

Richtlinie

des **Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer**

Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des HGB (idF ReLÄG 2004)

(verabschiedet in der Sitzung des Vorstands des iwv vom 19. Juni 2006)

Inhaltsübersicht

Seite

Vorbemerkung.....	2	IWP PG9
1. Allgemeine Grundsätze	4	
2. Bestandteile und Inhalt des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes	6	
2.1. Überschrift	6	
2.2. Einleitung	7	
2.3. Beschreibung der Art und des Umfangs der gesetzlichen Abschlussprüfung	7	
2.4. Prüfungsteil	9	
3. Modifikationen des Bestätigungsvermerkes.....	10	
3.1. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk.....	10	
3.2. Versagungsvermerk auf Grund von Einwendungen.....	12	
3.3. Versagungsvermerk auf Grund von Prüfungshemmnissen	13	
3.4. Hinweisende Ergänzungen.....	14	
3.5. Bedingende Ergänzungen (Bedingte Einteilung des Bestätigungsvermerks).....	15	
4. Die Berücksichtigung einer bestehenden Bestandsgefährdung im Bestätigungsvermerk.....	16	
5. Widerruf des Bestätigungsvermerks	17	
6. Bestätigungsvermerk bei Änderung des Anschlusses oder des Lagerberichts (Nachtragsprüfung).....	18	
7. Bestätigungsvermerk bei freiwilligen Abschlussprüfungen	19	

19. Ergänzungslieferung / Oktober 2006

1

Die Richtlinie wird nach Beschluss des Vorstandes vom 18. Februar 2009 durch das überarbeitete Fachgutachten KFS/PG 3 ersetzt. Damit ist die Richtlinie letztmalig für Bestätigungsvermerke über Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 30. März 2009 oder früher enden.

Vorbemerkung

Der Gesetzgeber hat die Bestimmungen des § 274 HGB über den Bestätigungsvermerk neu geregelt und ist vom bisherigen formelhaften Bestätigungsvermerk abgegangen. Gemäß § 274 Abs 1 HGB idF ReLÄG 2004 umfasst der Bestätigungsvermerk nunmehr:

1. eine Einleitung, die zumindest angibt, welcher Jahresabschluss beziehungsweise 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 Jahresabschluss / Konzernabschluss erteilt wurde (uneingeschränkter bzw. eingeschränkter Bestätigungsvermerk - § 274 Abs. 1 Z 3 a und b) oder
 - ob eine negative Gesamtaussage zum Jahresabschluss / Konzernabschluss erteilt wurde (Versagung des Bestätigungsvermerkes auf Grund von Einwendungen bzw. weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben - § 274 Abs. 1 Z 3 c und d). Diesfalls tritt an die Stelle der Bezeichnung „Bestätigungsvermerk“ die Bezeichnung „Versagungsvermerk“.

Die Bestimmungen des § 274 Abs 1 HGB stellen nur eine demonstrative Aufzählung des Mindestinhaltes des neuen Bestätigungsvermerks dar und sollen eine entsprechende Ergänzung nach ISA 700 ermöglichen¹⁾.

¹⁾ Vgl. die Erläuternden Bemerkungen zum ReLÄG 2004; die Erläuternden Bemerkungen nehmen dabei Bezug auf ISA 700 in der im Zeitpunkt der Ausarbeitung des Gesetzesentwurfes geltenden Fassung. In der Zwischenzeit erfolgte eine Neufassung von ISA 700 (anzuwenden für Bestätigungsvermerke, die am oder nach dem 31. Dezember 2006 erteilt werden sowie die Ausarbeitung des ISA 701 zu Modifikationen des Bestätigungsvermerkes. Die vorliegende Richtlinie orientiert sich an der im Zeitpunkt der Erstellung dieser Richtlinie geltenden Fassung des ISA 700. Die erst in der Zukunft anzuwendenden überarbeiteten Fassungen des ISA 700 können entsprechende Anpassungen der Ausführungen der vorliegenden Richtlinie notwendig machen und bleiben daher nachfolgenden Änderungen bzw. Ergänzungen dieser Richtlinie vorbehalten. Erfolgt eine Abschlussprüfung auf Basis der ISAs, sind die entsprechenden Standards zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für die Prüfung von Konzernabschlüssen nach § 245a HGB börsennotierter Unternehmen, die auf Grund der Regel 74 des Österreichischen Corporate Governance Kodex nach Internationalen Prüfungsgrundsätzen zu erfolgen hat.

Trotz der gesetzlich nun nicht mehr vorgeschriebenen Formulierung des Bestätigungsvermerkes, ist es im Interesse des Verständnisses der Adressaten, aber auch im Interesse der Abschlussprüfer, dass Form und Inhalt des Bestätigungsvermerkes so zu gestalten sind, dass Bestätigungsvermerke einheitlich verstanden werden können und außergewöhnliche Umstände deutlich werden, so dass Missverständnisse über die Prüfungsaussagen verhindert werden.

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

Die Richtlinie befasst sich nicht im Detail mit Fragen der Prüfung des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts sowie der Abgabe des Urteils des Abschlussprüfers, ob der Lagebericht bzw. der Konzernlagebericht mit dem Jahresabschluss bzw. dem Konzernabschluss in Einklang steht sowie mit den Auswirkungen von Mängeln des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts auf das Urteil des Abschlussprüfers. Diese Fragen sollen in einer gesonderten Richtlinie behandelt werden.

**IWP
PG9**

Die Richtlinie bezieht sich auf Bestätigungsvermerke über Abschlussprüfungen nach den Vorschriften der §§ 268 ff HGB in der Fassung des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2004 (d.h. Prüfungen von Jahresabschlüssen und von Konzernabschlüssen - idF Abschlüsse genannt) und auf Bestätigungsvermerke bei freiwilligen Abschlussprüfungen, die im Umfang einer gesetzlichen Abschlussprüfung entsprechen; sie befasst sich nicht mit sondergesetzlichen Normen.

Für Prüfungen mit einem abweichenden Prüfungsgegenstand oder einem geringeren als den im § 269 HGB definierten Umfang darf kein Bestätigungsvermerk erteilt werden.

Die Erteilung von Bestätigungsvermerken über die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung von Abschlüssen ist gemäß § 5 Abs 1 WTBG Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorbehalten.

1. Allgemeine Grundsätze

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

Das im Bestätigungsvermerk enthaltene Prüfungsurteil ist ein Gesamturteil über das Ergebnis der nach den geltenden gesetzlichen Vorschriften und Berufsgrundsätzen pflichtgemäß durchgeführten Prüfung. Beurteilt wird, ob der Abschluss mit den für das geprüfte Unternehmen / den geprüften Konzern geltenden Normen für die Rechnungslegung übereinstimmt und ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. Die geltenden Normen für die Rechnungslegung ergeben sich aus gesetzlichen Vorschriften, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstigen maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen, der Rechtsprechung von Höchstgerichten in Österreich und der Europäischen Union zu Fragen der Rechnungslegung sowie den von den Fachsenaten des Instituts für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer beschlossenen Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen, welche die Auffassung des Berufsstandes der österreichischen Wirtschaftsprüfer zu Fragen der Rechnungslegung, insbesondere zur Interpretation von Rechnungslegungsvorschriften, enthalten. Der Bestätigungsvermerk hat auch eine Aussage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht/Konzernlagebericht mit dem Abschluss in Einklang steht.

**IWP
PG9**

Das im Bestätigungsvermerk zusammengefasste Gesamturteil ist nicht nur die Summe der Urteile zu den Teilgebieten des Prüfungsgegenstands; die Gesamtbeurteilung erfordert vielmehr eine Gewichtung der Einzelfeststellungen und die Ableitung eines abschließenden Gesamturteils durch den Abschlussprüfer.

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

Der Bestätigungsvermerk ist an dem Tag zu erteilen, an dem die Prüfung materiell abgeschlossen ist. Dieses Datum dokumentiert den für den Abschlussprüfer maßgeblichen Zeitpunkt, zu dem die Beurteilung abgeschlossen wurde. Das Datum des Bestätigungsvermerks wird in der Regel mit dem Datum der Unterzeichnung des Abschlusses durch die Unternehmensleitung übereinstimmen. Voraussetzung für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes ist das Vorliegen eines von den gesetzlichen Ver-

tretern der Gesellschaft unterfertigten Jahresabschlusses einschließlich Lagebericht sowie einer Vollständigkeitserklärung.

Der Bestätigungsvermerk ist vom Abschlussprüfer zu unterzeichnen. Bestätigungsvermerke, die durch eine Gesellschaft erteilt werden, müssen die firmenmäßige Zeichnung durch Unterschrift solcher in der Gesellschaft tätiger Wirtschaftstreuhandler enthalten, die zur Erteilung des betreffenden Bestätigungsvermerkes persönlich befugt sind. Dies sind gem. § 5 Abs 1 WTBG ausschließlich Wirtschaftsprüfer. 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 HGB ist der Bestätigungsvermerk unter Angabe des Ortes zu unterzeichnen. Üblicherweise sollte dies der Ort des Berufssitzes des Abschlussprüfers sein.

Der Bestätigungsvermerk ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen (§ 274 Abs 6 letzter Satz HGB). Liegt zwischen dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerkes und der Auslieferung des Prüfungsberichtes ein nicht unbeachtlicher Zeitraum oder war in einem auch kürzeren Zeitraum das Eintreten wesentlicher Ereignisse zu erwarten, so hat der Abschlussprüfer vor der Auslieferung des Prüfungsberichtes von den gesetzlichen Vertretern der geprüften Gesellschaft darüber Auskunft zu verlangen, ob zwischenzeitlich Ereignisse oder Entwicklungen eingetreten sind, die einen wesentlichen Einfluss auf den Abschluss haben können. Ist dies der Fall hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk zu würdigen.

**IWP
PG9**

Der Bestätigungsvermerk ist gemeinsam mit dem offen zu legenden Abschluss wiederzugeben (§ 281 HGB). Wird im Rahmen der Offenlegung (§§ 277ff HGB) von den Erleichterungsbestimmungen Gebrauch gemacht, ist darauf hinzuweisen, dass sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Abschluss bezieht. Dies gilt ebenso für sonstige durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgeschriebene Veröffentlichungen.

Wird der Abschluss in Veröffentlichungen und Vervielfältigungen, die nicht durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgeschrieben sind, nicht in der geprüften Form wiedergegeben, darf ein Bestätigungsvermerk nicht beigelegt werden (§ 281 Abs 2 HGB).

Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet zu prüfen, ob der Abschluss einschließlich Lagebericht / Konzernlagebericht gemeinsam mit dem Bestätigungsvermerk richtig offengelegt wird. Es ist aber darauf zu achten, dass das Vertrauen in den Bestätigungsvermerk nicht leidet. Es ist daher

zu empfehlen, die gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens auf die entsprechenden gesetzlichen Regelungen hinzuweisen. Gelangt dem Abschlussprüfer die Tatsache einer unvollständigen oder abweichenden Veröffentlichung eines mit dem Bestätigungsvermerk versehenen Abschlusses zur Kenntnis, so ist das geprüfte Unternehmen aufzufordern, eine Richtigstellung zu veranlassen.

2. Bestandteile und Inhalt des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes

Die Bestimmungen des § 274 Abs 1 HGB stellen nur eine demonstrative Aufzählung des Mindestinhaltes des neuen Bestätigungsvermerks dar und sollen eine entsprechende Ergänzung nach ISA 700 ermöglichen. Im Vergleich zu ISA 700 fehlen sowohl im Art 51a der Modernisierungsrichtlinie als auch im § 274 Abs 1 HGB die Überschrift, die Hinweise zur Verteilung der Verantwortlichkeiten zwischen der Unternehmensleitung und dem Abschlussprüfer (hinsichtlich der Erstellung des Abschlusses einerseits und der Prüfung des Abschlusses andererseits) sowie eine detaillierte Beschreibung des Prüfungsumfanges.

**IWP
PG9**

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 Bestandteil des Bestätigungsvermerks aufzunehmen.

Unter Berücksichtigung dieser Ergänzungen, enthält ein Bestätigungsvermerk somit folgende Bestandteile

- Überschrift
- Einleitung
- Beschreibung der Art und des Umfanges der gesetzlichen Abschlussprüfung
- Prüfungsurteil
- Datum, Ort und Unterschrift

2.1. Überschrift

Um Verwechslungen mit anderen Vermerken oder Aussagen zum Abschluss auszuschließen, empfiehlt es sich, Bestätigungsvermerke mit einer zutreffenden Überschrift („Bestätigungsvermerk“) zu versehen.

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.

2.2. Einleitung

In der Einleitung ist zumindest anzugeben, welcher Abschluss Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist und nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen er aufgestellt wurde (§ 274 Abs 1 Z 1 HGB). Bei der Benennung des Abschlusses ist auch das geprüfte Unternehmen sowie das Geschäftsjahr, für das der Abschluss aufgestellt wurde, anzugeben. Ferner ist es geboten, in diesem Abschnitt die Verantwortung des Abschlussprüfers von derjenigen der gesetzlichen Vertreter der geprüften Gesellschaft klar abzugrenzen.

Die gesetzlichen Vertreter haben die Verantwortung für die Buchführung und die Aufstellung des Abschlusses sowie des Lageberichts / Konzernlageberichts. Diese Verantwortung umfasst auch die Bestimmung der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze sowie die Vornahme wesentlicher Schätzungen.

Die Aufgabe des Abschlussprüfers ist es, auf der Grundlage seiner Prüfung ein Prüfungsurteil zum Abschluss abzugeben, und eine Aussage zu machen, ob der Lagebericht / Konzernlagebericht in Einklang mit dem Abschluss steht.

Die Formulierung des einleitenden Abschnittes des Bestätigungsvermerkes sollte daher - sofern keine besonderen Umstände vorliegen – wie folgt lauten:

Ich habe/Wir haben den Jahresabschluss / Konzernabschluss der [Firma], [Ort], für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis [Datum] unter Einbeziehung der Buchführung / Konzernbuchführung geprüft. Die Buchführung, die Aufstellung und der Inhalt dieses Jahresabschlusses / Konzernabschlusses sowie des Lageberichtes / Konzernlageberichts in Übereinstimmung mit den österreichischen handelsrechtlichen Vorschriften liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter/des gesetzlichen Vertreters der Gesellschaft. Meine/Unsere Verantwortung besteht in der Abgabe eines Prüfungsurteils zu diesem Jahresabschluss / Konzernabschluss auf der Grundlage meiner/unserer Prüfung und einer Aussage, ob der Lagebericht / Konzernlagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss / Konzernlagebericht steht.

2.3. Beschreibung der Art und des Umfangs der gesetzlichen Abschlussprüfung

Die Beschreibung der Art und des Umfangs der gesetzlichen Abschlussprüfung hat zumindest Angaben über die Prüfungsgrundsätze zu enthalten, nach denen die Prüfung durchgeführt wurde. Bei gesetzlichen Abschluss-

IWP
PG9

prüfungen sind dies regelmäßig die in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften (HGB, WTBG) sowie die in den einschlägigen Fachgutachten und Stellungnahmen festgehaltenen Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung und andere allgemein anerkannte nationale und internationale Prüfungsstandards und Berufsgrundsätze.

Sofern bei der Durchführung der Prüfung ergänzend auch andere Prüfungsgrundsätze beachtet wurden (zB International Standards on Auditing (ISA) oder US GAAS) ist dies entsprechend anzugeben.

In die Beschreibung des Umfangs der Prüfung ist auch ein Hinweis aufzunehmen, dass die angewandten Grundsätze es erfordern, die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil darüber abgegeben werden kann, ob der Jahresabschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist, und eine Aussage getroffen werden kann, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht.

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

- die Berücksichtigung der Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens sowie die Erwartungen über mögliche Fehler bei der Festlegung der Prüfungshandlungen;
- die Tatsache, dass die Nachweise für Beträge und sonstige Angaben in der Buchführung und im Jahresabschluss überwiegend auf Basis von Stichproben beurteilt werden;
- die Beurteilung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und der von den gesetzlichen Vertretern/vom gesetzlichen Vertreter vorgenommenen, wesentlichen Schätzungen;
- die Würdigung der Gesamtaussage des Jahresabschlusses, wie sie sich aus dem Zusammenwirken von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang ergibt.

Abschließend hat der Abschlussprüfer auch zu erklären, dass die von ihm pflichtgemäß durchgeführte Prüfung nach seiner Meinung eine hinreichend sichere Grundlage für sein Prüfungsurteil darstellt.

Die Formulierung des Abschnittes zur Beschreibung der Art und des Umfanges der gesetzlichen Abschlussprüfung des Bestätigungsvermerkes sollte daher - sofern keine besonderen Umstände vorliegen - wie folgt lauten:

Ich habe meine/Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und Grundsätze ordnungsgemä-

Bei Abschlussprüfung durchgeführt. Diese Grundsätze erfordern, die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil darüber abgegeben werden kann, ob der Jahresabschluss / Konzernabschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist, und eine Aussage getroffen werden kann, ob der Lagebericht / Konzernlagebericht mit dem Jahresabschluss / Konzernabschluss in Einklang steht. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen werden die Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens / des Konzerns sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt. Im Rahmen der Prüfung werden die Nachweise für Beträge und sonstige Angaben in der Buchführung / Konzernbuchführung und im Jahresabschluss / Konzernabschluss überwiegend auf Basis von Stichproben beurteilt.

Die Prüfung umfasst ferner die Beurteilung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und der von den gesetzlichen Vertretern/vom gesetzlichen Vertreter vorgenommenen, wesentlichen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtaussage des Jahresabschlusses / Konzernabschlusses. Ich bin/Wir sind der Auffassung, dass meine/unsere Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für mein/unser Prüfungsurteil darstellt.

2.4. Prüfungsurteil

**IWP
PG9**

In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk hat der Abschlussprüfer zu erklären, dass die von ihm nach § 269 HGB 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 des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt.

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

Liegen die Voraussetzungen für die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes vor, steht dem auch nicht entgegen, dass der Vorjahresabschluss nicht geprüft oder zu diesem ein modifizierter Bestätigungsvermerk erteilt wurde.

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk hat auch das Urteil zu enthalten, dass der Lagebericht/Konzernlagebericht mit dem Abschluss in Einklang steht.

Für ein Prüfungsurteil mit uneingeschränkt positiver Gesamtaussage wird folgende Formulierung empfohlen:

Meine/Unsere Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt. Auf Grund der bei der Prüfung gewonnen Erkenntnisse entspricht der Jahresabschluss / Konzernabschluss nach meiner/unserer Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens / des Konzerns zum [Datum Bilanzstichtag] sowie der Ertragslage des Unternehmens / des Konzerns für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis [Datum] in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Der Lagebericht / Konzernlagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss / Konzernabschluss.

3. Modifikationen des Bestätigungsvermerkes

Ein Bestätigungsvermerk gilt bei Vorliegen folgender Umstände als modifiziert:

- Einschränkung des Prüfungsurteils
- Versagung des Prüfungsurteils auf Grund von Einwendungen
- Versagung des Prüfungsurteils auf Grund von Prüfungshemmnissen
- Hinweisende Ergänzungen des Bestätigungsvermerkes
- Bedingende Ergänzungen des Bestätigungsvermerkes

IWP
PG9

3.1. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk

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

Wesentlich sind Beanstandungen dann, wenn damit zu rechnen ist, dass der Mangel wegen seiner relativen Bedeutung zu einer unzutreffenden Beurteilung der Rechnungslegung bzw. der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens bzw. des Konzerns führen kann. Mehrere für sich allein unwesentliche Mängel können in ihrer Gesamtheit wesentlich sein. Ein Verstoß gegen Einzelvorschriften ist immer dann als Grund für eine wesentliche Beanstandung anzusehen, wenn die Einzelbestimmung nach ihrem Sinn und Zweck für die Rechnungslegung besonders bedeutsam ist und der Verstoß nicht nur geringfügig ist.

Einwendungen können sich insbesondere ergeben aus Mängeln in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, wegen des Verstoßes gegen Ansatz-, Ausweis- oder Bewertungsvorschriften, aus der Verletzung von Gewinn- und Rücklagenverwendungsvorschriften, wegen unzureichender Angaben oder Erläuterungen im Anhang sowie aus Mängeln des Lageberichts. Einwendungen auf Grund von Prüfungshemmnissen können sich beispielsweise ergeben aus einer nur mangelhaft möglichen Nachprüfbarkeit von Geschäftsfällen, einer mangelnden Prüfungssicherheit auf Grund eines hohen Entdeckungsrisikos, wegen nicht ausreichender Erfüllung von Aufklärungs- oder Nachweissvorschriften oder wenn auf Grund des Zeitpunktes der Erteilung des Prüfungsauftrages eine beobachtende Teilnahme an der Inventuraufnahme nicht möglich ist.

Die Einschränkung des Bestätigungsvermerks hat klar und deutlich zu erfolgen und muss regelmäßig das Wort „Einschränkung“ zu 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 Sachverhalts, auf den sich die Einschränkung bezieht, durch Zahlenangaben zu verdeutlichen.

**IWP
PG9**

Der einleitende Absatz zum Prüfungsergebnis ist im Falle einer Einschränkung des Bestätigungsvermerkes entsprechend anzupassen:

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

Im Anschluss daran sind in einem eigenen Absatz die entsprechenden Erläuterungen zur Einschränkung zu geben.

Ist die Einschränkung auf Prüfungshemmnisse zurückzuführen, ist bereits im Absatz über Art und Umfang der gesetzlichen Abschlussprüfung darauf hinzuweisen, dass eine ordnungsgemäße Durchführung der Prüfung in dem von dem Prüfungshemmnis betroffenen Bereich nicht möglich war und daher für diesen Bereich auch kein Prüfungsurteil abgegeben werden kann. Dies kann durch folgende Formulierung erfolgen:

Mit Ausnahme des im folgenden Absatz dargestellten Sachverhalts, habe ich meine / haben wir unsere Prüfung unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung durchgeführt. ... Ich bin/Wir sind der Auffassung, dass

meine/unsere Prüfung mit der im nachfolgenden Absatz dargestellten Ausnahme eine hinreichend sichere Grundlage für mein/unser Prüfungsurteil darstellt.

Im Anschluss daran sind in einem eigenen Absatz die entsprechenden Erläuterungen zu den Prüfungshemmnissen zu geben, die zur Einschränkung führen.

Der einleitende Absatz zum Prüfungsergebnis ist in diesem Fall einer Einschränkung wie folgt anzupassen:

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

Ergibt sich aus dem der Einschränkung zu Grunde liegenden Sachverhalt auch eine entsprechende Auswirkung auf das durch den Jahresabschluss vermittelte möglichst getreue Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft, ist dies auch im Prüfungsurteil selbst deutlich zu machen. Dies geschieht regelmäßig durch einen Verweis auf den die Einschränkung darstellenden Absatz des Bestätigungsvermerkes im Prüfungsurteil:

**IWP
PG9**

Auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse entspricht der Jahresabschluss / Konzernabschluss mit der Einschränkung, dass die im vorhergehenden Absatz/in den vorhergehenden Absätzen angeführten Auswirkungen nicht berücksichtigt wurden / angeführten Sachverhalte nicht richtig berücksichtigt wurden / beschriebenen Informationen nicht gegeben wurden, nach meiner/unsere Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt mit dieser Einschränkung ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens / des Konzerns zum [Datum Bilanzstichtag] sowie der Ertragslage des Unternehmens / des Konzerns für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis [Datum] in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Der Lagebericht / Konzernlagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss / Konzernabschluss.

3.2. Versagungsvermerk auf Grund von Einwendungen

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 Abschluss zu einer derart falschen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Abschluss führen, dass dies nicht mehr durch eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes angemessen

beschrieben werden kann und diese einen Positivbefund zu wesentlichen Teilen der Rechnungslegung als nicht mehr möglich erscheinen lassen. Liegt nach Auffassung des Abschlussprüfers ein Nichtigkeitsgrund vor, so ist grundsätzlich eine Versagung geboten.

Die Versagung hat in einem Versagungsvermerk zu erfolgen, in dem die Gründe für die Versagung zu erläutern sind. Weder im Versagungsvermerk noch in der Überschrift darf die Bezeichnung „Bestätigungsvermerk“ enthalten sein.

Der Versagungsvermerk ist unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen und in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

Der erste und zweite Absatz des Versagungsvermerks entsprechen jenen des Bestätigungsvermerkes (vgl. Abschnitt 2.2 und 2.3). Der einleitende Absatz zum Prüfungsergebnis ist im Falle eines Versagungsvermerkes auf Grund von Einwendungen entsprechend anzupassen:

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

Im Anschluss daran sind in einem eigenen Absatz die entsprechenden Gründe für die Versagung darzulegen (gegebenenfalls unter Angabe der verletzten Gesetzesnorm). Für das negative Prüfungsurteil im abschließenden Absatz des Versagungsvermerkes wird die folgende Formulierung empfohlen:

Auf Grund dieser Einwendungen entspricht der Jahresabschluss / Konzernabschluss nach meiner/unsere Beurteilung nicht den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens / des Konzerns für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis [Datum].

Auf Grund dieser Einwendungen versage ich/versagen wir den Bestätigungsvermerk.

3.3. Versagungsvermerk auf Grund von Prüfungshemmnissen

Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben. Derartige Prüfungshemmnisse können z.B. in nicht behebbaren Mängeln der Buchführung oder in einer umfassenden Verweigerung der Vorlage- und Auskunftspflichten gem. § 272 HGB begründet sein.

Die Versagung hat in einem Versagungsvermerk zu erfolgen, in dem die Gründe für die Versagung zu erläutern sind. Weder im Versagungsvermerk noch in der Überschrift darf die Bezeichnung „Bestätigungsvermerk“ enthalten sein.

Der Versagungsvermerk ist unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen und in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

Da eine ordnungsgemäße Prüfung gar nicht stattgefunden hat, ist bereits im einleitenden Absatz des Versagungsvermerks darzulegen, dass der Abschlussprüfer zwar den Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung erhalten hat, diesem aber nicht nachkommen konnte. Für den einleitenden Absatz eines Versagungsvermerks auf Grund von Prüfungshemmnissen wird in Anlehnung an den Bestätigungsvermerk die folgende Formulierung empfohlen:

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 Jahresabschlusses / Konzernabschlusses sowie des Lageberichtes / Konzernlageberichts in Übereinstimmung mit den österreichischen handelsrechtlichen Vorschriften liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter/des gesetzlichen Vertreters der Gesellschaft.

IWP
PG9

Der Satz über die Verantwortung des Abschlussprüfers ist wegzulassen.

Der Absatz mit der Beschreibung der Art und des Umfangs der Prüfungshandlungen entfällt in der Regel bei einem Versagungsvermerk auf Grund von Prüfungshemmnissen oder ist nach Maßgabe der Umstände abzuändern.

Im Anschluss an den einleitenden Absatz hat der Abschlussprüfer die zur Versagung führenden Prüfungshemmnisse darzulegen und die Versagung wie folgt zu formulieren:

Auf Grund der Bedeutung der im vorstehenden Absatz angeführten Sachverhalte, bin ich/sind wir nicht in der Lage, ein Prüfungsurteil abzugeben; deshalb versage ich/versagen wir den Bestätigungsvermerk.

3.4. Hinweisende Ergänzungen

§ 274 Abs 2 letzter Satz HGB idF ReLÄG 2004 enthält diesbezüglich folgende Vorschrift: Der Bestätigungsvermerk ist in geeigneter Weise zu ergänzen, wenn zusätzliche Bemerkungen erforderlich erscheinen, um ei-

nen falschen Eindruck über den Inhalt der Prüfung und die Tragweite des Bestätigungsvermerks zu vermeiden.

Ergänzende Hinweise 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 zB Hinweise darauf, dass der Vorjahresabschluss nicht geprüft oder der Bestätigungsvermerk versagt oder eingeschränkt wurde; dass der Jahresabschluss auf Basis von Liquidationswerten erstellt worden ist.

Hinweise des Inhalts, dass bestimmte Risiken nicht 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 4). Die Entscheidung, ob im Einzelfall eine Ergänzung vorzunehmen ist, wird weitgehend in das pflichtgemäße Ermessen des Abschlussprüfers gestellt.

Ergänzungen sind in der Regel am Ende des Bestätigungsvermerks nach dem Prüfungsurteil einzufügen und durch die Worte *„Ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken, ...“* einzuleiten.

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 sind Ergänzungen gleichfalls in der Regel am Ende des Bestätigungsvermerks nach dem Prüfungsurteil einzufügen und durch die Worte *„Ohne den Bestätigungsvermerk weiter einzuschränken, ...“* einzuleiten.

3.5. Bedingende Ergänzungen (Bedingte Erteilung des Bestätigungsvermerks)

Ergänzungen in Form von Vorbehalten (bedingende Ergänzungen) zur Vermeidung eines falschen Eindrucks über die Tragweite des Bestätigungsvermerks sind erforderlich, wenn in dem geprüften Jahresabschluss bereits Sachverhalte berücksichtigt sind, die zu ihrer Wirksamkeit noch weiterer Beschlüsse von Gesellschaftsorganen oder der Eintragung in das Firmenbuch bedürfen (zB Kapitalherabsetzung im Zusammenhang mit Sanierungen, ausstehende Feststellung vorangegangener Jahresabschlüsse).

Im Falle einer bedingenden Ergänzung ist vor dem Absatz mit dem Prüfungsurteil ein Hinweis auf die zu erfüllenden Bedingungen in einem gesonderten Absatz aufzunehmen:

Unter der Bedingung, dass hat die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt.

Das Prüfungsurteil hat gleichfalls einen Hinweis auf die notwendigen Voraussetzungen für die Gültigkeit des Prüfungsurteils hinzuweisen:

Auf Grund der bei der Prüfung gewonnen Erkenntnisse, entspricht der Jahresabschluss / Konzernabschluss unter der Voraussetzung, dass die im vorstehenden Absatz genannte/n Bedingung/en erfüllt wird/werden den gesetzlichen Vorschriften

4. Die Berücksichtigung einer bestehenden Bestandsgefährdung im Bestätigungsvermerk

**IWP
PG9**

Stellt der Abschlussprüfer als Ergebnis seiner Prüfung fest, dass nach seiner Beurteilung eine wesentliche Ungewissheit bezüglich der Ereignisse und Umstände besteht, die allein oder gemeinsam mit anderen Umständen wesentliche Zweifel an der Zulässigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung auslösen²⁾, ist dies in Abhängigkeit des Grades der Ungewissheit über die Zulässigkeit der Annahme der Fortführung des Unternehmens im Bestätigungsvermerk entsprechend zu berücksichtigen.

Ist die Annahme der Unternehmensfortführung nach der Beurteilung des Abschlussprüfers gerechtfertigt, besteht jedoch eine wesentliche Ungewissheit bezüglich der künftigen Entwicklung und sind im Anhang die Umstände, die wesentliche Zweifel an der Unternehmensfortführung begründen, angemessen beschrieben, ist in den Bestätigungsvermerk, der ein uneingeschränktes Prüfungsurteil enthält, ein ausdrücklicher Hinweis auf diese Angabe im Anhang aufzunehmen. Enthält der Anhang keinen Hinweis auf die wesentlichen Zweifel an der Unternehmensfortführung, ist das Prüfungsurteil einzuschränken (Einschränkung auf Grund von Einwen-

²⁾ Eine wesentliche Ungewissheit liegt dann vor, wenn eine klare Offenlegung der Art und der Auswirkungen der Ungewissheit erforderlich ist um zu verhindern, dass der Jahresabschluss einen falschen Einblick in die wirtschaftliche Lage des Unternehmens vermittelt.

dungen); im Bestätigungsvermerk ist auszuführen, warum wesentliche Zweifel an der Unternehmensfortführung bestehen. Der Bestätigungsvermerk ist auch einzuschränken, wenn der Abschlussprüfer auf Basis der von der Unternehmensleitung vorgelegten Unterlagen nicht in der Lage ist, die Angemessenheit der Anwendung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung abschließend zu beurteilen (Einschränkung auf Grund von Prüfungshemmnissen).

Das Fehlen eines Hinweises im Bestätigungsvermerk auf eine Ungewissheit bezüglich der Fortführungsfähigkeit kann nicht als Garantie für die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens angesehen werden.

Wurde der Abschluss unter Zugrundelegung der Annahme der Unternehmensfortführung erstellt, und ist diese Annahme nach Ansicht des Abschlussprüfers nicht gerechtfertigt, dann ist das Prüfungsurteil zu versagen und ein Versagungsvermerk zu erteilen.

Hat die Unternehmensleitung keine Einschätzung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung zulässig ist, vorgenommen oder weigert sich die Unternehmensleitung, eine vom Abschlussprüfer verlangte Einschätzung oder Erweiterung der Einschätzung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung zulässig ist, vorzunehmen, ist der Bestätigungsvermerk auf Grund von Prüfungshemmnissen einzuschränken oder ein Versagungsvermerk zu erteilen, sofern nicht aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten des geprüften Unternehmens keine Zweifel an der Möglichkeit der Unternehmensfortführung bestehen. Es liegt nicht in der Verantwortung des Abschlussprüfers, das Fehlen einer Analyse der Unternehmensleitung über die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens durch eine eigene Analyse zu beheben.

**IWP
PG9**

5. Widerruf des Bestätigungsvermerks

Erkennt der Abschlussprüfer, dass die Voraussetzungen für die Erteilung eines uneingeschränkten oder eingeschränkten Bestätigungsvermerks nicht vorgelegen sind, so ist er grundsätzlich zum Widerruf verpflichtet.

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

Sofern die Voraussetzungen vorliegen, kann nach erfolgtem Widerruf ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk durch einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk ersetzt werden.

6. Bestätigungsvermerk bei Änderung des Abschlusses oder des Lageberichts (Nachtragsprüfungen)

§ 268 Abs 3 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 bekannt zu geben, 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 Abschlusses oder des Lageberichts und die sich aus diesen Änderungen ergebenden Auswirkungen zu umfassen.

Der ursprünglich erteilte Bestätigungsvermerk bleibt im Falle einer Nachtragsprüfung grundsätzlich wirksam, ist jedoch entsprechend zu ergänzen, einzuschränken oder zu versagen.

Führt die Nachtragsprüfung zu dem Ergebnis, dass der ursprünglich erteilte uneingeschränkte Bestätigungsvermerk unverändert aufrecht erhalten werden kann, ist grundsätzlich eine Ergänzung des Bestätigungsvermerks (§ 274 Abs 2 HGB) erforderlich, um klarzustellen, dass sich der Bestätigungsvermerk auf einen geänderten Abschluss oder Lagebericht bezieht. Ein derart ergänztes uneingeschränktes Prüfungsurteil könnte 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 Gesellschaft im geänderten Anhang - Abschnitt xx 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 dieser Richtlinie.

7. Bestätigungsvermerk bei freiwilligen Abschlussprüfungen

Bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen ist die Erteilung eines dem § 274 HGB nachgebildeten Bestätigungsvermerks nur zulässig, wenn die Prüfung nach den für gesetzliche Abschlussprüfungen geltenden Grundsätzen durchgeführt wurde.

Im Zusammenhang mit freiwilligen Abschlussprüfungen ist festzuhalten, dass die in § 275 HGB 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, da eine solche Vereinbarung von einem betroffenen Dritten angefochten werden könnte.

Im Hinblick auf die ungewisse Rechtslage hinsichtlich der Haftung des Prüfers gegenüber Dritten wird - um die Wirksamkeit der Haftungsbeschränkung gegenüber Dritten sicherzustellen - empfohlen, die Einschränkung der Haftung im Bestätigungsvermerk offen zu legen.

IWP
PG9

In der Einleitung des Bestätigungsvermerkes ist demgemäß nach dem letzten Satz (vgl. Abschnitt 2.2) der folgende Hinweis aufzunehmen:

Unsere Verantwortlichkeit und Haftung bei der Prüfung ist analog zu § 275 Abs 2 HGB (Haftungsregelung bei der Abschlussprüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft) gegenüber der Gesellschaft und auch gegenüber Dritten mit insgesamt 2 Millionen Euro begrenzt.³

³⁾ Auf Grund der Übergangsbestimmungen im § 906 Abs 6 HGB gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2006 beginnen ein Haftungshöchstbetrag von 1 Million Euro. Für derartige Prüfungen ist dieser Hinweis daher wie folgt abzuändern:
Unsere Verantwortlichkeit und Haftung bei der Prüfung ist analog zu § 275 Abs 2 in Verbindung mit § 906 Abs 6 HGB (Haftungsregelung bei der Abschlussprüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft) gegenüber der Gesellschaft und auch gegenüber Dritten mit insgesamt 1 Millionen Euro begrenzt.