

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zur

Durchführung von Abschlussprüfungen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 3. März 2014 als Neufassung des Fachgutachtens KFS/PG 1, überarbeitet im Juni 2015)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich	2
1.1. Vorbemerkungen	2
1.2. Anwendungsbereich	2
2. Anwendung der International Standards on Auditing (ISAs).....	3
3. Zusätzliche Anforderungen und Klarstellungen zu einzelnen ISAs	3
3.1. Allgemeines	3
3.2. Zusätzliche Anforderungen zu einzelnen ISAs.....	4
3.2.1. ISA 210 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge.....	4
3.2.2. ISA 250 Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss bei einer Abschlussprüfung	4
3.2.3. ISAs 700/705/706 Erteilung eines Vermerks zum Abschluss (inkl. Hervor- hebungen und Modifizierungen)	5
3.2.4. Prüfung des Lageberichts.....	5
3.3. Klarstellungen zu einzelnen ISAs	5
3.3.1. ISA 200 Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing	5
3.3.2. ISA 260 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen.....	6
3.3.3. ISA 315 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds	7
3.3.4. ISA 560 Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	7
3.3.5. ISA 580 Schriftliche Erklärungen	7
3.3.6. ISA 710 Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsab- schlüsse	7
3.4. Zusätzliche Anforderungen und Klarstellungen zu ISA 600 Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätig- keit von Teilbereichsprüfern).....	8
4. Anwendungszeitpunkt.....	9
5. Änderung und Aufhebung anderer Fachgutachten, Richtlinien und Stellung- nahmen.....	10

1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich

1.1. Vorbemerkungen

- (1) Dieses Fachgutachten ersetzt das Fachgutachten KFS/PG 1 in der Fassung vom 9. Dezember 2009. Der Fachsenat legt darin die Berufsauffassung dar, wie Abschlussprüfer Abschlussprüfungen nach den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchzuführen haben.
- (2) Was unter Abschlussprüfungen zu verstehen ist, ergibt sich aus der Stellungnahme des Fachsenats KFS/PE 1 Rahmenkonzept zu Auftragsarten. In deren Anlage 2 werden alle einschlägigen Fachbegriffe definiert; die in diesem Fachgutachten verwendeten Fachbegriffe sind in dem dort angeführten Sinn zu verstehen. Dieses Fachgutachten gilt demnach nur für Prüfungen, mit denen im Sinne des § 5 Abs. 2 Z 2 WTBG die Erteilung eines förmlichen Bestätigungsvermerks verbunden ist.
- (3) Unter Berücksichtigung der bisherigen Berufsübung (vgl. auch KFS/PG 1 i.d.F. 2009, Ende des Abschnitts 1.) und des Umstands, dass die Anwendung der International Standards on Auditing (ISAs) des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC) häufig vertraglich vereinbart und vom Österreichischen Corporate Governance Kodex (in der C-Regel 77) als Regelfall vorgesehen wird, erachtet der Fachsenat die Anwendung der ISAs als die angemessene Interpretation der österreichischen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, wenngleich sie derzeit noch nicht gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. § 269a UGB). Freilich sind dabei zusätzliche Anforderungen und Klarstellungen zu berücksichtigen, die sich aus den österreichischen gesetzlichen Bestimmungen ergeben; sie werden in diesem Fachgutachten dargelegt.
- (4) Durch die Anwendung der ISAs sollen die internationale Vergleichbarkeit sowie eine einheitliche Urteilsqualität der in der EU durchgeführten Abschlussprüfungen gefördert werden. Die sachgerechte Anwendung der ISAs in Abhängigkeit von der Größe und Komplexität der zu prüfenden Einheiten sichert eine verhältnismäßige Abschlussprüfung.
- (5) Der Fachsenat wird bei zukünftigen Änderungen bestehender ISAs und bei Erlass neuer ISAs jeweils auf Grundlage dieses Fachgutachtens festlegen, ab wann der betreffende Standard, wenn er in deutscher Übersetzung zur Verfügung steht, anzuwenden ist, und in diesem Zusammenhang auch prüfen, ob der Standard mit dem österreichischen Recht in Einklang steht. In jenen Fällen, in denen aufgrund der österreichischen Rechtslage zusätzliche Anforderungen oder Klarstellungen notwendig sind, wird der Fachsenat diesen bei seinem Anwendungsbeschluss Rechnung tragen.

1.2. Anwendungsbereich

- (6) Dieses Fachgutachten gilt sowohl für alle gesetzlich vorgeschriebenen und freiwilligen Prüfungen von Abschlüssen für allgemeine Zwecke (general purpose financial statements) ohne Rücksicht auf Größe, Rechtsform und wirtschaftliche Zielsetzung (z.B. Gewinnerorientierung) der geprüften Einheit als auch für Prüfungen von Abschlüssen für einen speziellen Zweck, von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen einer Finanzaufstellung und von verdichteten Abschlüssen.
- (7) Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) oder mit den International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU

anzuwenden sind, aufgestellt wurden, sind als Abschlüsse für allgemeine Zwecke (general purpose financial statements) zu qualifizieren.

- (8) Davon zu unterscheiden sind Abschlüsse für einen speziellen Zweck (special purpose financial statements), die in Übereinstimmung mit einem Regelwerk aufgestellt wurden, das darauf ausgerichtet ist, den Informationsbedürfnissen von bestimmten Nutzern von Finanzinformationen gerecht zu werden (Regelwerk für einen speziellen Zweck). Diese Abschlüsse für einen speziellen Zweck können einer Prüfung unterliegen (vgl. ISA 800).
- (9) Auch einzelne Finanzaufstellungen und bestimmte Bestandteile, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung können einer Prüfung unterliegen (vgl. ISA 805).
- (10) Ein verdichteter Abschluss, der von einem Abschluss abgeleitet worden ist, der von einem Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit diesem Fachgutachten geprüft wurde, darf nur von diesem Abschlussprüfer geprüft werden (vgl. ISA 810).
- (11) Wenn bei freiwilligen Prüfungen mit dem Auftraggeber vereinbart wird, dass dieses Fachgutachten oder einzelne Bestimmungen dieses Fachgutachtens nicht anzuwenden sind, hat der Prüfer in allen schriftlichen Aussagen über die Prüfung ausdrücklich darauf hinzuweisen. Ein Bestätigungsvermerk in der für die gesetzlichen Prüfungen vorgesehenen Form darf in einem solchen Fall nicht erteilt werden.
- (12) Dieses Fachgutachten bezieht sich nicht nur auf die Prüfung von Abschlüssen von Unternehmen, sondern auch auf die Prüfung von Abschlüssen von Vereinen, Stiftungen, anderen Körperschaften und sonstigen Institutionen (Rechtsträgern) sowie von nicht rechtlich abgegrenzten wirtschaftlichen Einheiten. In den anschließenden Ausführungen wird daher vereinfachend von der Prüfung von Einheiten gesprochen.

2. Anwendung der International Standards on Auditing (ISAs)

- (13) Bei der Durchführung von Prüfungen von Abschlüssen für allgemeine Zwecke, von Abschlüssen für einen speziellen Zweck, von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung und von verdichteten Abschlüssen, die nach österreichischen Grundsätzen zu erfolgen haben, sind die International Standards on Auditing (ISAs) des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC), ISA 200 bis ISA 810 einschließlich der jeweiligen Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen, anzuwenden. Dabei sind die zusätzlichen Anforderungen und die Klarstellungen dieses Fachgutachtens zu einzelnen ISAs zu beachten.

3. Zusätzliche Anforderungen und Klarstellungen zu einzelnen ISAs

3.1. Allgemeines

- (14) Um die Anwendung der ISAs im Kontext der österreichischen Rechtsvorschriften zu erleichtern, wird in der Folge auf zusätzliche Anforderungen und Klarstellungen zu den ISAs eingegangen, die sich aus den zu beachtenden österreichischen gesetzlichen Vorschriften ergeben.

- (15) Auf Besonderheiten und zusätzliche Anforderungen aufgrund von sondergesetzlichen Vorschriften (z.B. Bankwesengesetz, Versicherungsaufsichtsgesetz, Privatstiftungsgesetz, Vereinsgesetz) wird in diesem Fachgutachten nicht eingegangen.

3.2. Zusätzliche Anforderungen zu einzelnen ISAs

3.2.1. ISA 210 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

- (16) Bei der Wahl des Abschlussprüfers und beim Abschluss des Prüfungsvertrags sind zusätzlich zu ISA 210 folgende Anforderungen zu beachten:

- a) Gemäß § 270 Abs. 1a UGB hat der Wirtschaftsprüfer bzw. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vor der Erstattung des Wahlvorschlags durch den Aufsichtsrat bzw. vor der Wahl durch die Gesellschafter eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltene Entgelt vorzulegen und über seine (ihre) Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten. Die Berichtspflicht umfasst weiters die Darlegung und Dokumentation aller Umstände, die die Befangenheit oder Ausgeschlossenheit gemäß § 271 ff. UGB begründen könnten, sowie jener Schutzmaßnahmen, die getroffen worden sind, um eine unabhängige und unbefangene Prüfung sicherzustellen.
- b) Gemäß § 270 Abs. 1 Satz 5 UGB hat der Aufsichtsrat unverzüglich nach der Wahl mit dem gewählten Prüfer den Vertrag über die Durchführung der Abschlussprüfung abzuschließen und das Entgelt zu vereinbaren.
- c) Gemäß § 270 Abs. 2 UGB ist, wenn kein anderer Prüfer bestellt wurde, der Abschlussprüfer der Muttergesellschaft auch der Konzernabschlussprüfer.
- d) § 270 Abs. 4 UGB regelt die Bestimmung des Abschlussprüfers durch den zuständigen Gerichtshof.
- e) Gemäß § 270 Abs. 6 UGB kann ein abgeschlossener Prüfungsvertrag vom Abschlussprüfer nur aus wichtigem Grund gekündigt werden, wobei Meinungsverschiedenheiten zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer nicht als wichtiger Grund anzusehen sind. Die Kündigung bedarf der Schriftform und ist zu begründen. Der kündigende Abschlussprüfer hat über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung unverzüglich zu berichten, wobei § 273 UGB entsprechend anzuwenden ist. Das Vorliegen eines Kündigungsgrunds ist restriktiv zu beurteilen. Im Fall der Kündigung des Prüfungsvertrags hat der kündigende Abschlussprüfer dem nachfolgenden Abschlussprüfer auf dessen Anfrage Zugang zu allen relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen zu geben. Auf die Meldepflicht nach § 1c Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) wird verwiesen.
- f) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben gemäß § 88 Abs. 7 Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG) für jeden von ihnen übernommenen Auftrag mindestens eine natürliche Person, welche die für die Erledigung entsprechende Berufsberechtigung besitzt, zu bestimmen und deren Namen dem Auftraggeber schriftlich bekanntzugeben.

3.2.2. ISA 250 Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss bei einer Abschlussprüfung

- (17) Zusätzlich zu den Anforderungen des ISA 250 sind entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen folgende Punkte zu beachten:

- a) Gemäß § 269 Abs. 1 Satz 2 UGB hat der Abschlussprüfer neben den gesetzlichen Vorschriften auch die ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung zu beachten.

- b) Die in § 273 Abs. 2 UGB normierte Redepflicht erstreckt sich auch auf Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen.

Diesbezüglich wird auf die Stellungnahme zu ausgewählten Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB (KFS/PE 18) verwiesen.

3.2.3. ISAs 700/705/706 Erteilung eines Vermerks zum Abschluss (inkl. Hervorhebungen und Modifizierungen)

- (18) Die Vorschriften des § 273 Abs. 1 UGB zur Erstellung eines Prüfungsberichts gehen über die Anforderungen der ISAs hinaus und sind zusätzlich zu beachten. Diesbezüglich wird auf das Fachgutachten über Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen nach § 273 Abs. 1 UGB (KFS/PG 2) verwiesen.
- (19) Die Vorschriften des § 274 UGB zur Zusammenfassung des Ergebnisses der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk stellen spezifische Anforderungen dar, die zusätzlich zu den ISAs 700, 705 und 706 zu beachten sind. Diesbezüglich wird auf das Fachgutachten über die Erteilung von Bestätigungsvermerken nach den Vorschriften des UGB bei Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen (KFS/PG 3) verwiesen.

3.2.4. Prüfung des Lageberichts

- (20) Die Vorschriften zur Prüfung des Lageberichts (§§ 269 Abs. 1 **[für Prüfungen von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen:** §§ 268 Abs. 1, 269 Abs. 3] und 273 Abs. 1 Satz 2 UGB) finden keine Entsprechung in den Anforderungen der ISAs und sind zusätzlich zu beachten. Diesbezüglich wird auf das Fachgutachten über die Prüfung des Lageberichts (KFS/PG 10) verwiesen.

3.3. Klarstellungen zu einzelnen ISAs

3.3.1. ISA 200 Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing

- (21) Gemäß ISA 200.11 (a) ist es das Ziel der Durchführung einer Abschlussprüfung, ein Prüfungsurteil darüber abzugeben, ob der zu prüfende Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit einem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung (financial reporting framework) aufgestellt wurde.
- (22) ISA 200 unterscheidet zwischen einem „Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung“ (fair presentation framework) und einem „Regelwerk zur Normentsprechung“ (compliance framework).
- (23) Der Begriff „Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung“ wird für ein Regelwerk der Rechnungslegung verwendet, das die Einhaltung der Anforderungen des Regelwerks verlangt und
- a) explizit oder implizit anerkennt, dass es notwendig sein kann, dass das Management Abschlussangaben macht, die über die ausdrücklich von dem Regelwerk geforderten hinausgehen, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses zu erreichen, oder

- b) explizit anerkennt, dass es für das Management notwendig sein kann, von einer Anforderung des Regelwerks abzuweichen, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses zu erreichen. Solche Abweichungen sind erwartungsgemäß nur in äußerst seltenen Fällen notwendig.
- (24) Der Begriff „Regelwerk zur Normentsprechung“ wird für ein Regelwerk der Rechnungslegung verwendet, das die Einhaltung der Anforderungen des Regelwerks verlangt, jedoch weder die in Rz (23) lit. a) geforderten Ergänzungen noch die lt. Rz (23) lit. b) zulässigen Abweichungen verlangt bzw. gestattet.
- (25) Entsprechend der Generalnorm des § 222 Abs. 2 bzw. § 250 Abs. 2 UGB haben nach den Vorschriften des UGB aufgestellte Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften bzw. Konzernabschlüsse ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Wenn dies aus besonderen Umständen nicht gelingt, sind im (Konzern-)Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.
- (26) Klarstellend wird festgehalten, dass die Rechnungslegungsvorschriften des UGB für Jahres- und Konzernabschlüsse daher als Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung im Sinne von Rz (23) zu qualifizieren sind.
- (27) Für gemäß § 245a UGB aufgestellte Konzernabschlüsse sind das maßgebende Regelwerk die IFRSs, wie sie in der EU anzuwenden sind, ergänzt um einzelne Anforderungen des UGB. Gemäß IAS 1.17 (c) sind zusätzliche Angaben zu machen, wenn die Anforderungen der IFRSs unzureichend sind, um es den Adressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen einzelner Geschäftsvorfälle sowie sonstiger Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.
- (28) Weiters sieht IAS 1.19 vor, dass in den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer in einem IFRS enthaltenen Anforderung so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im Rahmenkonzept dargestellten Zweck führen würde, ein Unternehmen von dieser Anforderung unter Beachtung der Angabepflichten des IAS 1.20 abzuweichen hat, sofern die geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen eine solche Abweichung erfordern oder ansonsten nicht untersagen (overriding principle).
- (29) Klarstellend wird festgehalten, dass daher auch die Rechnungslegungsvorschriften der IFRSs als Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung im Sinne von Rz (23) zu qualifizieren sind.

3.3.2. ISA 260 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

- (30) Der Begriff „Die für die Überwachung Verantwortlichen“ ist im Einzelfall auf Basis der unternehmensrechtlichen Bestimmungen bzw. anhand des maßgebenden Rechtsrahmens oder anderer Umstände des Auftrags auszulegen.
- (31) Insgesamt ist zu den Berichtspflichten gemäß ISA 260 klarstellend festzuhalten, dass diese auch die Tatbestände, die zu einer Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB führen, umfassen. Diesbezüglich wird auf die Stellungnahme zu ausgewählten Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB (KFS/PE 18) verwiesen.

3.3.3. ISA 315 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds

- (32) Gemäß § 269 Abs. 1 Satz 1 UGB ist in die Prüfung des Jahresabschlusses die Buchführung einzubeziehen. Nach ISA 315.18 hat der Abschlussprüfer ein Verständnis vom „rechnungslegungsbezogenen Informationssystem“ einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse zu gewinnen.
- (33) Klarstellend wird festgehalten, dass das Buchführungssystem Bestandteil des rechnungslegungsbezogenen Informationssystems ist.

3.3.4. ISA 560 Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

- (34) Ergänzend zu den Bestimmungen des ISA 560 wird auf das Fachgutachten KFS/PG 3 verwiesen, welches die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk regelt.
- (35) Nach ISA 560.6 endet die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag frühestens mit dem Datum der Aufstellung des Abschlusses durch die gesetzlichen Vertreter, jedenfalls aber mit dem Datum des Bestätigungsvermerks und nicht mit dem Datum einer Genehmigung des Abschlusses durch den Aufsichtsrat oder die Hauptversammlung.
- (36) Hinsichtlich der AFRAC-Stellungnahme „Wertaufhellung und Wertbegründung vor und nach Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen“, die sich ebenso mit Folgewirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag befasst, ist klarstellend festzuhalten, dass diese an die für die Aufstellung und die Feststellung des Abschlusses verantwortlichen Organe gerichtet ist und somit für den Abschlussprüfer keine über die Regelungen von ISA 560 hinausgehenden Verpflichtungen enthält.

3.3.5. ISA 580 Schriftliche Erklärungen

- (37) Gemäß ISA 580.9 ist der Abschlussprüfer verpflichtet, schriftliche Erklärungen von den Mitgliedern des Managements anzufordern, die die Verantwortlichkeit für die Aufstellung des Abschlusses und die Kenntnisse der betreffenden Sachverhalte haben.
- (38) Gemäß § 222 Abs. 1 Satz 2 UGB sind der Jahresabschluss, der Lagebericht sowie gegebenenfalls der Corporate Governance-Bericht **[für Prüfungen von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen:** und der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen] von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen. Gleiches gilt gemäß § 244 Abs. 1 Satz 2 UGB für den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht. Demnach liegt die Verantwortung für die Aufstellung des Abschlusses bei sämtlichen gesetzlichen Vertretern.
- (39) Daher wird klargestellt, dass auch die Vollständigkeitserklärung von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen ist.

3.3.6. ISA 710 Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsabschlüsse

- (40) ISA 710 behandelt die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit Vergleichsinformationen. ISA 710.2 unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen Regelwerken, die „Vergleichszahlen“, und Regelwerken, die „Vergleichsabschlüsse“ vorschreiben.

- (41) Diesbezüglich ist klarstellend festzuhalten, dass für Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit dem UGB bzw. mit den IFRSs, wie sie in der EU anzuwenden sind, aufgestellt werden, Vergleichszahlen vorgeschrieben werden. Das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers zum Abschluss bezieht sich daher gemäß ISA 710.3 (a) nur auf den laufenden Zeitraum.

3.4. Zusätzliche Anforderungen und Klarstellungen zu ISA 600 Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)

- (42) Zusätzlich zu den Anforderungen des ISA 600 sind bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen gemäß § 269 Abs. 1 und 2 UGB entsprechend den österreichischen gesetzlichen Bestimmungen die folgenden weiteren Anforderungen und Klarstellungen zu beachten.
- (43) Zur Durchführung der Prüfung des Konzernabschlusses bestehen gemäß § 272 Abs. 3 UGB weitreichende Vorschriften zu Vorlagepflichten gegenüber dem Abschlussprüfer und Auskunftsrechten des Abschlussprüfers.
- (44) § 269 Abs. 2 Satz 3 UGB schreibt dem Abschlussprüfer vor, die anderen Abschlussprüfer (Teilbereichsprüfer) in geeigneter Weise zu überwachen. Zur Überwachung ist ein strukturierter und einheitlicher Kommunikationsprozess notwendig. Durch diesen Kommunikationsprozess müssen die Qualifikation der anderen Abschlussprüfer (Teilbereichsprüfer) nachgewiesen sowie deren Überwachung und die Verfügbarkeit der Prüfungsdokumentationen bei Bedarf sichergestellt werden. Dies ist in Ergänzung zu ISA 600.40 ff. zu sehen.
- (45) Die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse im Sinne des § 269 Abs. 2 Satz 2 UGB sind die Finanzinformationen der einbezogenen Unternehmen nach den für den Konzernabschluss gültigen Rechnungslegungsgrundsätzen. Diese Finanzinformationen werden als Berichtspakete bezeichnet.
- (46) Die in § 269 Abs. 1 UGB genannten ergänzenden Prüfungsziele, wie die Einhaltung ergänzender Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung, beziehen sich nur auf die den Konzernabschluss aufstellende Einheit und nicht auf die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse der einbezogenen Unternehmen.
- (47) In Ergänzung zu ISA 600.19 ff. hat der Abschlussprüfer in dem Fall, dass ein Teil des Konzerns von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften aus Drittländern, die keine Vereinbarungen zur Zusammenarbeit gemäß Art 47 der Abschlussprüfungsrichtlinie geschlossen haben, geprüft wird, Erkundigungen darüber einzuholen, ob er auf Antrag einen ungehinderten und unbeschränkten Zugang zu den Prüfungsunterlagen der anderen Abschlussprüfer erhält. Diese Erkundigungen sind in den Prüfungsunterlagen zu dokumentieren.
- (48) Bei Abschlussprüfern im Geltungsbereich der Abschlussprüfungsrichtlinie kann der Abschlussprüfer von der Erfüllung dieser Voraussetzungen ausgehen, ebenso bei Abschlussprüfern aus Drittländern, die gemäß Art 45 der Abschlussprüfungsrichtlinie registriert sind.
- (49) Art 27 lit. b der Abschlussprüfungsrichtlinie spricht von der Aufbewahrung der Unterlagen, welche die Überprüfung der Arbeit anderer Abschlussprüfer zum Zweck der

Konzernabschlussprüfung dokumentieren, und legt fest, dass die vom Abschlussprüfer aufbewahrten Unterlagen so beschaffen sein müssen, dass die entsprechende zuständige Stelle die Arbeit des Abschlussprüfers ordnungsgemäß überprüfen kann.

- (50) Art 27 lit. b der Abschlussprüfungsrichtlinie bezieht sich auf Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die von den zuständigen Stellen eines Mitgliedstaats nach dieser Richtlinie für die Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen wurden, aber auch auf Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften aus Drittländern, wenn mit den zuständigen Stellen des jeweiligen Drittlands eine Zusammenarbeit gemäß Art 47 der Abschlussprüfungsrichtlinie besteht. Dies setzt voraus, dass bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des Art 47 *„auf Grundlage der Gegenseitigkeit Vereinbarungen zur Zusammenarbeit zwischen den betroffenen zuständigen Stellen getroffen wurden“* (Art 47 Abs. 1 lit. d).
- (51) Art 27 lit. c der Abschlussprüfungsrichtlinie regelt den Fall, dass ein Teil des Konzerns von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften aus Drittländern, die keine Vereinbarungen zur Zusammenarbeit gemäß Art 47 der Abschlussprüfungsrichtlinie geschlossen haben, geprüft wird. Der Abschlussprüfer ist dafür verantwortlich, *„sicherzustellen, dass den öffentlichen Aufsichtsstellen die Unterlagen über die Arbeit ordnungsgemäß übergeben werden, die von den Prüfern oder Prüfungsunternehmen aus einem Drittland geleistet wurde, einschließlich der Arbeitsdokumente im Zusammenhang mit der Konzernabschlussprüfung. Zur Sicherstellung dieser Aushändigung bewahrt der Konzernabschlussprüfer eine Kopie dieser Unterlagen auf oder vereinbart andernfalls mit den Prüfern oder den Prüfungsunternehmen aus dem Drittland seinen ungehinderten und unbeschränkten Zugang auf Antrag oder trifft sonstige geeignete Maßnahmen. Verhindern rechtliche oder andere Hindernisse, dass die die Prüfung betreffenden Arbeitsunterlagen aus einem Drittland an den Konzernabschlussprüfer weitergegeben werden können, müssen die vom Konzernprüfer aufbewahrten Unterlagen Nachweise dafür enthalten, dass er die geeigneten Verfahren durchgeführt hat, um Zugang zu den Prüfungsunterlagen zu erhalten, und, im Fall anderer als durch die nationale Rechtsetzung entstandener rechtlicher Hindernisse, Nachweise für das Vorhandensein eines Hindernisses.“*
- (52) Die Dokumentation der in diesem Zusammenhang durchgeführten Maßnahmen des Abschlussprüfers und die von anderen Abschlussprüfern erhaltenen Unterlagen stellen Bestandteile der Prüfungsunterlagen des Abschlussprüfers dar.
- (53) Sinn der Überprüfung der Prüfungsunterlagen von anderen Abschlussprüfern und von deren Dokumentation ist die Sicherstellung der Prüfungsqualität bzw. der Gleichwertigkeit der Prüfung der einbezogenen Unternehmen und damit eine Reduktion des Haftungsrisikos des Abschlussprüfers. Bei einer Konzernabschlussprüfung umfasst das Prüfungsrisiko des Abschlussprüfers auch das Risiko, dass ein anderer Abschlussprüfer eine falsche Darstellung in den Finanzinformationen eines einbezogenen Unternehmens, die zu einer wesentlichen falschen Darstellung im Konzernabschluss führen könnte, nicht aufdeckt, sowie das Risiko, dass der Abschlussprüfer diese falsche Darstellung nicht aufdeckt.

4. Anwendungszeitpunkt

- (54) Dieses Fachgutachten ist auf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 30. Juni 2016 enden, anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

5. Änderung und Aufhebung anderer Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen

- (55) Mit Anwendung dieses Fachgutachtens werden folgende Fachgutachten, Richtlinien, Empfehlung und Stellungnahmen hinsichtlich der nachstehend angeführten Randzahlen, Überschriften und Anhänge geändert:
- a) Vom Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision:
 - Rz 7, 11, 12, 15, 16, 22 und 28 des Fachgutachtens über Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen (KFS/PG 11)
 - Rz 6 und 8 sowie Überschrift zu Abschnitt 4. des Fachgutachtens über die Durchführung von sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13)
 - Rz 5 des Fachgutachtens über vereinbarte Untersuchungshandlungen (KFS/PG 14)
 - Rz 60 und 73 des Fachgutachtens zur Prüfung von Vereinen (KFS/PE 22)
 - Rz 25 der Stellungnahme zur Durchführung von Prüfungen nach § 4a Abs. 8 EStG zur Spendenabsetzbarkeit (KFS/PE 24)
 - vorletzter Absatz und Anhang des Fachgutachtens zur Bestätigung des Bankprüfers an die Einlagensicherung der Banken und Bankiers GmbH (KFS/BA 11)
 - b) Vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer:
 - Rz 8 der Richtlinie zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben (IWP/PG 7)
 - Rz 31 und 36 der Empfehlung für die Durchführung von Arbeiten im Zusammenhang mit der Ausfertigung eines Comfort Letter (IWP/PE 11)
 - Rz 1, 2, 3, 18 bis 35 (gestrichen), 36 und 64 der Richtlinie über die Prüfung bei ausgelagerten Funktionen (IWP/PE 14)
 - Rz 53 der Stellungnahme zu Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) i.d.F. Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008) (IWP/PE 19)
 - Rz 4 und 10 der Stellungnahme zur Verpflichtung des Abschlussprüfers gemäß § 275 Abs. 1 UGB zur Weitergabe relevanter Informationen über das geprüfte Unternehmen (IWP/PE 20)
 - Rz 2, 16, 20, 24, 82, 110 und 111 der Richtlinie zur Durchführung der Abschlussprüfung bei Kreditinstituten (Bankprüfungsrichtlinie – BPR 2007) (IWP/BA 1)
- (56) Mit Anwendung dieses Fachgutachtens werden folgende Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen aufgehoben:
- a) Richtlinie über Grundsätze der Bestimmung des Umfanges von Prüfungshandlungen (IWP/PG 5)
 - b) Fachgutachten über die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (KFS/PG 12)
 - c) Richtlinie zu den Arbeitspapieren des Abschlussprüfers (IWP/PE 1)
 - d) Richtlinie zur Anwesenheit des Abschlussprüfers bei der körperlichen Bestandsaufnahme von Vorräten (IWP/PE 2)
 - e) Richtlinie zur Einholung von Saldenbestätigungen für Forderungen (IWP/PE 3)
 - f) Fachgutachten zur Einholung von Vollständigkeitserklärungen bei Abschlussprüfungen (KFS/PE 5)
 - g) Stellungnahme zur Vorgangsweise bei Erstprüfungen (KFS/PE 7)

- h) Richtlinie zur Einholung von Bankbestätigungen („Bankbriefen“) (IWP/PE 12)