

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zur

Prüfung von Vereinen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 9. Juli 2012 als Fachgutachten KFS/PE 22, zuletzt redaktionell überarbeitet im November 2017)*

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich	3
1.1. Vorbemerkungen	3
1.2. Anwendungsbereich	4
2. Auftragsannahme / -bestätigung	4
2.1. Bestellung	4
2.1.1. Allgemeines – Grundsätze.....	4
2.1.2. Besonderheiten bei der freiwilligen Abschlussprüfung	5
2.2. Prüfungsvertrag.....	6
2.2.1. Allgemeines – Grundsätze.....	6
2.2.2. Besonderheiten bei der freiwilligen Abschlussprüfung	6
2.3. Haftung und Versicherungsschutz.....	6
2.4. Unabhängigkeit.....	7
3. Vereine mit gesonderten Rechnungskreisen gemäß § 22 Abs. 3 VerG	7
4. Vereinsrechtliche Rechnungsprüfung	8
4.1. Allgemeines – Grundsätze	8
4.2. Auftragsumfang, Wesentlichkeit und Auftragsrisiko	8
4.3. Zusicherung (Bestätigung)	9
4.4. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung.....	9
4.5. Prüfung der statutengemäßen Verwendung der Mittel	9
4.6. Prüfung von ungewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben und von In- geschäften.....	10
5. Vollständigkeitserklärung	10
6. Berichterstattung.....	11
6.1. Prüfungsbericht.....	11
6.1.1. Rechtliche Grundlagen und Inhalt.....	11
6.1.2. Feststellungen zu Buchführung und Rechnungslegung	11
6.1.3. Erteilte Auskünfte	11
6.1.4. Nichterfüllbarkeit der Verpflichtungen des Vereins.....	11
6.1.5. Bericht über die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung	11
6.1.6. Ausfertigung und Vorlage	12
6.2. Redepflicht und Warnpflicht	12
6.3. Verlangen auf Einberufung / Einberufung einer Mitgliederversammlung	12

7. Anwendungszeitpunkt.....	12
8. Änderung einer anderen Stellungnahme	12

* *Zur Anpassung des Fachgutachtens an Änderungen in den Rechtsvorschriften und anderen fachlichen Regelungen seit seiner Verabschiedung.*

1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich

1.1. Vorbemerkungen

- (1) Durch das Vereinsgesetz 2002 (VerG) wurden in Österreich erstmals gesetzliche Bestimmungen über die Rechnungslegung von Vereinen eingeführt. Gemäß § 21 Abs. 1 VerG hat das Leitungsorgan dafür zu sorgen, dass die Finanzlage des Vereins rechtzeitig und hinreichend erkennbar ist, und ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten, insbesondere für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen. Zum Ende des Rechnungsjahrs hat das Leitungsorgan innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen.
- (2) Gemäß § 21 Abs. 2 und 3 VerG haben die Rechnungsprüfer die Finanzgebarung des Vereins im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der Mittel innerhalb von vier Monaten ab Erstellung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu prüfen und darüber zu berichten (vereinsrechtliche Rechnungsprüfung). Bei dieser Prüfung handelt es sich um eine sonstige Prüfung im Sinne des Fachgutachtens KFS/PG 13.
- (3) Vereine, die in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben von mehr als einer Million Euro aufweisen, unterliegen der Verpflichtung zu einer qualifizierten Rechnungslegung und müssen einen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) aufstellen. Die näheren Bestimmungen dazu sind in § 22 Abs. 1 VerG enthalten.
- (4) Bei Vereinen, deren gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils höher als drei Millionen Euro waren oder deren jährliches Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden in diesem Zeitraum jeweils den Betrag von einer Million Euro überstieg, hat das Leitungsorgan gemäß § 22 Abs. 2 VerG einen um einen Anhang erweiterten Jahresabschluss aufzustellen und überdies für die Abschlussprüfung durch einen Abschlussprüfer zu sorgen. Diese Verpflichtungen entfallen, sobald diese Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren nicht mehr überschritten werden. Für die Abschlussprüfung gelten die §§ 269 Abs. 1 und 272 bis 276 Unternehmensgesetzbuch (UGB) sinngemäß. Der Abschlussprüfer übernimmt die Aufgaben der Rechnungsprüfer.
- (5) Für die Aufstellung des erweiterten Jahresabschlusses gelten die §§ 222 bis 234, 236 bis 240 und 242 Abs. 2 bis 4 UGB sinngemäß. Als Umsatzerlöse sind die Umsatzerlöse i.S.d. § 189a Z 5 UGB heranzuziehen. Das bedeutet, dass die Umsatzerlöse nicht mit den gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben gleichzusetzen sind. Gemäß § 22 Abs. 2 VerG sind Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden und sonstige Zuwendungen sowie Einkünfte aus wirtschaftlichen Tätigkeiten und die ihnen jeweils zugeordneten Aufwendungen im Anhang anzugeben.
- (6) Das VerG verweist in wesentlichen Bereichen auf die Bestimmungen des UGB über die Rechnungslegung sowie die Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen. Daneben werden einige rechnungslegungs- und prüfungsrelevante Bereiche im VerG selbständig geregelt. Bei der sinngemäßen Anwendung von Bestimmungen des UGB, die primär auf die Prüfung von Jahresabschlüssen von Kapitalgesellschaften abstellen, können sich Zweifelsfragen hinsichtlich der richtigen (rechtsformadäquaten) Anwendung bei Vereinen ergeben.

- (7) Bei der Prüfung von Vereinen sind die übrigen Fachgutachten, Richtlinien, Stellungnahmen und Empfehlungen der Fachsenate der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT), des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwv) und des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) anzuwenden. In dem vorliegenden Fachgutachten werden Besonderheiten bei der Prüfung von Vereinen sowie Zweifelsfragen im Sinne von Rz (6) behandelt.

1.2. Anwendungsbereich

- (8) Dieses Fachgutachten ist auf die gemäß § 22 Abs. 2 VerG vorgeschriebenen Abschlussprüfungen von Vereinen anzuwenden.
- (9) Es ist auch dann anzuwenden, wenn Prüfungen von Vereinen auf freiwilliger Grundlage in sinngemäßer Anwendung der in den §§ 268 ff. UGB dargelegten gesetzlichen Bestimmungen über Abschlussprüfungen durchgeführt werden und ein förmlicher Bestätigungsvermerk im Sinne des § 274 UGB erteilt wird. Eine solche freiwillige Prüfung kann für Vereine durchgeführt werden, deren Rechnungslegung gemäß § 21 Abs. 1 VerG (Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht) oder § 22 Abs. 1 VerG (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) erfolgt, und für Vereine, die freiwillig einen erweiterten Jahresabschluss i.S.v. § 22 Abs. 2 VerG aufstellen. Eine Prüfung in einem dieser Fälle ist eine freiwillige Prüfung im Sinne der Abschnitte 2.1.2. und 2.2.2. dieses Fachgutachtens.
- (10) Werden Berufsangehörige vom Leitungsorgan eines Vereins, der weder einer Abschlussprüfungspflicht gemäß § 22 Abs. 2 VerG unterliegt noch eine solche Prüfung freiwillig durchführen lässt, mit der Durchführung einer vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung im Sinne von § 21 Abs. 2 und 3 VerG beauftragt, sind die Grundsätze zur Durchführung von vereinsrechtlichen Rechnungsprüfungen, wie sie im Abschnitt 4. dieses Fachgutachtens dargelegt sind, sinngemäß anzuwenden.

2. Auftragsannahme / -bestätigung

2.1. Bestellung

2.1.1. Allgemeines – Grundsätze

- (11) Als Abschlussprüfer können gemäß § 22 Abs. 4 VerG Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie Revisoren im Sinne des § 13 Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997 (GenRevG) herangezogen werden.
- (12) Die Auswahl (Bestellung) des Abschlussprüfers obliegt gemäß § 5 Abs. 5 VerG grundsätzlich der Mitgliederversammlung. Falls die Bestellung eines Abschlussprüfers vor der nächsten (ordentlichen) Mitgliederversammlung notwendig wird, ist es nicht erforderlich, dass eine außerordentliche Mitgliederversammlung einberufen wird; die Bestellung des Abschlussprüfers obliegt in diesem Fall gemäß § 5 Abs. 5 VerG einem allenfalls eingerichteten Aufsichtsorgan und bei Fehlen eines solchen dem Leitungsorgan.
- (13) Mindestens ein Zehntel der Mitglieder kann gemäß § 5 Abs. 2 VerG vom Leitungsorgan die Einberufung einer Mitgliederversammlung verlangen. Dieses Verlangen kann auch dadurch ausgelöst werden, dass die Bestellung eines Abschlussprüfers durch die Vereinsorgane pflichtwidrig unterlassen wurde. Eine Bestellung des Abschlussprüfers durch eine externe Stelle (Gericht, Vereinsbehörde) ist nicht vorgesehen.

- (14) Sofern die Statuten nichts anderes vorsehen, wird der Abschlussprüfer für ein Rechnungsjahr bestellt (§ 5 Abs. 5 VerG). Die Statuten können jedoch auch vorsehen, dass der Abschlussprüfer für mehrere Jahre bestellt wird; diese Vorgangsweise wird jedoch nicht empfohlen (siehe Rz (22)).
- (15) Der Abschlussprüfer übernimmt gemäß § 22 Abs. 2 VerG bei gesetzlichen Pflichtprüfungen die Aufgaben der Rechnungsprüfer. Eine gesonderte Bestellung zum Rechnungsprüfer ist demnach nicht erforderlich. Im Hinblick auf den Wortlaut des § 21 Abs. 2 und 3 VerG hat die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung (Prüfung der Finanzgebarung) neben der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, die bereits durch die Abschlussprüfung umfasst ist, auch die Prüfung der statutenmäßigen Verwendung der Mittel zu umfassen.
- (16) Rechnungsprüfer und Abschlussprüfer müssen gemäß § 5 Abs. 5 VerG unabhängig und unbefangen sein (siehe dazu den Abschnitt 2.4. dieses Fachgutachtens). Sie dürfen keinem Organ des Vereins, ausgenommen die Mitgliederversammlung, angehören. Der Abschlussprüfer hat alle Umstände zu vermeiden, die den Anschein der Voreingenommenheit oder die Besorgnis der Befangenheit begründen könnten.
- (17) Ein Schreiben gemäß § 270 Abs. 1a UGB ist bei der Bestellung zum Abschlussprüfer eines Vereins nicht vorgesehen. Dennoch ist es erforderlich, dass der zur Wahl vorgeschlagene Abschlussprüfer allfällige Ausschluss- oder Befangenheitsgründe im Vorhinein prüft, und zu empfehlen, die Ergebnisse der Prüfung (analog zu § 270 Abs. 1a UGB) schriftlich offenzulegen. Das Schreiben ist, sofern es kein Aufsichtsorgan gibt, an das Leitungsorgan zu richten und durch dieses der Mitgliederversammlung zur Kenntnis zu bringen.

2.1.2. Besonderheiten bei der freiwilligen Abschlussprüfung

- (18) Besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Durchführung einer Abschlussprüfung, hat die Bestellung zum Abschlussprüfer – soweit in den Statuten nichts anderes vorgesehen ist – durch das Leitungsorgan zu erfolgen. Auch in diesen Fällen sind nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie Revisoren im Sinne des § 13 GenRevG zur Bestellung geeignet.
- (19) Soll der Abschlussprüfer bei freiwilligen Prüfungen auch die Aufgaben der Rechnungsprüfer übernehmen, ist dazu – mit Ausnahme der in Rz (12) genannten Fälle – die Mitgliederversammlung zu befassen. Diese hat darüber zu entscheiden, ob und inwieweit der Abschlussprüfer in diesem Fall die gesetzlich vorgeschriebenen Aufgaben der Rechnungsprüfer übernehmen soll. Rechnungsprüfer können auch juristische Personen sein. Sie müssen nicht Vereinsmitglieder sein. Die Rechnungsprüfer sind in der Regel durch die Mitgliederversammlung zu bestellen.
- (20) Übernimmt der Abschlussprüfer im Rahmen einer freiwilligen Prüfung auch die Aufgaben der Rechnungsprüfer, kann nach Auffassung des Fachsenats die Bestellung weiterer Rechnungsprüfer unterbleiben, auch wenn dies im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt ist. Dies gilt nicht, sofern sich aus den Statuten oder den Beschlüssen der Mitgliederversammlung ergibt, dass auch in solchen Fällen jedenfalls Rechnungsprüfer zu bestellen sind.

2.2. Prüfungsvertrag

2.2.1. Allgemeines – Grundsätze

- (21) Der Abschluss eines schriftlichen Vertrags über die Durchführung der Abschlussprüfung (Prüfungsvertrag) ist im Interesse des Prüfers und des Auftraggebers geboten. Sehen die Statuten dies vor, kann der Abschlussprüfer auch für mehrere Rechnungsjahre bestellt und der Prüfungsvertrag für mehrere Jahre abgeschlossen werden. Mangels eines Verweises auf § 270 UGB können sowohl ein- als auch mehrjährige Prüfungsverträge einvernehmlich geändert und aufgelöst werden. Jede Änderung eines Prüfungsvertrags bedarf der Schriftform.
- (22) Aufgrund des Fehlens von ausdrücklichen Regelungen über die nicht einvernehmliche Auflösung von mehrjährigen Prüfungsverträgen können sich bei solchen Verträgen diesbezügliche Unsicherheiten ergeben. Daher ist es nach Auffassung des Fachsenats nicht zu empfehlen, mehrjährige Prüfungsverträge abzuschließen. Wird trotz dieser Bedenken ein solcher Vertrag abgeschlossen, wird empfohlen, im Prüfungsvertrag ausdrücklich auf die Anwendbarkeit des § 270 Abs. 6 UGB über die Kündigung durch den Abschlussprüfer aus wichtigem Grund hinzuweisen.
- (23) Für die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung ist entsprechend dem Fachgutachten KFS/PG 13 grundsätzlich ein gesondertes Auftragsbestätigungsschreiben erforderlich. Übernimmt der Abschlussprüfer gemäß § 22 Abs. 2 VerG jedoch zwingend auch die Aufgaben der Rechnungsprüfer, ist darauf im Rahmen des Prüfungsvertrags einzugehen.

2.2.2. Besonderheiten bei der freiwilligen Abschlussprüfung

- (24) Bei Annahme eines Auftrags zur Durchführung einer freiwilligen Abschlussprüfung ist das Referenzmodell für die Rechnungslegung festzulegen und im Prüfungsvertrag festzuhalten. Ist der Verein zur Rechnungslegung gemäß § 21 VerG verpflichtet, können unter anderem KFS/RL 19 oder gegebenenfalls die in den Statuten festgelegten Regeln zur Rechnungslegung als Referenzmodell herangezogen werden. Bei Vereinen, die zur Rechnungslegung gemäß § 22 Abs. 1 VerG verpflichtet sind, stellen die entsprechenden Regeln des UGB das Referenzmodell dar.
- (25) Soll im Falle einer solchen Prüfung der Abschlussprüfer auch die Aufgaben der Rechnungsprüfer übernehmen, ist dies ausdrücklich zu vereinbaren. Diesbezüglich wird auf Rz (23) verwiesen.

2.3. Haftung und Versicherungsschutz

- (26) Vor der Annahme des Auftrags zur Durchführung der Abschlussprüfung hat sich der Abschlussprüfer zu vergewissern, dass ein ausreichender Versicherungsschutz besteht. Bei einem mehrjährigen Prüfungsvertrag hat sich der Prüfer jährlich vor Beginn der Prüfungstätigkeit darüber zu vergewissern, dass der ausreichende Versicherungsschutz gegeben ist.
- (27) Aufgrund des Verweises in § 22 Abs. 2 VerG auf § 275 UGB sind für den Abschlussprüfer die Haftungshöchstgrenzen des § 275 Abs. 2 UGB anzuwenden. Da § 275 Abs. 2 UGB auf die Größenklassen nach § 221 UGB verweist, sind diese Haftungshöchstgrenzen entsprechend abgestuft und können daher bis zu zwölf Millionen Euro pro Prüfung betragen. Als Umsatzerlöse sind für diese Beurteilung die Umsatzerlöse

i.S.d. § 189a Z 5 UGB heranzuziehen. Das bedeutet, dass die Umsatzerlöse nicht mit den gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben gleichzusetzen sind.¹

- (28) Für Rechnungsprüfer gelten gemäß § 24 Abs. 4 VerG die Haftungshöchstgrenzen des § 275 Abs. 2 UGB sinngemäß. Wenn der Abschlussprüfer kraft gesetzlicher Anordnung auch die Aufgaben der Rechnungsprüfer übernimmt, ist die jeweilige Haftungshöchstgrenze pro Prüfung nur einmal anzuwenden.
- (29) Auf freiwillige Prüfungen kommen die Bestimmungen des § 275 Abs. 2 UGB über die Begrenzung der Haftung des Abschlussprüfers nicht zur Anwendung. Es wird daher empfohlen, eine entsprechende Haftungsbegrenzung im Prüfungsvertrag zu vereinbaren. Auf die Stellungnahme des Fachsenats zur Haftung für Fehler des Prüfers bei Prüfungen, die keine Pflichtprüfungen gemäß § 268 UGB sind, und bei Aufträgen zur Durchführung einer prüferischen Durchsicht (KFS/PE 13) wird hingewiesen.

2.4. Unabhängigkeit

- (30) Wie bereits in Rz (16) dargelegt, müssen gemäß § 5 Abs. 5 VerG sowohl Rechnungsprüfer als auch Abschlussprüfer unabhängig und unbefangen sein. Obwohl das VerG auf die Unabhängigkeitsregeln der §§ 271, 271a, 271b und 271c UGB nicht ausdrücklich verweist, sind diese Bestimmungen bei der Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe „unabhängig“ und „unbefangen“ analog anzuwenden. Zusätzlich sind die allgemeinen Unabhängigkeitsbestimmungen des Wirtschaftstreuhandberufsgesetzes 2017 (WTBG 2017), der Allgemeinen Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe 2017 (WT-AARL 2017-KSW) sowie der Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten 2017 (KSW-PRL 2017) zu berücksichtigen.
- (31) Der Abschlussprüfer hat vor Annahme des Auftrags zu prüfen, ob Ausschlussgründe oder Umstände vorliegen, die die Besorgnis der Befangenheit begründen könnten. Bei einem mehrjährigen Prüfungsvertrag hat sich der Prüfer jährlich vor Beginn der Prüfungstätigkeit darüber zu vergewissern, dass keine Ausschlussgründe oder Umstände vorliegen, die die Besorgnis der Befangenheit begründen könnten.

3. Vereine mit gesonderten Rechnungskreisen gemäß § 22 Abs. 3 VerG

- (32) Wenn und soweit ein öffentlicher Subventionsgeber zu einer gleichwertigen Prüfung eines gesonderten Rechnungskreises verpflichtet ist, bleibt dieser von der Berechnung der Schwellenwerte (§ 22 Abs. 1 und 2 VerG) und von der Prüfung durch den Abschlussprüfer oder durch die Rechnungsprüfer bzw. von der Berichterstattung ausgenommen.
- (33) Für die Berechnung der jeweiligen Haftungshöchstgrenzen des Abschlussprüfers gemäß § 275 Abs. 2 UGB ist daher davon auszugehen, dass ebenfalls nur die Größenmerkmale der von der Prüfung erfassten Rechnungskreise maßgeblich sind.

¹ Übersteigen die gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben den Schwellenwert für die Umsatzerlöse des § 221 Abs. 2 UGB und übersteigt ein weiteres Kriterium des § 221 UGB den jeweiligen Schwellenwert des § 221 Abs. 2 UGB, wird eine entsprechende Anpassung der Versicherungsdeckung empfohlen.

- (34) Sollten Leistungsbeziehungen zwischen den gesonderten Rechnungskreisen bestehen, die einer Prüfung durch öffentliche Subventionsgeber unterzogen werden, sind diese im Rahmen der Abschlussprüfung zu prüfen.
- (35) Um Meinungsverschiedenheiten zu den Informationspflichten des Leitungsorgans, zum Umfang der Abschlussprüfung, zur Berichterstattung sowie zum Umfang der Haftung des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit gesonderten Rechnungskreisen zu vermeiden, sollten diese Punkte im Prüfungsvertrag klargestellt werden.
- (36) Gemäß § 22 Abs. 3 VerG ist das Ergebnis der Prüfung durch den öffentlichen Subventionsgeber im Fall des § 22 Abs. 2 dem Abschlussprüfer, sonst den Rechnungsprüfern innerhalb von drei Monaten ab Aufstellung des Jahresabschlusses bzw. der Einnahmen- und Ausgabenrechnung mitzuteilen.
- (37) Der Abschlussprüfer hat für jeden gesonderten Rechnungskreis zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 22 Abs. 3 VerG erfüllt sind.

4. Vereinsrechtliche Rechnungsprüfung

4.1. Allgemeines – Grundsätze

- (38) Gemäß § 21 Abs. 1 VerG hat das Leitungsorgan dafür zu sorgen, dass die Finanzlage des Vereins rechtzeitig und hinreichend erkennbar ist, und ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten.
- (39) Gemäß § 21 Abs. 2 VerG haben die Rechnungsprüfer innerhalb von vier Monaten ab Erstellung der Rechnungslegung die Finanzgebarung des Vereins im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der Mittel zu prüfen. Bei der Prüfung der statutengemäßen Verwendung der Mittel sind nicht die Kriterien für die Vergabe des Spendengütesiegels heranzuziehen. In der Richtlinie über die Erteilung des Spendengütesiegels ist vorgesehen, dass neben der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Gebarung auch die Einhaltung verschiedener anderer Kriterien (z.B. Lauterkeit der Werbung) zu prüfen ist; die Prüfung der Einhaltung dieser Kriterien gehört nicht zu den Aufgaben der Rechnungsprüfer und daher auch nicht zu den Aufgaben des Abschlussprüfers des Vereins. Die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung ist auch nicht deckungsgleich mit der umfangreicheren Gebarungsprüfung gemäß § 1 GenRevG oder einer Gebarungsprüfung nach öffentlichem Recht.
- (40) Bei der vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung handelt es sich um eine sonstige Prüfung. Die Regelungen des Fachgutachtens KFS/PG 13 sind bei vereinsrechtlichen Rechnungsprüfungen daher ergänzend anzuwenden.

4.2. Auftragsumfang, Wesentlichkeit und Auftragsrisiko

- (41) Der Abschlussprüfer hat bei der Planung und Durchführung des Auftrags zur vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung die Wesentlichkeit und die Risiken einer falschen Darstellung zu berücksichtigen. Die Wesentlichkeit und die Risiken einer falschen Darstellung sind vom Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen einzuschätzen. Die Risiken einer falschen Darstellung sind durch entsprechende Prüfungshandlungen auf ein akzeptables Maß herabzusetzen.

- (42) Im Hinblick auf die Verpflichtung zur Abgabe einer positiven Zusicherung müssen die Risiken einer falschen Darstellung des Auftragsgegenstands durch den Abschlussprüfer auf ein akzeptables Maß herabgesetzt werden, um mit hinreichender Sicherheit ein positiv formuliertes Prüfungsurteil abgeben zu können. Aufgrund der Ausrichtung der Prüfung auf eine mit hinreichender Sicherheit formulierte Aussage, die im Wesentlichen auf Stichproben beruht, kann nicht ausgeschlossen werden, dass in der der Prüfung unterzogenen Finanzgebarung Verstöße unentdeckt bleiben.
- (43) Festgestellte Mängel in der Finanzgebarung sind in der Berichterstattung zur vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung aufzuzeigen. Die Einhaltung von Gebarungsgrundsätzen, die nicht Gegenstand dieser Prüfung sind, ist von der Berichterstattung nicht umfasst.
- (44) Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen der vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung Tatsachen im Sinne von § 273 Abs. 2 UGB fest, hat er darüber aufgrund seiner Redepflicht als Abschlussprüfer unverzüglich zu berichten (siehe dazu den Abschnitt 6.2. dieses Fachgutachtens).

4.3. Zusicherung (Bestätigung)

- (45) Aufgrund der gesetzlichen Anforderungen gemäß § 21 Abs. 3 VerG hat der Abschlussprüfer als Rechnungsprüfer im Rahmen seines Prüfungsurteils eine positiv formulierte Zusicherung zu machen.
- (46) Falls aufgrund von wesentlichen Feststellungen ein uneingeschränktes Prüfungsurteil nicht möglich ist, hat der Abschlussprüfer die im Prüfungsurteil gegebene Zusicherung entsprechend zu modifizieren. Die konkrete Formulierung der Modifikation wird vom Abschlussprüfer bestimmt und liegt folglich in seinem pflichtgemäßen Ermessen.

4.4. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

- (47) Da die Prüfung der Finanzgebarung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung bereits von der Abschlussprüfung umfasst ist, ergeben sich für einen Abschlussprüfer, der die Aufgaben des Rechnungsprüfers übernimmt, diesbezüglich keine zusätzlichen Aufgaben.

4.5. Prüfung der statutengemäßen Verwendung der Mittel

- (48) Die Prüfung der Finanzgebarung hinsichtlich der statutengemäßen Verwendung der Mittel stellt eine zusätzliche Aufgabe für den Abschlussprüfer dar.
- (49) Statutengemäße Verwendung der Mittel bedeutet, dass der Vermögenseinsatz grundsätzlich ausschließlich im Rahmen des in den Statuten festgelegten Vereinszwecks erfolgt.
- (50) Das Referenzmodell für die Prüfung der statutengemäßen Verwendung der Mittel stellen die Statuten des geprüften Vereins dar. Die Prüfungshandlungen sind nach diesen auszurichten.
- (51) Bei der Prüfung der statutengemäßen Verwendung der Mittel ist in jedem Fall zu prüfen, ob die Verwendung der Mittel der Erfüllung des Vereinszwecks (§ 3 Abs. 2 Z 3 VerG), insbesondere der Finanzierung der für die Verwirklichung des Zwecks

vorgesehenen Tätigkeiten (§ 3 Abs. 2 Z 4 VerG) dient. Eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit oder Sparsamkeit der Gebarung ist erforderlich, wenn diese Gebarungsregeln in den Statuten enthalten sind. Dies schließt nicht aus, dass der Prüfer auch bei Fehlen einer besonderen Regelung in den Statuten offenkundige schwerwiegende Verstöße gegen eine wirtschaftliche Gebarung in seinem Bericht aufzuzeigen hat. Ein Verstoß gegen die Wirtschaftlichkeit der Gebarung kann auch vorliegen, wenn Sachvermögen, insbesondere Sachanlagen, zu unangemessen niedrigen Preisen veräußert wird.

- (52) Wenn in den Statuten vorgeschrieben ist, dass vom Leitungsorgan ein Voranschlag zu erstellen ist, stellen auch wesentliche Abweichungen der in einem Rechnungsjahr angefallenen Ausgaben (Aufwendungen) von den im statutengemäß erstellten Voranschlag enthaltenen Ausgaben (Aufwendungen) eine nicht statutengemäße Verwendung der Vereinsmittel dar.
- (53) Bei gemeinnützigen Vereinen ist auch zu prüfen, ob aufgrund der Gebarung des Vereins eine ernsthafte Gefährdung der Gemeinnützigkeit vorliegt.

4.6. Prüfung von ungewöhnlichen Einnahmen und Ausgaben und von Insichgeschäften

- (54) Da gemäß § 21 Abs. 3 VerG im Prüfungsbericht auf ungewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben, vor allem auf Insichgeschäfte, besonders einzugehen ist, sind sie auch gesondert zu prüfen.
- (55) Insichgeschäfte sind gemäß § 6 Abs. 4 VerG im eigenen Namen oder für einen anderen geschlossene Geschäfte eines organschaftlichen Vertreters mit dem Verein. Sie bedürfen der Zustimmung eines anderen, zur Vertretung oder Geschäftsführung befugten Organwalters.
- (56) Die Prüfung der Insichgeschäfte umfasst den Prozess der Genehmigung, die zivilrechtliche Ausgestaltung sowie eine mögliche unangemessene Ausgestaltung zu Lasten des Vereins.
- (57) Hinsichtlich der Zulässigkeit von Insichgeschäften gelten grundsätzlich die allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätze. Es kann allerdings sein, dass die Statuten konkrete Regelungen über die Zustimmung der organschaftlichen Vereinsvertreter zu Insichgeschäften vorsehen.

5. Vollständigkeitserklärung

- (58) Der Abschlussprüfer hat von den vertretungsbefugten Mitgliedern des Leitungsorgans laut Vereinsregister zur Abschlussprüfung und zur vereinsrechtlichen Rechnungsprüfung eine schriftliche Vollständigkeitserklärung einzuholen.
- (59) Muster für Vollständigkeitserklärungen für die Prüfung von Vereinen nach § 21 bzw. § 22 VerG sind den gesonderten Arbeitshilfen der KWT zu entnehmen.

6. Berichterstattung

6.1. Prüfungsbericht

6.1.1. Rechtliche Grundlagen und Inhalt

- (60) Zu allgemeinen Grundsätzen zum Prüfungsbericht wird auf das Fachgutachten über Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen nach § 273 Abs. 1 UGB (KFS/PG 2) verwiesen.
- (61) Um Missverständnisse zu vermeiden, ist auf eine korrekte Bezeichnung des Vereins im Prüfungsbericht zu achten.

6.1.2. Feststellungen zu Buchführung und Rechnungslegung

- (62) Im Prüfungsbericht ist festzuhalten, ob die Buchführung und die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen in den Statuten entsprechen.
- (63) Bei freiwilligen Prüfungen ist im Prüfungsbericht festzuhalten, nach welchem Referenzmodell die Rechnungslegung aufgestellt wurde; erforderlichenfalls ist das Referenzmodell zu beschreiben.

6.1.3. Erteilte Auskünfte

- (64) Gemäß § 273 Abs. 1 zweiter Satz UGB ist im Prüfungsbericht ausdrücklich festzuhalten, ob die nach VerG und Statuten auskunftspflichtigen Personen die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Dabei ist auch auf den Erhalt einer schriftlichen Vollständigkeitserklärung einzugehen.

6.1.4. Nichterfüllbarkeit der Verpflichtungen des Vereins

- (65) Stellt der Abschlussprüfer Tatsachen i.S.v. § 22 Abs. 5 VerG (Gefahr, dass der Verein seine Verpflichtungen nicht erfüllen kann) fest, hat er diese der Vereinsbehörde mitzuteilen. Zusätzlich sind diese Tatsachen im Prüfungsbericht anzuführen und zu erläutern.

6.1.5. Bericht über die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung

- (66) Über die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung hat eine Berichterstattung gemäß dem Fachgutachten KFS/PG 13 zu erfolgen. Es wird empfohlen, diese Berichterstattung in den Prüfungsbericht zur Abschlussprüfung als gesonderten Bestandteil aufzunehmen.
- (67) Die Berichterstattung beinhaltet eine als positive Aussage formulierte Zusicherung in Form eines Prüfungsurteils zur Finanzgebarung des Vereins im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der Mittel.
- (68) Wurden Mängel in der Finanzgebarung oder Gefahren für den Bestand des Vereins festgestellt, sind diese im Rahmen der Berichterstattung aufzuzeigen. Auf ungewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben sowie auf Inschlaggeschäfte ist jedenfalls gesondert einzugehen.

6.1.6. Ausfertigung und Vorlage

- (69) Der Prüfungsbericht über die Abschlussprüfung und ggf. der gesonderte Bericht über die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung sind sämtlichen Mitgliedern des Leitungsorgans und des Aufsichtsorgans und den Rechnungsprüfern des Vereins vorzulegen.
- (70) Die Statuten können weitere Personen bestimmen, denen diese Berichte vorzulegen sind. Sofern die Statuten nicht ausdrücklich die Vorlage durch den Abschlussprüfer vorsehen, ist die Vorlage eine Aufgabe des Leitungsorgans des Vereins.
- (71) Personen bzw. Vereinsgremien, denen keine Organstellung zukommt, sind der Prüfungsbericht und ggf. der gesonderte Bericht über die vereinsrechtliche Rechnungsprüfung grundsätzlich nicht zu übermitteln.

6.2. Redepflicht und Warnpflicht

- (72) Bezüglich der Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB bzw. dessen Warnpflicht an die Vereinsbehörde wird auf Abschnitt 2.6.2. der Stellungnahme zu ausgewählten Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB (KFS/PE 18) verwiesen.
- (73) Die Warnpflicht (Mitteilung) an die Vereinsbehörde gemäß § 22 Abs. 5 VerG ist an keine besonderen Formvorschriften gebunden.
- (74) Für Rechnungsprüfer, die nicht Abschlussprüfer des Vereins sind, besteht bei Vorliegen von Tatsachen i.S.v. § 22 Abs. 5 VerG keine Pflicht zur Verständigung der Vereinsbehörde.

6.3. Verlangen auf Einberufung / Einberufung einer Mitgliederversammlung

- (75) Stellen die Rechnungsprüfer fest, dass das Leitungsorgan beharrlich und auf schwerwiegende Weise gegen die ihm obliegenden Rechnungslegungspflichten verstößt, ohne dass zu erwarten ist, dass im Verein in absehbarer Zeit für wirksame Abhilfe gesorgt wird, so haben sie gemäß § 21 Abs. 5 VerG vom Leitungsorgan die Einberufung einer Mitgliederversammlung zu verlangen oder selbst eine Mitgliederversammlung einzuberufen.

7. Anwendungszeitpunkt

- (76) Dieses Fachgutachten ist bei Prüfungen von Rechnungsjahren, die am 1. Jänner 2013 oder später beginnen, zu beachten. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

8. Änderung einer anderen Stellungnahme

- (77) Mit diesem Fachgutachten werden die folgenden Fragen der Stellungnahme zu verschiedenen Fragen zur Rechnungslegung der Vereine (KFS/RL 19) aufgehoben:
- 1. a) Wie ist die statutengemäße Verwendung der Vereinsmittel zu prüfen?
b) Sind dabei die Kriterien für die Vergabe des Spendengütesiegels heranzuziehen?
 - 3. Kann

- a) eine Kritik an der Angemessenheit bestimmter Ausgaben oder
 - b) das Unterbleiben einer solchen Kritik zu Schadenersatzansprüchen gegenüber dem Abschlussprüfer (vom Kritisierten oder von den Vereinsmitgliedern) führen?
- 5. Was ist eine gleichwertige Prüfung durch einen Subventionsgeber?
 - 6. Was ist ein gesonderter Rechnungskreis?
 - 15. Müssen Vereine, die einen Abschlussprüfer bestellt haben, daneben zwei Rechnungsprüfer bestellen?
 - 16. Können die Aufgaben der Rechnungsprüfer auch von einem Organ des Vereins (dem Aufsichtsrat) wahrgenommen werden?
 - 17. Wie soll der Bestätigungsvermerk bzw. der Bestätigungsbericht des Abschlussprüfers lauten?