

Fachgutachten

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

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

(verabschiedet in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision vom 10. Dezember 2008 als Fachgutachten KFS/PG 3; zuletzt geändert am 23. September 2009)

Inhaltsübersicht	Seite
1. Vorbemerkungen	3
2. Allgemeines.....	4
3. Gesetzliche Grundlagen – Inhalt und Gliederung des Bestätigungsvermerks	5
4. Einleitung und Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung	7
4.1. Einleitung	7
4.2. Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung	7
4.3. Formulierung der Einleitung und der Verantwortlichkeiten.....	9
5. Prüfungsurteil	10
5.1. Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk.....	10
5.2. Modifikationen des Bestätigungsvermerks	11
5.2.1. Überblick	11
5.2.2. Einwendungen.....	12
5.2.2.1. Allgemeines.....	12
5.2.2.2. Einwendungen, die zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks führen	12
5.2.2.3. Einwendungen, die zu einer Versagung des Bestätigungsvermerks führen – Versagungsvermerk.....	13
5.2.3. Prüfungshemmnisse.....	14
5.2.3.1. Allgemeines.....	14
5.2.3.2. Prüfungshemmnisse, die zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks führen	15
5.2.3.3. Prüfungshemmnisse, die zu einer Versagung des Bestätigungsvermerks führen – Versagungsvermerk.....	16
5.3. Ergänzungen zum Bestätigungsvermerk.....	17
5.4. Die Berücksichtigung einer bestehenden Unsicherheit hinsichtlich der Annahme der Unternehmensfortführung	18
5.4.1. Allgemeines.....	18
5.4.2. Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk.....	18
5.4.3. Gerechtfertigte Annahme der Unternehmensfortführung	18
5.4.4. Ungerechtfertigte Annahme der Unternehmensfortführung.....	19

5.4.5. Unzureichende Begründung der Annahme der Unternehmensfortführung	20
6. Aussagen zum Lagebericht/Konzernlagebericht.....	20
6.1. Gesetzlich vorgeschriebene Aussagen	20
6.2. Aussagen bei ordnungsgemäß erstelltem Lagebericht/Konzernlagebericht ...	20
6.3. Aussagen bei Mängeln bezüglich Einklang und der Angaben nach § 243a UGB.....	21
6.4. Aussagen bei sonstigen Mängeln.....	22
6.5. Konsequenzen des Fehlens eines Lageberichts/Konzernlageberichts	23
7. Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks.....	24
8. Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks	25
9. Sonderfragen.....	25
9.1. Bestätigungsvermerk bei Änderung des Jahres-/Konzernabschlusses oder des Lageberichts/Konzernlageberichts (Nachtragsprüfungen)	25
9.2. Widerruf des Bestätigungsvermerks.....	26
9.3. Bestätigungsvermerk bei freiwilligen Abschlussprüfungen	28
10. Inkrafttreten.....	28
Muster 1: Bestätigungsvermerk über die Abschlussprüfung eines Jahresabschlusses, aufgestellt nach dem UGB	29
Muster 2: Bestätigungsvermerk über die Abschlussprüfung eines Konzernabschlusses, aufgestellt nach den IFRSs, wie sie in der EU anzuwenden sind, einer börsennotierten Muttergesellschaft (die Prüfung wurde nach österreichischen Prüfungsgrundsätzen und den ISAs durchgeführt)	31

1. Vorbemerkungen

Dieses Fachgutachten bezieht sich auf Bestätigungsvermerke über Abschlussprüfungen nach den Vorschriften der §§ 268 ff UGB in der Fassung des Unternehmensrechts-Änderungsgesetzes 2008 und auf Bestätigungsvermerke über freiwillige Abschlussprüfungen, die im Umfang einer gesetzlichen Abschlussprüfung entsprechen; es befasst sich nicht mit sondergesetzlichen Normen.

Dieses Fachgutachten betrifft nur Bestätigungsvermerke über Abschlussprüfungen von vollständigen Jahresabschlüssen nach § 193 Abs 4 UGB iVm § 222 Abs 1 UGB und von Konzernabschlüssen nach § 244 UGB. Im Falle von gesellschaftsrechtlich erforderlichen Prüfungen sind die Bestimmungen dieses Fachgutachtens sinngemäß anzuwenden.

Der Bestätigungsvermerk beschreibt die Aufgabe des Abschlussprüfers und grenzt diese gegenüber der Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft 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.

Trotz der gesetzlich nicht vorgeschriebenen Formulierung des Bestätigungsvermerks liegt es im Interesse der Adressaten, aber auch im Interesse der Abschlussprüfer, die Form und den Inhalt des Bestätigungsvermerks so zu gestalten, dass Bestätigungsvermerke einheitlich verstanden und Missverständnisse über die Prüfungsaussagen verhindert werden.

Der Fachsenat legt daher mit diesem Fachgutachten die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit Bestätigungsvermerke über Abschlussprüfungen erteilen oder versagen. Dieses Fachgutachten enthält die bei der Formulierung von Bestätigungsvermerken bzw. Versagungsvermerken zu beachtenden Grundsätze zu Form und Inhalt derartiger Vermerke. Es sollen auch gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen der Aussagekraft des Bestätigungsvermerks verdeutlicht werden.

Abschlussprüfer (Konzernabschlussprüfer) können gemäß § 268 Abs 4 UGB nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein.

2. Allgemeines

Der Bestätigungsvermerk ist das nicht nur für den Auftraggeber, sondern für einen größeren Personenkreis, in vielen Fällen auch für die Öffentlichkeit, bestimmte Ergebnis der Abschlussprüfung.

Der Bestätigungsvermerk enthält ein Gesamturteil über das Ergebnis der nach den geltenden gesetzlichen Vorschriften und Berufsgrundsätzen pflichtgemäß durchgeführten Prüfung. Beurteilt wird, ob der Jahres-/Konzernabschluss mit den für die geprüfte Gesellschaft 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 Vorschriften 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.

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.

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 letzter Satz UGB nur Gegenstand der Prüfung, ob dieser Bericht aufgestellt worden ist. Dies sollte im Prüfungsbericht erwähnt werden.

Das Gesamturteil beruht auf den Einzelergebnissen, zu denen der Abschlussprüfer aufgrund eigener Prüfungsfeststellungen gekommen ist und die kritisch durchzusehen und zu werten sind; es ist kein Urteil über einzelne Posten des Jahres-/Konzernabschlusses. Das Urteil er-

gibt sich aber nicht lediglich als Summe der Beurteilungen der Teilgebiete des Prüfungsgegenstands, sondern erfordert eine Gewichtung der Einzelergebnisse und die Ableitung eines abschließenden Gesamturteils durch den Abschlussprüfer. Dies schließt die abschließende Würdigung ein, ob das Rechnungswesen und der Jahres-/Konzernabschluss den gesetzlichen Vorschriften über die Rechnungslegung einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie eventuellen einschlägigen ergänzenden Bestimmungen der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrags entsprechen.

Der Bestätigungsvermerk ist keine umfassende und unmittelbare Beurteilung der wirtschaftlichen Lage und der Geschäftsführung der/des geprüften Gesellschaft/Konzerns, er ist auch keine Garantie für den Fortbestand der Gesellschaft/des Konzerns.

3. Gesetzliche Grundlagen – Inhalt und Gliederung des Bestätigungsvermerks

Gemäß § 274 UGB umfasst der Bestätigungsvermerk zwei verschiedenartige Bestandteile:

- I. das Prüfungsurteil zum Jahres-/Konzernabschluss, wobei hier § 274 Abs 1 UGB folgende Bestandteile vorsieht:
 1. eine Einleitung, die zumindest angibt, welcher Jahres-/Konzernabschluss Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist und nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen er aufgestellt wurde,
 2. eine Beschreibung der Art und des Umfangs der gesetzlichen Abschlussprüfung, die zumindest Angaben über die Prüfungsgrundsätze enthält, nach denen die Prüfung durchgeführt wurde, sowie
 3. ein Prüfungsurteil, das zweifelsfrei ergibt, ob
 - eine positive Gesamtaussage zum Jahres-/Konzernabschluss gemacht wurde (uneingeschränkter bzw. eingeschränkter Bestätigungsvermerk – § 274 Abs 1 zweiter Satz Z 3 lit a und b UGB) oder
 - eine negative Gesamtaussage zum Jahres-/Konzernabschluss gemacht wurde (Versagung des Bestätigungsvermerks auf Grund von Einwendungen bzw. weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben – § 274 Abs 1 zweiter Satz Z 3 lit c und d UGB). Diesfalls tritt an die Stelle der Bezeichnung „Bestätigungsvermerk“ die Bezeichnung „Versagungsvermerk“.

und

- II. die Aussagen zum Lagebericht/Konzernlagebericht, die sich nach § 274 Abs 5 UGB allerdings darauf beschränken, ob der Lagebericht/Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahres-/Konzernabschluss in Einklang steht und ob die Angaben nach § 243a UGB zutreffen.

Die Bestimmungen des § 274 UGB enthalten eine Aufzählung des Mindestinhalts des Bestätigungsvermerks und sollen eine entsprechende Ergänzung nach ISA 700 ermöglichen. Im Vergleich zu ISA 700¹ fehlen sowohl im Art 51a der Modernisierungsrichtlinie als auch im § 274 UGB die Überschrift, die Hinweise zur Verteilung der Verantwortlichkeiten zwischen der Unternehmensleitung und dem Abschlussprüfer (hinsichtlich der Erstellung des Jahres-/Konzernabschlusses einerseits und der Prüfung des Jahres-/Konzernabschlusses andererseits) sowie eine detaillierte Beschreibung des Prüfungsumfangs.

Da diese gemäß ISA 700 gebotenen Bestandteile des Bestätigungsvermerks den Informationsgehalt der Berichterstattung des Abschlussprüfers erhöhen bzw. das Verständnis der Adressaten über die eigentlichen Aufgaben des Abschlussprüfers fördern, erscheint es sinnvoll, diese zur Klarstellung als Bestandteile des Bestätigungsvermerks aufzunehmen. Der Bestätigungsvermerk nach ISA 700 enthält auch Zwischenüberschriften, um eine bessere Strukturierung und Klarstellung von Verantwortlichkeiten zu erreichen.

Unter Berücksichtigung dieser empfohlenen Erweiterungen enthält ein Bestätigungsvermerk somit folgende Abschnitte:

- Überschrift
- Bericht zum Jahres-/Konzernabschluss
 - Einleitung
 - Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Jahres-/Konzernabschluss und für die Buchführung
 - Verantwortung des Abschlussprüfers und Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung
 - Prüfungsurteil
- Aussagen zum Lagebericht/Konzernlagebericht
- Datum, Ort und Unterschrift

¹ International Standard on Auditing 700: The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements, gültig für alle Bestätigungsvermerke, die nach dem 31. Dezember 2006 datiert sind.

4. Einleitung und Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung

4.1. Einleitung

Gemäß § 274 Abs 1 zweiter Satz Z 1 UGB umfasst der Bestätigungsvermerk „eine Einleitung, die zumindest angibt, welcher Jahresabschluss beziehungsweise Konzernabschluss Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist und nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen er aufgestellt wurde“.

Um Verwechslungen mit anderen Vermerken oder Aussagen zum Jahres-/Konzernabschluss auszuschließen, sollten Bestätigungsvermerke mit einer zutreffenden Überschrift („Bestätigungsvermerk“) versehen werden.

Im Gegensatz zum Prüfungsbericht richtet sich der Bestätigungsvermerk nicht nur an den Auftraggeber, sondern an einen unbestimmten Adressatenkreis. Es ist daher nicht sachgerecht, den Bestätigungsvermerk zu adressieren.

In der Einleitung sollten weiters Firma und Sitz der geprüften Gesellschaft angegeben sein. Der Jahres-/Konzernabschluss ist zu beschreiben, d.h. es sind die Bestandteile anzugeben sowie das Geschäftsjahr bzw. die Periode, für die der Jahres-/Konzernabschluss aufgestellt wurde.

4.2. Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung

Gemäß § 274 Abs 1 zweiter Satz Z 2 UGB umfasst der Bestätigungsvermerk „eine Beschreibung der Art und des Umfanges der gesetzlichen Abschlussprüfung, die zumindest Angaben über die Prüfungsgrundsätze enthält, nach denen die Prüfung durchgeführt wurde“.

Zur Abgrenzung der Verantwortlichkeiten zwischen den gesetzlichen Vertretern und dem Abschlussprüfer wird empfohlen, diese in diesen Abschnitt des Bestätigungsvermerks aufzunehmen.

Die gesetzlichen Vertreter tragen die Verantwortung für das Rechnungswesen und die Aufstellung des Jahres-/Konzernabschlusses sowie dafür, dass dieser ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns in Überein-

stimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen vermittelt. Weiters sind die gesetzlichen Vertreter für die Gestaltung, Umsetzung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems, soweit dieses für die Aufstellung des Jahres-/Konzernabschlusses und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung ist, verantwortlich, damit der Jahres-/Konzernabschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist, sei es auf Grund von beabsichtigten (fraud) oder unbeabsichtigten Fehlern (error). Die gesetzlichen Vertreter sind auch für die Auswahl und Anwendung geeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die Vornahme von Schätzungen, die unter Berücksichtigung der gegebenen Rahmenbedingungen angemessen erscheinen, verantwortlich.

Die Verantwortung des Abschlussprüfers liegt in der Abgabe eines Prüfungsurteils zu diesem Jahres-/Konzernabschluss basierend auf seiner Prüfung. Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen sind dabei regelmäßig die in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften (UGB, WTBG) sowie die in den einschlägigen Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen festgehaltenen Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung und gegebenenfalls andere allgemein anerkannte nationale und internationale Prüfungsstandards und Berufsgrundsätze zu beachten.

Sofern bei der Durchführung der Prüfung vereinbarungsgemäß auch andere Prüfungsgrundsätze beachtet wurden (z.B. International Standards on Auditing (ISAs)), ist dies entsprechend anzugeben.

Dabei ist anzugeben, dass diese Grundsätze erfordern, dass die Standesregeln eingehalten werden und die Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass der Abschlussprüfer mit hinreichender Sicherheit ein Urteil abgeben kann, dass der Jahres-/Konzernabschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist.

Weiters ist zu einem besseren Verständnis für die Adressaten der Umfang der Prüfung im Bestätigungsvermerk durch folgende Hinweise zu beschreiben:

- die Erlangung von Prüfungsnachweisen hinsichtlich der Beträge und sonstigen Angaben im Jahres-/Konzernabschluss,
- die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung seiner Einschätzung des Risikos eines Auftretens wesentlicher Fehldarstellungen, sei es auf Grund von beabsichtigten oder unbeabsichtigten Fehlern,

- die Berücksichtigung der Kenntnisse über das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung des Jahres-/Konzernabschlusses und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung ist, um unter den gegebenen Rahmenbedingungen geeignete Prüfungshandlungen festzulegen, nicht jedoch um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit der internen Kontrollen der Gesellschaft abzugeben,
- die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen wesentlichen Schätzungen und
- die Würdigung der Gesamtaussage des Jahres-/Konzernabschlusses.

Abschließend hat der Abschlussprüfer auch zu erklären, dass er ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt hat, sodass die durchgeführte Prüfung nach seiner Meinung eine hinreichend sichere Grundlage für sein Prüfungsurteil darstellt.

4.3. Formulierung der Einleitung und der Verantwortlichkeiten

Die Formulierung des einleitenden Abschnitts des Bestätigungsvermerks und der Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung, welche den gesetzlichen Mindestinhalt und die empfohlenen Erweiterungen enthält, sollte daher – sofern keine besonderen Umstände vorliegen – wie folgt lauten:

Bestätigungsvermerk

Bericht zum Jahresabschluss/Konzernabschluss

Ich habe/Wir haben den beigefügten Jahresabschluss/Konzernabschluss der [Firma], [Ort], für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis zum [Datum] [unter Einbeziehung der Buchführung] geprüft. Dieser Jahresabschluss/Konzernabschluss umfasst die Bilanz/Konzernbilanz zum [Datum], die Gewinn- und Verlustrechnung/Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung[, die Konzerngeldflussrechnung und die Konzern-Eigenkapitalveränderungsrechnung] für das am [Datum] endende Geschäftsjahr sowie den Anhang/Konzernanhang.

Verantwortung des gesetzlichen Vertreters/der gesetzlichen Vertreter für den Jahres-/Konzernabschluss und für die Buchführung

Der gesetzliche Vertreter/Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft ist/sind für die Buchführung/Konzernbuchführung sowie für die Aufstellung eines Jahres-/Konzernabschlusses verantwortlich, der ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften/International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind, vermittelt. Diese Verantwortung beinhaltet: Gestaltung, Umsetzung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems, soweit dieses für die Aufstellung des Jahres-/Konzernabschlusses und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns von Bedeutung ist, damit

dieser frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist, sei es auf Grund von beabsichtigten oder unbeabsichtigten Fehlern; die Auswahl und Anwendung geeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; die Vornahme von Schätzungen, die unter Berücksichtigung der gegebenen Rahmenbedingungen angemessen erscheinen.

Verantwortung des Abschlussprüfers und Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung

Meine/Unsere Verantwortung besteht in der Abgabe eines Prüfungsurteils zu diesem Jahres-/Konzernabschluss auf der Grundlage meiner/unserer Prüfung. Ich habe meine/Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung [sowie der vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC) herausgegebenen International Standards on Auditing (ISAs)] durchgeführt. Diese Grundsätze erfordern, dass wir die Landesregeln einhalten und die Prüfung so planen und durchführen, dass ich mir/wir uns mit hinreichender Sicherheit ein Urteil darüber bilden kann/können, ob der Jahres-/Konzernabschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist.

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen hinsichtlich der Beträge und sonstigen Angaben im Jahres-/Konzernabschluss. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung seiner Einschätzung des Risikos eines Auftretens wesentlicher Fehldarstellungen, sei es auf Grund von beabsichtigten oder unbeabsichtigten Fehlern. Bei der Vornahme dieser Risikoeinschätzung berücksichtigt der Abschlussprüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung des Jahres-/Konzernabschlusses und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns von Bedeutung ist, um unter Berücksichtigung der Rahmenbedingungen geeignete Prüfungshandlungen festzulegen, nicht jedoch um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit der internen Kontrollen der Gesellschaft/des Konzerns abzugeben. Die Prüfung umfasst ferner die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und der vom gesetzlichen Vertreter/von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen wesentlichen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtaussage des Jahres-/Konzernabschlusses.

Ich bin/Wir sind der Auffassung, dass ich/wir ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt habe/haben, sodass meine/unsere Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für mein/unser Prüfungsurteil darstellt.

5. Prüfungsurteil

5.1. Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk

In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk hat der Abschlussprüfer zu erklären, dass die von ihm nach § 269 UGB durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat, 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.

Da es sich beim Prüfungsurteil um ein (sorgfältig gewichtetes) Gesamturteil handelt, stehen dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk unwesentliche Beanstandungen nicht entgegen.

Ein Prüfungsurteil mit uneingeschränkt positiver Gesamtaussage sollte wie folgt formuliert werden:

Prüfungsurteil

Meine/Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt. Auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der Jahres-/Konzernabschluss nach meiner/unserer Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft/des Konzerns zum [Datum Bilanzstichtag] sowie der Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns [und der Zahlungsströme des Konzerns] für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis zum [Datum] in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung/International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind.

5.2. Modifikationen des Bestätigungsvermerks

5.2.1. Überblick

Wenn das Prüfungsurteil keine uneingeschränkt positive Gesamtaussage zulässt, ist der Bestätigungsvermerk entsprechend anzupassen.

§ 274 Abs 1 zweiter Satz UGB sieht folgende Modifikationen vor:

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

Um die Art der Modifikation zu bestimmen, ist zu untersuchen,

- warum eine Einschränkung oder Versagung erfolgen soll (Art des Sachverhalts) und
- wie wesentlich die (mögliche) Auswirkung auf den Jahres-/Konzernabschluss ist.

Folgende Sachverhalte können zu einer Modifikation führen:

- Der Jahres-/Konzernabschluss enthält zumindest eine wesentliche Fehldarstellung. In diesem Fall liegt eine Einwendung vor.

- Es konnten keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise erlangt werden. In diesem Fall liegt ein Prüfungshemmnis vor.

In weiterer Folge ist die Art der Modifikation von der Einschätzung der Auswirkungen oder möglichen Auswirkungen auf den Jahres-/Konzernabschluss abhängig:

- Ist die (mögliche) Auswirkung auf abgegrenzte Bereiche beschränkt, führen die Einwendung oder das Prüfungshemmnis zu einer Einschränkung der positiven Gesamtaussage.
- Ist jedoch die (mögliche) Auswirkung so umfassend, dass der Jahres-/Konzernabschluss im Wesentlichen kein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage vermittelt, führen die Einwendung oder das Prüfungshemmnis zu einer Versagung des positiven Prüfungsurteils.

5.2.2. Einwendungen

5.2.2.1. Allgemeines

Einwendungen liegen vor, wenn der Jahres-/Konzernabschluss zumindest eine wesentliche Fehldarstellung enthält. Einwendungen können sich insbesondere aus Mängeln in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder wegen des Verstoßes gegen Ansatz-, Bewertungs- oder Ausweisvorschriften ergeben. Unzureichende Angaben oder Erläuterungen im Anhang können ebenfalls zu einer Einwendung führen.

5.2.2.2. Einwendungen, die zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks führen

Der Bestätigungsvermerk ist einzuschränken, wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung Einwendungen (wesentliche Beanstandungen) zu einzelnen abgrenzbaren Bereichen zu erheben sind, der geprüfte Jahres-/Konzernabschluss jedoch unter Beachtung der vom Abschlussprüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein im Wesentlichen getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.

Die Einschränkung des Bestätigungsvermerks hat klar und deutlich zu erfolgen und muss die Wortfolge „mit der Einschränkung, dass“ enthalten. Unzulässig ist es, den Bestätigungsvermerk allein durch Weglassen von Bestandteilen des Wortlauts eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks einzuschränken.

Die Einschränkung des Bestätigungsvermerks ist zu begründen und so darzustellen, dass ihre Tragweite erkennbar ist. Soweit sachgerecht und möglich, ist die Auswirkung des Sach-

verhalts bzw. der Sachverhalte, auf den bzw. die sich die Einschränkung bezieht, durch Zahlenangaben zu verdeutlichen.

Der einleitende Absatz zum Prüfungsurteil ist im Falle einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks entsprechend anzupassen. Im Anschluss daran sind in einem eigenen Absatz bzw. eigenen Absätzen die entsprechenden Erläuterungen zur Einschränkung zu geben.

Die Auswirkungen des bzw. der der Einschränkung zu Grunde liegenden Sachverhalts bzw. Sachverhalte auf das durch den Jahres-/Konzernabschluss vermittelte möglichst getreue Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns sind auch im Prüfungsurteil selbst deutlich zu machen. Dies geschieht durch einen Verweis auf den bzw. die die Einschränkung darstellenden Absatz bzw. Absätze des Bestätigungsvermerks im Prüfungsurteil:

Prüfungsurteil

Meine/Unsere Prüfung hat zu den im nachstehenden Absatz/in den nachstehenden Absätzen angeführten Einwendungen geführt.

[Beschreibung der Einwendungen]

Auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der Jahres-/Konzernabschluss mit der Einschränkung, dass die im vorhergehenden Absatz/in den vorhergehenden Absätzen angeführten Auswirkungen nicht berücksichtigt wurden/angeführten Sachverhalte nicht richtig berücksichtigt wurden, nach meiner/unserer Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt mit dieser Einschränkung ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft/des Konzerns zum [Datum Bilanzstichtag] sowie der Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns [und der Zahlungsströme des Konzerns] für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis zum [Datum] in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung/International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind.

5.2.2.3. Einwendungen, die zu einer Versagung des Bestätigungsvermerks führen – Versagungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk ist zu versagen, wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung Einwendungen (wesentliche Beanstandungen) nicht nur zu einzelnen abgrenzbaren Bereichen zu erheben sind, sondern diese so bedeutend oder zahlreich sind, dass die falschen oder unvollständigen Angaben im Jahres-/Konzernabschluss zu einer derart falschen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahres-/Konzernabschluss führen, dass dies nicht mehr durch eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks angemessen beschrieben werden kann, sondern die Einwendungen einen Positivbefund zu wesentlichen Teilen der Rechnungslegung als nicht mehr möglich erscheinen lassen.

Die Versagung hat in einem Versagungsvermerk zu erfolgen, der gemäß § 274 Abs 3 zweiter Satz UGB „nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist“. Die Überschrift hat daher „Versagungsvermerk“ zu lauten.

Der einleitende Absatz zum Prüfungsurteil ist im Falle eines Versagungsvermerks auf Grund von Einwendungen entsprechend anzupassen. Im Anschluss daran sind in einem eigenen Absatz bzw. eigenen Absätzen die Gründe für die Versagung darzulegen (gegebenenfalls unter Angabe der verletzten Gesetznormen). Das negative Prüfungsurteil im abschließenden Absatz des Versagungsvermerks sollte wie folgt formuliert werden:

Prüfungsurteil

Meine/Unsere Prüfung hat zu den im nachstehenden Absatz/in den nachstehenden Absätzen angeführten Einwendungen geführt.

[Beschreibung der Einwendungen]

Auf Grund dieser Einwendungen entspricht der Jahres-/Konzernabschluss nach meiner/unserer Beurteilung nicht den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns [und der Zahlungsströme des Konzerns] für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis zum [Datum]. Auf Grund dieser Einwendungen versage ich/versagen wir den Bestätigungsvermerk.

5.2.3. Prüfungshemmnisse

5.2.3.1. Allgemeines

Prüfungshemmnisse liegen vor, wenn im Rahmen der Abschlussprüfung keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise erlangt werden können. Sie können

1. durch Umstände entstehen, die nicht im Einflussbereich der Gesellschaft liegen, wie z.B. die Zerstörung von Unterlagen durch höhere Gewalt oder die Bestellung des Abschlussprüfers nach dem Abschlussstichtag ohne Verschulden der Gesellschaft, oder
2. in der Art und dem zeitlichen Ablauf der Prüfung begründet sein, z.B. wenn es dem Abschlussprüfer nicht gelingt, Unterlagen für eine bestimmte Anwendung eines Rechnungslegungsgrundsatzes zu erhalten, oder
3. durch Nichterfüllung von den gesetzlichen Vertretern auferlegten Pflichten entstehen, wie z.B. die Weigerung der gesetzlichen Vertreter, der Vorlage- und Auskunftspflicht nach § 272 UGB nachzukommen, z.B. durch die Weigerung, eine Vollständigkeitserklärung abzugeben².

² Vgl. dazu KFS/PE 5, Abschnitt 4.

5.2.3.2. Prüfungshemmnisse, die zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks führen

Der Bestätigungsvermerk ist einzuschränken, wenn Prüfungshemmnisse vorliegen, der geprüfte Jahres-/Konzernabschluss jedoch unter Beachtung der vom Abschlussprüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein im Wesentlichen getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.

Wie schon bei den Einwendungen erwähnt, ist die Einschränkung zu begründen und so darzustellen, dass ihre Tragweite erkennbar ist.

Der Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers und Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung“ ist entsprechend anzupassen. Nach dem ersten Satz sollte folgende Wortfolge eingefügt werden:

Mit der im Prüfungsurteil dargestellten Einschränkung habe ich/haben wir unsere Prüfung unter Beachtung ...

Der einleitende Absatz zum Prüfungsurteil ist in diesem Fall ebenfalls anzupassen. Im Anschluss daran sind in einem eigenen Absatz bzw. eigenen Absätzen die entsprechenden Erläuterungen zu den Prüfungshemmnissen zu geben, die zur Einschränkung führen:

Prüfungsurteil

Im Zuge meiner/unserer Prüfung sind die im nachstehenden Absatz/in den nachstehenden Absätzen angeführten Prüfungshemmnisse aufgetreten.

[Beschreibung der Prüfungshemmnisse]

Auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der Jahres-/Konzernabschluss mit der Einschränkung, dass die Auswirkungen der im vorhergehenden Absatz/in den vorhergehenden Absätzen angeführten Prüfungshemmnisse nicht berücksichtigt wurden /die im vorhergehenden Absatz/in den vorhergehenden Absätzen angeführten Sachverhalte nicht richtig berücksichtigt wurden/beschriebenen Informationen nicht gegeben wurden, nach meiner/unserer Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt mit dieser Einschränkung ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft/des Konzerns zum [Datum Bilanzstichtag] sowie der Ertragslage der Gesellschaft/des Konzerns [und der Zahlungsströme des Konzerns] für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis zum [Datum] in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung/International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind.

5.2.3.3. Prüfungshemmnisse, die zu einer Versagung des Bestätigungsvermerks führen – Versagungsvermerk

Der Bestätigungsvermerk ist „dann zu versagen, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben“ (§ 274 Abs 4 UGB).

Die Überschrift hat „Versagungsvermerk“ zu lauten. Da eine ordnungsgemäße Prüfung nicht stattgefunden hat, ist im ersten Absatz des Prüfungsurteils nur darzulegen, dass der Abschlussprüfer den Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung erhalten hat:

Ich wurde/Wir wurden beauftragt, den Jahresabschluss/Konzernabschluss der [Firma], [Ort], für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis [Datum] unter Einbeziehung der Buchführung/Konzernbuchführung zu prüfen. Die Buchführung/Konzernbuchführung, die Aufstellung und der Inhalt dieses Jahres-/Konzernabschlusses sowie des Lageberichts/Konzernlageberichts in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften/International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind, liegen in der Verantwortung des gesetzlichen Vertreters/der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Der Absatz über die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers ist entsprechend anzupassen. Es ist darauf hinzuweisen, dass es auf Grund der Prüfungshemmnisse, die im nachfolgenden Absatz beschrieben werden, nicht möglich war, ausreichende Prüfungsnachweise zu erlangen.

Im Anschluss an diesen Absatz hat der Abschlussprüfer die zur Versagung führenden Prüfungshemmnisse darzulegen, und die Versagung sollte wie folgt formuliert werden:

[Beschreibung der Sachverhalte, die zur Versagung geführt haben]

Auf Grund der im vorstehenden Absatz angeführten Sachverhalte ist es mir/uns nicht möglich, ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. Ich bin/Wir sind daher nicht in der Lage, ein Prüfungsurteil abzugeben, und versage/versagen deshalb den Bestätigungsvermerk.

oder

Auf Grund der Bedeutung der im vorstehenden Absatz angeführten Sachverhalte versage ich/versagen wir den Bestätigungsvermerk.

5.3. Ergänzungen zum Bestätigungsvermerk

§ 274 Abs 2 letzter Satz UGB enthält diesbezüglich folgende Vorschrift: Der „Bestätigungsvermerk ist in geeigneter Weise zu ergänzen, wenn zusätzliche Bemerkungen erforderlich erscheinen, um einen falschen Eindruck über den Inhalt der Prüfung und die Tragweite des Bestätigungsvermerks zu vermeiden.“

Hinweisende Ergänzungen über den Inhalt der Prüfung sollen auf Besonderheiten aufmerksam machen, die sich bei der Prüfung ergeben, aber zu keinen Einwendungen des Abschlussprüfers geführt haben. Dazu gehören z.B. Hinweise darauf, dass der Jahres-/Konzernabschluss auf Basis von Liquidationswerten erstellt worden ist, dass eine vereinfachte Kapitalherabsetzung gemäß § 188 Abs 1 AktG bereits vor der Beschlussfassung im Jahres-/Konzernabschluss abgebildet worden ist oder dass der vorangegangene Jahresabschluss noch nicht festgestellt worden ist.

Ergänzungen des Inhalts, dass bestimmte Risiken weder von den gesetzlichen Vertretern noch vom Abschlussprüfer abschließend beurteilt werden können, sind nur zulässig, wenn der Abschlussprüfer zwar keine Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung erheben kann, aber dennoch auf eine bestimmte Problematik hinweisen möchte. Dies gilt auch für den Fall, dass die Fortführung der Unternehmenstätigkeit bedroht ist (siehe auch Abschnitt 5.4.). Die Entscheidung, ob im Einzelfall eine Ergänzung vorzunehmen ist, wird weitgehend in das pflichtgemäße Ermessen des Abschlussprüfers gestellt.

Ergänzungen sollten am Ende des Bestätigungsvermerks nach dem Prüfungsurteil eingefügt und wie folgt formuliert werden:

Ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken, weise ich/weisen wir auf die Anmerkung X im Anhang hin, die angibt, dass ...

Ergänzungen des Bestätigungsvermerks sind nicht als Einschränkungen anzusehen. Ergänzungen können aber auch bei eingeschränktem Bestätigungsvermerk in Betracht kommen, wenn neben dem Gegenstand der Einschränkung ergänzende Bemerkungen zu anderen Sachverhalten zweckmäßig erscheinen. In diesem Fall sollen Ergänzungen gleichfalls am Ende des Bestätigungsvermerks nach dem Prüfungsurteil eingefügt und wie folgt formuliert werden:

Ohne den Bestätigungsvermerk weiter einzuschränken, weise ich/weisen wir auf die Anmerkung X im Anhang hin, die angibt, dass ...

5.4. Die Berücksichtigung einer bestehenden Unsicherheit hinsichtlich der Annahme der Unternehmensfortführung

5.4.1. Allgemeines

Das Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen (KFS/PG1 vom 10. Jänner 2007) enthält im Abschnitt 12. Ausführungen über die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit. Im Abschnitt 12.4. werden die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk beschrieben.

5.4.2. Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

Aufgrund der erlangten Prüfungsnachweise hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob eine erhebliche Ungewissheit hinsichtlich der Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht.

Eine erhebliche Ungewissheit liegt vor, wenn der Jahres-/Konzernabschluss ohne eine klare Offenlegung der Art und der Auswirkungen der Ungewissheit einen falschen Einblick in die Lage der Gesellschaft vermittelt.

Bei bestehender Ungewissheit über die Zulässigkeit der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit können sich in den in den folgenden Abschnitten angeführten Fällen Erfordernisse für Angaben im Anhang, im Lagebericht und im Bestätigungsvermerk ergeben.

5.4.3. Gerechtfertigte Annahme der Unternehmensfortführung

Die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist zwar gerechtfertigt, es besteht jedoch eine erhebliche Ungewissheit bezüglich der künftigen Entwicklung.

Wenn im Anhang und im Lagebericht die Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit angemessen beschrieben werden, ist der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk durch einen ausdrücklichen Hinweis auf die Angaben im Anhang und im Lagebericht zu ergänzen. Unbeschadet der Angabe der Zweifel bezüglich der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Abschnitt über die Bewertung im Anhang ist das Risiko, dass die Unternehmenstätigkeit

nicht fortgeführt werden kann, in die Berichterstattung über die Risiken und über die künftige Entwicklung des Unternehmens im Lagebericht aufzunehmen.

Die Ergänzung sollte am Ende des Bestätigungsvermerks nach dem Prüfungsurteil eingefügt und wie folgt formuliert werden:

Ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken, weise ich/weisen wir auf die Anmerkung X im Anhang hin, die angibt, dass ...

Wenn der Anhang und der Lagebericht keinen Hinweis auf die erheblichen Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit enthalten, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen; im Bestätigungsvermerk bzw. im Versagungsvermerk sind die Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszuführen. Ist der Hinweis auf die Zweifel nicht im Anhang, sondern lediglich im Lagebericht enthalten, ist der Bestätigungsvermerk gleichfalls einzuschränken oder zu versagen.

Die Einschränkung bzw. Versagung ist entsprechend den Abschnitten 5.2.2.2. bzw. 5.2.2.3. dieses Fachgutachtens zu formulieren, weil es sich um eine Einwendung auf Grund von unzureichenden Angaben im Anhang handelt.

5.4.4. Ungerechtfertigte Annahme der Unternehmensfortführung

Die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist nach Ansicht des Abschlussprüfers nicht gerechtfertigt.

Wenn der Jahres-/Konzernabschluss dennoch unter Zugrundelegung dieser Annahme aufgestellt ist, hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk zu versagen; dies gilt auch dann, wenn die bestandsgefährdenden Tatsachen im Anhang und im Lagebericht zutreffend dargestellt sind. Der Versagungsvermerk ist zu begründen.

Die Versagung ist entsprechend dem Abschnitt 5.2.2.3. dieses Fachgutachtens zu formulieren, weil es sich um eine Einwendung auf Grund einer falschen Anwendung von unternehmensrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden handelt. Der Jahres-/Konzernabschluss hätte mit Liquidationswerten aufgestellt werden müssen.

5.4.5. Unzureichende Begründung der Annahme der Unternehmensfortführung

Der Abschlussprüfer sollte den Bestätigungsvermerk unter Hinweis auf das Bestehen von folgenden Prüfungshemmnissen einschränken oder versagen:

1. Die gesetzlichen Vertreter weigern sich, eine Einschätzung zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vorzunehmen, bzw.
2. die gesetzlichen Vertreter haben eine Einschätzung zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit für einen kürzeren Zeitraum als den in PG1 Abschnitt 12.3. erwähnten vorgenommen und weigern sich, eine vom Abschlussprüfer verlangte Erweiterung dieser Einschätzung vorzunehmen.

Die Einschränkung bzw. Versagung sollte entsprechend den Abschnitten 5.2.3.2. bzw. 5.2.3.3. dieses Fachgutachtens formuliert werden, weil es sich um ein Prüfungshemmnis handelt.

6. Aussagen zum Lagebericht/Konzernlagebericht

6.1. Gesetzlich vorgeschriebene Aussagen

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

6.2. Aussagen bei ordnungsgemäß erstelltem Lagebericht/Konzernlagebericht

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

Aussagen zum Lagebericht/Konzernlagebericht

Der Lagebericht/Konzernlagebericht ist auf Grund der gesetzlichen Vorschriften darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss/Konzernabschluss in Einklang steht und ob die sonstigen Angaben im Lagebericht/Konzernlagebericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft/des Konzerns erwecken. Der Bestätigungsvermerk hat auch eine Aus-

sage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht/Konzernlagebericht mit dem Jahresabschluss/Konzernabschluss in Einklang steht [und ob die Angaben nach § 243a UGB zutreffen].³

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

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

Die Aussage über den Lagebericht/Konzernlagebericht ist dann zu modifizieren, wenn als Ergebnis der Prüfung wesentliche Mängel bezüglich Einklang und der Angaben nach § 243a UGB festgestellt werden. Dies wird z.B. regelmäßig der Fall sein,

- wenn wesentliche Informationen im Lagebericht/Konzernlagebericht in Widerspruch zum Jahres-/Konzernabschluss 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).

Informationen gelten dann als wesentlich, wenn eine widersprüchliche oder nicht plausible Darstellung – einzeln oder insgesamt – die auf der Basis des Lageberichts/Konzernlageberichts in Verbindung mit dem Jahres-/Konzernabschluss getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen eines Adressaten des Jahres-/Konzernabschlusses und des Lageberichts/Konzernlageberichts beeinflussen könnte.

Enthält der Lagebericht/Konzernlagebericht in den Darstellungen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft/des Konzerns Zahlenangaben und Erläuterungen, die im Widerspruch zum Jahres-/Konzernabschluss stehen, so ist der Abschlussprüfer nicht in der Lage, eine positive Aussage über den Einklang des Lageberichts/Konzernlageberichts mit dem Jahres-/Konzernabschluss abzugeben. Eine entsprechende Modifikation der Aussage über den Lagebericht/Konzernlagebericht ist daher in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen.

³ Die Aussagen zu den Angaben gemäß § 243a UGB sind nur bei Gesellschaften, für die diese Bestimmungen zur Anwendung kommen, in diesen Teil des Bestätigungsvermerks aufzunehmen.

Dies gilt auch, wenn in einem Lagebericht/Konzernlagebericht die gemäß § 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.

Der erste Absatz des Abschnitts über den Lagebericht/Konzernlagebericht bleibt unverändert.

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/Konzernlagebericht. Der zweite Absatz des Abschnitts ist entsprechend zu modifizieren. Abhängig davon, ob die Mängel die sonstigen Angaben oder die Angaben nach § 243a UGB betreffen, wird folgende Formulierung empfohlen:

Der Lagebericht/Konzernlagebericht steht daher in den vorstehend angeführten Punkten nach meiner/unserer Beurteilung nicht in Einklang mit dem Jahres-/Konzernabschluss. [Die Angaben gemäß § 243a UGB sind zutreffend.]

oder

Der Lagebericht/Konzernlagebericht steht nach meiner/unserer Beurteilung in Einklang mit dem Jahres-/Konzernabschluss. Die Angaben gemäß § 243a UGB sind in den vorstehend angeführten Punkten nicht zutreffend.

6.4. Aussagen bei sonstigen Mängeln

Weiters ist die Aussage über den Lagebericht/Konzernlagebericht auch dann zu modifizieren, wenn als Ergebnis der Prüfung festgestellt wird, dass der Lagebericht/Konzernlagebericht unvollständig oder in anderer Weise als im Sinne des vorangehenden Abschnitts fehlerhaft ist. Dies wird z.B. regelmäßig der Fall sein,

- wenn der Abschlussprüfer eine wesentliche Aussage über die zukünftige Entwicklung der Gesellschaft/des Konzerns nicht für plausibel hält,
- wenn wesentliche Informationen im Lagebericht/Konzernlagebericht fehlen bzw. nicht zutreffend sind,
- wenn wesentliche geforderte Angaben und Beschreibungen zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen sowie zu den wesentlichen Merkmalen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems fehlen oder
- wenn Informationen über mögliche Bestandsgefährdungen fehlen.

Informationen gelten dann als wesentlich, wenn ihr Fehlen – einzeln oder insgesamt – die auf der Basis des Lageberichts/Konzernlageberichts in Verbindung mit dem Jahres-/Konzernabschluss getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen eines Adressaten des Jahres-/Konzernabschlusses und des Lageberichts/Konzernlageberichts beeinflussen könnte.

Fehlen in einem Lagebericht/Konzernlagebericht wesentliche Informationen oder fehlen einzelne oder alle gemäß § 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/Konzernlagebericht enthaltenen Angaben aber zutreffend, so ist dies in der Aussage über den Lagebericht/Konzernlagebericht durch eine entsprechende Formulierung darzulegen.

Der erste Absatz des Abschnitts über den Lagebericht/Konzernlagebericht bleibt unverändert.

Anschließend sind die fehlenden wesentlichen Informationen zu den gesetzlich vorgeschriebenen Angaben zu erläutern. Der zweite Absatz des Abschnitts ist entsprechend zu modifizieren. Abhängig davon, ob die fehlenden Informationen die sonstigen Angaben oder die Angaben nach § 243a UGB betreffen, wird folgende Formulierung empfohlen:

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

oder

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

6.5. Konsequenzen des Fehlens eines Lageberichts/Konzernlageberichts

Erstellt die Gesellschaft keinen Lagebericht/Konzernlagebericht, obwohl sie gemäß den Bestimmungen des UGB dazu verpflichtet wäre, so stellt dies ein Prüfungshemmnis dar. Dieses Prüfungshemmnis bezieht sich allerdings auf die gesetzlich vorgeschriebene vollständige Finanzberichterstattung (Jahres-/Konzernabschluss mit Lagebericht/Konzernlagebericht),

sodass ein Bestätigungsvermerk nicht erteilt werden kann. Die gesetzlichen Vertreter sind schriftlich aufzufordern, einen Lagebericht/Konzernlagebericht zu erstellen.

7. Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks

Der Bestätigungsvermerk, ebenso der Versagungsvermerk, muss mit dem Datum datiert werden, zu dem der Prüfer ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt hat, die sein Prüfungsurteil unterstützen, das ist der Tag, an dem die Prüfung materiell abgeschlossen ist. Das Datum des Bestätigungsvermerks wird in der Regel mit dem Datum der Unterzeichnung des Jahres-/Konzernabschlusses durch die gesetzlichen Vertreter übereinstimmen. Voraussetzung für die Erteilung des Bestätigungsvermerks ist das Vorliegen eines von allen gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft unterfertigten Jahres-/Konzernabschlusses mit Lagebericht/Konzernlagebericht sowie einer ebenso unterfertigten Vollständigkeitserklärung.

Der Bestätigungsvermerk ist vom Abschlussprüfer zu unterzeichnen. Bestätigungsvermerke, die durch eine Gesellschaft erteilt werden, müssen die firmenmäßige Zeichnung durch Unterschrift von für die Gesellschaft zeichnungsberechtigten Wirtschaftsprüfern enthalten. Der für die Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat den Bestätigungsvermerk jedenfalls zu unterzeichnen. Der Unterschrift sollte die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“ ohne Verwendung anderer Berufsbezeichnungen hinzugefügt werden.

Nach § 274 Abs 6 erster Satz UGB ist der Bestätigungsvermerk unter Angabe auch des Orts zu unterzeichnen. Üblicherweise sollte dies der Ort des Berufssitzes des Abschlussprüfers sein.

Der vollständige Wortlaut des Bestätigungsvermerks ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen (§ 274 Abs 6 zweiter Satz UGB).

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für einen Versagungsvermerk.

Liegt zwischen dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks und der Auslieferung des Prüfungsberichts ein nicht unbeachtlicher Zeitraum oder war (auch in einem kürzeren Zeitraum) das Eintreten wesentlicher Ereignisse zu erwarten, so hat der Abschlussprüfer vor der Auslieferung des Prüfungsberichts von den gesetzlichen Vertretern der geprüften Gesellschaft darüber Auskunft zu verlangen, ob zwischenzeitlich Ereignisse oder Entwicklungen

eingetreten sind, die einen wesentlichen Einfluss auf den Jahres-/Konzernabschluss haben können. Ist dies der Fall, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk zu würdigen.

8. Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks

Der Bestätigungsvermerk, ebenso der Versagungsvermerk, ist gemeinsam mit dem offenzulegenden Jahres-/Konzernabschluss 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 Jahres-/Konzernabschluss bezieht. Dies gilt ebenso für sonstige durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgeschriebene Veröffentlichungen.

Wird der Jahres-/Konzernabschluss in Veröffentlichungen und Vervielfältigungen, die nicht durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgeschrieben sind, nicht in der geprüften Form wiedergegeben, darf ein Bestätigungsvermerk nicht beigefügt werden (§ 281 Abs 2 UGB).

Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet, zu prüfen, ob der Jahres-/Konzernabschluss und der Lagebericht/Konzernlagebericht gemeinsam mit dem Bestätigungsvermerk richtig offengelegt werden. Gelangt dem Abschlussprüfer die Tatsache einer unvollständigen oder abweichenden Veröffentlichung eines mit einem Bestätigungsvermerk versehenen Jahres-/Konzernabschlusses zur Kenntnis, so hat der Abschlussprüfer die geprüfte Gesellschaft aufzufordern, eine Richtigstellung zu veranlassen.

9. Sonderfragen

9.1. Bestätigungsvermerk bei Änderung des Jahres-/Konzernabschlusses oder des Lageberichts/Konzernlageberichts (Nachtragsprüfungen)

§ 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.“

Die Nachtragsprüfung hat nur die nachträglichen Änderungen des Jahres-/Konzernabschlusses oder des Lageberichts/Konzernlageberichts und die sich aus diesen Änderungen ergebenden Auswirkungen zu umfassen.

Der ursprünglich erteilte Bestätigungsvermerk bleibt im Falle einer Nachtragsprüfung grundsätzlich wirksam, sollte jedoch entsprechend ergänzt, eingeschränkt oder versagt werden.

Führt die Nachtragsprüfung zu dem Ergebnis, dass der ursprünglich erteilte uneingeschränkte Bestätigungsvermerk unverändert aufrechterhalten werden kann, ist grundsätzlich eine Ergänzung des Bestätigungsvermerks erforderlich, um klarzustellen, dass sich der Bestätigungsvermerk auf einen geänderten Jahres-/Konzernabschluss und/oder Lagebericht/Konzernlagebericht 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 den/die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft im geänderten Anhang, Abschnitt X, wird verwiesen. Auf Grund der bei der Nachtragsprüfung gewonnenen Erkenntnisse bleibt das Ergebnis meiner/unserer am [Datum des ursprünglichen Bestätigungsvermerks] abgeschlossenen Prüfung unverändert aufrecht.

Der ergänzte Bestätigungsvermerk ist unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen und in den Nachtragsbericht aufzunehmen.

Einschränkungen oder Versagungen des Bestätigungsvermerks hinsichtlich der Änderung sind als solche zu bezeichnen; für sie gelten die Ausführungen in den entsprechenden Abschnitten dieses Fachgutachtens.

9.2. Widerruf des Bestätigungsvermerks

Erkennt der Abschlussprüfer nach Erteilung eines Bestätigungsvermerks, dass die Voraussetzungen für die Erteilung eines uneingeschränkten oder eingeschränkten Bestätigungsvermerks nicht vorgelegen sind, so ist er grundsätzlich zum Widerruf verpflichtet. Dies ergibt sich – obwohl im UGB nicht ausdrücklich geregelt – aus dem Charakter einer Wissenserklärung. Hierbei ist es unerheblich, ob der Grund für den Widerruf in einem Nichterkennen von

Tatsachen oder deren unrichtiger Würdigung liegt bzw. ob die unrichtige Beurteilung durch die zu prüfende Gesellschaft herbeigeführt wurde oder durch den Abschlussprüfer allein verursacht wurde.

Ein Widerruf ist nicht erforderlich, wenn die Vermeidung eines falschen Eindrucks vom Ergebnis der Abschlussprüfung auf Grund von Informationen an die Adressaten des Bestätigungsvermerks bereits auf andere Art sichergestellt ist, z.B. durch Korrektur in einem Folgeabschluss unter Berücksichtigung der entsprechenden Ausweis- und Erläuterungspflichten.

Der Widerruf des Bestätigungsvermerks ist schriftlich an die Adressaten des Prüfungsberichtes zu richten und zu begründen.

Sofern die Offenlegung bereits erfolgt ist, 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.

Nach dem Widerruf hat der Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen durchzuführen, bis er ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise für die Abgabe eines Bestätigungs-/Versagungsvermerks erlangt hat.

Erfolgt nach dem Widerruf keine Änderung des Jahres-/Konzernabschlusses durch die Gesellschaft, ist – sofern die Voraussetzungen vorliegen – ein ursprünglich uneingeschränkter Bestätigungsvermerk durch einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk oder gegebenenfalls durch eine Versagung bzw. ein ursprünglich eingeschränkter Bestätigungsvermerk durch eine Versagung zu ersetzen.

Dieser eingeschränkte Bestätigungsvermerk bzw. der Versagungsvermerk ist mit jenem Datum zu versehen, zu dem die Prüfung abgeschlossen wird.

Im Hinblick auf die erheblichen Auswirkungen eines Widerrufs empfiehlt sich vor einem Widerruf bzw. der Unterlassung desselben die Einholung rechtlichen Rats.

9.3. Bestätigungsvermerk bei freiwilligen Abschlussprüfungen

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.

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 möglich, in der Vereinbarung mit dem Auftraggeber über eine freiwillige Prüfung eine Haftungshöchstgrenze in Höhe der Haftungshöchstgrenze für Pflichtprüfungen oder auch mit einem niedrigeren Betrag zu vereinbaren, wobei allerdings die Vereinbarung einer Haftungshöchstgrenze, die wesentlich niedriger ist als die gesetzliche Grenze für Pflichtprüfungen, problematisch erscheint, weil eine solche Vereinbarung von einem betroffenen Dritten angefochten werden könnte.

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:

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.

10. Inkrafttreten

Dieses Fachgutachten ist für Bestätigungsvermerke über Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 31. März 2009 enden, anzuwenden. Eine frühzeitige Anwendung ist nicht vorgesehen.

Muster 1: Bestätigungsvermerk über die Abschlussprüfung eines Jahresabschlusses, aufgestellt nach dem UGB

Bestätigungsvermerk

Bericht zum Jahresabschluss

Wir haben den beigefügten Jahresabschluss der xyz GmbH, Wien, für das Geschäftsjahr vom 1. Jänner 2008 bis zum 31. Dezember 2008 unter Einbeziehung der Buchführung geprüft. Dieser Jahresabschluss umfasst die Bilanz zum 31. Dezember 2008, die Gewinn- und Verlustrechnung für das am 31. Dezember 2008 endende Geschäftsjahr sowie den Anhang.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Jahresabschluss und für die Buchführung

Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind für die Buchführung sowie für die Aufstellung eines Jahresabschlusses verantwortlich, der ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften vermittelt. Diese Verantwortung beinhaltet: Gestaltung, Umsetzung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems, soweit dieses für die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft von Bedeutung ist, damit dieser frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist, sei es auf Grund von beabsichtigten oder unbeabsichtigten Fehlern; die Auswahl und Anwendung geeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; die Vornahme von Schätzungen, die unter Berücksichtigung der gegebenen Rahmenbedingungen angemessen erscheinen.

Verantwortung des Abschlussprüfers und Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung

Unsere Verantwortung besteht in der Abgabe eines Prüfungsurteils zu diesem Jahresabschluss auf der Grundlage unserer Prüfung. Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung durchgeführt. Diese Grundsätze erfordern, dass wir die Standesregeln einhalten und die Prüfung so planen und durchführen, dass wir uns mit hinreichender Sicherheit ein Urteil darüber bilden können, ob der Jahresabschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist.

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen hinsichtlich der Beträge und sonstigen Angaben im Jahresabschluss. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung seiner Einschätzung des Risikos eines Auftretens wesentlicher Fehldarstellungen, sei es auf Grund von beabsichtigten oder unbeabsichtigten Fehlern. Bei der Vornahme dieser Risikoeinschätzung berücksichtigt der Abschlussprüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft von Bedeutung ist, um unter Berücksichtigung der Rahmenbedingungen geeignete Prüfungshandlungen festzulegen, nicht jedoch um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit der internen Kontrollen der Gesellschaft abzugeben. Die Prüfung umfasst ferner die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen wesentlichen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtaussage des Jahresabschlusses.

Wir sind der Auffassung, dass wir ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt haben, sodass unsere Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für unser Prüfungsurteil darstellt.

Prüfungsurteil

Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt. Auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der Jahresabschluss nach unserer Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum 31. Dezember 2008 sowie der Ertragslage der Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom 1. Jänner 2008 bis zum 31. Dezember 2008 in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

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 Gesellschaft erwecken. Der Bestätigungsvermerk hat auch eine Aussage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht.

Der Lagebericht steht nach unserer Beurteilung in Einklang mit dem Jahresabschluss.

Ort, Datum

ABC WirtschaftsprüfungsGmbH

Muster 2: Bestätigungsvermerk über die Abschlussprüfung eines Konzernabschlusses, aufgestellt nach den IFRSs, wie sie in der EU anzuwenden sind, einer börsennotierten Muttergesellschaft (die Prüfung wurde nach österreichischen Prüfungsgrundsätzen und den ISAs durchgeführt)

Bestätigungsvermerk

Bericht zum Konzernabschluss

Wir haben den beigefügten Konzernabschluss der xyz AG, Wien, für das Geschäftsjahr vom 1. Jänner 2008 bis zum 31. Dezember 2008 geprüft. Dieser Konzernabschluss umfasst die Konzernbilanz zum 31. Dezember 2008, die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, die Konzerngeldflussrechnung und die Konzern-Eigenkapitalveränderungsrechnung für das am 31. Dezember 2008 endende Geschäftsjahr sowie den Konzernanhang.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für den Konzernabschluss und für die Buchführung

Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind für die Konzernbuchführung sowie für die Aufstellung eines Konzernabschlusses verantwortlich, der ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind, vermittelt. Diese Verantwortung beinhaltet: Gestaltung, Umsetzung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems, soweit dieses für die Aufstellung des Konzernabschlusses und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von Bedeutung ist, damit dieser frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist, sei es auf Grund von beabsichtigten oder unbeabsichtigten Fehlern; die Auswahl und Anwendung geeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; die Vornahme von Schätzungen, die unter Berücksichtigung der gegebenen Rahmenbedingungen angemessen erscheinen.

Verantwortung des Abschlussprüfers und Beschreibung von Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung

Unsere Verantwortung besteht in der Abgabe eines Prüfungsurteils zu diesem Konzernabschluss auf der Grundlage unserer Prüfung. Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung sowie der vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC) herausgegebenen International Standards on Auditing (ISAs) durchgeführt. Diese Grundsätze erfordern, dass wir die Standardsregeln einhalten und die Prüfung so planen und durchführen, dass wir uns mit hinreichender Sicherheit ein Urteil darüber bilden können, ob der Konzernabschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist.

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen hinsichtlich der Beträge und sonstigen Angaben im Konzernabschluss. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung seiner Einschätzung des Risikos eines Auftretens wesentlicher Fehldarstellungen, sei es auf Grund von beabsichtigten oder unbeabsichtigten Fehlern. Bei der Vornahme dieser Risikoeinschätzung berücksichtigt der Abschlussprüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung des Konzernabschlusses und die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von Bedeutung ist, um unter Berücksichtigung der Rahmenbedingungen geeignete Prüfungshandlungen festzulegen, nicht jedoch um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit der internen Kontrollen des Konzerns abzugeben. Die Prüfung umfasst ferner die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen wesentlichen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtaussage des Konzernabschlusses.

Wir sind der Auffassung, dass wir ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt haben, sodass unsere Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für unser Prüfungsurteil darstellt.

Prüfungsurteil

Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt. Auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der Konzernabschluss nach unserer Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage des Konzerns zum 31. Dezember 2008 sowie der Ertragslage des Konzerns und der Zahlungsströme des Konzerns für das Geschäftsjahr vom 1. Jänner 2008 bis zum 31. Dezember 2008 in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind.

Aussagen zum Konzernlagebericht

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

Der Konzernlagebericht steht nach unserer Beurteilung in Einklang mit dem Konzernabschluss. Die Angaben gemäß § 243a UGB sind zutreffend.

*Ort, Datum
ABC WirtschaftsprüfungsgmbH*