

Schriften zu Wirtschaftsprüfung,
Steuerlehre und Controlling
Hrsg.: Carl-Christian Freidank



Remmer Sassen

Fortentwicklung der Berichterstattung und Prüfung von Genossenschaften

Eine betriebswirtschaftliche und
empirische Analyse vor dem Hintergrund
des genossenschaftlichen Förderauftrags



RESEARCH

Remmer Sassen

Fortentwicklung der Berichterstattung und Prüfung von Genossenschaften

GABLER RESEARCH

Schriften zu Wirtschaftsprüfung, Steuerlehre
und Controlling

Herausgegeben

von Prof. Dr. Carl-Christian Freidank, Universität Hamburg

Remmer Sassen

Fortentwicklung der Berichterstattung und Prüfung von Genossenschaften

Eine betriebswirtschaftliche und
empirische Analyse vor dem Hintergrund
des genossenschaftlichen Förderauftrags

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Carl-Christian Freidank



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 Hamburg, 2011

1. Auflage 2011

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2011

Lektorat: Marta Grabowski | Anita Wilke

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

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

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 978-3-8349-2962-4

Geleitwort

Anknüpfend an die umfassenden nationalen und internationalen Reformen von Rechnungslegung und Abschlussprüfung widmet sich die vorliegende Abhandlung der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft (eG), wobei der Autor zum einen darauf abzielt, eine „aktuelle geschlossene Untersuchung zur Fortentwicklung der Prüfung von Genossenschaften“ (S. 6) vorzunehmen. Zum anderen wird beabsichtigt, auch Vorschläge zur Optimierung der Berichterstattung von Genossenschaften zu entwickeln. Vor dem Hintergrund der langen deutschen Tradition des Genossenschaftswesens, umfangreicher Novellierungen des deutschen Genossenschaftsrechts im Jahre 2006 und der ebenfalls seit 2006 existierenden Rechtsform der Europäischen Genossenschaft (SCE) geht der Verfasser auf deduktiver und induktiver Grundlage der Frage nach, „ob das gegenwärtige genossenschaftliche Prüfungsregime die Ziele erreichen kann, die damit bezweckt werden, oder ob geeignete Modelle entwickelt werden sollten“ (S. 5). Mittelpunkt der Analysen des Ersten Hauptteils ist die für Genossenschaften typische Prüfung der Geschäftsführung nach § 53 Abs. 1 GenG, die neben der Berichterstattungsprüfung (Jahresabschluss und Lagebericht) nach § 53 Abs. 2 GenG von einem Prüfungsverband gemäß § 55 Abs. 1 GenG vorgenommen werden muss.

Im Zweiten Hauptteil liefert der Verfasser die erforderliche theoretische Fundierung des Untersuchungsobjekts, indem zunächst in allgemeiner Form auf die Entwicklungslinien der Genossenschafts- und Kooperationstheorie zurückgegriffen wird. Darüber hinaus werden die sog. identitätsstiftenden Aspekte von Genossenschaften diskutiert, wobei „insbesondere der Fördererfolg als zentrale Legitimationsinstanz für Genossenschaften“ (S. 136) angesehen wird. Unter Rückgriff auf die gesetzlichen Normen wird anschließend aufgezeigt, wie sich die Mitgliederförderung von Genossenschaften in ihrem Ziel- und Instrumentalsystem operationalisieren lässt. Da der Shareholder Value-Ansatz nicht auf Genossenschaften übertragbar ist und auch artverwandte Konzepte wie der Cooperative Value oder Member Value nicht für die mitgliedergerichtete Kommunikation geeignet erscheinen, greift der Autor zur Lösung dieses methodologischen Problems auf die Neue Institutionenöko-

nomik und hier insbesondere auf die Principal-Agent-Theorie zurück. Es zeigt sich, dass im Grundsatz eine erweiterte genossenschaftliche Prüfung wegen des Demokratieprinzips und der fehlenden Kapitalmarktregulierung erforderlich wird.

Der Dritte Hauptteil enthält eine empirische Untersuchung bezüglich der Operationalisierung des Fördererfolges in den Geschäftsberichten von Wohnungs- und Kreditgenossenschaften. Vor dem Hintergrund der Erkenntnis, dass die Mitgliederförderung das Oberziel von Genossenschaften bildet und damit die Schlüsselgröße zur Legitimation des Vorstandshandelns sowie der Prüfung des Förderzwecks darstellt, werden Implikationen für eine Standardisierung der Berichterstattung und Prüfung von Genossenschaften abgeleitet. Die Analysen zielen im Kern darauf ab, Erkenntnisse über die Berichterstattung des Fördererfolges im Geschäftsbericht (Jahresabschluss, Lagebericht, Berichte des Vorstands und des Aufsichtsrats) ausgewählter Wohnungs- und Kreditgenossenschaften zu erlangen. Darüber hinaus werden weitere Kommunikationsinstrumente bzw. Informationskanäle (z.B. Mitgliederbriefe, Internet) in die Untersuchung einbezogen.

Im Vierten Hauptteil unterbreitet der Autor auf der Grundlage der zuvor dargelegten Untersuchungsergebnisse Vorschläge zu normativen Veränderungen, die die Berichterstattung und Prüfung von Gesellschaften betreffen. Unter Rückgriff auf das Konzept des Management Approaches werden Ansatzpunkte für eine Fortentwicklung der Förderberichterstattung aufgezeigt. Im Einzelnen finden sich hier detaillierte Vorschläge zur Erweiterung des Lageberichts, zur Nutzung der Balanced Scorecard als Informationsgewinnungsinstrument und zum Aufbau und Einsatz eines genossenschaftsspezifischen Förderberichts als gesonderten Teil des Lageberichts, wobei hinsichtlich der einzusetzenden Kennzahlen auf die Ergebnisse der empirischen Erhebung im Dritten Hauptteil zurückgegriffen wird.

Folgerichtig zeigt der Verfasser anschließend, welche Anforderungen sich aus einer erweiterten Berichterstattung für das Fördermanagement von Genossenschaften ergeben. Im Detail wird dargelegt, wie die Integration der Strategieentwicklung, -umsetzung, -steuerung und -kontrolle eines derartigen Ansatzes in das Controlling von Genossenschaften zu erfolgen hätte. Darüber hinaus wird die konkrete Integration einer Förderstrategie am Beispiel von Wohnungs- und Kreditgenossenschaften verdeutlicht, wobei im Kontext des Aufbaus einer Balanced Scorecard Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge genannt werden, die im Rahmen der empirischen Analyse zur Abgrenzung von Untersuchungsclustern Verwendung gefunden haben. Weiterhin werden für Zwecke des externen Reportings Beispiele für einen Musterbericht über die Berichterstattung des Fördererfolgs entwickelt und Hinweise für eine (freiwillige) Segmentberichterstattung in bestimmten Fällen gegeben.

Darüber hinaus wird ein Vorschlag zur Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßigen Fördermanagements (GoF) unterbreitet, die in den genossenschaftlichen Corporate Governance Kodex (GCGK) integriert werden sollen. Der Autor zeigt hier auf, wie die GoF in die einzelnen Teile des GCGK (Mitglieder und Generalversammlung, Zusammenwirken von Vorstand und Aufsichtsrat, Vorstand, Aufsichtsrat, Transparenz, Rechnungslegung und Prüfung) eingepasst werden könnten, wobei auch das sog. Enforcement und die Erstellung eines GCGK-Berichts Berücksichtigung finden. Weiterhin geht der Verfasser im Kontext des Lean Auditing-Konzepts auf Modifikationen der genossenschaftlichen Prüfung ein. In diesem Zusammenhang wird für einen grundsätzlichen Verzicht auf eine Geschäftsführungsprüfung plädiert, um Redundanzen zu vermeiden. Diese soll dann vom Aufsichtsrat vorgenommen werden, wenn der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Redepflicht Unregelmäßigkeiten oder Pflichtverletzungen der Unternehmensleitung feststellt.

Abschließend konkretisiert der Autor seine zuvor entwickelten Vorschläge zur Novellierung der Berichterstattung und Prüfung von Genossenschaften dergestalt, dass er genaue normative Konsequenzen für den deutschen Rechtsraum benennt. Die Änderungen beziehen sich sowohl auf Gesetzesänderungen als

auch auf Modifikationen des genossenschaftlichen Corporate Governance Kodex. Zudem geht er in einer sehr aktuellen Würdigung seiner Vorschläge darauf ein, wie diese vor dem Hintergrund des europäischen Grünbuchs zur Abschlussprüfung zu beurteilen sind.

Angesichts der theoretischen Fundierung, der Aktualität des Themas, der sorgfältigen und ausgewogenen verbalen Analysen, der nationalen Weiterentwicklungsvorschläge für die Berichterstattung und Prüfung von Genossenschaften sowie der detaillierten empirischen Untersuchungen schließt die Abhandlung Lücken im einschlägigen Schrifttum. Es bleibt dem Verfasser zu wünschen, dass seine entwickelten Reformmodelle Eingang in nationale und internationale Gesetzgebungsprozesse finden werden.

Univ.-Prof. Dr. habil. Carl-Christian Freidank

Vorwort

Die vorliegende Dissertation entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen der Universität Hamburg (2007-2011). Ohne vielfache Unterstützung wäre ein erfolgreicher Abschluss der Promotion nicht möglich gewesen.

Zunächst danke ich Prof. Dr. Carl-Christian Freidank, der es mir einerseits am Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen der Universität Hamburg ermöglicht hat, die vorliegende Dissertation anzufertigen und andererseits als mein akademischer Lehrer und Doktorvater immer für kritische Diskussionen zur Verfügung stand. Gleiches gilt für Prof. Dr. Günther Ringle, der als Zweitgutachter ebenfalls stets ein offenes Ohr für meine Fragen und dabei hilfreiche Anregungen hatte. Weiterhin hat Prof. Dr. Siegfried Grotherr als Vorsitzender des Prüfungsausschusses zum Gelingen beigetragen.

Für die kritische Durchsicht der Schrift und viele hilfreiche Anmerkungen gilt mein besonderer Dank Irina Bauer, Inga Bethmann, Jan Jucknat, Dr. Andreas Mammen, Christian Menke, Karsten Sepetauz und Ulf Wolters. Darüber hinaus möchte ich die angenehme und fruchtbare Arbeitsatmosphäre am Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen der Universität Hamburg hervorheben. Viele kontroverse Diskussionen – auch jenseits des Themas – mit Kollegen, studentischen Hilfskräften und Studierenden – haben mich auf die ein oder andere gute Idee gebracht.

Außerdem möchte ich meinen Eltern Margret und Siebelt Sassen danken. Sie waren auf meinem Lebensweg stets ein großer Rückhalt und haben mich immer bedingungslos unterstützt.

Abschließend weise ich mit Dank auf die großzügige finanzielle Unterstützung der vorliegenden Publikation hin. Die Johanna und Fritz Buch-Gedächtnis-Stiftung (Hamburg) gewährt einen Druckkostenzuschuss zur Publikation. Die ESC – Esche Schümann Commichau Stiftung (Hamburg) beabsichtigt, die Dissertation 2012 mit einem Förderpreis auszuzeichnen. Anläss-

lich der Abschlussfeier der Fachbereiche BWL & VWL der Universität Hamburg am 17. Juni 2011 hat Kampmann, Berg und Partner (Hamburg) einen Förderpreis für eine ausgezeichnete Dissertation verliehen.

Dr. Remmer Sassen

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort.....	IX
Inhaltsübersicht.....	XI
Inhaltsverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XXIX
Abkürzungsverzeichnis für Zeitschriften und Zeitungen	XXXIX
Abbildungsverzeichnis	XLI
Tabellenverzeichnis.....	XLVII
Einleitung.....	1
1. Problemstellung und Zielsetzung	1
2. Gang der Untersuchung	7
Erster Hauptteil: Genossenschaften und genossenschaftliches Prüfungsverbandswesen im Normengefüge des Handels- und Europarechts	13
1. Genossenschaften.....	13
2. Pflichten und Instrumente hinsichtlich der Rechenschaft über den Fördererfolg	29
3. Genossenschaftliches Prüfungsverbandswesen.....	33
4. Grundlagen der handelsrechtlichen Abschlussprüfung	53
5. Besonderheiten der genossenschaftlichen Prüfung sowie Branchenspezifika bei Kredit- und Wohnungsgenossenschaften	69
6. Geschäftsführungsprüfung in Genossenschaften	89
7. Rechnungslegung und Prüfung von Genossenschaften im Kontext des harmonisierten europäischen Rechts	111

8.	Zwischenfazit	123
Zweiter Hauptteil: Konkretisierung struktureller Defizite und Implikationen zur Fortentwicklung der Berichterstattung und Prüfung von Genossenschaften		139
1.	Historische Entwicklung von Genossenschaften und deren Prüfung in Deutschland	139
2.	Analogien zu verwandten Gesellschaftsformen im Hinblick auf die Berichterstattung und Prüfung	157
3.	Theoretische Fundierung des Untersuchungsobjekts und der erweiterten Prüfung von Genossenschaften	171
4.	Zwischenfazit	223
Dritter Hauptteil: Explorative empirische Untersuchung zur Berichterstattung über den Fördererfolg		233
1.	Methodische Vorgehensweise	233
2.	Allgemeine Auswertung	255
3.	Auswertung zum Fördererfolg der Wohnungsgenossenschaften im allgemeinen Geschäfts- und Lagebericht	277
4.	Auswertung zum Fördererfolg der Kreditgenossenschaften im allgemeinen Geschäfts- und Lagebericht	308
5.	Branchenübergreifende Analyseaspekte	319
6.	Zwischenfazit	333
Vierter Hauptteil: Anwendung des Management Approaches und des Lean Auditing-Konzepts in Genossenschaften		345
1.	Fördererfolgsberichterstattung auf Basis des Management Approaches	345
2.	Konsequenzen für das Fördermanagement	389

3.	Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßigen Fördermanagements und ihre Integration in die Corporate Governance.....	427
4.	Konsequenzen für die genossenschaftliche Prüfung vor dem Hintergrund des Lean Auditing-Konzepts	449
5.	Normative Konsequenzen.....	467
	Schlussbetrachtung.....	493
1.	Zusammenfassung der Ergebnisse	493
2.	Ausblick	518
	Anhang	521
	Quellenverzeichnis	523

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	IX
Inhaltsübersicht	XI
Inhaltsverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XXIX
Abkürzungsverzeichnis für Zeitschriften und Zeitungen	XXXIX
Abbildungsverzeichnis	XLI
Tabellenverzeichnis	XLVII
Einleitung	1
1. Problemstellung und Zielsetzung	1
2. Gang der Untersuchung	7
Erster Hauptteil: Genossenschaften und genossenschaftliches Prüfungsverbandswesen im Normengefüge des Handels- und Europarechts	13
1. Genossenschaften.....	13
1.1. Gesetzlicher Förderzweck und Demokratieprinzip	13
1.2. Begriffsausprägungen und -abgrenzungen.....	19
1.3. Rechtliche Rahmenbedingungen und Organstruktur von Genossenschaften.....	23
2. Pflichten und Instrumente hinsichtlich der Rechenschaft über den Fördererfolg.....	29
3. Genossenschaftliches Prüfungsverbandswesen.....	33
3.1. Pflichtmitgliedschaft.....	33