

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** über

Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen nach § 273 Abs 1 Unternehmensgesetzbuch

(verabschiedet in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision vom 24. Juni 2009 als Fachgutachten KFS/PG 2)

Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkung und Anwendungsbereich	2
2. Allgemeine Berichtsgrundsätze	2
3. Rechtliche Grundlagen und Inhalt des Prüfungsberichtes	2
4. Abschnitte des Prüfungsberichtes bei Jahresabschlussprüfungen.....	4
4.1. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung	4
4.2. Aufgliederung und Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses	4
4.3. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses	5
4.3.1. Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht sowie zum Corporate Governance-Bericht.....	5
4.3.2. Erteilte Auskünfte	5
4.3.3. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und wesentliche Verluste	5
4.3.4. Feststellungen zu Tatsachen nach § 273 Abs 2 und Abs 3 UGB.....	6
4.4. Bestätigungsvermerk	6
5. Besonderheiten bei Konzernabschlussprüfungen.....	7
5.1. Grundsatz	7
5.2. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung	7
5.3. Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Konzernabschlusses	7
5.4. Feststellung zum Corporate Governance-Bericht	7
5.5. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses	7
6. Freiwillige Berichtsausweitungen.....	8
7. Ausfertigung und Vorlage des Prüfungsberichtes	8
8. Anwendungszeitpunkt	8
9. Änderung anderer Fachgutachten	8

1. Vorbemerkung und Anwendungsbereich

- (1) Dieses Fachgutachten wurde aus Anlass des Unternehmensrechts-Änderungsgesetzes (URÄG) 2008 neu gefasst. Die darin dargelegten Grundsätze beziehen sich ausschließlich auf den gemäß § 273 Abs 1 des Unternehmensgesetzbuches (UGB) zu erstattenden Prüfungsbericht. Der Fachsenat legt in diesem Fachgutachten die Berufsauffassung dar, nach der Abschlussprüfer im Sinne dieser Vorschrift Berichte über gesetzlich vorgesehene Abschlussprüfungen (§ 268 ff UGB) erstatten. Dieses Fachgutachten findet auch Anwendung auf freiwillige Prüfungen von Abschlüssen, die nach den Bestimmungen des Ersten und des Zweiten oder des Dritten Abschnittes des Dritten Buches des UGB erstellt wurden.
- (2) Dieses Fachgutachten regelt nicht besondere Berichtsvorschriften, wie sie zB für die Prüfung von Banken oder Versicherungsunternehmen zu beachten sind.
- (3) Für die Berichtspflichten gemäß § 273 Abs 2 und Abs 3 UGB wird auf die diesbezügliche Stellungnahme zu ausgewählten Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers (KFS/PE 18¹) verwiesen.
- (4) Dieses Fachgutachten stellt keine Anleitung zum formalen Aufbau des Prüfungsberichtes dar.

2. Allgemeine Berichtsgrundsätze

- (5) Der Prüfungsbericht muss – wie die Abschlussprüfung selbst – den Grundsätzen der Unparteilichkeit, der Wahrheit, der Vollständigkeit und der Klarheit entsprechen.
- (6) Der **Grundsatz der Unparteilichkeit** erfordert eine objektive Wertung der Sachverhalte unter Berücksichtigung aller verfügbaren Informationen; gegebenenfalls ist auf abweichende Auffassungen der gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens hinzuweisen.
- (7) Der **Grundsatz der Wahrheit** erfordert, dass alle Feststellungen im Prüfungsbericht nach der Überzeugung des Abschlussprüfers den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.
- (8) Der **Grundsatz der Vollständigkeit** erfordert, dass im Prüfungsbericht alle von Gesetz, Gesellschaftsvertrag (Satzung) oder Prüfungsvertrag geforderten Feststellungen getroffen werden.
- (9) Der **Grundsatz der Klarheit** erfordert eine übersichtliche, verständliche und eindeutige Darlegung.

3. Rechtliche Grundlagen und Inhalt des Prüfungsberichtes

- (10) Gemäß § 273 Abs 1 UGB hat der Abschlussprüfer *„über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist insbesondere festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und der Corporate Governance-Bericht (§ 243b) aufgestellt worden ist sowie ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Im Prüfungsbericht zum Konzernabschluss ist auch festzustellen, ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind. Die Posten des Jahresabschlusses sind aufzugliedern und zu erläutern. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben, sind anzuführen und zu erläutern.*

¹ In Ausarbeitung

Werden Tatsachen nach Abs. 2 und 3 nicht festgestellt, so ist dies im Bericht ausdrücklich festzuhalten.“

- (11) Da das UGB außer den im Gesetz genannten Pflichtbestandteilen über den Inhalt des Prüfungsberichtes nichts Näheres aussagt, sind die diesbezüglichen Erfordernisse aus dem vom Gesetzgeber dem Prüfungsbericht offenbar zugeordneten Zweck der Information der Berichtsempfänger abzuleiten. Dabei sind Wiederholungen von Aussagen im Jahresabschluss/Konzernabschluss und gegebenenfalls Lagebericht/Konzernlagebericht im Prüfungsbericht zu vermeiden.
- (12) Dieses Fachgutachten legt den gesetzlich geforderten Mindestumfang dar, der erweitert werden kann, sofern dies vom Berichtersteller für zweckmäßig erachtet wird oder mit dem Auftraggeber im Prüfungsvertrag gesondert vereinbart wurde. Das Auftragsverhältnis und grundsätzliche Ausführungen zur Prüfungstätigkeit sind zur Verdeutlichung des Prüfungsumfanges und der Grenzen im Hinblick auf die erlangte Prüfungssicherheit jedenfalls über das gesetzliche Mindestanforderung hinausgehend anzuführen.
- (13) Der Bericht des Abschlussprüfers hat daher in Abhängigkeit vom zu prüfenden Abschluss zumindest folgende Abschnitte zu enthalten:

	Jahresabschluss	Konzernabschluss
Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung	X	X
Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses bzw Konzernabschlusses	X	Vgl 5.3.
Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht bzw Konzernabschluss und -lagebericht	X	X
Feststellung, ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind		X
Feststellung, ob ein Corporate Governance-Bericht erstellt worden ist	X	Vgl 5.4.
Feststellung, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben	X	X
Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und wesentliche Verluste	X	X
Feststellungen zu Tatsachen nach § 273 Abs 2 UGB	X	X
Feststellungen zu Tatsachen nach § 273 Abs 3 UGB	X	
Bestätigungsvermerk	X	X

4. Abschnitte des Prüfungsberichtes bei Jahresabschlussprüfungen

4.1. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung

- (14) Einleitend ist auf die Wahl zum Abschlussprüfer und den abgeschlossenen **Prüfungsvertrag** (§ 270 UGB) einzugehen.
- (15) Anzugeben ist, dass der Abschlussprüfer bei der Prüfung neben den gesetzlichen Vorschriften auch die vom Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision ausgearbeiteten österreichischen **Grundsätze** ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen beachtet hat. Sofern zusätzlich die International Standards on Auditing (ISA) oder andere Prüfungsgrundsätze beachtet wurden, ist dies ebenfalls anzuführen.
- (16) Anzugeben sind die für das zu prüfende Geschäftsjahr geltende **Größenklasse** gemäß § 221 UGB und ob es sich um eine gesetzliche **Pflichtprüfung** oder eine **freiwillige Abschlussprüfung** handelt.
- (17) Der für die Abschlussprüfung **verantwortliche Wirtschaftsprüfer** ist ebenfalls anzugeben.
- (18) Weiters ist der **Zeitraum** anzuführen, in dem die Prüfung durchgeführt wurde; es ist auch anzuführen, dass die Prüfung an jenem Tag materiell abgeschlossen wurde, mit welchem der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk datiert wurden.
- (19) Die gesetzliche oder vertraglich vereinbarte **Haftungsbegrenzung** und – sofern zutreffend – die Vereinbarung der allgemeinen **Auftragsbedingungen** sind anzuführen, und es ist festzustellen, dass die Haftungsgrenzen auch im Verhältnis zu Dritten gelten. Es empfiehlt sich, die der Durchführung der Abschlussprüfung zugrunde gelegten Auftragsbedingungen dem Bericht als Anlage beizufügen.

4.2. Aufgliederung und Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses

- (20) Das UGB sieht bestimmte Aufgliederungen und Erläuterungen von einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend im Anhang bzw im Lagebericht vor. Im Prüfungsbericht kann auf diese Aufgliederungen und Erläuterungen unter Angabe der entsprechenden Stelle verwiesen werden. Sofern im Anhang und/oder im Lagebericht – auch unter Berücksichtigung der Generalnorm – zulässigerweise keine detaillierten Aufgliederungen und Erläuterungen erfolgen, diese aber für den Berichtsempfänger im Hinblick auf die Analyse und das Verstehen des geprüften Jahresabschlusses notwendig sind, sind die Posten im Prüfungsbericht aufzugliedern und zu erläutern. Im Sinne der allgemeinen Berichtsgrundsätze sind diese Aufgliederungen und Erläuterungen – einschließlich der Vorjahreszahlen – auf wesentliche Posten zu beschränken.

4.3. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses

4.3.1. Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht sowie zum Corporate Governance-Bericht

- (21) Gemäß § 273 Abs 1 zweiter Satz UGB ist im Prüfungsbericht insbesondere festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss und der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und – gegebenenfalls – ob der Corporate Governance-Bericht aufgestellt worden ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass gemäß § 274 UGB zum Teil gleichlautende Feststellungen im Bestätigungsvermerk, der auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist, enthalten sind. Im Sinne der Klarheit ist es daher geboten, Wiederholungen von im Bestätigungsvermerk enthaltenen Aussagen zu vermeiden.
- (22) Der Prüfungsbericht muss eine Aussage darüber enthalten, ob die **Buchführung** den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Eine darüber hinausgehende Berichterstattung zur Buchführung erscheint nur geboten, wenn besondere Umstände dies erfordern.
- (23) Hinsichtlich des **Jahresabschlusses** wird eine Aussage zur Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften im Prüfungsurteil des Bestätigungsvermerkes getroffen.
- (24) Im Prüfungsbericht ist festzustellen, ob der **Lagebericht** den gesetzlichen Vorschriften entspricht, dh ob die Erfordernisse des § 243 UGB und – gegebenenfalls – des § 243a UGB erfüllt sind, während der Bestätigungsvermerk eine Aussage darüber zu enthalten hat, ob der Lagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss steht und – gegebenenfalls – ob die Angaben nach § 243a UGB zutreffen. Wird zulässigerweise kein Lagebericht erstellt, so entfällt dieser Punkt; eine Negativfeststellung ist nicht notwendig.
- (25) Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich des § 243b UGB fallen, haben einen **Corporate Governance-Bericht** zu erstellen. Bei diesen Gesellschaften ist im Prüfungsbericht festzustellen, ob ein Corporate Governance-Bericht erstellt worden ist oder nicht. Der Abschlussprüfer hat nicht die Aufgabe, eine materielle Prüfung des Corporate Governance-Berichts durchzuführen.

4.3.2. Erteilte Auskünfte

- (26) Gemäß § 273 Abs 1 zweiter Satz UGB ist im Prüfungsbericht ausdrücklich festzuhalten, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben; dabei ist auch auf den Erhalt einer schriftlichen Vollständigkeitserklärung einzugehen.

4.3.3. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und wesentliche Verluste

- (27) Unabhängig von einer etwaigen Darstellung im Lagebericht sind nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben, anzuführen und zu erläutern (§ 273 Abs 1 fünfter Satz UGB).
- (28) Diese Berichtspflicht bezieht sich nur auf Tatbestände, die im der Abschlussprüfung unterliegenden Geschäftsjahr eingetreten sind (vergangenheitsorientierte Berichterstattung).
- (29) Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben, sind anzuführen und zu erläutern. Diese Verluste können sich zB auf einzelne Unternehmenssparten, einzelne Teilmärkte, einzelne wesentliche Aufträge bei langfristiger Einzelfertigung, einzelne Vermögens-

gegenstände (zB Beteiligungen) oder Rückstellungen für drohende Belastungen aus außergewöhnlichen Risiken (zB Umweltschutzaufgaben, Haftungen, Prozesse) beziehen.

- (30) Sofern die geprüfte Gesellschaft einen Lagebericht erstellt hat und darin alle gemäß § 273 Abs 1 fünfter Satz UGB berichtspflichtigen Tatbestände enthalten und ihre Ursachen erläutert sind, ist es ausreichend, dass die Tatbestände im Prüfungsbericht stichwortartig angeführt werden und auf die relevanten Angaben im Lagebericht verwiesen wird.
- (31) Ergibt sich aus diesen Tatbeständen eine Bestandsgefährdung oder eine wesentliche Beeinträchtigung der Entwicklung des Unternehmens, so fällt dies unter die Berichtspflicht gemäß § 273 Abs 2 UGB (siehe Abschnitt 4.3.4.).
- (32) Werden keine gemäß § 273 Abs 1 fünfter Satz UGB berichtspflichtigen Tatbestände festgestellt, so ist die Aufnahme einer entsprechenden Negativfeststellung in den Prüfungsbericht nicht notwendig.

4.3.4. Feststellungen zu Tatsachen nach § 273 Abs 2 und Abs 3 UGB

- (33) Der Abschlussprüfer hat im Prüfungsbericht gemäß § 273 Abs 1 letzter Satz UGB ausdrücklich darzulegen, dass Tatsachen nach § 273 Abs 2 und Abs 3 UGB nicht festgestellt wurden. Daraus wird abgeleitet, dass im Prüfungsbericht sowohl über Nicht-Feststellungen als auch – im Umkehrschluss – über Feststellungen zu berichten ist.
- (34) Wurden Tatsachen nach § 273 Abs 2 und Abs 3 UGB festgestellt und wurde die Redepflicht ausgeübt, so ist im Prüfungsbericht darauf zu verweisen. Dabei sind zumindest die Gegenstände der erfolgten Berichterstattung anzuführen.
- (35) Sofern seit Ausübung der Redepflicht wesentliche Änderungen eingetreten sind (zB die Überschuldung wurde durch einen Gesellschafterzuschuss beseitigt), so ist darüber im Prüfungsbericht zu berichten. Sofern die Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfes festgestellt werden, sind die Eigenmittelquote gemäß § 23 URG und die fiktive Schuldentilgungsdauer gemäß § 24 URG auf Basis des geprüften Jahresabschlusses im Prüfungsbericht anzugeben.
- (36) Wurden keine Tatsachen nach § 273 Abs 2 und Abs 3 UGB festgestellt, so ist eine diesbezügliche Negativfeststellung in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

4.4. Bestätigungsvermerk

- (37) Der Bestätigungsvermerk (§ 274 UGB) – oder der Vermerk über seine Versagung – hat das Ergebnis der Abschlussprüfung zusammenzufassen und ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen (§ 274 Abs 6 zweiter Satz UGB).
- (38) Hinsichtlich der Formulierung des Bestätigungsvermerkes wird auf das Fachgutachten KFS/PG 3 verwiesen.

5. Besonderheiten bei Konzernabschlussprüfungen

5.1. Grundsatz

- (39) Über die Konzernabschlussprüfung ist unabhängig von der Berichterstattung über die Prüfung des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens gesondert zu berichten. Soweit die nachstehenden konzernspezifischen Ausführungen dem nicht entgegenstehen, ist der Abschnitt 4. sinngemäß anzuwenden.

5.2. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung

- (40) Die Ausführungen zur Wahl (vgl. Abschnitt 4.1.) müssen – sofern kein Konzernabschlussprüfer gewählt wird – auch Angaben zur Fiktion der Bestellung nach § 270 Abs 2 UGB enthalten.
- (41) Wenn in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen von anderen Abschlussprüfern geprüft wurden, sollte im Prüfungsbericht angegeben werden, dass deren Tätigkeit in geeigneter Weise überwacht wurde, soweit dies für die Prüfung des Konzernabschlusses maßgeblich ist.

5.3. Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Konzernabschlusses

- (42) § 273 Abs 1 UGB sieht keine ausdrückliche Verpflichtung zur Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Konzernabschlusses vor.
- (43) Diese Angaben können im Rahmen freiwilliger Berichtsausweitungen erfolgen, sofern dies vom Berichtersteller für zweckmäßig erachtet wird.

5.4. Feststellung zum Corporate Governance-Bericht

- (44) Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich des § 243b UGB fallen, haben einen Corporate Governance-Bericht zu erstellen. Die Feststellung, ob ein Corporate Governance-Bericht erstellt worden ist oder nicht, ist bei diesen Gesellschaften zwingend in den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses aufzunehmen (vgl. Abschnitt 4.3.1.). Da aber der Corporate Governance-Bericht in der Regel den gesamten Konzern abdeckt und dem Konzernabschluss sowie dem Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses oft mehr Beachtung geschenkt wird, sollte die Feststellung zum Corporate Governance-Bericht auch in den Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses aufgenommen werden.

5.5. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses

- (45) Im Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses ist auch festzustellen, ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind.

6. Freiwillige Berichtsausweitungen

- (46) Der Prüfungsbericht kann um freiwillige Angaben und Erläuterungen, zB in Form von Anlagen, erweitert werden. Beispielsweise seien angeführt:
- Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
 - Kennzahlen des Unternehmens
 - Angaben über die rechtlichen Verhältnisse (zB Eigentumsverhältnisse, wichtige Beschlüsse der Anteilseigner, Ausführungen zum Aufsichtsrat)
 - Angaben über die steuerlichen Verhältnisse (zB Veranlagungsstand, Zeitraum der letzten steuerlichen Betriebsprüfung, allfällige steuerliche Verlustvorträge, steuerlich relevante Beziehungen zu anderen Unternehmen, wichtige unerledigte Rechtsmittel)
 - Angaben zu den wirtschaftlichen Grundlagen (zB Darstellung des Produktions- bzw Leistungsprogramms und der Betriebsstätten, Angaben über Umfang und Zusammensetzung der Produktion und des Absatzes mit Vergleichszahlen, Hinweise auf größere Investitionsvorhaben und deren Finanzierung)
 - Wesentliche langfristige Verträge
 - Wesentliche Umgründungen innerhalb des Berichtszeitraumes

7. Ausfertigung und Vorlage des Prüfungsberichtes

- (47) Der Prüfungsbericht ist an die gesetzlichen Vertreter (Vorstand, Geschäftsführung) und – gegebenenfalls – an die Mitglieder des Aufsichtsrates zu adressieren.
- (48) Der Prüfungsbericht ist gemäß § 273 Abs 4 iVm § 274 Abs 6 UGB unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen. Dies erfolgt durch Unterzeichnung des in den Prüfungsbericht aufgenommenen Bestätigungsvermerkes. Diesbezüglich wird auf das Fachgutachten KFS/PG 3 verwiesen.
- (49) Hinsichtlich Einzelfragen zur Vorlage des Prüfungsberichtes an die Organe der Gesellschaft wird auf die Stellungnahmen IWP/PE 4, KFS/PE 6 und KFS/PE 8 verwiesen.

8. Anwendungszeitpunkt

- (50) Dieses Fachgutachten ist auf Prüfungsberichte über Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 31. Dezember 2009 enden, anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

9. Änderung anderer Fachgutachten

- (51) Das Fachgutachten KFS/PG 2 in der Fassung vom 23.10.1991 und dessen Abänderung KFS/PG 2a in der Fassung vom 20.06.2001 werden aufgehoben.
- (52) Der Abschnitt 4.1. „Prüfungsbericht“ des Fachgutachtens KFS/PG 10 wird wie folgt geändert:
„Hinsichtlich der Berichterstattung im Prüfungsbericht wird auf das Fachgutachten KFS/PG 2 verwiesen.“