

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** über die

Erteilung von Bestätigungsvermerken nach den Vorschriften des UGB bei Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 10. Dezember 2008 als Fachgutachten KFS/PG 3, zuletzt überarbeitet im Juni 2015)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Anwendungsbereich.....	2
3. Allgemeines.....	2
4. Inhalt und Gliederung des Bestätigungsvermerks.....	3
4.1. Übersicht.....	3
4.2. Bestandteile des Bestätigungsvermerks	4
4.2.1. Bezeichnung – Überschrift.....	4
4.2.2. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Abschluss.....	4
4.2.3. Verantwortung des Abschlussprüfers	5
4.2.4. Prüfungsurteil	6
4.2.5. Modifikationen zum Prüfungsurteil	6
4.2.5.1. Allgemeines.....	6
4.2.5.2. Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil	7
4.2.6. Aussagen zum Lagebericht	7
4.2.6.1. Sonstige Angabepflichten im Vermerk.....	7
4.2.6.2. Gesetzlich vorgeschriebene Aussagen.....	8
4.2.6.3. Aussagen bei ordnungsgemäß erstelltem Lagebericht	8
4.2.6.4. Aussagen bei Mängeln bezüglich Einklang und der Angaben nach § 243a UGB	8
4.2.6.5. Aussagen bei sonstigen Mängeln.....	9
4.2.6.6. Konsequenzen des Fehlens eines Lageberichts	10
5. Vergleichszahlen.....	10
6. Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks.....	11
7. Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks	11
8. Sonderfragen	11
8.1. Bestätigungsvermerk bei Änderung des Jahresabschlusses oder des Lageberichts (Nachtragsprüfungen)	11
8.2. Widerruf des Bestätigungsvermerks.....	12
8.3. Bestätigungsvermerk bei freiwilligen Abschlussprüfungen	13
9. Anwendungszeitpunkt.....	13

1. Vorbemerkungen

- (1) Der Bestätigungsvermerk beschreibt die Aufgabe des Abschlussprüfers, grenzt diese gegenüber der Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter der geprüften Einheit (vgl KFS/PG 1, Rz 12) für das Rechnungswesen, den Jahresabschluss und den Lagebericht bzw für den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht ab, stellt Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung dar und fasst das Prüfungsergebnis in einer Beurteilung zusammen.
- (2) In diesem Fachgutachten legt der Fachsenat in Ergänzung zu den International Standards on Auditing (ISAs) 700, 705, 706 und 710 die Berufsauffassung dar, wie Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit Bestätigungsvermerke über Abschlussprüfungen nach den Vorschriften der §§ 268 ff UGB zu erteilen oder zu versagen haben. Dieses Fachgutachten konkretisiert die Anforderungen der angeführten ISAs zur Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen.

2. Anwendungsbereich

- (3) Dieses Fachgutachten gilt für alle gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen und für freiwillige Prüfungen, die den gesetzlichen Prüfungen nach Art und Inhalt entsprechen. Es gilt für die Prüfung von Abschlüssen ohne Rücksicht auf Größe, Rechtsform und wirtschaftliche Zielsetzung (zB Gewinnorientierung) der geprüften Einheit. Im Folgenden wird der Einfachheit und besseren Lesbarkeit halber regelmäßig – soweit nicht missverständlich – lediglich auf den Jahresabschluss Bezug genommen.
- (4) Dieses Fachgutachten gilt nur für Bestätigungsvermerke über Prüfungen von Abschlüssen für allgemeine Zwecke (vgl KFS/PG 1, Rz 6 ff). Zur Berichterstattung über Prüfungen von Abschlüssen für einen speziellen Zweck, von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung sowie von verdichteten Abschlüssen wird auf die ISAs 800, 805 und 810 verwiesen.
- (5) Abschlussprüfer (Konzernabschlussprüfer) können gemäß § 268 Abs 4 UGB nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein.

3. Allgemeines

- (6) Der Bestätigungsvermerk enthält ein Gesamturteil über das Ergebnis der nach den geltenden gesetzlichen Vorschriften und Berufsgrundsätzen pflichtgemäß durchgeführten Prüfung. Beurteilt wird, ob der Jahresabschluss mit den für die geprüfte Einheit geltenden Normen für die Rechnungslegung übereinstimmt und ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen vermittelt. Die geltenden Normen für die Rechnungslegung ergeben sich aus gesetzlichen Vorschriften, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstigen maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen. Weiters sind die Stellungnahmen des österreichischen Beirats für Rechnungslegung und Abschlussprüfung (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC) und die von den Fachsenaten des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer

beschlossenen Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen, welche die Auffassung des Berufsstands der österreichischen Wirtschaftsprüfer zu Fragen der Rechnungslegung, insbesondere zur Interpretation von Rechnungslegungsvorschriften, enthalten, sowie die Rechtsprechung von Höchstgerichten in Österreich und der Europäischen Union zu Fragen der Rechnungslegung zu berücksichtigen.

- (7) Der Bestätigungsvermerk hat auch eine Aussage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht/Konzernlagebericht mit dem Jahres-/Konzernabschluss in Einklang steht und ob die Angaben nach § 243a UGB zutreffen. Im Folgenden wird der Einfachheit und besseren Lesbarkeit halber regelmäßig – soweit nicht missverständlich – lediglich auf den Lagebericht Bezug genommen.
- (8) Über den nach § 243b UGB aufzustellenden Corporate Governance-Bericht ist im Bestätigungsvermerk keine Aussage zu machen. Im Rahmen der Abschlussprüfung ist nach § 269 Abs 1 Satz 4 UGB nur Gegenstand der Prüfung, ob dieser Bericht aufgestellt worden ist. Dies ist im Prüfungsbericht zu erwähnen.

4. Inhalt und Gliederung des Bestätigungsvermerks

4.1. Übersicht

- (9) In der folgenden Übersicht werden die unterschiedlichen Bezeichnungen der Abschnitte eines Vermerks des Abschlussprüfers nach dem ISA 700 und des Bestätigungsvermerks nach § 274 UGB dargestellt:

Abschnitte	ISA 700	§ 274 UGB
Überschrift	Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers	Bestätigungsvermerk/ Versagungsvermerk
Empfänger	Empfänger	nicht geregelt
Einleitender Absatz	Vermerk zum Abschluss ¹	Bericht zum Abschluss
Verantwortung des Managements für den Abschluss	Verantwortung des Managements für den Abschluss	Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Abschluss
Verantwortung des Abschlussprüfers	Verantwortung des Abschlussprüfers	Verantwortung des Abschlussprüfers
Prüfungsurteil	Prüfungsurteil	Prüfungsurteil
Sonstige Angabepflichten im Vermerk	Vermerk zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen	Aussagen zum Lagebericht
Unterschrift des Abschlussprüfers	Unterschrift des Abschlussprüfers	Unterschrift des Abschlussprüfers
Datum des Vermerks des Abschlussprüfers	Datum des Vermerks des Abschlussprüfers	Datum des Bestätigungsvermerks/ Versagungsvermerks des Abschlussprüfers
Ort des Abschlussprüfers	Ort des Abschlussprüfers	Ort des Abschlussprüfers

¹ Die Unterüberschrift „Vermerk zum Abschluss“ ist nicht erforderlich, wenn die zweite Unterüberschrift, „Vermerk zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen“, nicht anzuwenden ist.

4.2. Bestandteile des Bestätigungsvermerks

4.2.1. Bezeichnung – Überschrift

- (10) Gemäß § 274 Abs 1 UGB ist der Vermerk des Abschlussprüfers als „Bestätigungsvermerk“ zu bezeichnen; dies drückt sich auch in der entsprechenden Überschrift aus.
- (11) Ist der Bestätigungsvermerk zu versagen, ist der Vermerk als „Versagungsvermerk“ zu bezeichnen.

4.2.2. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Abschluss

- (12) Gemäß § 269 Abs 1 Satz 1 UGB ist in die Prüfung des Jahresabschlusses die Buchführung einzubeziehen.
- (13) Gemäß ISA 700.26 muss der Vermerk des Abschlussprüfers die Verantwortung des Managements für den Abschluss beschreiben. Diese Beschreibung muss eine Erklärung enthalten, dass das Management verantwortlich ist für die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit dem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung und für solche internen Kontrollen, die es als notwendig erachtet, um die Aufstellung eines Abschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist.
- (14) ISA 700.A23 beschreibt, dass in einigen Rechtsräumen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften, welche die Pflichten des Managements regeln, einen besonderen Bezug auf die Verantwortung für die Angemessenheit der Bücher und Aufzeichnungen der Rechnungslegung oder des Buchführungssystems nehmen können. Da die Bücher, Aufzeichnungen und Systeme jedoch integraler Bestandteil des internen Kontrollsystems im Sinne des ISA 315 sind, nehmen die Ausführungen im ISA 210 und in ISA 700.26 darauf keinen gesonderten Bezug.
- (15) Die Erwähnung der Buchführung im Bestätigungsvermerk ist daher nicht erforderlich, womit auch eine internationale Vergleichbarkeit des Bestätigungsvermerks gewährleistet wird.
- (16) Wie in KFS/PG 1, Rz 7 beschrieben, werden in Österreich das UGB und die IFRSs, wie sie in der EU anzuwenden sind, als maßgebende Regelwerke der Rechnungslegung verstanden. Bei manchen Einheiten (Banken, Versicherungsunternehmen, Universitäten, Vereine, ausgegliederte Rechtsträger etc) können weitere, in Sondergesetzen geregelte rechnungslegungsrelevante Bestimmungen zu beachten sein. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, im Absatz „Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Abschluss“ bei den Ausführungen zur Aufstellung des Abschlusses auch auf allfällige sondergesetzliche Bestimmungen hinzuweisen.
- (17) Es wird auf Abschnitt 3.3.1. von KFS/PG 1 verwiesen.
- (18) Die Formulierung sollte daher wie folgt lauten:

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Jahresabschluss

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung und sachgerechte Gesamtdarstellung dieses Jahresabschlusses in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften/International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind, und den zusätzlichen Anforderungen des § 245a UGB [und den sondergesetzlichen Vorschriften] und für die internen Kontrollen, die die gesetzlichen Vertreter als notwendig erachten, um die

Aufstellung eines Jahresabschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist.

4.2.3. Verantwortung des Abschlussprüfers

- (19) Bei Abschlussprüfungen sind regelmäßig die in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften (zB UGB, WTBG) sowie die in den einschlägigen Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen festgehaltenen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung zu beachten.
- (20) Zur Verdeutlichung des Umstands, dass die ISAs als österreichische Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung gelten (siehe KFS/PG 1, Rz 13), ist dies im Absatz „Verantwortung des Abschlussprüfers“ anzuführen. Dies gilt sowohl für Prüfungen von Jahresabschlüssen als auch für Prüfungen von Konzernabschlüssen nach dem UGB einschließlich § 245a UGB.
- (21) Die Formulierung sollte daher wie folgt lauten:

Verantwortung des Abschlussprüfers

Meine/Unsere Aufgabe ist es, auf der Grundlage meiner/unserer Prüfung ein Urteil zu diesem Jahresabschluss abzugeben. Ich habe/Wir haben meine/unser Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Diese Grundsätze erfordern die Anwendung der internationalen Prüfungsstandards (International Standards on Auditing). Nach diesen Standards habe ich/haben wir die beruflichen Verhaltensanforderungen einzuhalten und die Abschlussprüfung so zu planen und durchzuführen, dass hinreichende Sicherheit darüber erlangt wird, ob der Jahresabschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.

Eine Abschlussprüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen, um Prüfungsnachweise für die im Jahresabschluss enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben zu erlangen. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers. Dies schließt die Beurteilung der Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Darstellungen im Jahresabschluss ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Abschlussprüfer das für die Aufstellung und sachgerechte Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschaft² relevante interne Kontrollsystem, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems der Gesellschaft³ abzugeben. Eine Abschlussprüfung umfasst auch die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden und der Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern ermittelten geschätzten Werte in der Rechnungslegung sowie die Beurteilung der Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses.

Ich bin/Wir sind der Auffassung, dass die von mir/uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für mein/unser Prüfungsurteil zu dienen.

² Der Terminus Gesellschaft ist gegebenenfalls an die spezifische Rechtsform (zB Verein, Stiftung) anzupassen.

³ Der Terminus Gesellschaft ist gegebenenfalls an die spezifische Rechtsform (zB Konzern, Verein, Stiftung) anzupassen.

4.2.4. Prüfungsurteil

- (22) In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk hat der Abschlussprüfer gemäß § 274 Abs 2 Satz 1 UGB zu erklären, dass die von ihm nach § 269 UGB durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und dass der Abschluss auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft oder des Konzerns vermittelt.
- (23) Dies führt zunächst zur Erweiterung des Prüfungsurteils um folgenden Satz:
„Meine/Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.“
- (24) ISA 700.35 formuliert ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einem Abschluss, der in Übereinstimmung mit einem Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt ist. Dabei muss eine der nachfolgend angeführten Formulierungen gewählt werden, sofern nicht aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften andere Anforderungen bestehen:
- Der Abschluss stellt ... in Übereinstimmung mit [dem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung] in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dar.
 - Der Abschluss vermittelt in Übereinstimmung mit [dem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der ...
- In Österreich ersetzen die gesetzlich vorgeschriebenen Formulierungen teilweise die in ISA 700.35 vorgesehenen Formulierungen.
- (25) Ein Prüfungsurteil mit uneingeschränkt positiver Gesamtaussage sollte daher wie folgt formuliert werden:

Prüfungsurteil

Meine/Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt. Nach meiner/unserer Beurteilung vermittelt der Jahres-/Konzernabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft⁴/des Konzerns zum [Datum des Abschlussstichtags] sowie der Ertragslage der Gesellschaft⁴/des Konzerns für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften/International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind[, und den sondergesetzlichen Vorschriften].

4.2.5. Modifikationen zum Prüfungsurteil

4.2.5.1. Allgemeines

- (26) ISA 705.5 (b) definiert ein modifiziertes Prüfungsurteil als eingeschränktes, versagtes oder nicht abgegebenes Prüfungsurteil.
- (27) ISA 705.6 gibt die Fälle an, in denen eine Modifizierung des Prüfungsurteils erforderlich ist. Der Abschlussprüfer muss das Prüfungsurteil dann modifizieren, wenn

⁴ Die Fußnote 2 gilt analog.

- a) er auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise zu der Schlussfolgerung gelangt, dass der Abschluss insgesamt nicht frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist, oder
- b) er nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, die den Schluss erlauben, dass der Abschluss insgesamt frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.

(28) § 274 Abs 1 Satz 2 UGB sieht folgende Modifikationen vor:

- a) eingeschränkter Bestätigungsvermerk (Z 3 lit b),
- b) Versagung auf Grund von Einwendungen (Z 3 lit c),
- c) Versagung, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben (Z 3 lit d).

(29) Die nachfolgende Tabelle setzt die Bezeichnungen des ISA 705 und des UGB in Beziehung zueinander.

ISA	UGB
eingeschränktes Prüfungsurteil (ISA 705.6 (a) oder (b), 7)	eingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 274 Abs 1 Z 3 lit b)
versagtes Prüfungsurteil (ISA 705.6 (a), 8)	Versagung auf Grund von Einwendungen (§ 274 Abs 1 Z 3 lit c)
nicht abgegebenes Prüfungsurteil (ISA 705.6 (b), 9 f)	Versagung, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben (§ 274 Abs 1 Z 3 lit d)

4.2.5.2. Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil

- (30) Der Absatz zur Grundlage der Modifizierung (vgl ISA 705.16 ff) ist entsprechend den Gegebenheiten mit der Überschrift „*Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil*“ oder „*Grundlage für das versagte Prüfungsurteil*“ zu versehen.
- (31) Der Absatz mit dem Prüfungsurteil (vgl ISA 705.22 ff) ist ebenfalls entsprechend anzupassen, und die Überschrift hat „*Eingeschränktes Prüfungsurteil*“ oder „*Versagtes Prüfungsurteil*“ zu lauten.
- (32) Der erste Satz im Prüfungsurteil ist auch entsprechend anzupassen und hat zu lauten: „*Meine/Unsere Prüfung hat zu den im vorstehenden Absatz angeführten Einwendungen geführt.*“

4.2.6. Aussagen zum Lagebericht

4.2.6.1. Sonstige Angabepflichten im Vermerk

- (33) Nach ISA 700.38 muss der Abschlussprüfer, wenn er im Vermerk „sonstigen über die ISA-Angabepflichten zum Abschluss hinausgehenden Angabepflichten nachkommt“, hierfür einen gesonderten Abschnitt in den Vermerk aufnehmen und diesen mit der Überschrift „*Vermerk zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen*“ oder mit einem anderen, dem Inhalt des Abschnitts angemessenen Titel versehen.
- (34) Bei den in diesem Abschnitt behandelten Aussagen zum Lagebericht handelt es sich um Angabepflichten im Sinne von Rz (33).

4.2.6.2. Gesetzlich vorgeschriebene Aussagen

- (35) Der Bestätigungsvermerk hat gemäß § 274 Abs 5 UGB auch eine Aussage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob die Angaben nach § 243a UGB zutreffen. Diese Aussagen haben in einem gesonderten Teil des Bestätigungsvermerks (Aussagen zum Lagebericht) zu erfolgen.

4.2.6.3. Aussagen bei ordnungsgemäß erstelltem Lagebericht

- (36) Stellt der Abschlussprüfer auf Grund der Ergebnisse der Prüfung des Lageberichts fest, dass die gesetzlich vorgeschriebenen Aussagen vorhanden sind, wird folgende Formulierung des den Lagebericht betreffenden Teils des Bestätigungsvermerks empfohlen:

Aussagen zum Lagebericht

Der Lagebericht ist auf Grund der gesetzlichen Vorschriften darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob die sonstigen Angaben im Lagebericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft⁵ erwecken. Der Bestätigungsvermerk hat auch eine Aussage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht [und ob die Angaben nach § 243a UGB zutreffen].⁶

Der Lagebericht steht nach meiner/unserer Beurteilung in Einklang mit dem Jahresabschluss. [Die Angaben nach § 243a UGB sind zutreffend.]

4.2.6.4. Aussagen bei Mängeln bezüglich Einklang und der Angaben nach § 243a UGB

- (37) Die Aussage über den Lagebericht ist dann zu modifizieren, wenn als Ergebnis der Prüfung wesentliche Mängel bezüglich des Einklangs mit dem Jahresabschluss und/oder der Angaben nach § 243a UGB festgestellt werden.
- (38) Dies ist zB regelmäßig der Fall,
- wenn wesentliche Informationen im Lagebericht in Widerspruch zum Jahresabschluss stehen,
 - wenn Angaben und Beschreibungen zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen nicht zutreffend sind (§ 243a Abs 1, ggf iVm § 267 Abs 3a UGB) oder
 - wenn Angaben und Beschreibungen zu den wesentlichen Merkmalen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess/die Aufstellung des Konzernabschlusses nicht zutreffend sind (§ 243a Abs 2, ggf iVm § 267 Abs 3b UGB).
- (39) Informationen gelten dann als wesentlich, wenn eine widersprüchliche oder nicht plausible Darstellung – einzeln oder insgesamt – die auf der Basis des Lageberichts in Verbindung mit dem Jahresabschluss getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen eines Adressaten des Jahresabschlusses und des Lageberichts beeinflussen könnte.
- (40) Enthält der Lagebericht in den Darstellungen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft wesentliche Zahlenangaben und/oder Erläuterungen, die

⁵ Die Fußnote 3 gilt analog.

⁶ Die Aussagen zu den Angaben nach § 243a UGB sind nur bei Gesellschaften, für die diese Bestimmung zur Anwendung kommt, in diesen Teil des Bestätigungsvermerks aufzunehmen.

in Widerspruch zum Jahresabschluss stehen, so ist der Abschlussprüfer nicht in der Lage, eine positive Aussage über den Einklang des Lageberichts mit dem Jahresabschluss abzugeben. In diesem Fall ist eine entsprechende Modifikation der Aussage über den Lagebericht in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen.

- (41) Dies gilt auch, wenn in einem Lagebericht die von § 243a UGB geforderten Angaben und Beschreibungen zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen sowie zu den wesentlichen Merkmalen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems nicht zutreffend gemacht werden.
- (42) Der erste Absatz der in Rz (36) empfohlenen Aussagen zum Lagebericht bleibt unverändert.
- (43) Anschließend sind die Umstände zu erläutern, die zu den Mängeln geführt haben, allenfalls unter Angabe entsprechender Zahlen bzw mit Hinweisen auf die als nicht zutreffend angesehenen Angaben bzw Beschreibungen im Lagebericht.

Der zweite Absatz der in Rz (36) empfohlenen Aussagen ist entsprechend zu modifizieren. Abhängig davon, ob die Mängel die sonstigen Angaben oder die Angaben nach § 243a UGB betreffen, wird eine der folgenden Formulierungen empfohlen:

Der Lagebericht steht daher in den vorstehend angeführten Punkten nach meiner/unsere Beurteilung nicht in Einklang mit dem Jahresabschluss. [Die Angaben nach § 243a UGB sind zutreffend.]

oder

Der Lagebericht steht nach meiner/unsere Beurteilung in Einklang mit dem Jahresabschluss. Die Angaben nach § 243a UGB sind in den vorstehend angeführten Punkten nicht zutreffend.

4.2.6.5. Aussagen bei sonstigen Mängeln

- (44) Die Aussage über den Lagebericht ist auch dann zu modifizieren, wenn als Ergebnis der Prüfung festgestellt wird, dass der Lagebericht unvollständig oder in anderer Weise als im Sinne des vorangehenden Abschnitts fehlerhaft ist.
- (45) Dies ist zB regelmäßig der Fall,
 - a) wenn der Abschlussprüfer eine wesentliche Aussage über die zukünftige Entwicklung der Gesellschaft nicht für plausibel hält,
 - b) wenn wesentliche Informationen im Lagebericht fehlen oder nicht zutreffend sind,
 - c) wenn wesentliche geforderte Angaben und Beschreibungen zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen und/oder zu den wesentlichen Merkmalen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems fehlen oder
 - d) wenn Informationen über mögliche Bestandsgefährdungen fehlen.
- (46) Informationen gelten dann als wesentlich, wenn ihr Fehlen – einzeln oder insgesamt – die auf der Basis des Lageberichts in Verbindung mit dem Jahresabschluss getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen eines Adressaten des Jahresabschlusses und des Lageberichts beeinflussen könnte.

- (47) Fehlen in einem Lagebericht wesentliche Informationen oder fehlen einzelne der oder alle von § 243a UGB geforderten Angaben und Beschreibungen zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen sowie zu den wesentlichen Merkmalen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems, sind die im Lagebericht enthaltenen Angaben aber zutreffend, so ist dies in der Aussage über den Lagebericht durch eine entsprechende Formulierung darzulegen.
- (48) Der erste Absatz der in Rz (36) empfohlenen Aussagen zum Lagebericht bleibt unverändert.
- (49) Anschließend sind die fehlenden wesentlichen Informationen zu den gesetzlich vorgeschriebenen Angaben zu erläutern.

Der zweite Absatz der in Rz (36) empfohlenen Aussagen ist entsprechend zu modifizieren. Abhängig davon, ob die fehlenden Informationen die sonstigen Angaben oder die Angaben nach § 243a UGB betreffen, wird eine der folgenden Formulierungen empfohlen:

Der Lagebericht steht nach meiner/unserer Beurteilung in Einklang mit dem Jahresabschluss; jedoch fehlen im Lagebericht die vorstehend angeführten wesentlichen Informationen zu den gesetzlich vorgeschriebenen Angaben. [Die Angaben nach § 243a UGB sind zutreffend.]

oder

Der Lagebericht steht nach meiner/unserer Beurteilung in Einklang mit dem Jahresabschluss; jedoch fehlen im Lagebericht die vorstehend angeführten wesentlichen Informationen zu den gemäß § 243a UGB vorgeschriebenen Angaben.

4.2.6.6. Konsequenzen des Fehlens eines Lageberichts

- (50) Erstellt die Gesellschaft keinen Lagebericht, obwohl sie gemäß den Bestimmungen des UGB dazu verpflichtet wäre, so kann der Abschlussprüfer keine ausreichenden Prüfungsnachweise erlangen (Prüfungshemmnis), weil die gesetzlich vorgeschriebene Finanzberichterstattung (Jahresabschluss mit Lagebericht) nicht vollständig vorliegt. Es muss daher eine entsprechende Modifikation des Bestätigungsvermerks erfolgen.

5. Vergleichszahlen

- (51) Klarstellend wird festgehalten, dass es sich bei den vergleichenden Darstellungen (Vorjahreszahlen) in Abschlüssen nach dem UGB und den IFRSs, wie sie in der EU anzuwenden sind, um Vergleichszahlen (corresponding figures) im Sinne des ISA 710.6 (b) handelt, dh dass sich das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers zum Abschluss nur auf den laufenden Zeitraum bezieht.
- (52) Es wird auf Abschnitt 3.3.6. von KFS/PG 1 verwiesen.

6. Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks

- (53) Der Bestätigungsvermerk (bzw Versagungsvermerk) ist vom Abschlussprüfer zu unterzeichnen. Bestätigungsvermerke, die durch eine Gesellschaft erteilt werden, müssen gemäß § 96 WTBG die firmenmäßige Zeichnung durch Unterschrift von für die Gesellschaft zeichnungsberechtigten Wirtschaftsprüfern enthalten; der gemäß § 88 Abs 7 WTBG für die Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat den Bestätigungsvermerk jedenfalls zu unterzeichnen. Der Unterschrift sollte die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“ ohne Verwendung anderer Berufsbezeichnungen hinzugefügt werden.
- (54) Gemäß § 274 Abs 6 Satz 1 UGB ist der Bestätigungsvermerk bzw Versagungsvermerk unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen. Der Ort sollte üblicherweise der Ort des Berufssitzes des Abschlussprüfers sein.

7. Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks

- (55) Der Bestätigungsvermerk, ebenso der Versagungsvermerk, ist gemeinsam mit dem offenzulegenden Jahresabschluss wiederzugeben (§ 281 UGB). Wird im Rahmen der Offenlegung (§§ 277 ff UGB) von den Erleichterungsbestimmungen Gebrauch gemacht, ist darauf hinzuweisen, dass sich der erteilte Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluss bezieht. Dies gilt ebenso für sonstige durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgeschriebene Veröffentlichungen.
- (56) Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet, zu prüfen, ob der Jahresabschluss und der Lagebericht gemeinsam mit dem Bestätigungsvermerk richtig offengelegt werden. Gelangt jedoch dem Abschlussprüfer die Tatsache einer unvollständigen oder abweichenden Veröffentlichung eines mit einem Bestätigungsvermerk versehenen Jahresabschlusses zur Kenntnis, so hat der Abschlussprüfer die geprüfte Gesellschaft aufzufordern, eine Richtigstellung zu veranlassen.

8. Sonderfragen

8.1. Bestätigungsvermerk bei Änderung des Jahresabschlusses oder des Lageberichts (Nachtragsprüfungen)

- (57) § 268 Abs 3 UGB enthält diesbezüglich folgende Vorschrift: „Werden der Jahresabschluss, der Konzernabschluss, der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert, so ist die Änderung dem Abschlussprüfer bekanntzugeben, der sie mit ihren Auswirkungen zu prüfen hat. Über das Ergebnis der Prüfung ist zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist gemäß § 274 entsprechend zu ergänzen, erforderlichenfalls einzuschränken oder zu versagen.“
- (58) Die in ISA 560.11 ff und ISA 560.15 ff angeführten Maßnahmen entsprechen den in § 268 Abs 3 UGB geregelten Nachtragsprüfungen.
- (59) Die Nachtragsprüfung hat nur die nachträglichen Änderungen des Jahresabschlusses und/oder des Lageberichts und die Auswirkungen dieser Änderungen zu umfassen.
- (60) Der ursprünglich erteilte Bestätigungsvermerk bleibt im Falle einer Nachtragsprüfung grundsätzlich wirksam, muss jedoch entsprechend ergänzt, erforderlichenfalls eingeschränkt oder versagt werden.

- (61) Führt die Nachtragsprüfung zu dem Ergebnis, dass der ursprünglich erteilte uneingeschränkte Bestätigungsvermerk unverändert aufrechterhalten werden kann, ist eine Ergänzung des Bestätigungsvermerks erforderlich, um klarzustellen, dass sich der Bestätigungsvermerk auf einen geänderten Jahresabschluss und/oder Lagebericht bezieht. Ein derart ergänztes uneingeschränktes Prüfungsurteil sollte wie folgt lauten:

Meine/unsere Nachtragsprüfung, die sich auf die Änderung des/der (geänderte Posten bzw Angaben) bezog, hat zu keinen Einwendungen geführt. Auf die Begründung der Änderung des/der (geänderte Posten bzw Angaben) durch die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft⁷ im geänderten Anhang, Abschnitt X, wird verwiesen. Auf Grund der bei der Nachtragsprüfung gewonnenen Erkenntnisse bleibt das Ergebnis meiner/unsere am [Datum des ursprünglichen Bestätigungsvermerks] abgeschlossenen Prüfung unverändert aufrecht.

- (62) Der ergänzte Bestätigungsvermerk ist unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen und in den Bericht über die Nachtragsprüfung aufzunehmen.
- (63) Einschränkungen oder Versagungen des Bestätigungsvermerks hinsichtlich der Änderung sind als solche zu bezeichnen; für sie gelten im Übrigen die Ausführungen des ISA 705.

8.2. Widerruf des Bestätigungsvermerks

- (64) Der Widerruf des Bestätigungsvermerks ist gesetzlich nicht geregelt.
- (65) ISA 560.17 enthält Regelungen zum Widerruf des Bestätigungsvermerks, ohne ihn ausdrücklich anzuführen.
- (66) Der Widerruf des Bestätigungsvermerks ist schriftlich an die Adressaten des Prüfungsberichts zu richten und zu begründen.
- (67) Haben die gesetzlichen Vertreter nach Auffassung des Abschlussprüfers nicht die erforderlichen Schritte unternommen, um das Vertrauen in den zu einem vorher veröffentlichten Jahresabschluss erteilten Bestätigungsvermerk zu verhindern, obwohl der Abschlussprüfer zuvor mitgeteilt hat, dass er Maßnahmen ergreifen wird, um ein solches Vertrauen zu verhindern, hat der Abschlussprüfer unter Hinweis auf die Auftragsbedingungen die Gesellschaft darauf hinzuweisen, dass der Bestätigungsvermerk nicht mehr verwendet werden darf und die Veröffentlichung des Widerrufs in den Bekanntmachungsblättern zu erfolgen hat; weiters hat der Abschlussprüfer das Firmenbuchgericht von der Tatsache des Widerrufs zu verständigen.
- (68) In welcher Form nach dem Widerruf ein gegenüber dem ursprünglichen Bestätigungsvermerk geänderter Bestätigungsvermerk abzugeben ist, ist im Einzelfall nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden

⁷ Die Fußnote 2 gilt analog.

8.3. Bestätigungsvermerk bei freiwilligen Abschlussprüfungen

- (69) Bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen ist die Erteilung eines Bestätigungsvermerks gemäß § 274 UGB nur zulässig, wenn die Prüfung nach den für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen geltenden Grundsätzen durchgeführt worden ist.
- (70) Im Zusammenhang mit freiwilligen Abschlussprüfungen ist festzuhalten, dass die in § 275 UGB vorgesehenen Haftungshöchstgrenzen nur für Pflichtprüfungen, nicht aber für freiwillige Prüfungen jeglicher Art gelten. Es ist jedoch geboten, in der Vereinbarung mit dem Auftraggeber über eine freiwillige Prüfung eine Haftungshöchstgrenze zu vereinbaren. Diese Vereinbarung kann in Anlehnung an die Bestimmungen des § 275 UGB getroffen werden.
- (71) Um die Wirksamkeit der Haftungsbegrenzung gegenüber Dritten zu erreichen, wird empfohlen, die Einschränkung der Haftung im Bestätigungsvermerk offenzulegen. Im Einleitungsabsatz des Bestätigungsvermerks ist daher nach dem letzten Satz folgender Hinweis aufzunehmen:

Meine/Unsere Verantwortlichkeit und Haftung bei der Prüfung ist analog zu § 275 Abs 2 UGB (Haftungsregelung bei der Abschlussprüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft) gegenüber der Gesellschaft und auch gegenüber Dritten mit insgesamt 2 Millionen Euro begrenzt.

9. Anwendungszeitpunkt

- (72) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieses Fachgutachtens ersetzt die vorherige Fassung für die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 30. Juni 2016 enden. Abhängig davon, ob die Möglichkeit zur früheren Anwendung des Fachgutachtens KFS/PG 1 (vgl KFS/PG 1, Rz 54) in Anspruch genommen wird, ist eine frühere Anwendung der vorliegenden überarbeiteten Fassung zulässig.