarungs- bzw. Geschäftsführungsprüfung ergibt sich zum einen aus der in den letzten Jahren stark gestiegenen Komplexität der Unternehmensumwelt, welcher die Geschäftsführungsorgane ausgesetzt sind, und zum anderen um der steigenden Erwartungshaltung der Öffentlichkeit bzw. Anspruchsgruppen gerecht zu werden. Deren Forderung nach Effizienz- und Effektivitätssteigerungen, Zusatznutzen (Value Added) sowie Transparenz machen zusätzliche Prüfungshandlungen erforderlich, um Erwartungslücken zu schließen.<sup>2</sup> Dabei ist festzustellen, ob die unternehmerische Tätigkeit wirtschaftlich vertretbar (**Wirtschaftlichkeit**), mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften konform (**Ordnungsmäßigkeit**) sowie inhaltlich richtig ist (**Zweckmäßigkeit**), d.h. die ergriffenen Maßnahmen stimmen mit den Zwecken und Zielen der Genossenschaft überein. Von zentralem Stellenwert sind dabei wie erwähnt die genossenschaftlichen Prinzipien, allen voran die Erfüllung des Förderauftrages als oberste Leitmaxime der genossenschaftlichen Tätigkeit.<sup>3</sup> Da diese Bestrebungen sich nicht ausschließlich in der Rechnungslegung niederschlagen, wird zusätzlich zur Jahresabschlussprüfung eine Gebarungs- bzw. Geschäftsführungsprüfung angeordnet.

Die Genossenschaftsrevision stellt ein „Element der genossenschaftlichen Selbstorganisation im kollektiven Interesse der Mitglieder“<sup>4</sup> dar. Dies bedeutet: Im Sinne der Subsidiarität (siehe Diskussion der Genossenschaftlichen Prinzipien) übernimmt der Revisionsverband aufgrund der Durchführung der Gebarungsprüfung die Interessensvertretung der Mitglieder gegenüber der Geschäftsführung. Der Gebarungsprüfer fungiert sozusagen als „geistige Verlängerung“ der Mitglieder.

---

Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
3,65 Mio. Euro	7,3 Mio. Euro	50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

<sup>1</sup> Vgl. Perkounigg, A./Herbolzheimer, E./Laner, H. (2005): S. 473ff.

<sup>2</sup> Vgl. Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K. (2006): S. 331

<sup>3</sup> Vgl. Perkounigg, A./Herbolzheimer, E./Laner, H. (2005): S. 474ff.

<sup>4</sup> Theurl, Th. (2004): S. 35

Die Geschäftsführungsprüfung vereint somit folgende Funktionen<sup>1</sup>

- Risikofrüherkennung
- Risikobewältigung
- Interessensvertretung
- Information und Beratung
- Betreuung

## **ZIELSETZUNG DES FORSCHUNGSPROJEKTES**

---

Für die Durchführung von Abschlussprüfungen stehen umfassende gesetzliche und berufsständische Bestimmungen zur Verfügung. Die Gebarungsprüfung basiert hingegen v.a. auf aus Erfahrung gewachsenen Ansätzen. Daher setzt sich dieses Projekt wissenschaftlich mit dieser Thematik auseinander, um eine systematische Darstellung der Durchführung von Gebarungs- bzw. Geschäftsführungsprüfung zu entwickeln. Das Ziel der Arbeit ist somit ein Prüfungsansatz zur Gebarungs- bzw. Geschäftsführungsprüfung.

---

<sup>1</sup> Vgl. Theur, Th. (2004): S. 42

## LITERATURVERZEICHNIS

---

**Astl, H./Pfalz, H./Steinböck, G.** (2005): Kommentar zu § 3 – 9 GenG sowie § 11 – 14 GenG. In: Dellinger, M. (Hrsg): Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen. Kommentar. S. 97 – 168. LexisNexiS Verlag – Wien

**Bolsenkötter, H.** (2002): Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung. In: Wysocki, K./Schulze-Osterloh, J./Henrichs, J./Kuhner, C. (Hrsg.): Handbuch des Jahresabschlusses - HdJ : Rechnungslegung nach HGB und internationalen Standards. 4. Grundwerk. Dr. Otto Schmidt Verlag – Köln

**Dellinger, M.** (2005): Kommentar zu § 1 GenG. In: Dellinger, M. (Hrsg): Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetze. Kommentar. S. 15 – 50. LexisNexiS Verlag – Wien

**Gutenberg, E.** (1965): Einführung in die Betriebswirtschaft. Gabler Verlag– Wiesbaden

**Henzler, R.** (1967): Sind die genossenschaftlichen Prinzipien noch zeitgemäß? In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 37. Jahrgang (1967). Seite 230 – 243. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler – Wiesbaden

**Hondrich, K./Koch-Arzberger, C.** (1992): Solidarität in der modernen Gesellschaft. Fischer Taschenbuch Verlag – Frankfurt am Main

**Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.** (2007): Wirtschaftsprüfung. Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen. 3. Auflage. Schäffer-Poeschl Verlag – Stuttgart

**Perkounigg, A./Herbolzheimer, E./Laner, H.** (2005): Kommentar zu § 1 - § 12 GenRevG. In: Dellinger, M. (Hrsg): Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen. Kommentar. S. 97 – 168. LexisNexiS Verlag – Wien

**Ringle, G.** (2007): Genossenschaftliche Prinzipien im Spannungsfeld zwischen Tradition und Modernität. Wismarer Diskussionspapier Heft 01/2007

**Saage, G.** (1962): Die Prüfung der Geschäftsführung. Poeschl Verlag – Stuttgart

**Seuster, H.** (1980): Förderungsgenossenschaft. In: Mändle, E./Winter, H. (Hrsg): Handwörterbuch des Genossenschaftswesens. Deutscher Genossenschafts-Verlag – Wiesbaden

**Siebenbäck, H.** (2005): Kommentar zu § 33 – 40 GenG. In: Dellinger, M. (Hrsg): Genossenschaftsgesetz samt Nebengesetzen. Kommentar. S. 296 – 312. LexisNexis Verlag – Wien

**Theurl, Th.** (2004): Die 8. EU-Richtlinie aus der Perspektive der Genossenschaften. IGA-Schriftenreihe. Band 10.

## ONLINE QUELLEN

---

<http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/unternehmungsfuehrung/unternehmungsfuehrung.htm>  
[27/11/2007]

<http://www.ica.coop/coop/principles.html> [19/09/2007]

[http://www.verlag-fuchs.ch/glossar/glossar\\_alphabetisch.php?wsl=s&navid=65](http://www.verlag-fuchs.ch/glossar/glossar_alphabetisch.php?wsl=s&navid=65) [22/10/2007]

[http://www.rlbooe.at/eBusiness/rlbooe\\_template1/1029084571550-1035593597523\\_48913109681727548\\_48914116583123463-48914116583123463-NA-6-NA.html](http://www.rlbooe.at/eBusiness/rlbooe_template1/1029084571550-1035593597523_48913109681727548_48914116583123463-48914116583123463-NA-6-NA.html)  
[19/10/2007]

[http://www.uni-kiel.de/Agraroeconomie/Abteilungen/agrarunternehmenslehre/Mitarbeiter/Orga\\_07.pdf](http://www.uni-kiel.de/Agraroeconomie/Abteilungen/agrarunternehmenslehre/Mitarbeiter/Orga_07.pdf) [22/10/2007]