

Erster Abschnitt Revision

Pflicht zur Revision

§ 1. (1) ¹Genossenschaften sind durch einen unabhängigen und weisungsfreien Revisor mindestens in jedem zweiten Geschäftsjahr auf die Rechtmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Zweckmäßigkeit ihrer Einrichtungen, ihrer Rechnungslegung und ihrer Geschäftsführung, insbesondere auf die Erfüllung des Förderungsauftrags und die Wirtschaftlichkeit, sowie auf Zweckmäßigkeit, Stand und Entwicklung ihrer Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu prüfen. ²Bei 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, RGBl. Nr. 70/1873, einen Aufsichtsrat zu bestellen haben, ist die Revision in jedem Geschäftsjahr durchzuführen.

(2) ¹Stehen Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Genossenschaft (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland, so hat sich die Revision auch auf diese Unternehmen zu erstrecken. ²Dasselbe gilt, wenn der Genossenschaft bei einem Unternehmen die Rechte nach § 244 Abs. 2 UGB zustehen. ³Ist das Tochterunternehmen durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat sich die Revision auf die Gebarung der Tochter einschließlich ihrer Förderungsleistung für die Mitglieder des Mutterunternehmens zu beschränken.

Abs 1 geändert durch BGBl I 2005/120; Abs 2 geändert durch BGBl I 2005/120 und durch BGBl I 2015/22

Materialien

ErläutRV 840 BlgNR 20. GP 19 f zu BGBl I 1997/127:

Besonderer Teil

Zu Art. I GenRevG 1997:

Erster Abschnitt (Revision):

Zu § 1:

Vgl. § 1 GenRevG 1903, §§ 16, 21 GenRevV, § 42 BWG, § 17b VAG, § 53 dGenG, §§ 228, 244, 268 f HGB.

Abs. 1 fasst die Bestimmungen des § 1 GenRevG 1903 und der §§ 16, 21 GenRevV über die Pflicht zur Revision sowie über Gegenstand und Umfang der Revision zusammen.

Hinsichtlich des Gegenstands der Revision wurde die Prüfung der Einrichtungen und der Geschäftsführung um die Prüfung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ergänzt. Damit deckt sich Abs. 1 mit § 222 Abs 2 HGB, der als Ziel der Aufstellung des Jahresabschlusses die Feststellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des geprüften Unternehmens vorsieht.

Die Vereine nach der Übergangsvorschrift des § 91 GenG wurden in den die Revision anordnenden Abs. 1 nicht aufgenommen, da diese Vereine keine praktische Bedeutung mehr besitzen.

Die Ziele und Kriterien der Revision sind in § 1 GenRevG 1903 einerseits zu eng („ob gesetzliche oder statutarische Bestimmungen eingehalten wurden“), in § 16 GenRevV andererseits zu weit-schweifig („ob die Geschäftsgebarung der Genossenschaft Bürgschaft für ein gedeihliches Wirken gibt“; „ob die Genossenschaft in ihrer Anlage und gesamten Tätigkeit den Bestimmungen des Genossenschaftsgesetzes und den Zwecken und Zielen des Genossenschaftswesens entspricht“,

„Einhaltung der gesetzlichen und statutarischen Bestimmungen“) umschrieben. Als knappe und treffende Umschreibung der umfassenden materiellen genossenschaftlichen Gebarungsprüfung bietet sich die Formulierung des § 42 Abs. 1 BWG über die interne Revision an, die für die Prüfung von Kreditinstituten auf ihre „Gesetzmäßigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Zweckmäßigkeit“ abstellt. Auf diese Kriterien stellt auch § 17b VAG über die interne Kontrolle von Versicherungsunternehmen ab. Allerdings erscheint der Begriff „Rechtmäßigkeit“ klarer zum Ausdruck zu bringen, dass etwa auch die Einhaltung des Genossenschaftsvertrags zu prüfen ist. Auf Grund der Bedeutung des „Förderungsauftrags“ für das Genossenschaftsrecht wird dieser neben der Wirtschaftlichkeit als weiteres Prüfungskriterium erwähnt. Hinsichtlich der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wird auf deren Zweckmäßigkeit, Stand und Entwicklung abgestellt, weil diese auf eine Recht- und Ordnungsmäßigkeit hin nicht überprüfbar sind.

Wie in § 53 Abs. 1 zweiter Satz dGenG sieht Abs. 1 die jährliche Revision von Genossenschaften, die bestimmte Größenordnungen überschreiten, vor. Als Kriterium hiefür wurde das Erreichen der Kriterien für mittelgroße Kapitalgesellschaften im Sinn des § 221 Abs. 1 und 2 HGB idF des EU-GesRÄG gewählt. Überdies sollen Genossenschaften, die nach § 24 GenG einen Aufsichtsrat zu bestellen haben, analog ihrer Verpflichtung zur Jahresabschlussprüfung nach § 22 GenG idF des Entwurfs zur jährlichen Revision verpflichtet sein.

Das in § 1 GenRevG 1903 enthaltene Kriterium für die Auswahl des Revisors („der Genossenschaft bzw. dem Verein nicht angehöriger Revisor“) wird in eine eigene Bestimmung, in der auch die Befangenheitsgründe umfassend geregelt werden, aufgenommen (vgl. § 3 Abs. 2). Allerdings soll schon in § 1 die Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit des Revisors betont werden. § 1 Abs. 2 GenRevG, der auf die Art der Genossenschaftsmitglieder Bezug nimmt, kann entfallen, weil er keine normative Bedeutung hat.

Dem in § 21 GenRevV vorgesehenen „Fragenschema für Revisionen durch die von Gericht oder von der politischen Landesbehörde bestellten Revisoren“ liegt ein sehr fürsorgliches Konzept zugrunde. Da der Entwurf die Durchführung der Revision ohnedies auf Personen beschränkt, bei denen eine hohe [20] Qualifikation sichergestellt ist, bedarf es dieser detaillierter Anleitungen durch den Gesetzgeber nicht mehr.

Abs. 2 versucht das Problem zu lösen, das sich insbesondere bei der Prüfung der Erfüllung des genossenschaftlichen Förderungsauftrages durch in Kapitalgesellschaften ausgelagerte Betriebe ergibt, und stellt klar, dass bei Beteiligungsverhältnissen nicht nur die „Beteiligung“ bzw. die Beteiligungsverwaltung bei der Muttergenossenschaft aufgrund der dort vorhandenen Unterlagen und erteilten Auskünfte geprüft werden soll, sondern dass die Beteiligungsgesellschaft selbst „vor Ort“ zu revidieren ist. Zur Umschreibung der zu prüfenden Tochtergesellschaften lehnt sich Abs. 2 weitgehend an § 244 Abs. 1 und 2 HGB über die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts an.

Die Pflicht zur Prüfung der Beteiligungsverwaltung ergibt sich aber schon aus den Revisionsgegenständen des Abs. 1, so dass die Beteiligungsverwaltung auch ohne die Voraussetzungen des Abs. 2 der Revision unterliegt.

Die nunmehr vorgesehene Konzernrevision und die damit verbundene Gebarungsprüfung einer (Tochter-)Kapitalgesellschaft lässt deren Verpflichtung zur Jahresabschlussprüfung nach HGB, die auch in Zukunft durch Wirtschaftstreuhänder vorgenommen werden soll, unberührt. Um die Kosten der damit verbundenen Doppelprüfung der (Tochter)Kapitalgesellschaften durch ihren Abschlussprüfer und den Revisor der Muttergenossenschaft möglichst gering zu halten, soll der

im Rahmen der Konzernrevision eingesetzte Revisor sich der Ergebnisse der Abschlussprüfung bedienen können. Die Revision soll sich auf die Gebarung der Tochter einschließlich ihrer Förderleistung für die Mitglieder der beteiligten Genossenschaft beschränken. Eine zweifache Prüfung der Ordnungsmäßigkeit und der Rechtmäßigkeit des Jahresabschlusses der Beteiligungsgesellschaft wäre weder erforderlich noch zweckmäßig.

Verschiedentlich wurde im Begutachtungsverfahren bemängelt, dass die (wirtschaftlichen) Auswirkungen der Zugehörigkeit einer Genossenschaft zu einem so genannten „Verbund“ nicht vom Prüfungsauftrag des § 1 erfasst wären. Beim „Genossenschaftsverbund“ handelt es sich jedoch nicht um ein gesetzlich vorgegebenes, sondern um ein privatautonom entstandenes Phänomen, das im wesentlichen über Beteiligungsverhältnisse und die Übertragung bestimmter Mitwirkungsbefugnisse in der Geschäftsführung einer Genossenschaft erklärt werden kann. Soweit sich eine solche Verbundmitgliedschaft auf die Gebarung einer Genossenschaft auswirkt (und dies wird wohl in aller Regel der Fall sein), unterliegt sie der genossenschaftlichen Revision als umfassender Gebarungsprüfung.

Für die Bereinigung von Meinungsverschiedenheiten zwischen Mutter- und Tochterunternehmen über das Vorliegen einer Verpflichtung zur Aufstellung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichtes sieht § 244 Abs. 7 HGB ein außerstreitiges Verfahren vor. Da jedoch ein „Revisionsauftrag“ von den beteiligten Unternehmen nicht erteilt wird, könnte sich für die Konzernrevision ein vergleichbarer Konflikt nur zwischen Mutter- und Tochtergenossenschaft einerseits und Revisor oder Revisionsverband andererseits ergeben. Ein derartiger Konflikt kann im Verfahren gemäß § 11 geklärt werden; auch die Tochterkapitalgesellschaft soll zur Einleitung eines solchen Verfahrens in Hinblick auf die Konzernrevision berechtigt sein.

Soweit im weiteren Text des Entwurfs und der Erläuterungen auf „Unternehmen im Sinn des § 1 Abs. 2“ Bezug genommen wird, sind damit die durch diese Bestimmung in die Revision der (Mutter)Genossenschaft einbezogenen Tochterunternehmen gemeint.

ErläutRV 1058 BlgNR 22. GP 75 zu BGBl I 2005/120:

Zu den Z 1 und 2 (§§ 1, 5, 10 Art. V § 8 GenRevG):

Die Änderungen sind redaktionell bedingt.

ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 15 zu BGBl I 2015/122:

Zu Artikel 5 (Änderung des Genossenschaftsrevisionsgesetzes):

Die vorgeschlagene Änderung ergibt sich aus den vorgeschlagenen Änderungen zu § 244 UGB (siehe die Erläuterungen dort).

Zu den Z 87 und 90 (§§ 244 Abs. 1 und 6 [UGB]):

Im Einklang mit den entsprechenden Vorschlägen der Arbeitsgruppe wird vorgeschlagen, das Beteiligungserfordernis bei der Beherrschung aufgrund einheitlicher Leitung zu entfernen. Der Begriff der einheitlichen Leitung liegt bereits dem § 15 Abs. 1 AktG und § 115 Abs. 1 GmbHG zu Grunde, sodass zu ihrer Auslegung auf diese Bestimmungen zurückgegriffen werden kann (Nowotny in Straube, UGB II/RichtlinieG³ § 244 Rz 16). Damit soll verhindert werden, dass eine Konsolidierung dadurch umgangen wird, dass so genannte Zweckgesellschaften gebildet werden, die nicht durch eine Beteiligung, sondern etwa aufgrund personeller Verflechtungen (wenn Organe der Zweckgesellschaft mehrheitlich mit Organwaltern der Muttergesellschaft besetzt werden) beherrscht werden.

Zu den weiteren Anpassungen in § 244 Abs. 1 siehe die Erläuterungen zu § 267a.

Literatur

Baumüller, Nichtfinanzielle Berichterstattung aus der Perspektive genossenschaftlicher Kreditinstitute, ÖBA 2019, 490; Dellinger/Steinböck, Genossenschaftsrevision, in Bertl/Hirschler/Aschauer, Handbuch Wirtschaftsprüfung (2018) 459; Djanani/Steckel/Graschitz in Bertl/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (23. Lfg) § 269 UGB; Koban, Unsicherheiten bei der Zuordnung zu den RLG-Größenklassen, SWK 1991, D 27; Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen (2020); Steckel/Perkounigg/Wurzer, Gebarungs- und Geschäftsführungsprüfung in Genossenschaften (2010).

Gliederung

Rz

I. Umfang und Gegenstand der Genossenschaftsrevision	1
A. Allgemeines	1
B. Die Prüfung der Rechnungslegung von Genossenschaften	3
C. Die Gebarungsprüfung von Genossenschaften	5
II. Zeitraum der Genossenschaftsrevision	7
III. Sonderprüfungen	13
IV. Trägerschaft der Revision	16
V. Beteiligungsprüfung (Abs 2)	19
A. Beteiligung mit einheitlicher Leitung	19
B. Beteiligung ohne einheitliche Leitung	23

I. Umfang und Gegenstand der Genossenschaftsrevision

A. Allgemeines

Abs 1 umschreibt den Prüfungsinhalt und den Prüfungsumfang sowie das Prüfungsintervall in **zeitgemäßer Form**, ohne dass damit eine inhaltliche Änderung gegenüber dem GenRevG 1903, RGBL 133, verbunden wäre.¹ Damit legt das GenRevG 1997 die Prüfung der Genossenschaft sowohl hinsichtlich des Umfangs, wie auch hinsichtlich des Zeitraumes fest. Durch die Übernahme der Begriffe „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ wird auch die Parallelität zu den Bestimmungen des § 222 UGB hergestellt.² Die Genossenschaftsrevision verfolgt in erster Linie einen gesellschaftsrechtlichen Prüfungsansatz und dient primär der Sicherung der Interessen der Genossenschafter.³

Der Revisor hat die **gesamte Tätigkeit einer Genossenschaft** einer formellen wie auch materiellen genossenschaftlichen Jahresabschluss- und Gebarungsprüfung zu unterziehen. Dabei stellen **formelle Prüfungen** auf die äußere Ordnungsmäßigkeit einschließlich der rechnerischen Richtigkeit der Rechnungslegung ab, während **materielle Prüfungen** die inhaltliche Richtigkeit und die wirtschaftliche Berechtigung des Abschlusspostens zum Prüfungsgegenstand haben.⁴ Die Prüfung umfasst daher die gesamte Genossenschaft einschließlich ihrer Beteiligungen. Spricht § 268 UGB davon, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht zu prüfen sind, schreibt § 1 hingegen vor, dass die Genossenschaft zu prüfen

1 Die EB führen dazu im allgemeinen Teil unter Punkt 4 (ErläutRV 840 BlgNR 20. GP 16) ua aus: „Der Entwurf bezweckt vor allem eine umfassende Bereinigung und Zusammenfassung des genossenschaftlichen Revisionsrechtes sowie dessen inhaltliche Anpassung an Standards des modernen Rechnungswesens.“

2 Siehe dazu auch ErläutRV 840 BlgNR 20. GP 19.

3 OGH 14.7.2022, 1 Ob 91/22x GesRZ 2023, 201 (Oppitz) = ÖBA 2023, 139.

4 Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung⁶ 378.

ist. Kein Bereich kann durch Beschlüsse von Genossenschaftsorganen oder durch sonstige Verantwortliche der Genossenschaft der Revision entzogen werden.

- 2a Die Konkretisierung des mitgliedschaftlichen Rechtsverhältnisses erfolgt üblicherweise durch Erlassung **Allgemeiner Auftragsbedingungen (AAB)** vom geschäftsführenden Organ des Revisionsverbandes. Diese AAB gelten sowohl für die Revision als auch für den sonstigen Beratungs- und Betreuungsbereich. Sie treten damit neben die Satzung und die sonstigen satzungsgemäß gefassten einschlägigen Beschlüsse und bedürfen daher keiner gesonderten bilateralen Vereinbarung. Der Geltungsgrund für die AAB ist – anders als sonst bei Allgemeinen Geschäftsbedingungen – nicht eine ausdrückliche oder stillschweigende Vereinbarung dieser AAB, sondern der satzungsmäßige Beschluss der AAB durch die satzungsgemäß zuständigen Organe. Wird der Revisor vom Gericht bestellt, ist es ebenfalls nicht zwingend erforderlich, eine Auftragsbedingung zu vereinbaren, erscheint aber in der Praxis zur Vermeidung allfälliger Missverständnisse durchaus sinnvoll.⁵
- 2b Die **gesetzliche Definition des Prüfungsumfanges** weicht von der Jahresabschlussprüfung des UGB deutlich ab. Wie den Erläuternden Bemerkungen⁶ dazu zu entnehmen ist, wollte der Gesetzgeber die vormals hinsichtlich des Prüfungsumfanges unklaren Interpretationen zwischen GenRevG 1903 einerseits und GenRevV andererseits neu regeln. Durch die Bezugnahme auf bereits bestehende Gesetzesvorschriften im BWG und VAG über die interne Kontrolle und durch die Absicht einer detaillierteren Umschreibung der Prüfungserfordernisse hinsichtlich der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist es dabei zu einer sachlich nur schwer nachvollziehbaren Aufzählung verschiedenster Begriffe gekommen. Dadurch bleibt die Abgrenzung zwischen der **Jahresabschlussprüfung** und der **Gebarungsprüfung**⁷ unklar und bedarf der Interpretation. Diese Unterscheidung ist insbesondere für die Festlegung des Umfangs der externen Qualitätsprüfungen nach dem APAG maßgebend.
- 2c Unter der **Geschäftsführung** ist das verantwortliche Handeln für die Unternehmenssicherung und -fortführung zu verstehen, das bedeutet, dass darunter alle Maßnahmen organisatorischer, kaufmännischer und personeller Art fallen, die für die Tätigkeitsausübung erforderlich sind.⁸ In der **Rechnungslegung** schlagen sich alle betrieblichen Vorgänge nieder. Sie hat folgende Funktionen: Lückenlose Dokumentation der wertmäßigen Veränderungen des Vermögens und des Kapitals, Erfolgsfeststellung, Grundlage für Sonderrechnungen für die Kontroll- und Dispositionsfunktion und Informationsfunktion zugunsten aller am Unternehmen Interessierten.⁹ Unter dem Aspekt der Beurteilung des Gesamtunternehmens fällt daher unter den Begriff der **Einrichtungen** alles, was nicht schon von der Geschäftsführung und Rechnungslegung erfasst ist. Dieser Begriff ist also nicht nur räumlich zu sehen, sondern umfasst ua auch die Organisation des Unternehmens.
- 2d Fraglich ist, welchem der drei Begriffe das **interne Kontrollsystem (IKS)** zuzuordnen ist. Durch das IKS soll die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Tätigkeit, die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung und die Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften überwacht und kontrolliert werden, damit das

⁵ Siehe dazu Dellinger/Steinböck in Bertl/Hirschler/Aschauer, Handbuch Wirtschaftsprüfung 459 (484).

⁶ ErläutRV 840 BlgNR 20. GP 19.

⁷ Vgl die ausführliche Erörterung der Gebarungsprüfung in Steckel/Perkounigg/Wurzer, Gebarungsprüfung.

⁸ Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 21 Rz 3.

⁹ Gelter in Straube/Ratka/Rauter, UGB II³ (52. Lfg) Vor § 189 Rz 6 ff.

Erreichen des Unternehmensziels durch den Eintritt geschäftlicher Risiken nicht beeinträchtigt wird.¹⁰ UE ist es daher zweckmäßig, das IKS allen drei Bereichen zuzuordnen: Die Geschäftsführung ist für die zweckentsprechende Einführung des IKS sowohl im Bereich der Rechnungslegung, als auch in den Einrichtungen zuständig. Dies deckt sich auch mit § 22 Abs 1 GenG, der fordert, dass der Vorstand ein den Anforderungen des Unternehmens entsprechendes Rechnungswesen einführt und dass aufsichtsratspflichtige Genossenschaften über ein adäquates IKS verfügen (siehe § 22 GenG Rz 25 ff). Zu beachten ist jedenfalls, dass das pflichtgemäße Ermessen des Revisors, welche Bestandteile des internen Kontrollsystems bei der Beurteilung des Risikos wesentlicher Fehldarstellungen in die Betrachtung miteinzubeziehen sind,¹¹ infolge des Gebarungsaspektes der Genossenschaftsrevision wesentlich weiter auszulegen ist, als dies für den reinen Jahresabschlussprüfer der Fall ist.

Die nachfolgende Tabelle stellt einen Versuch dar, die im § 1 genannten **Prüfungsbereiche** unter Anwendung obiger Definitionen auf die Jahresabschluss- und Gebarungsprüfung aufzuteilen:

2e

Prüfungsziele	Einrichtungen	Rechnungslegung (inkl. RL-bezogenes IKS)	Geschäftsführung	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
Rechtmäßigkeit	Gebarung	JA-Prüfung	Gebarung	
Ordnungsmäßigkeit	Gebarung	JA-Prüfung	Gebarung	
Zweckmäßigkeit	Gebarung	Gebarung	Gebarung	Gebarung
Förderauftrag	Gebarung	Gebarung	Gebarung	
Wirtschaftlichkeit	Gebarung	Gebarung	Gebarung	
Stand und Entwicklung				JA-Prüfung

B. Die Prüfung der Rechnungslegung von Genossenschaften

Die **Prüfung der Rechnungslegung von Genossenschaften** umfasst daher die Prüfung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sowie die Prüfung von Stand und Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Genossenschaft.¹² Art und Umfang der Prüfungshandlungen richten sich dabei nach der Größe der Genossenschaft und nach der Art des Rechnungsabschlusses gemäß § 22 Abs 2 GenG und liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Revisors. Grundsätzlich beinhaltet diese Prüfung insbesondere die **Beurteilung, ob**

3

- der Jahresabschluss (Konzernabschluss) oder sonstige Rechnungsabschluss den gesetzlichen und satzungsmäßigen Bestimmungen entspricht,

¹⁰ Vgl KFS PG 1 Abs 3 (ISA 315).

¹¹ Vgl KFS PG 1 Abs 3 (ISA 315).

¹² Siehe dazu grundlegend KFS/PG 1 mit Verweisen auf ISA-Grundsätze.

- ein allfälliger Anhang (Konzernanhang) den unternehmensrechtlichen Vorschriften entspricht,
- ein allfälliger Lagebericht (Konzernlagebericht) im Einklang mit dem vorgelegten Jahresabschluss steht,
- der Geschäftsbericht den Jahresabschluss oder sonstigen Rechnungsabschluss vollständig und ordnungsgemäß erläutert,
- der Jahresabschluss (Konzernabschluss) ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Genossenschaft wiedergibt bzw Stand und Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im sonstigen Rechnungsabschluss¹³ ordnungsgemäß wiedergegeben sind,
- die Bewertungsgrundsätze einschließlich der Vorschriften über die Wertansätze in der den Gesetzen entsprechenden Weise eingehalten wurden und
- die Aktivitäten der Geschäftsführung im Rechnungswesen ihren Niederschlag gefunden haben.

3a Bei gemäß § 22 Abs 6 GenG¹⁴ prüfungspflichtigen Genossenschaften ist zu beachten, dass infolge der Verweissvorschriften auf das UGB die **Bestimmungen über die Abschlussprüfung** (§ 268 ff UGB) und damit auch über die Erteilung eines **Bestätigungsvermerkes** (§ 274 UGB) anzuwenden sind. In diesen Fällen sind die Prüfungshandlungen betreffend die Jahresabschlussprüfung jedenfalls deckungsgleich mit den Prüfungshandlungen nach UGB (siehe auch § 22 GenG Rz 27). Dabei ist zu beachten, dass die im § 273 Abs 1 UGB angeführten zusätzlichen Prüfungshandlungen betreffend die nichtfinanzielle Erklärung bzw den **nichtfinanziellen Bericht** (§ 243b UGB), den **Corporate-Governance-Bericht** (§ 243c UGB) sowie bei analogen Berichten im Rahmen einer Konzernprüfung (§§ 267a und 267b UGB) **auch bei Genossenschaften anzuwenden** sind, wenn diese die Voraussetzungen erfüllen, die sie zur Erstellung der Erklärungen bzw Berichte verpflichtet. Bei der nichtfinanziellen Berichterstattung kann es durchaus zu Wechselwirkungen mit der Darstellung des Geschäftsmodells sowie der Umsetzung des Förderauftrags kommen.¹⁵

3b Die **Prüfungsabwicklung** (siehe § 4) orientiert sich neben der **Ordnungsmäßigkeit** auch an der Größenordnung der zu prüfenden Genossenschaft, um aus ökonomischer Sicht nach dem Proportionalitätsgrundsatz die **Angemessenheit** einzuhalten.¹⁶ Dazu hat die VÖR gemäß § 17c mit Verordnung Regeln zur internen Organisation des Prüfbetriebs gemäß internationalen Standards und europäischer Vorgaben erlassen. Bei Genossenschaften, deren Jahresabschluss unter Berücksichtigung der Bestimmungen des APAG zu prüfen ist (§ 22 Abs 6 GenG), müssen zusätzlich die entsprechenden Vorgaben der für Abschluss-

¹³ Stellt sich der sonstige Rechnungsabschluss als Überschussrechnung dar, sind der Stand und die Entwicklung der Vermögens- und Finanzlage Bestandteile der Gebarungsprüfung.

¹⁴ Gemäß § 22 Abs 6 GenG sind bei Genossenschaften, die mindestens zwei der im § 221 Abs 1 UGB bezeichneten Merkmale überschreiten, die Vorschriften des UGB ua über die Prüfung anzuwenden.

¹⁵ Baumüller, ÖBA 2019, 490 (491 ff).

¹⁶ So lautet § 1 Abs 2 QS-VO: „Prüfungsbetriebe haben den Anforderungen dieser Verordnung gemäß dem Umfang und der Komplexität ihrer Tätigkeit Rechnung zu tragen (Proportionalitätsgrundsatz). Prüfungsbetriebe müssen der zuständigen Behörde gegenüber darlegen können, dass die Grundsätze und Verfahren angesichts des Umfangs und der Komplexität ihrer Tätigkeiten angemessen sind, um die an sie aufgrund der einschlägigen rechtlichen Bestimmungen gestellten Anforderungen zu erfüllen.“

prüfer geltenden Vorschriften, wie zB die **begleitende Qualitätskontrolle** (beginnend mit der Revisorenbestellung bis hin zur Berichtskritik), eingehalten werden.¹⁷

entfällt (neu Rz 5a)

4

C. Die Gebarungsprüfung von Genossenschaften

Die **Gebarungsprüfung** von Genossenschaften umfasst alle Prüfungshandlungen, die nicht schon der Abschlussprüfung von Genossenschaften zuzuordnen sind (sh Rz 2b). Diese Prüfung dient anders als die Prüfung nach §§ 269 ff UGB vor allem der Beurteilung der Übereinstimmung der gesamten Tätigkeit der Genossenschaft mit deren Zwecken und Zielen und stellt somit eine weitergehende Prüfung dar.¹⁸ Sie kann daher als ganzheitliche Untersuchung der Genossenschaft definiert werden, die der Beurteilung darüber dient, ob die Führung der Genossenschaft in Hinblick auf die Umsetzung der Ziele der genossenschaftlichen Geschäftstätigkeit angemessen erfolgt.¹⁹ Sie könnte zusammengefasst auch definiert werden als eine **im Eigentümerinteresse durchgeführte Prüfung**, die eine Aussage über die Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Rechtmäßigkeit des unternehmerischen Handelns insbesondere der Geschäftsführung sowie über die Erfüllung des Förderauftrags abbildet.²⁰ Aufgabe der Gebarungsprüfung ist dabei auch das Aufzeigen von Schwachstellen, Fehlentwicklungen und Verbesserungsmöglichkeiten. Unbestritten ist, dass die Gebarungsprüfung nicht Prüfungsobjekt der Qualitätsprüfung durch die APAB ist.

5

Im Rahmen der Gebarungsprüfung ist auch die **Einhaltung der Bestimmungen des Genossenschaftsvertrages, genossenschaftsrechtlicher Vorschriften und der Regelungen in sonstigen Gesetzen** in formeller wie materieller Hinsicht vom Prüfungsumfang umfasst, soweit diese nicht ohnehin schon von der Jahresabschlussprüfung erfasst wurden. Dazu gehört beispielsweise die Prüfung, ob Beschlüsse in den Organen der Genossenschaft ordnungsgemäß zustande gekommen und in geeigneter Weise protokolliert worden sind, Geschäftsordnungen eingehalten oder notwendige Eintragungen im Firmenbuch veranlasst wurden, wie aber auch die Einhaltung der formellen Erfordernisse des Bankwesengesetzes bei Kreditgenossenschaften.²¹

5a

Die Vereinigung der Österreichischen Revisionsverbände (VÖR) und ihr folgend die Genossenschaftsverbände haben im Jahr 2012 eine **Gebarungsprüfungsrichtlinie** erarbeitet, in der die Grundsätze und die Inhalte der Gebarungsprüfung näher präzisiert sowie die Form der Berichterstattung vorgeschlagen werden. In dieser Richtlinie werden als Gebarungsinhalte neben der Förderzweckprüfung auch Themen wie Geschäftspolitik, Planung, Organisation und internes Kontrollsystem, Qualifikation der Geschäftsführer bzw Geschäftsleiter bei Banken, Qualifikation der Organmitglieder (Vorstand/Aufsichtsrat), Personalmanagement, Rechnungswesen, Risikomanagement, wirtschaftliche Verhältnisse,

5b

¹⁷ Siehe KFS/PG 1 Abs 13 (ISA 220); Art 8 der VO (EU) Nr 537/2014 (AP-VO); KSW-PRL; § 23 APAG; QS-VO; Djanani/Steckel/Graschitz in Bertl/Mandl, Handbuch RLG (23. Lfg) § 269 UGB Rz 76 ff.

¹⁸ OGH 17.2.2005, 6 Ob 3/05t GesRZ 2005, 194.

¹⁹ Steckel/Perkounigg/Wurzer, Gebarungsprüfung 21 ff.

²⁰ Dellinger/Steinböck in Bertl/Hirschler/Aschauer, Handbuch Wirtschaftsprüfung 459 (483).

²¹ Eine ausführliche Erörterung über den Prüfungsprozess und die Berichterstattung sowie die Darstellung eines Prüfungsmodells findet sich in Steckel/Perkounigg/Wurzer, Gebarungsprüfung.

Rechtmäßigkeit und Beteiligungen angesprochen.²² Diese Richtlinie wurde inzwischen überarbeitet und im Jahr 2020 von den Mitgliedern der VÖR verabschiedet, sodass sie von den Prüfungsverbänden bei den Gebarungsprüfungen eingesetzt wird. Allerdings ist nicht beabsichtigt, diese Richtlinie zu veröffentlichen, auch nicht auf der Website der VÖR.

- 6 Ein besonders hervorgehobener Teil der Gebarungsprüfung von Genossenschaften ist die Prüfung der **Erfüllung des Förderungsauftrages**, wodurch der Gesetzgeber die Bedeutung dieses Wesensmerkmals der Genossenschaft besonders unterstreicht. Genauso bedeutungsvoll ist auch die ausdrückliche Erwähnung der **Wirtschaftlichkeit**, wodurch ein klares Bekenntnis zur Gebarungsprüfung als wichtigem Bestandteil der Genossenschaftsrevision zum Ausdruck gebracht wird.
- 6a Über das Ergebnis der Gebarungsprüfung ist in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 5 ein **Bericht** zu erstatten, der üblicherweise gemeinsam mit dem Bericht über die Jahresabschluss-, Rechnungsabschluss- oder Bankprüfung erfolgt. Eine getrennte Berichterstattung ist möglich.

II. Zeitraum der Genossenschaftsrevision

- 7 Zu dem zu prüfenden **Zeitraum der Genossenschaftsrevision** ist festzuhalten, dass das GenRevG 1997 die periodische Pflichtprüfung vorsieht, wobei im Rahmen des GenRevRÄG der Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften insofern Rechnung getragen wurde, als nunmehr eine Übereinstimmung mit den Prüfungspflichten des UGB (§§ 268 ff) hergestellt ist. Dies bedeutet, dass Genossenschaften, die mindestens zwei der im § 221 Abs 1 UGB Merkmale überschreiten²³ und somit größenmäßig einer mittelgroßen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, einer jährlichen Prüfungspflicht unterliegen. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die genossenschaftsrechtliche Prüfungspflicht über die unternehmensrechtlichen Bestimmungen hinausgeht, da ja nicht nur eine jährliche Jahresabschlussprüfung, sondern die weiter gehende jährliche Revision im Sinne des GenRevG 1997 gefordert wird.
- 8 Durch die in der Endredaktion noch eingefügte Ergänzung, wonach auch jene Genossenschaften der **jährlichen Prüfungspflicht** unterliegen, die nach dem GenG einen **Aufsichtsrat** zu bestellen haben, gehen die genossenschaftlichen Prüfungserfordernisse weit über die unternehmensrechtlichen Regelungen hinaus. Nach den Bestimmungen des § 221 Abs 1 UGB liegt die für die Prüfungspflicht relevante Beschäftigtenzahl bei fünfzig Arbeitnehmern. Das GenG verlangt hingegen die Bestellung eines Aufsichtsrates, sobald die Genossenschaft dauernd mindestens vierzig Arbeitnehmer beschäftigt (§ 24 Abs 1 GenG). Dies bringt in der Praxis eine faktische Überlagerung der unternehmensrechtlichen Regelung mit sich, die ja immerhin das Überschreiten von mindestens zwei der drei Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlös und Beschäftigte erfordert. Hat eine Genossenschaft daher die Beschäftigtenzahl von vierzig überschritten, bedeutet dies ohne weitere Berücksichtigung der Umsatz- und Bilanzsituation eine jährliche Prüfungspflicht nach dem GenRevG. Zu beachten ist jedoch, dass diese Rechtsfolge nur dann eintritt, wenn der Aufsichtsrat verpflichtend vorgeschrieben ist. Die Einrichtung eines freiwilligen Aufsichtsrats, was in der Praxis sehr

²² Siehe dazu auch Dellinger/Steinböck in Bertl/Hirschler/Aschauer, Handbuch Wirtschaftsprüfung 459 (482 ff).

²³ Die derzeitigen Grenzen betragen: € 5 Mio Bilanzsumme; € 10 Mio Umsatzerlöse; 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

oft anzutreffen ist, führt auch dann nicht zur jährlichen Prüfungspflicht, wenn nur ein weiteres Merkmal überschritten ist.

Ansonsten sieht das GenRevG 1997 einen **zweijährigen Prüfungsrhythmus** vor. Durch die Formulierung als Mindestregelung ist davon auszugehen, dass freiwillig auch eine jährliche Revision durchgeführt werden kann. Dies ist sowohl auf Wunsch der betreffenden Genossenschaft, wie auch nach Meinung des zuständigen Revisionsverbandes denkbar. Das Gesetz und die Materialien enthalten keine Hinweise darüber, ob eine Genossenschaft einen Rechtsanspruch auf eine jährliche Prüfung geltend machen bzw ob der zuständige Revisionsverband eine jährliche Prüfung verlangen kann. Ein derartiger Rechtsanspruch kann aus dem Gesetzeswortlaut nicht abgeleitet werden, sodass eine **freiwillige Verkürzung** auf einen jährlichen Prüfungsrhythmus nur im Einvernehmen zwischen der zu prüfenden Genossenschaft und dem zuständigen Revisionsverband möglich ist. Eine Verkürzung unter ein Jahr erscheint im Lichte des Umfangs einer Revision im Sinne dieser Bestimmung jedenfalls überzogen.²⁴

Der Pflicht zur Revision in jedem zweiten bzw in jedem Geschäftsjahr ist auch dann Genüge getan, wenn der **Prüfungsbeginn innerhalb des Ein- oder Zweijahresintervalls** liegt. Eine Beendigung innerhalb des angegebenen Zeitraumes ist aus dem Wortlaut nicht abzuleiten, da der Gesetzgeber lediglich von der „Durchführung“ der Revision spricht. Bei allzu langer Prüfungsdauer sind jedoch die Bestimmungen des § 2 Abs 1 und 2 zu beachten.

Im Gegensatz zum UGB (§ 221 Abs 4) ist im GenRevG nicht näher geregelt, **wann die Rechtsfolgen der Größenmerkmale eintreten**.²⁵ Eine wörtliche Interpretation des letzten Satzes im § 1 Abs 1 würde dazu führen, dass jede Über- oder Unterschreitung der genannten Größenkriterien zu einem geänderten Prüfungsrhythmus führt, wobei sogar noch unklar ist, ob die Rechtsfolge bereits für das Jahr eintritt, in dem die Änderung vorgekommen ist, oder erst ab dem folgenden Geschäftsjahr. Die klare Regelung im UGB hat nach hM²⁶ den Zweck, eine gewisse Stabilität zu sichern. Dies wird wohl auch für Genossenschaften zu gelten haben, sollte doch durch die Einführung dieser Bestimmung eine Gleichstellung mit der (wenigstens) mittelgroßen Kapitalgesellschaft hergestellt werden.²⁷

Die ein- bzw zweijährige Prüfungspflicht ist solange zu beachten, als die Genossenschaft besteht. Dies bedeutet, dass sich die Genossenschaft auch noch nach einem allfälligen Auflösungsbeschluss, dh in der **Liquidation**, der Pflichtprüfung zu unterziehen hat. Wenn dies im Gegensatz zum § 1 Abs 4 GenRev 1903 im GenRevG 1997 auch nicht mehr ausdrücklich enthalten ist, geht der Gesetzgeber trotzdem von der Beibehaltung der Prüfungspflicht aus.²⁸

²⁴ Unklar dazu: *Zawischa*, GenRevG 26.

²⁵ § 221 Abs 4 Satz 1 UGB sieht vor, dass die Rechtsfolgen der Größenmerkmale (ausgenommen bei Neu- und Umgründungen) erst dann eintreten, wenn die genannten Größenkriterien an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen über- oder unterschritten werden, dh im dritten Geschäftsjahr.

²⁶ Vgl *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II³ (50. Lfg) § 221 Rz 25; *Koban*, SWK 1991, D 30.

²⁷ ErläutRV 840 BlgNR 20. GP 19 führt dazu ua aus, dass als Kriterium für die jährliche Prüfungspflicht das Erreichen der mittelgroßen Kapitalgesellschaft gewählt wurde.

²⁸ Siehe dazu die ErläutRV 840 BlgNR 20. GP 33, die ausdrücklich festhalten, dass auch aufgelöste Genossenschaften bis zum Abschluss ihrer Liquidation als Genossenschaft weiter bestehen und somit der Revisionspflicht unterliegen. Näheres dazu § 41 GenG Rz 3.