

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** über

Grundsätze und Einzelfragen zum zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 28. November 2016 als Fachgutachten KFS/PG 4, zuletzt überarbeitet im Juni 2020; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich	3
2. Adressaten des zusätzlichen Berichts	3
3. Allgemeines zur Berichterstattung gemäß Art. 11 EU-VO	4
4. Struktur des Berichts gemäß Art. 11 EU-VO	4
5. Einzelfragen zum Inhalt des zusätzlichen Berichts	6
5.1. Erläuterung der Ergebnisse der durchgeführten Abschlussprüfung (Art. 11 Abs. 2 zweiter Satz EU-VO)	6
5.2. Erklärung über die Unabhängigkeit (Art. 11 Abs. 2 lit. a EU-VO).....	6
5.3. Verantwortliche Prüfungspartner (Art. 11 Abs. 2 lit. b EU-VO).....	7
5.4. Verwertung der Arbeiten externer Sachverständiger oder netzwerkfremder Prüfer (Art. 11 Abs. 2 lit. c EU-VO).....	7
5.5. Kommunikation mit Organen des geprüften Unternehmens (Art. 11 Abs. 2 lit. d EU-VO).....	8
5.6. Umfang und Zeitplan der Prüfung (Art. 11 Abs. 2 lit. e EU-VO)	8
5.7. Bei Joint Audits: Aufgabenverteilung zwischen den Gemeinschaftsprüfern (Art. 11 Abs. 2 lit. f EU-VO).....	8
5.8. Methodik bei der Durchführung der Prüfung (Art. 11 Abs. 2 lit. g EU-VO).....	8
5.9. Für die Prüfung festgelegte Wesentlichkeit (Art. 11 Abs. 2 lit. h EU-VO)	9
5.10. Ereignisse oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen oder wesentliche Unsicherheiten darstellen können (Art. 11 Abs. 2 lit. i EU-VO).....	10
5.11. Bedeutsame Mängel im rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem (Art. 11 Abs. 2 lit. j EU-VO)	10
5.12. Unrichtigkeiten und Verstöße, soweit für die Wahrnehmung der Aufgaben des Prüfungsausschusses relevant (Art. 11 Abs. 2 lit. k EU-VO).....	11
5.13. Angewandte Bewertungsmethoden (Art. 11 Abs. 2 lit. l EU-VO)	11
5.14. Bei Konzernabschlussprüfungen: Konsolidierungskreis (Art. 11 Abs. 2 lit. m EU-VO).....	12

5.15. Bei Konzernabschlussprüfungen: Prüfungsarbeiten von netzwerkfremden Teilbereichsprüfern (Art. 11 Abs. 2 lit. n EU-VO)	12
5.16. Vorliegen aller notwendigen Unterlagen und Erläuterungen (Art. 11 Abs. 2 lit. o EU-VO).....	13
5.17. Bedeutsame Schwierigkeiten, Gegenstand von Besprechungen und für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsame Sachverhalte (Art. 11 Abs. 2 lit. p EU-VO).....	13
5.18. Uneinigkeit über die Durchführung der Prüfung betreffende Themen zwischen mehreren Abschlussprüfern (Art. 11 Abs. 3 EU-VO)	13
5.19. Nachtragprüfung.....	14
6. Anwendungszeitpunkt.....	14

1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich

- (1) Art. 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (im Folgenden kurz „EU-VO“) sieht für Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs – Public Interest Entities) einen zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss durch den Abschlussprüfer der Gesellschaft (im Folgenden kurz „zusätzlicher Bericht“) vor.
- (2) Dieser zusätzliche Bericht ist für Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 189a Z 1 UGB und aufsichtsratspflichtigen großen Gesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3 erster Satz in Verbindung mit Abs. 4 bis 6 UGB) überschritten wird (fünffach große Gesellschaften), zu erstellen.
- (3) Die rechtliche Grundlage der Berichterstattung für Unternehmen von öffentlichem Interesse bildet Art. 11 EU-VO und ergänzend für Aktiengesellschaften § 92 Abs. 4a Z 2 AktG, für GmbH § 30g Abs. 4a Z 2 GmbHG, für SE § 51 Abs. 3a Z 2 SE-Gesetz, für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften § 24c Abs. 6 Z 2 GenG sowie für Kreditinstitute § 63a Abs. 4 BWG.
- (4) Dieses Fachgutachten behandelt die einzelnen gemäß Art. 11 EU-VO erforderlichen inhaltlichen Bestandteile des zusätzlichen Berichts und erläutert Grundsätze und Einzelfragen zu diesen.
- (5) Dieses Fachgutachten stellt keine Anleitung zum formalen Aufbau des zusätzlichen Berichts dar.
- (6) Hinsichtlich der allgemeinen Berichtsgrundsätze wird auf das Fachgutachten KFS/PG 2 Rz (6) bis (10) verwiesen.

2. Adressaten des zusätzlichen Berichts

- (7) Adressaten des zusätzlichen Berichts sind die Mitglieder des Prüfungsausschusses. Wurde ein solcher Ausschuss unter Inanspruchnahme von Befreiungsbestimmungen nicht eingerichtet, so tritt an seine Stelle das gleichwertige Gremium, das dessen Aufgaben und sonstige Pflichten erfüllt.
- (8) In Gesellschaften, an denen ein Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar mehr als 75 Prozent der Anteile hält, muss kein Prüfungsausschuss bestellt werden, sofern nicht sondergesetzliche Vorschriften (§ 63a Abs. 4 BWG, § 123 Abs. 7 f VAG 2016) zu beachten sind und im Mutterunternehmen ein solcher oder ein gleichwertiges Gremium dessen Aufgaben und sonstige Pflichten auf Konzernebene erfüllt (§ 92 Abs. 4a Z 3 AktG; § 30g Abs. 4a Z 3 GmbHG). In diesem Fall ist der zusätzliche Bericht dem Prüfungsausschuss oder dem gleichwertigen Gremium des Mutterunternehmens sowie zugleich dem Aufsichtsrat des Tochterunternehmens zu erstatten.
- (9) Bei fünffach großen Gesellschaften, die nicht unter sondergesetzliche Vorschriften (§ 63a Abs. 4 BWG, § 123 Abs. 7 VAG 2016) fallen, kann die Bestellung eines Prüfungsausschusses auch unterbleiben, wenn der Aufsichtsrat aus nicht mehr als vier Mitgliedern besteht, wie ein Prüfungsausschuss zusammengesetzt ist und dessen Aufgaben und sonstige Pflichten wahrnimmt. Der zusätzliche Bericht ist diesfalls dem Aufsichtsrat zu erstatten (§ 92 Abs. 4a Z 3 AktG; siehe weiters § 30g Abs. 4a Z 3 GmbHG, § 51 Abs. 3a Z 3 SE-G, § 24c Abs. 6 Z 3 GenG). Bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, die Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, gilt

dies sinngemäß in Fällen, in denen aufgrund von größenabhängigen Befreiungen kein Prüfungsausschuss eingerichtet wurde (§ 63a Abs. 4 BWG, § 123 Abs. 8 VAG 2016), und der Bericht ist dem Gremium vorzulegen, das bei dem Kreditinstitut bzw. Versicherungsunternehmen vergleichbare Funktionen hat (Art. 11 Abs. 1 zweiter Unterabsatz EU-VO).

- (10) Der zusätzliche Bericht ist vom Abschlussprüfer auf Verlangen der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) an diese zu übermitteln (Art. 11 Abs. 5 EU-VO). Unbeschadet dessen können sich aus anderen Rechtsgrundlagen weitere Verpflichtungen zur Übermittlung dieses Berichts an Dritte ergeben.

3. Allgemeines zur Berichterstattung gemäß Art. 11 EU-VO

- (11) Für die Erfüllung der Berichtspflichten an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 EU-VO ist ein vom Prüfungsbericht gemäß § 273 Abs. 1 UGB gesonderter Bericht zu erstellen. Eine Zusammenfassung mit dem Prüfungsbericht gemäß § 273 Abs. 1 UGB ist, da dieser Bericht einen erweiterten Adressatenkreis und abweichende Informationsinhalte hat, ohne ausdrückliche Vereinbarung nicht möglich.
- (12) Zur Erfüllung der schriftlichen Berichtspflicht ist der zusätzliche Bericht so zu gestalten, dass dieser ausformuliert und ohne weitere (mündliche) Erläuterungen durch den Abschlussprüfer vollständig und verständlich ist. Eine bloße Auflistung von Themenpunkten ohne inhaltliche Aussagen zu den einzelnen Berichtspflichten ist nicht ausreichend.
- (13) Die Sprache des zusätzlichen Berichts ist gesetzlich nicht vorgegeben und daher im Prüfungsvertrag zu vereinbaren.¹
- (14) Der zusätzliche Bericht ist zu datieren und von denselben Personen, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnen, zu unterfertigen.
- (15) Der Zeitpunkt der Berichterstattung (Unterschriftsdatum des zusätzlichen Berichts) kann vor dem Datum des Bestätigungsvermerks liegen, jedoch nicht später. Im Bestätigungsvermerk von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist auf den zusätzlichen Bericht gemäß Art. 11 EU-VO einzugehen (vgl. KFS/PG 3 Rz (101) Punkt 4.).
- (16) Der zusätzliche Bericht unterliegt der auftragsbegleitenden Qualitätssicherungsprüfung gemäß Art. 8 EU-VO.
- (17) Im zusätzlichen Bericht sind die geforderten Angaben sowohl für die Prüfung des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens als auch für die Prüfung des Konzernabschlusses zu machen. Die Berichterstattung kann in zwei getrennten Berichten oder in einem kombinierten Bericht erfolgen.

4. Struktur des Berichts gemäß Art. 11 EU-VO

- (18) Art. 11 EU-VO enthält keine Vorgabe hinsichtlich der Struktur des zusätzlichen Berichts an den Prüfungsausschuss.

¹ Im Falle einer Vorlage des zusätzlichen Berichts auf Verlangen der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) gemäß Art. 11 Abs. 5 EU-VO ist zu beachten, dass die Behörde auskunftsgemäß den Bericht nur in deutscher oder englischer Sprache entgegennimmt.

(19) Empfohlen wird der Aufbau des zusätzlichen Berichts in folgender Struktur (Artikel beziehen sich auf die EU-VO):

1. Angaben zu Organisation und Durchführung der Prüfung

- Verantwortlicher Prüfungspartner (Art. 11 Abs. 2 lit. b)
- Vorliegen aller notwendigen Unterlagen und Erläuterungen (Art. 11 Abs. 2 lit. o)
- Umfang und Zeitplan der Prüfung (Art. 11 Abs. 2 lit. e)
- Kommunikation mit Organen des geprüften Unternehmens (Art. 11 Abs. 2 lit. d)
- Für die Prüfung festgelegte Wesentlichkeit (Art. 11 Abs. 2 lit. h)
- Methodik bei der Durchführung der Prüfung (Art. 11 Abs. 2 lit. g)
- Bei Joint Audits: Aufgabenverteilung zwischen den Gemeinschaftsprüfern (Art. 11 Abs. 2 lit. f)
- Bei Konzernabschlussprüfungen: Prüfungsarbeiten von netzwerkfremden Teilbereichsprüfern (Art. 11 Abs. 2 lit. n)
- Verwertung der Arbeiten externer Sachverständiger oder netzwerkfremder Prüfer (Art. 11 Abs. 2 lit. c)

2. Angaben zur Unabhängigkeit

- Erklärung über die Unabhängigkeit (Art. 11 Abs. 2 lit. a)
- Beschreibung erbrachter Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen (§ 271a Abs. 6 Z 3 UGB)

3. Sonstige Berichtspflichten

- Angewandte Bewertungsmethoden (Art. 11 Abs. 2 lit. l)
- Bei Konzernabschlussprüfungen: Konsolidierungskreis (Art. 11 Abs. 2 lit. m)
- Ereignisse oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen oder wesentliche Unsicherheiten darstellen können (Art. 11 Abs. 2 lit. i)
- Festgestellte bedeutsame Mängel im rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem (Art. 11 Abs. 2 lit. j)
- Unrichtigkeiten und Verstöße, soweit für die Wahrnehmung der Aufgaben des Prüfungsausschusses relevant (Art. 11 Abs. 2 lit. k)
- Bedeutsame Schwierigkeiten, Gegenstand von Besprechungen und für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsame Sachverhalte (Art. 11 Abs. 2 lit. p)
- Uneinigkeit über die Durchführung der Prüfung betreffende Themen zwischen mehreren Abschlussprüfern (Art. 11 Abs. 3)

(20) Liegen im Zusammenhang mit der Erläuterung der Ergebnisse der Abschlussprüfung keine Sachverhalte vor, die nach Art. 11 Hinweise, Angaben oder Erläuterungen erfordern (Art. 11 Abs. 2 lit. c, f, i, j, k, m, n und p sowie Abs. 3), dann entfallen diese Angaben im Bericht. In den Fällen des Art. 11 Abs. 2 lit. i, j, k und p sowie Abs. 3 kann ein ausdrücklicher Hinweis, dass keine diesbezüglichen Feststellungen vorliegen, aufgenommen werden.

5. Einzelfragen zum Inhalt des zusätzlichen Berichts

5.1. Erläuterung der Ergebnisse der durchgeführten Abschlussprüfung (Art. 11 Abs. 2 zweiter Satz EU-VO)

- (21) Der Erläuterungspflicht wird in der Regel durch die Angaben zu den Punkten a) bis p) sowie einen Verweis auf den Bestätigungsvermerk ausreichend Rechnung getragen.

5.2. Erklärung über die Unabhängigkeit (Art. 11 Abs. 2 lit. a EU-VO)

- (22) Art. 11 Abs. 2 lit. a EU-VO lautet: „*die Erklärung über die Unabhängigkeit nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a*“.

- (23) Mit dieser Erklärung im zusätzlichen Bericht wird die Verpflichtung gemäß Art. 6 EU-VO erfüllt; eine gesonderte schriftliche Erklärung ist nicht erforderlich.

- (24) Art. 6 Abs. 2 lit. a EU-VO lautet: „*Ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft a) erklärt gegenüber dem Prüfungsausschuss jährlich schriftlich, dass der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft, Prüfungspartner und Mitglieder der höheren Führungsebene und das Leitungspersonal, die die Abschlussprüfung durchführen, unabhängig vom geprüften Unternehmen sind*“.

Prüfungspartner, Mitglieder der höheren Führungsebene und Leitungspersonal sind in der englischen Sprachfassung der EU-VO als Partner, Senior Manager und Manager bezeichnet. Im Zusammenhang mit der Zuordnung zur höheren Führungsebene oder zum Leitungspersonal ist auf die Funktion der einzelnen Personen im Prüfungsteam abzustellen.

- (25) Der schriftliche Bericht gemäß § 270 Abs. 1a UGB ist vor Erstattung des Wahlvorschlags für den Abschlussprüfer an den Prüfungsausschuss zu übermitteln und ist kein Ersatz für die Erklärung über die Unabhängigkeit im zusätzlichen Bericht.

- (26) Die Erklärung über die Unabhängigkeit ist auch in den zusätzlichen Bericht betreffend fünffach große Gesellschaften aufzunehmen.

- (27) Bei Konzernabschlussprüfungen umfasst diese Erklärung auch die Unabhängigkeit des entsprechenden Personenkreises aller Teilbereichsprüfer.

- (28) Weiters sind an dieser Stelle die Angaben gemäß § 271a Abs. 6 Z 3 UGB zu machen. Diese Angaben haben die Auswirkungen der erbrachten Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen auf den geprüften Abschluss darzustellen und zu erläutern. Von der Angabepflicht betroffen sind ausschließlich die in § 271a Abs. 6 UGB i.V.m. Art. 5 Abs. 1 EU-VO angeführten Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen, soweit diese vom Abschlussprüfer oder einem Mitglied seines Netzwerks für das geprüfte Unternehmen oder ein mit diesem verbundenes Unternehmen erbracht werden:

- Erstellung von Steuererklärungen;
- Ermittlung von staatlichen Beihilfen und steuerlichen Anreizen, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei solchen Leistungen ist gesetzlich vorgeschrieben;
- Unterstützung hinsichtlich Steuerprüfungen durch die Steuerbehörden, es sei denn, die Unterstützung durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bei solchen Leistungen ist gesetzlich vorgeschrieben;
- Berechnung der direkten und indirekten Steuern sowie latenter Steuern;

- Erbringung von Steuerberatungsleistungen;
- Bewertungsleistungen, einschließlich Bewertungsleistungen in Zusammenhang mit Leistungen im Bereich der Versicherungsmathematik und der Unterstützung bei Rechtsstreitigkeiten.

(29) Im Sinn von Erwägungsgrund 9 der EU-VO sind Leistungen mit direkten („unmittelbaren“), jedoch bloß unwesentlichen Auswirkungen oder mit indirekten („mittelbaren“) Auswirkungen von dem Verbot nicht umfasst (vgl. EB zum APRÄG 2016, zu § 271a Abs. 6 UGB). Eine konkrete Erläuterung der Auswirkungen der erbrachten Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen auf den geprüften Abschluss ist somit nur in jenen Fällen von Bedeutung bzw. sinnvoll, in denen sich direkte („unmittelbare“) Auswirkungen ergeben. Diesfalls ist durch konkrete Darstellung der Auswirkungen zu begründen, warum diese unwesentlich sind. Für Leistungen mit nur indirekten („mittelbaren“) Auswirkungen sind konkrete Erläuterungen nicht erforderlich.

5.3. Verantwortliche Prüfungspartner (Art. 11 Abs. 2 lit. b EU-VO)

(30) Art. 11 Abs. 2 lit. b EU-VO lautet: *„die Angabe jedes an der Prüfung beteiligten verantwortlichen Prüfungspartners, falls die Abschlussprüfung von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt wurde“.*

(31) Die verantwortlichen Prüfungspartner bestimmen sich nach der Definition in Art. 2 Z 16 der Richtlinie 2006/43/EG i.d.F. der Richtlinie 2014/56/EU (AP-RL) i.V.m. Art. 3 EU-VO und umfassen demnach den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer gemäß § 77 Abs. 9 WTBG 2017, weitere Unterzeichner des Bestätigungsvermerks (sofern sie Wirtschaftsprüfer sind) und im Falle von Konzernabschlussprüfungen die verantwortlichen Wirtschaftsprüfer von bedeutenden Tochtergesellschaften.

(32) Eine Tochtergesellschaft ist „bedeutend“, wenn sie ein bedeutendes verbundenes Unternehmen im Sinn von § 271a Abs. 4 UGB ist. Diese Definition unterscheidet sich von jener für bedeutsame Teilbereiche gemäß ISA 600.9(m).

5.4. Verwertung der Arbeiten externer Sachverständiger oder netzwerkfremder Prüfer (Art. 11 Abs. 2 lit. c EU-VO)

(33) Art. 11 Abs. 2 lit. c EU-VO lautet: *„gegebenenfalls der Hinweis darauf, dass der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft Vorkehrungen getroffen hat, dass bestimmte seiner bzw. ihrer Tätigkeiten von einem anderen Abschlussprüfer bzw. einer anderen Prüfungsgesellschaft, der bzw. die nicht demselben Netzwerk angehört, durchgeführt werden, oder dass auf die Arbeit externer Sachverständiger zurückgegriffen wird, sowie die Bestätigung, dass der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft seitens des anderen Abschlussprüfers oder der anderen Prüfungsgesellschaft und/oder des externen Sachverständigen eine Bestätigung hinsichtlich ihrer Unabhängigkeit erhalten hat“.*

(34) Anzuführen ist, ob in die Prüfung netzwerkfremde Abschlussprüfer (als Teil des Prüfungsteams oder als Teilbereichsprüfer) oder externe Sachverständige im Sinn von ISA 620 einbezogen wurden. Gegebenenfalls ist eine Erklärung abzugeben, dass von diesen eine Bestätigung hinsichtlich ihrer Unabhängigkeit vorliegt. Die Grundlagen für diese Erklärung ergeben sich aus den Anforderungen in ISA 220.11(a), ISA 600.40(b) und ISA 620.9.

(35) Erfolgte keine Verwertung der Arbeiten externer Sachverständiger oder netzwerkfremder Prüfer, entfällt dieses Kapitel.

5.5. Kommunikation mit Organen des geprüften Unternehmens (Art. 11 Abs. 2 lit. d EU-VO)

- (36) Art. 11 Abs. 2 lit. d EU-VO lautet: *„eine Beschreibung der Art, der Häufigkeit und des Umfangs der Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss oder dem Gremium, das bei dem geprüften Unternehmen vergleichbare Funktionen hat, dem Unternehmensleitungsorgan und dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens, einschließlich der Zeitpunkte der Zusammenkünfte mit diesen Organen“.*
- (37) Anzuführen ist nur die Kommunikation mit dem jeweiligen Kollegialorgan. Dabei ist es unerheblich, ob diese Kommunikation mit dem Kollegialorgan im Rahmen einer Sitzung oder auf andere Weise (z.B. schriftlich) erfolgt. Bei einer Kommunikation im Rahmen einer Sitzung ist das Datum der Sitzung anzugeben.
- (38) Die Kommunikation mit einzelnen Mitgliedern dieser Organe ist von dieser Berichtspflicht nicht umfasst, kann jedoch freiwillig angeführt werden.
- (39) In der Beschreibung des Umfangs sind die bedeutendsten Themen der Kommunikation darzustellen. Eine stichwortartige Darstellung ist in der Regel ausreichend.

5.6. Umfang und Zeitplan der Prüfung (Art. 11 Abs. 2 lit. e EU-VO)

- (40) Art. 11 Abs. 2 lit. e EU-VO lautet: *„eine Beschreibung des Umfangs und des Zeitplans der Prüfung“.*
- (41) Die Angaben zum Umfang und Zeitplan der Prüfung beziehen sich auf inhaltliche Aspekte der Prüfung und ihre zeitliche Einteilung. Zu diesen Angaben kann auf ISA 260.15 und die Beispiele in ISA 260.A11 bis .A15 zurückgegriffen werden.
- (42) Bei Konzernabschlussprüfungen ist die Art der Tätigkeiten, welche bei Tochtergesellschaften oder Teilbereichen durchgeführt wurden, darzustellen („Scoping“ im Sinn von ISA 600.26 ff.). Bei Einbindung von netzwerkfremden Teilbereichsprüfern wird empfohlen, die Angaben betreffend die Prüfungsarbeiten von netzwerkfremden Teilbereichsprüfern (Art. 11 Abs. 2 lit. n EU-VO; siehe Abschnitt 5.15.) gemeinsam mit den Angaben zu Umfang und Zeitplan der Prüfung in einem Kapitel des zusätzlichen Berichts zu machen.

5.7. Bei Joint Audits: Aufgabenverteilung zwischen den Gemeinschaftsprüfern (Art. 11 Abs. 2 lit. f EU-VO)

- (43) Art. 11 Abs. 2 lit. f VO lautet: *„die Beschreibung der Aufgabenverteilung zwischen den Abschlussprüfern und/oder den Prüfungsgesellschaften, sofern zwei oder mehr Prüfer oder Prüfungsgesellschaften bestellt wurden“.*
- (44) Da diese Angabe an die Bestellung von mindestens zwei Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften geknüpft ist, bezieht sie sich ausschließlich auf die Durchführung von Joint Audits. Falls kein Joint Audit durchgeführt wurde, entfällt diese Angabe.

5.8. Methodik bei der Durchführung der Prüfung (Art. 11 Abs. 2 lit. g EU-VO)

- (45) Art. 11 Abs. 2 lit. g EU-VO lautet: *„eine Beschreibung der verwendeten Methode, u. a. dahingehend, welche Kategorien der Bilanz direkt überprüft wurden und welche*

Kategorien dabei System- und Zuverlässigkeitsprüfungen unterzogen wurden, einschließlich einer Erläuterung wesentlicher Veränderungen bei der Gewichtung von System- und Zuverlässigkeitsprüfungen gegenüber dem Vorjahr, selbst wenn die Abschlussprüfung im Vorjahr von anderen Abschlussprüfern oder anderen Prüfungsgesellschaften durchgeführt wurde“.

- (46) Unter der verwendeten Methode ist in diesem Zusammenhang die Prüfungsstrategie je Prüffeld zu verstehen. Eine Darstellung der einzelnen Prüfungshandlungen im Detail ist davon nicht umfasst.
- (47) Unter Kategorien sind in diesem Zusammenhang die Prüffelder zu verstehen. Die Angaben zur Prüfungsstrategie können zu allen Prüffeldern des Abschlusses (und nicht bloß zu den Prüffeldern der Bilanz) gemacht werden.
- (48) Unter „System- und Zuverlässigkeitsprüfungen“ ist die Durchführung von Prozess- und Systemerhebungen einschließlich der Durchführung von „Walk-Throughs“ und Kontrollprüfungen (Wirksamkeitsprüfungen) zu verstehen.
- (49) Im Gegensatz dazu bedeutet „direkte Prüfung“ die Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen (aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen).
- (50) Im Sinn der Berichtsklarheit wird empfohlen, darzustellen, welche Prüffelder ausschließlich „direkt“ (d.h. nur mit aussagebezogenen Prüfungshandlungen) geprüft und bei welchen zusätzlich „System- und Zuverlässigkeitsprüfungen“ durchgeführt wurden. Eine vollständige Aufzählung aller Prüffelder ist zu diesem Zweck nicht zwingend erforderlich.
- (51) Es wird empfohlen, im Bericht klar darzustellen, dass die Angabe über die Durchführung von Kontrollprüfungen in einem Prüffeld nicht bedeutet, dass eine vollständige, alle Kontrollen eines Prüffeldes umfassende Kontrollprüfung durchgeführt wurde.
- (52) Wesentliche Veränderungen in der Prüfungsstrategie je Prüffeld gegenüber dem Vorjahr sind zu erläutern.
- (53) Bei Konzernabschlussprüfungen ist auch auf die Prüfung der Konsolidierungsvorgänge einzugehen. Wesentliche Unterschiede in der Durchführung von „System- und Zuverlässigkeitsprüfungen“ in bedeutsamen Teilbereichen sind zu erläutern.

5.9. Für die Prüfung festgelegte Wesentlichkeit (Art. 11 Abs. 2 lit. h EU-VO)

- (54) Art. 11 Abs. 2 lit. h EU-VO lautet: *„die Darlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze, die bei der Durchführung der Abschlussprüfung für den Abschluss als Ganzes zugrunde gelegt wurde, und gegebenenfalls der Wesentlichkeitsgrenzen für bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Darlegungen zugrunde gelegt wurde, sowie Darlegung der qualitativen Faktoren, die bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze berücksichtigt wurden“.*
- (55) Offenzulegen ist der absolute Betrag der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes sowie die zugrundeliegende(n) Bezugsgröße(n).
- (56) Sollten „spezifische Wesentlichkeiten“ (siehe ISA 320.10) festgelegt worden sein, so sind die entsprechenden Beträge und die zugehörigen Geschäftsvorfälle, Kontensalden oder Abschlussangaben offenzulegen.

5.10. Ereignisse oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen oder wesentliche Unsicherheiten darstellen können (Art. 11 Abs. 2 lit. i EU-VO)

- (57) Art. 11 Abs. 2 lit. i EU-VO lautet: *„die Angabe und Erläuterung von Einschätzungen zu bestimmten im Laufe der Prüfung festgestellten Ereignissen oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, sowie die Angabe und Erläuterung von Einschätzungen dazu, ob diese Ereignisse oder Gegebenheiten eine wesentliche Unsicherheit darstellen; ferner eine Zusammenfassung aller Garantien, Prüfbescheinigungen (Comfort Letters), Hilfszusagen der öffentlichen Hand und anderer unterstützender Maßnahmen, die bei der Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seiner Tätigkeit berücksichtigt wurden“.*
- (58) An dieser Stelle sind Angaben und Erläuterungen zu den Einschätzungen des Abschlussprüfers zu bestimmten im Laufe der Prüfung festgestellten Ereignissen oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, zu machen. Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer Angaben und Erläuterungen zu seinen Einschätzungen dazu zu machen, ob diese Ereignisse oder Gegebenheiten eine wesentliche Unsicherheit darstellen.
- (59) Weiters sind alle unterstützenden Maßnahmen darzustellen, die vom Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung berücksichtigt wurden.
- (60) Die Begriffe „erhebliche Zweifel“ und „wesentliche Unsicherheit“ sind analog zu ISA 570.10 und .16 auszulegen.
- (61) In Erfüllung dieser Berichtspflicht kann zur Vermeidung von Wiederholungen auch auf geeignete Darstellungen der gesetzlichen Vertreter im Abschluss oder Lagebericht und auf die Aussagen im Bestätigungsvermerk hingewiesen werden.
- (62) Diese Berichtspflicht geht über jene der Redepflicht des Abschlussprüfers nach § 273 Abs. 2 UGB und im Bestätigungsvermerk gemäß § 274 UGB sowie ISA 570.21 ff. hinaus. Wurde eine diesbezügliche Berichterstattung durchgeführt, wird zusätzlich ein Verweis darauf empfohlen.
- (63) Sofern der Abschlussprüfer keine Ereignisse oder Gegebenheiten festgestellt hat, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, kann dieses Kapitel entfallen.

5.11. Bedeutsame Mängel im rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem (Art. 11 Abs. 2 lit. j EU-VO)

- (64) Art. 11 Abs. 2 lit. j EU-VO lautet: *„die Angabe bedeutsamer Mängel im internen Finanzkontrollsystem des geprüften Unternehmens oder – im Falle konsolidierter Abschlüsse – der Muttergesellschaft oder im Rechnungslegungssystem. Im zusätzlichen Bericht wird hinsichtlich jeder dieser bedeutsamen Mängel festgestellt, ob sie vom Management beseitigt wurde oder nicht“.*

- (65) Die hier geforderte Angabe bedeutsamer Mängel im internen Finanzkontrollsystem oder im Rechnungslegungssystem ist der Berichterstattung gemäß § 273 Abs. 2 zweiter Satz UGB bzw. ISA 265.10 f. inhaltlich gleichzusetzen. Zur besseren Lesbarkeit des zusätzlichen Berichts sollten die bedeutsamen Mängel nochmals angeführt werden, wobei ergänzend auf die Berichterstattung gemäß § 273 Abs. 2 zweiter Satz UGB bzw. ISA 265.10 f. hingewiesen werden sollte.
- (66) Zu jedem bedeutsamen Mangel ist festzuhalten, ob dieser vom Management beseitigt wurde oder nicht. Zur Feststellung, dass der Mangel beseitigt wurde, sind ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise einzuholen.
- (67) Sofern keine derartigen Mängel festgestellt wurden, kann dieses Kapitel entfallen.

5.12. Unrichtigkeiten und Verstöße, soweit für die Wahrnehmung der Aufgaben des Prüfungsausschusses relevant (Art. 11 Abs. 2 lit. k EU-VO)

- (68) Art. 11 Abs. 2 lit. k EU-VO lautet: *„die Angabe von im Laufe der Prüfung festgestellten bedeutsamen Sachverhalten im Zusammenhang mit der tatsächlichen oder vermuteten Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften oder des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung der Gesellschaft, soweit sie für die Fähigkeit des Prüfungsausschusses, seine Aufgaben wahrzunehmen, als relevant betrachtet werden“.*
- (69) Der Gegenstand dieser Berichterstattung ist mit jenem der Berichterstattung gemäß ISA 250.22 ff. inhaltlich gleichzusetzen und kann auch zu einer Berichterstattung gemäß § 273 Abs. 2 erster Satz UGB bzw. Art. 7 und Art. 12 Abs. 1 lit. a EU-VO geführt haben. Zur besseren Lesbarkeit des zusätzlichen Berichts sollten die Berichtsinhalte nochmals angeführt werden; alternativ kann auf die jeweilige Berichterstattung hingewiesen werden.
- (70) Im Vergleich zu § 273 Abs. 2 erster Satz UGB umfasst die Berichterstattung auch die vermuteten Nichteinhaltungen/Verstöße. Es wird empfohlen, die der Vermutung zugrundeliegenden Sachverhalte anzuführen. Darüber hinaus ist bei der Berichterstattung gemäß Art. 11 Abs. 2 lit. k EU-VO der Personenkreis im Unterschied zu § 273 Abs. 2 erster Satz UGB nicht eingeschränkt.
- (71) Sofern keine derartigen Mängel festgestellt wurden, kann dieses Kapitel entfallen.

5.13. Angewandte Bewertungsmethoden (Art. 11 Abs. 2 lit. l EU-VO)

- (72) Art. 11 Abs. 2 lit. l EU-VO lautet: *„die Angabe und Beurteilung der bei den verschiedenen Posten des Jahres- oder konsolidierten Abschlusses angewandten Bewertungsmethoden einschließlich etwaiger Auswirkungen von Änderungen an diesen Methoden“.*
- (73) Zur Angabe der Bewertungsmethoden ist in der Regel ein Verweis auf die entsprechenden Erläuterungen im Anhang ausreichend. Eine Gesamtbeurteilung zur Angemessenheit der angewandten Bewertungsmethoden wird hinsichtlich des Abschlusses bereits durch den Bestätigungsvermerk abgegeben.
- (74) Es ist lediglich eine Aussage in Form einer erläuternden Einschätzung zu bedeutsamen Bewertungssachverhalten abzugeben, die den Prüfungsausschuss bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben unterstützt.

- (75) In Anlehnung an ISA 260.16(a) und .A19 f. sowie den zugehörigen Anhang 2 kann diese Angabe und Beurteilung beispielsweise umfassen:
- Bewertungssachverhalte mit hoher Bewertungsunsicherheit;
 - Bewertungsmethoden, die sehr sensibel im Hinblick auf Veränderungen der einfließenden Parameter sind;
 - bei Bewertungsspielräumen: Beurteilung, wie diese ausgenützt wurden.
- (76) Obwohl Änderungen in den Bewertungsmethoden und deren Auswirkungen im Abschluss angeführt werden, sind die wesentlichen Änderungen und deren Auswirkungen im zusätzlichen Bericht zusammenzufassen.

5.14. Bei Konzernabschlussprüfungen: Konsolidierungskreis (Art. 11 Abs. 2 lit. m EU-VO)

- (77) Art. 11 Abs. 2 lit. m EU-VO lautet: *„im Fall der Prüfung eines konsolidierten Abschlusses die Erläuterung des Umfangs der Konsolidierung und der vom geprüften Unternehmen auf etwaige nicht konsolidierte Unternehmen angewandten Ausschlusskriterien sowie die Angabe, ob die angewandten Kriterien im Einklang mit den Rechnungslegungsregelungen stehen“.*
- (78) Hinsichtlich des Umfangs des Konsolidierungskreises und der Art der Einbeziehung kann an dieser Stelle auf den Konzernabschluss verwiesen werden.
- (79) Hervorgehoben werden sollten an dieser Stelle insbesondere schwierig zu beurteilende Sachverhalte, sowohl hinsichtlich der Frage der Einbeziehung als auch hinsichtlich der Methode der Einbeziehung von Unternehmen in den Konzernabschluss.
- (80) Die vom Unternehmen auf etwaige nicht konsolidierte Unternehmen angewandten Ausschlusskriterien sind anzuführen, und es ist anzugeben, ob diese Kriterien im Einklang mit den Rechnungslegungsregelungen stehen.
- (81) Wenn keine Prüfung eines konsolidierten Abschlusses durchgeführt wurde, entfällt dieses Kapitel.

5.15. Bei Konzernabschlussprüfungen: Prüfungsarbeiten von netzwerkfremden Teilbereichsprüfern (Art. 11 Abs. 2 lit. n EU-VO)

- (82) Art. 11 Abs. 2 lit. n EU-VO lautet: *„gegebenenfalls die Angabe, welche Prüfungsarbeiten von Prüfern aus einem Drittland, von Abschlussprüfern, von Prüfungsunternehmen aus einem Drittland oder von Prüfungsgesellschaft(en), bei denen es sich nicht um Mitglieder desselben Netzwerks wie das des Prüfers des konsolidierten Abschlusses handelt, im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung eines konsolidierten Abschlusses ausgeführt wurden“.*
- (83) Anzugeben sind hier die Prüfungsarbeiten im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung, die von Teilbereichsprüfern, die nicht dem Netzwerk des Konzernabschlussprüfers angehören, durchgeführt wurden.
- (84) Es sind alle Teilbereiche (Zweigniederlassungen, Tochterunternehmen) mit dem zugehörigen netzwerkfremden Teilbereichsprüfer anzuführen. Geeignete zusammengefasste Angaben sind möglich.

(85) Es wird empfohlen, die Angaben betreffend die Prüfungsarbeiten von netzwerkfremden Teilbereichsprüfern gemeinsam mit den Angaben zu Umfang und Zeitplan der Prüfung (Art. 11 Abs. 2 lit. e EU-VO; siehe Abschnitt 5.6.) in einem Kapitel des zusätzlichen Berichts zu machen.

(86) Wurden keine Prüfungsarbeiten von netzwerkfremden Teilbereichsprüfern ausgeführt, entfällt diese Angabe.

5.16. Vorliegen aller notwendigen Unterlagen und Erläuterungen (Art. 11 Abs. 2 lit. o EU-VO)

(87) Art. 11 Abs. 2 lit. o EU-VO lautet: *„die Angabe, ob das geprüfte Unternehmen alle verlangten Erläuterungen und Unterlagen geliefert hat“.*

(88) Dies betrifft dieselbe Aussage, die gemäß § 273 Abs. 1 zweiter Satz UGB als Pflichtbestandteil des Prüfungsberichts gefordert ist und sich auf die Auskunftspflicht der gesetzlichen Vertreter gemäß § 272 UGB bezieht. Aus Gründen der Lesbarkeit des zusätzlichen Berichts wird eine Wiederholung an dieser Stelle empfohlen.

5.17. Bedeutsame Schwierigkeiten, Gegenstand von Besprechungen und für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsame Sachverhalte (Art. 11 Abs. 2 lit. p EU-VO)

(89) Art. 11 Abs. 2 lit. p EU-VO lautet:

„Angaben über:

i) etwaige bedeutsame Schwierigkeiten, die während der Abschlussprüfung aufgetreten sind,

ii) etwaige sich aus der Abschlussprüfung ergebende bedeutsame Sachverhalte, die besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit dem Management waren, und

iii) etwaige sonstige sich aus der Abschlussprüfung ergebende Sachverhalte, die nach dem fachkundigen Urteil des Prüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsam sind.“

(90) *Ad i):* Zu diesen Angaben kann auf ISA 260.16(b) und die Beispiele in ISA 260.A21 zurückgegriffen werden.

(91) *Ad ii):* Zu diesen Angaben kann auf ISA 260.16(c)(i) und die Beispiele in ISA 260.A22 zurückgegriffen werden.

(92) *Ad iii):* Zu diesen Angaben kann auf ISA 260.16(d) und die Beispiele in ISA 260.A26 bis .A28 zurückgegriffen werden.

(93) Sofern keine derartigen Sachverhalte vorliegen, kann dieses Kapitel entfallen.

5.18. Uneinigkeit über die Durchführung der Prüfung betreffende Themen zwischen mehreren Abschlussprüfern (Art. 11 Abs. 3 EU-VO)

(94) Art. 11 Abs. 3 EU-VO lautet: *„Sind mehr als ein Abschlussprüfer bzw. eine Prüfungsgesellschaft gleichzeitig beauftragt worden und herrscht zwischen ihnen Uneinigkeit*

über Prüfungshandlungen, Rechnungslegungsvorschriften oder andere die Durchführung der Abschlussprüfung betreffende Themen, so werden im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss die Gründe für diese Uneinigkeit dargelegt.“

- (95) Uneinigkeiten zwischen den Gemeinschaftsprüfern sind nur dann relevant und es ist darüber zu berichten, wenn sie dazu führen, dass kein gemeinsames Prüfungsurteil gemäß § 274 Abs. 6 UGB abgegeben wird. Die Uneinigkeiten über Prüfungshandlungen, Rechnungslegungsvorschriften oder andere die Durchführung der Abschlussprüfung betreffende Themen sind so klar darzustellen, dass sich der Prüfungsausschuss ein ausreichendes Bild über Art und Umfang der Uneinigkeiten und deren Auswirkungen auf die Prüfungsurteile machen kann.
- (96) Der Bericht an den Prüfungsausschuss ist jedenfalls ein gemeinsamer. Uneinigkeiten betreffend den zusätzlichen Bericht sind in dem zusätzlichen Bericht darzustellen und zu erläutern.
- (97) Besteht keine Uneinigkeit über die Durchführung der Prüfung betreffende Themen zwischen mehreren Abschlussprüfern, kann dieses Kapitel entfallen.

5.19. Nachtragprüfung

- (98) Wurde der Jahres-/Konzernabschluss bzw. Lagebericht/Konzernlagebericht geändert und hat eine Nachtragsprüfung gemäß § 269 Abs. 4 UGB stattgefunden, ist unter Bezugnahme auf die durchgeführte Nachtragsprüfung der Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 EU-VO neu zu fassen.

6. Anwendungszeitpunkt

- (99) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieses Fachgutachtens ist auf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31. Dezember 2020 enden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.