

Stellungnahme

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

Einzelfragen im Zusammenhang mit der Datierung und (elektronischen) Unterfertigung von bestimmten Berichten und Unterlagen sowie deren Ausfertigung im Rahmen der Abschlussprüfung

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 4. Oktober 2021 als Stellungnahme KFS/PE 31)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht.....	3
3. Auslieferung von Berichten des Abschlussprüfers	6
4. Nachträgliche Ereignisse und Einholung schriftlicher Erklärungen.....	8
5. Datierung und Unterzeichnung von Abschluss und Lagebericht	10
6. Sonstige Fragen.....	11
7. Anwendungszeitpunkt.....	14
Anhang: Darstellung zur Illustration: Wann kann der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk unterzeichnen?	15
Glossar: Rechtsgrundlagen zu relevanten Zeitpunkten bzw. Datumsangaben	16

1. Vorbemerkungen

- (1) Die österreichischen Regelungen zur Vereinbarung und Durchführung einer Abschlussprüfung kennen an zahlreichen Stellen das Erfordernis der Schriftlichkeit (z.B. §§ 270 Abs. 1a, 273 Abs. 1, 274 Abs. 7 UGB). Darüber hinaus sind gemäß KFS/PG 1, Rz 13 bei der Durchführung von Abschlussprüfungen die International Standards on Auditing (ISA) anzuwenden, in denen ebenfalls Vorschriften für eine schriftliche Berichterstattung enthalten sind.
- (2) Aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung im Rahmen der Durchführung einer Abschlussprüfung, aber auch beim geprüften Unternehmen werden manuelle Unterschriften zunehmend durch elektronische Signaturen ersetzt und schriftlich auszufertigende Berichte oder andere Dokumente auf elektronischem Weg übermittelt.
- (3) In diesem Zusammenhang legt § 4 Abs. 1 des Signatur- und Vertrauensdienstegesetzes (SVG) fest, dass eine qualifizierte elektronische Signatur (im Folgenden „qeS“) das rechtliche Erfordernis der Schriftlichkeit im Sinne des § 886 ABGB erfüllt. Dabei entsteht eine Fülle von Fragestellungen, z.B. hinsichtlich der Zulässigkeit und Rechtssicherheit einer qeS und des Datums der Signierung.
- (4) Zur Behandlung einzelner grundsätzlicher Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Schriftformerfordernis zu einzelnen Vereinbarungen bzw. Erklärungen bei der Durchführung einer Abschlussprüfung wurde von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ein Rechtsgutachten¹ eingeholt, das ausgewählte Fragen i.d.Z. behandelt und als Unterstützung und Leitfaden für eine ordnungsgemäße Berufsausübung dienen soll.
- (5) Um den Einstieg in die Thematik des Einsatzes von qeS im Kanzleibetrieb im Allgemeinen zu unterstützen, hat der Fachsenat für Informationstechnologie einen Katalog mit allgemeinen Fragen und Antworten² für die Kollegenschaft erstellt, auf den an dieser Stelle verwiesen werden soll. Die vorliegende Stellungnahme ergänzt diesen Fragen- und Antwortenkatalog des Fachsenats für Informationstechnologie.
- (6) Ziel dieser Stellungnahme ist, auf Einzelfragen einzugehen, die sich bei der Durchführung von Abschlussprüfungen unter Berücksichtigung dieser neuen Anforderungen und Möglichkeiten ergeben. Auf Grundlagen, die durch das Rechtsgutachten bzw. den Fachsenat für Informationstechnologie behandelt werden, wird in dieser Stellungnahme aufgebaut, aber nicht nochmals näher eingegangen.
- (7) Diese Stellungnahme bezieht sich nicht nur auf die Prüfung von Abschlüssen von Unternehmen, sondern auch auf die Prüfung von Abschlüssen von Vereinen, Stiftungen, anderen Körperschaften und sonstigen Institutionen (Rechtsträgern) sowie von nicht rechtlich abgegrenzten wirtschaftlichen Einheiten (vgl. KFS/PG 1, Rz 12). In den anschließenden Ausführungen wird daher vereinfachend von der Prüfung von Einheiten gesprochen.

¹ Völkl, C., Unternehmensrechtliche Fragen der Abschlussprüfung im Zusammenhang mit der elektronischen Signatur, <https://cloud.ksw.or.at/index.php/s/zSjFJoBJkKdMEjW>.

² Fachsenat für Informationstechnologie, Einsatz digitaler Signaturen – Antworten auf häufig gestellte Fragen des Berufsstandes, <https://news.ksw.or.at/download/fachinformation/EcDVt5wcuouDjDWAixKz0Qj/>.

2. Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht

1. Mit welchem Datum ist der Bestätigungsvermerk zu versehen?

- (8) Das Datum des Bestätigungsvermerks ist jenes Datum, an dem der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil erlangt hat.³ Durch die abschließende Durchsicht der Prüfungsdokumentation gemäß ISA 220.17 ist sicherzustellen, dass diese Voraussetzungen zum im Bestätigungsvermerk angeführten Datum gegeben sind (Abschluss der Prüfungshandlungen).
- (9) Als Prüfungsnachweis in diesem Sinne – neben anderen Aufklärungen und Nachweisen⁴ – sind auch die Ergebnisse aus der Erhebung der nachträglichen Ereignisse i.S.v. ISA 560.6 ff. bzw. die Vollständigkeitserklärung i.S.v. ISA 580.10 f. zu verstehen.
- (10) Der Bestätigungsvermerk darf nicht früher datiert werden, als der Abschlussprüfer diese Nachweise erlangt hat.

2. Kann der Zeitpunkt der eigenhändigen Unterzeichnung oder einer qeS des Bestätigungsvermerks vom Datum des Bestätigungsvermerks abweichen?

- (11) Gemäß § 274 Abs. 7 UGB ist der Bestätigungsvermerk vom Abschlussprüfer unter Angabe des Datums und des Ortes der Niederlassung des Abschlussprüfers zu unterzeichnen. Gemäß § 273 Abs. 4 Satz 1 UGB ist der Prüfungsbericht ebenfalls zu unterzeichnen. Gemäß KFS/PG 2 erfolgt dies in der Regel in der Praxis durch Unterzeichnung des in den Prüfungsbericht aufgenommenen Bestätigungsvermerks.
- (12) Bestätigungsvermerke, die durch eine Gesellschaft erteilt werden, müssen gemäß § 57 WTBG 2017 die firmenmäßige Zeichnung durch Unterschrift von für die Gesellschaft zeichnungsberechtigten Wirtschaftsprüfern enthalten; der gemäß § 77 Abs. 9 WTBG 2017 für die Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat den Bestätigungsvermerk jedenfalls zu unterzeichnen. Der Unterschrift muss die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“⁵ ohne Verwendung anderer Berufsbezeichnungen hinzugefügt werden.
- (13) Vom Datum des Bestätigungsvermerks zu unterscheiden ist das Datum, an dem der Abschlussprüfer die Willenserklärung abgibt, den Bestätigungsvermerk auszufertigen, und ihn daher tatsächlich unterschreibt. Diese Willenserklärung kann frühestens am gleichen Tag, aber auch einige Tage nach dem Datum des Bestätigungsvermerks abgegeben werden und wird im Falle einer qeS transparent. Die Abgabe der entsprechenden Willenserklärung durch eigenhändige Unterzeichnung oder Anbringung einer qeS hat zeitnah unter Berücksichtigung einer für die Berichtsabstimmung und den Unterschriftenlauf erforderlichen, angemessenen Zeitspanne zu erfolgen. Insofern

³ Vgl. KFS/PG 3, Rz 111 unter Bezugnahme auf ISA 700.49.

⁴ Zu diesen Prüfungsnachweisen gehören auch Nachweise darüber, dass (a) alle Finanzaufstellungen, aus denen der Abschluss besteht, einschließlich der damit zusammenhängenden Angaben, aufgestellt worden sind und (b) die dazu anerkanntermaßen berechtigten Personen erklärt haben, dass sie die Verantwortung für diesen Abschluss übernehmen.

⁵ Gemäß § 73 Abs. 3 WTBG 2017 darf auch die weibliche Form „Wirtschaftsprüferin“ verwendet werden.

können das Datum des Bestätigungsvermerks und das (technische) Anbringungsdatum der qeS zeitlich in einer für den Rechtsverkehr nachvollziehbaren Weise auseinanderfallen.⁶

3. Der Bestätigungsvermerk kann nicht binnen einer angemessenen Frist nach dem Datum des Bestätigungsvermerks unterzeichnet werden. Welche Möglichkeiten bestehen?

- (14) In solchen Fällen ist das Datum des Bestätigungsvermerks zu verschieben, sodass eine angemessene Frist zwischen dem Datum des Bestätigungsvermerks und dem Datum der qeS in einer im Rechtsverkehr nachvollziehbaren Weise eingehalten werden kann. Gleiches gilt für den Prüfungsbericht gemäß § 273 UGB.
- (15) Die Vollständigkeitserklärung muss in diesem Fall ebenso so zeitnah wie praktisch möglich vor dem (neuen) Datum des Bestätigungsvermerks unterfertigt worden sein und daher eingeholt worden sein.
- (16) Ebenso sind Prüfungshandlungen betreffend nachträglicher Ereignisse entsprechend nachzuziehen.

4. Können das Datum des Abschlusses (Aufstellungsdatum), das Datum der Vollständigkeitserklärung und das Datum des Bestätigungsvermerks auseinanderfallen?

- (17) Es ist nicht erforderlich, dass diese Zeitpunkte datumsgleich sind.
- (18) Das Datum des Abschlusses dokumentiert die Willenserklärung der gesetzlichen Vertreter, den Abschluss aufgestellt zu haben. Das Datum der Vollständigkeitserklärung ist das Datum der Abgabe der damit im Zusammenhang stehenden Erklärung durch die gesetzlichen Vertreter an den Abschlussprüfer.
- (19) Das Datum des Bestätigungsvermerks markiert den Zeitpunkt, an dem der Prüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für sein Prüfungsurteil und die Ausfertigung eines Bestätigungsvermerks erlangt hat (Abschluss der aussagebezogenen Prüfungshandlungen sowie der Funktionsprüfungen, vgl. insbesondere KFS/PG 1, Rz 37).
- (20) Das Datum des Abschlusses und das Datum der Vollständigkeitserklärung dürfen nicht nach dem Datum des Bestätigungsvermerks liegen. Zudem müssen der unterschriebene Abschluss und die unterschriebene Vollständigkeitserklärung bis zum Datum des Bestätigungsvermerks beim Abschlussprüfer eingelangt sein.

5. Kann ein Abweichen zwischen dem Datum der qeS zum Bestätigungsvermerk und dem Datum des Bestätigungsvermerks dazu führen, dass dadurch eine Verlängerung der Periode für das Einholen von Informationen zu nachträglichen Ereignissen bewirkt wird?

- (21) Nein, das Datum des Bestätigungsvermerks als jener Zeitpunkt, zu dem ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Ausfertigung eines Prüfungsurteils vorliegen, ist relevant (vgl. ISA 560.6). Eine zeitlich nachgelagerte qeS löst keine Verlängerung dieser Periode aus. Datumsangabe und Zeitpunkt der Unterfertigung können

⁶ Vgl. etwa Burg, Th., Zivilrechtliche Aspekte der Digitalisierung von Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk, in: WP-Praxis 12/2018, 372.

auseinanderfallen. Das Anbringen eines qeS dokumentiert nur den Bindungswillen desjenigen, der eine schriftliche Erklärung abgibt bzw. übermittelt (vgl. Rz (13)).

6. Welche Anforderungen ergeben sich, wenn die geprüfte Einheit ein mit dem Aufstellungsdatum von Abschluss und Lagebericht identes Datum des Bestätigungsvermerks haben will?

(22) Die ordnungsgemäße Unterfertigung des Jahresabschlusses bzw. Lageberichts und der Vollständigkeitserklärung erfordert in der Regel mehrere Unterschriften, nämlich sämtlicher gesetzlicher Vertreter.

(23) Der Wunsch nach einem einheitlichen Datum aller Dokumente macht eine strikte Planung und disziplinierte Abläufe notwendig, damit sämtliche Dokumente entsprechend zeitgerecht unterschrieben und auch dem Abschlussprüfer übermittelt werden können. Andernfalls wird sich eine Abweichung des Datums des Bestätigungsvermerks zum Aufstellungsdatum ergeben.

7. Kann die qeS bereits vor dem Datum des Bestätigungsvermerks gesetzt werden?

(24) Nein. Das Datum des Bestätigungsvermerks steht für den Zeitpunkt der Beendigung der erforderlichen Prüfungshandlungen. Vor diesem Datum kann weder der Bestätigungsvermerk erteilt noch die qeS gesetzt werden.

8. Wenn der Bestätigungsvermerk am gleichen Tag wie die Vollständigkeitserklärung (und/oder der Abschluss bzw. Lagebericht) qualifiziert elektronisch signiert wird, muss dann auf die Uhrzeit des Erhalts dieser Unterlagen geachtet werden?

(25) Ja, das Datum sowie die Unterfertigung des Bestätigungsvermerks dürfen erst gesetzt werden, wenn der Abschlussprüfer die Vollständigkeitserklärung nachweislich erhalten hat.

9. Im Falle, dass zwei Unterzeichner erforderlich sind: Müssen beide Unterzeichner des Bestätigungsvermerks bzw. Prüfungsberichts die qeS am gleichen Tag setzen?

(26) Nein. Das Datum der Beendigung der Prüfung aufgrund des Vorliegens von ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweisen ist durch das für beide Unterzeichner einheitliche, in Textform angegebene Datum des Bestätigungsvermerks dokumentiert.

(27) Die qeS markiert abweichend davon den Zeitpunkt, an dem die Willenserklärung zur Unterzeichnung abgegeben wird. Dies kann auch getrennt durch beide Unterzeichner erfolgen, solange beide Signaturen binnen angemessener Frist nach dem Datum des Bestätigungsvermerks erfolgen.

(28) Es wird jedoch empfohlen, den Zeitraum zwischen den beiden Signaturen möglichst gering zu halten.

10. Ist es zulässig, die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nach dem Datum des Bestätigungsvermerks durchzuführen?

(29) Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung muss gemäß ISA 220.19 (c) bis zum Datum des Bestätigungsvermerks erfolgt sein. Das gleiche gilt für alle anderen notwen-

digen Arbeiten, damit gemäß ISA 220.17 für die abschließende Durchsicht der Prüfungsdokumentation ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zur Abstützung der gezogenen Schlussfolgerungen und für die Erteilung des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers vorliegen.

3. Auslieferung von Berichten des Abschlussprüfers

11. Binnen welcher Fristen hat die Auslieferung des Prüfungsberichts samt Bestätigungsvermerk zu erfolgen?

- (30) Gemäß § 273 Abs. 4 Satz 1 UGB hat der Abschlussprüfer seine Berichte den gesetzlichen Vertretern und, falls vorhanden, den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen.
- (31) Es ist zu empfehlen, diese Berichtsauslieferung möglichst zeitnah zum Datum des Bestätigungsvermerks bzw. Prüfungsberichts durchzuführen. Im Regelfall sollte die Auslieferung daher zeitlich unmittelbar nach tatsächlicher Unterfertigung des Bestätigungsvermerks erfolgen (vgl. weitere Einzelheiten in Abschnitt 8. von KFS/PG 2).
- (32) Nach dem Datum des Bestätigungsvermerks ist der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht verpflichtet, zum geprüften Abschluss und Lagebericht weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen bzw. weitere Nachforschungen anzustellen (vgl. ISA 560.6); vielmehr liegt es in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter, den Abschlussprüfer ggf. über Ereignisse zu informieren, die den Abschluss und Lagebericht beeinflussen können und sich im Zeitraum zwischen dem Datum des Bestätigungsvermerks und der Vorlage des Prüfungsberichts (Auslieferung) ereignet haben.⁷
- (33) Liegt zwischen dem Datum des Bestätigungsvermerks und der Auslieferung der Berichte jedoch ein nicht unbeachtlicher Zeitraum oder ist auch bei einem kürzeren Zeitraum das Eintreten wesentlicher Ereignisse zu erwarten, bestehen in Österreich zwar keine konkreten Vorschriften, in Anlehnung an andere berufliche Standards (z.B. IDW PS 203) ist es jedoch übliche Praxis, dass der Abschlussprüfer ggf. vor der Auslieferung des Bestätigungsvermerks mit den gesetzlichen Vertretern klärt, ob zwischenzeitliche Ereignisse und Entwicklungen eingetreten sind, die die Aussagen des Bestätigungsvermerks berühren.
- (34) Sollte sich im Rahmen solcher Erhebungen ergeben, dass der Abschluss geändert wird, hat dies die Einholung eines neu datierten Abschlusses und Lageberichts sowie die Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zur Folge, und es sind sowohl die Vollständigkeitserklärung neuerlich einzuholen als auch der Bestätigungsvermerk samt Datum entsprechend anzupassen.

12. Kann der Versand des Entwurfs zum Prüfungsbericht an die geprüfte Einheit ohne Datumsangabe zum Bestätigungsvermerk erfolgen?

- (35) Ja. Mangels Kenntnis des Datums des tatsächlichen Erhalts der Vollständigkeitserklärung ist zu empfehlen, falls das vereinbart wurde, einen Berichtsentwurf ohne Angabe eines Datums (d.h. mit einem Platzhalter für das Datum) zu versenden. Diese Gestaltungsvariante ist auch international zu beobachten und aufgrund der konkreten Anforderungen angemessen.

⁷ Diese Informationspflicht der gesetzlichen Vertreter ist gemäß ISA 210.A24 in den Prüfungsvertrag aufzunehmen und erstreckt sich bis zur Herausgabe des Abschlusses (Veröffentlichung) (vgl. ISA 560.A12).

- (36) Ob ein geplantes Datum für den Bestätigungsvermerk angegeben werden kann bzw. soll, ist eine Frage des Einzelfalls. Sollte ein geplantes Datum angegeben werden, ändert dies nichts an der Anforderung, ggf. abhängig vom Erhalt der letzten ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise das Datum anzupassen.
- 13. Ist es zulässig, den Prüfungsbericht qualifiziert elektronisch zu signieren und auszuliefern und anschließend noch redaktionelle Änderungen zu diesem oder den Beilagen vorzunehmen?**
- (37) Handelt es sich nicht nur um redaktionelle (schlichte Schreib- oder Druckfehler sowie bloße Ziffernstürze), sondern um inhaltliche Änderungen des Abschlusses der Einheit nach Vorlage des Prüfungsberichts (§ 273 Abs. 4 UGB), ist eine Nachtragsprüfung gemäß § 269 Abs. 4 UGB erforderlich.
- (38) In jedem Fall, also auch bei rein redaktionellen Änderungen, wird bei einer qeS das Siegel der Datei gebrochen und ist eine elektronische Neusignierung erforderlich.
- 14. Ist es zulässig, dass der Abschluss bzw. Lagebericht ohne Unterschrift der gesetzlichen Vertreter dem Prüfungsbericht beigegeben wird?**
- (39) Ja, das ist zulässig. In solchen Fällen ist jedoch eine unterfertigte Fassung vom Abschlussprüfer zu seinen Akten zu nehmen (Urkundenexemplar).
- (40) Da das Anbringen der qeS gemäß § 4 Abs. 1 SVG grundsätzlich einer eigenhändigen Unterschrift entspricht und die gleiche Rechtswirkung entfaltet, kann nach deren Anbringen bei Ausfertigungen ohne Unterschrift die Abkürzung „e.h.“ verwendet werden.
- 15. Kann der Abschlussprüfer mit der geprüften Einheit vereinbaren, wie die Ausfertigung des Bestätigungsvermerks bzw. Prüfungsberichts erfolgen soll?**
- (41) Gemäß § 273 Abs. 4 UGB hat der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen.
- (42) Die „Vorlage“ (Übermittlung) kann gemäß KFS/PG 2 postalisch, per Boten oder elektronisch (in Form einer PDF-Datei – mit oder ohne qeS) erfolgen. Die konkrete Form der Vorlage sollte mit der geprüften Einheit im Vorhinein (bspw. im Rahmen des Prüfungsvertrags) vereinbart werden.
- (43) Bei elektronischer Übermittlung des Prüfungsberichts ohne qeS ist jedenfalls eine entsprechende schriftliche Vereinbarung mit den gesetzlichen Vertretern sowie allenfalls den Mitgliedern des Aufsichtsrats erforderlich (vgl. KFS/PG 2, Rz 55).
- 16. Kann der geprüften Einheit auch ausschließlich ein elektronisches Exemplar des Prüfungsberichts zur Verfügung gestellt werden?**
- (44) Wurde eine entsprechende Vereinbarung getroffen, kann der geprüften Einheit anstelle eines eigenhändig unterzeichneten Papierexemplars des Prüfungsberichts oder einer mit einer qeS versiegelten Datei auch nur ein Scan von einem eigenhändig gezeichneten oder qualifiziert signierten Original übermittelt werden.
- (45) Als Nachweis der Erstellung und Ausfertigung der gesetzlich erforderlichen Berichte hat der Abschlussprüfer in jedem Fall ein Original, sei es eigenhändig gezeichneter Bericht oder qualifiziert signierte Datei, in seinen Unterlagen aufzubewahren.

17. Kann der Abschlussprüfer der geprüften Einheit elektronische Kopien seines eigenhändig unterzeichneten Bestätigungsvermerks zur Verfügung stellen?

- (46) Wünscht die geprüfte Einheit, den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht eigenhändig unterzeichnet in Papierform zu erhalten, können hiervon zusätzlich elektronische Kopien in Dateiform ohne qeS zur Verfügung gestellt werden. Mangels abweichender Vereinbarung sind diese elektronischen Kopien aber kein Ersatz für das eigenhändig unterzeichnete Original.

4. Nachträgliche Ereignisse und Einholung schriftlicher Erklärungen

18. Binnen welcher Fristen haben die Erhebungen zu nachträglichen Ereignissen zu erfolgen?

- (47) Der Abschlussprüfer hat gemäß ISA 560.7 die Erhebung zu nachträglichen Ereignissen so durchzuführen, dass sie den Zeitraum vom Abschlussstichtag bis zum Datum des Bestätigungsvermerks abdecken oder diesem so nahe wie praktisch möglich kommen.

- (48) Aufgrund der vergleichbaren Textierung ist davon auszugehen, dass in der Regel dieselbe Frist für die Erhebung von nachträglichen Ereignissen wie für die Einholung der Vollständigkeitserklärung gilt.

19. In welchem zeitlichen Rahmen kann die Vollständigkeitserklärung datiert und unterschrieben werden?

- (49) Um Klarheit betreffend den Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung durch die gesetzlichen Vertreter herzustellen, ist die Vollständigkeitserklärung unter Angabe des Datums zu unterfertigen. Das Datum der Vollständigkeitserklärung hat dabei gemäß ISA 580.14 so nahe wie praktisch durchführbar am Datum des Bestätigungsvermerks zu liegen, darf jedoch nicht nach diesem Datum liegen.

- (50) Mit dieser Formulierung ist klargestellt, dass die Vollständigkeitserklärung nicht in jedem Fall am Tag des Bestätigungsvermerks einzuholen ist, sondern dies ggf. auch – soweit dies durch praktische Umstände gerechtfertigt werden kann – zeitlich etwas vorgelagert erfolgen kann.

- (51) Welche zeitliche Differenz akzeptiert werden kann, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab und liegt im prüferischen Ermessen des Abschlussprüfers.

- (52) Die Vollständigkeitserklärung ist zeitlich erst mit oder nach Beschlussfassung zur Aufstellung des Jahresabschlusses durch die gesetzlichen Vertreter zu unterschreiben. Somit reicht der zeitlich zulässige Rahmen zur Unterschrift und zum Erlangen der Vollständigkeitserklärung von der Aufstellung des Jahresabschlusses bis zum Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks.

20. Welche zeitlichen Anforderungen sind bei der Einholung der Vollständigkeitserklärung zu beachten?

- (53) Im Regelfall sollten das Datum der Vollständigkeitserklärung und das Datum des Bestätigungsvermerks ident sein. Das Datum der Vollständigkeitserklärung kann jedoch

auch – soweit dies nicht anders praktisch durchführbar ist – zeitlich vor dem Datum des Bestätigungsvermerks liegen.

- (54) Da die Vollständigkeitserklärung zum Zeitpunkt des Datums des Bestätigungsvermerks beim Abschlussprüfer eingelangt sein muss (Posteingang/E-Mail-Empfang), ergibt sich durch die Übermittlung eine Zeitspanne zwischen Unterzeichnung der Vollständigkeitserklärung und Einlangen beim Abschlussprüfer bzw. Datum des Bestätigungsvermerks.
- (55) Sind mehrere Unterschriften (z.B. drei gesetzliche Vertreter) erforderlich, dann können diese an unterschiedlichen Tagen angebracht werden. Eine Zeitspanne, innerhalb derer sich diese befinden müssen, ist nicht vorgesehen (i.d.R. innerhalb eines üblichen Unterschriftenlaufs).
- (56) Ein Vordatieren der Vollständigkeitserklärung ist nicht zulässig.

21. Kann eine Vollständigkeitserklärung ohne Datum akzeptiert werden?

- (57) Gemäß ISA 580.14 müssen aus einer Vollständigkeitserklärung für den Prüfer das Datum der Erklärung und das Geschäftsjahr des davon erfassten Abschlusses erkennbar sein.
- (58) Um diese Anforderung zu erfüllen, haben die gesetzlichen Vertreter die Erklärung bei eigenhändiger Unterzeichnung unter Angabe des Datums der Unterfertigung zu unterzeichnen. Fehlt das Datum, ist eine neuerliche, datierte Erklärung einzuholen.
- (59) Im Fall einer qeS ist das Datum der Signatur maßgeblich.

22. Muss die geprüfte Einheit alle Seiten der Vollständigkeitserklärung übermitteln, oder genügt die Seite/genügen die Seiten mit den Unterschriften?

- (60) Dem Abschlussprüfer ist die gesamte Vollständigkeitserklärung (inklusive etwaiger Beilagen) zuzusenden.

23. Ist es zulässig, dass der Abschlussprüfer den unterfertigten Abschluss bzw. Lagebericht erst nach der Vollständigkeitserklärung erhält?

- (61) Ja, das ist zulässig. Wichtig ist, dass die Datumsfolge passt, d.h. dass die Vollständigkeitserklärung nicht vor dem Abschluss bzw. Lagebericht datiert wurde.
- (62) Zum Datum des Bestätigungsvermerks müssen sowohl der unterfertigte Abschluss bzw. Lagebericht als auch die unterfertigte Vollständigkeitserklärung beim Abschlussprüfer eingelangt sein.

24. Dürfen gescannte Versionen der Vollständigkeitserklärung bzw. des Abschlusses und Lageberichts der geprüften Einheit akzeptiert werden?

- (63) Ja, elektronisch (via E-Mail) übermittelte gescannte Dokumente sind zulässig, wenn die gescannten Originaldokumente eigenhändig unterschrieben wurden.

25. Ist bezüglich der zeitlichen Abfolge von Vollständigkeitserklärung und Abfrage zu nachträglichen Ereignissen etwas zu beachten?

- (64) Gemäß ISA 560.9 (Nachträgliche Ereignisse) hat der Abschlussprüfer vom Management und, soweit angebracht, von den für die Überwachung Verantwortlichen eine Vollständigkeitserklärung in Übereinstimmung mit ISA 580 (Schriftliche Erklärungen) darüber einzuholen, dass bei allen nachträglichen Ereignissen, die nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen Anpassungen oder Angaben im Abschluss erfordern, diese Anpassungen bzw. Angaben vorgenommen worden sind.
- (65) Für die Erhebungen zu nachträglichen Ereignissen bzw. für die Einholung der Vollständigkeitserklärung bestehen daher Fristen, die hinsichtlich des Datums für den Bestätigungsvermerk zu beachten sind.
- (66) Eine zwingende Abfolge dieser beiden Prüfungshandlungen ist durch die ISA nicht vorgegeben. Es ist jedoch zu beachten, dass gemäß ISA 580.14 das Datum der schriftlichen Erklärungen so nahe wie praktisch durchführbar am Datum des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers zum Abschluss zu liegen hat, jedoch nicht nach diesem Datum liegen darf.

26. Ist es ein Problem, wenn zwischen der Unterfertigung des Abschlusses bzw. Lageberichts durch die gesetzlichen Vertreter (als Dokumentation der Aufstellung) große zeitliche Differenzen bestehen (z.B. wenn der Finanzvorstand zeitlich deutlich vor den anderen Vorstandsmitgliedern unterfertigt)?

- (67) Nein. Als relevantes Datum für das weitere Vorgehen (insbesondere Übermittlung und Einlangen beim Abschlussprüfer) gilt jenes der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters; sollten nachträgliche Ereignisse eingetreten sein, die den Abschluss bzw. Lagebericht beeinflussen würden, ist für deren Berücksichtigung im Abschluss jeder einzelne gesetzliche Vertreter gemeinsam mit den anderen Vertretern verantwortlich. Die Aufstellung des Abschlusses bzw. Lageberichts wird als eine Kernaufgabe der gesetzlichen Vertreter angesehen, die alle gemeinsam zu erfüllen haben.
- (68) Daher ergeben sich aus diesem Umstand keine erhöhten Anforderungen für den Abschlussprüfer betreffend die Erhebung zu nachträglichen Ereignissen.

5. Datierung und Unterzeichnung von Abschluss und Lagebericht

27. Binnen welcher Frist sind der zu prüfende Abschluss und Lagebericht zu datieren bzw. zu unterfertigen?

- (69) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben gemäß § 222 Abs. 1 UGB in den ersten fünf Monaten nach Ablauf eines Geschäftsjahrs einen Jahres- bzw. ggf. Konzernabschluss und einen (Konzern-)Lagebericht aufzustellen.⁸ Dieselbe Frist gilt für einen ggf. aufzustellenden Corporate Governance-Bericht und/oder Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen sowie für die entsprechenden Berichte auf Konzernebene. Jahres- bzw. ggf. Konzernabschluss und (Konzern-)Lagebericht sind gemäß § 222 Abs. 1 UGB ebenso wie die anderen genannten Berichte von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen.

⁸ Vgl. dazu AFRAC 16, Rz 10; für Emittenten i.S.d. § 1 Z 8 BörseG 2018 verkürzt sich die Aufstellungsfrist, denn ein Emittent hat seinen Jahresfinanzbericht spätestens vier Monate nach Ablauf jedes Geschäftsjahrs zu veröffentlichen.

- (70) Abhängig von einer allenfalls vorhandenen Geschäftsordnung ist der Tag der Aufstellung jener Tag, an dem die gesetzlichen Vertreter nachweislich den Beschluss über die Aufstellung des Abschlusses gefasst haben.⁹
- (71) Die Aufstellung des Jahresabschlusses wird spätestens durch die Unterzeichnung des Jahresabschlusses dokumentiert.⁹ Sofern kein gesonderter Beschluss des zuständigen Organs erfolgt ist, gilt der Jahresabschluss zum Datum der Unterzeichnung als aufgestellt.
- (72) Gemäß ISA 560.6 endet die Durchführung von Prüfungshandlungen im Rahmen einer Abschlussprüfung mit dem Datum des Bestätigungsvermerks. Das Aufstellungsdatum für den Abschluss kann daher zeitlich nicht nach dem Datum des Bestätigungsvermerks liegen.

28. Können der Abschluss bzw. der Lagebericht qualifiziert elektronisch signiert werden bzw. können einzelne gesetzliche Vertreter qualifiziert elektronisch und andere eigenhändig signieren?

- (73) Auch Abschlüsse bzw. Lageberichte können mittels qeS unterfertigt werden. Außerdem ist es zulässig, dass im Falle von mehreren Unterzeichnern (für Zwecke des Nachweises gegenüber dem Abschlussprüfer) getrennt elektronisch bzw. manuell signiert wird.

29. Ist es zulässig, dass bei Unterfertigung mittels qeS im Falle von mehreren gesetzlichen Vertretern z.B. ein gesetzlicher Vertreter bereits Abschluss bzw. Lagebericht und Vollständigkeitserklärung unterfertigt hat und ein anderer erst danach den Abschluss bzw. Lagebericht (und in weiterer Folge die Vollständigkeitserklärung) unterfertigt?

- (74) Ja, das ist zulässig. Hinsichtlich der Datierung des Bestätigungsvermerks ist in diesen Fällen auf das Einlangen des datierten und unterzeichneten Jahresabschlusses und der Vollständigkeitserklärung Bedacht zu nehmen.

30. Ist es zulässig, dass Abschluss und Lagebericht von der geprüften Einheit in einem Dokument qualifiziert elektronisch signiert werden?

- (75) Ja, dies ist zulässig.

6. Sonstige Fragen

31. Wie ist bei der Abfassung des Transparenzschreibens gemäß § 270 Abs. 1a UGB vorzugehen?

- (76) Das in § 270 Abs. 1a UGB geregelte Transparenzschreiben ist schriftlich vorzulegen und an den Prüfungsausschuss, mangels eines solchen an den Aufsichtsrat bzw. an die Gesellschafter zu richten.
- (77) Da gemäß § 4 Abs. 1 SVG eine qeS das rechtliche Erfordernis der Schriftlichkeit erfüllt und das Transparenzschreiben gemäß § 270 Abs. 1a UGB nicht unter eine Ausnahme gemäß § 4 Abs. 2 SVG fällt, ist eine Unterzeichnung auch mit qeS zulässig.

⁹ Vgl. AFRAC 16, Rz 11.

32. Wie ist die Vereinbarung eines Prüfungsvertrags gemäß § 270 Abs. 1 UGB zu dokumentieren?

- (78) Der Abschluss des Prüfungsvertrags ist gesetzlich nicht an Formerfordernisse gebunden, jedoch sieht ISA 210.10 das Erfordernis der Schriftlichkeit vor. Demnach müssen die vereinbarten Bedingungen des Prüfungsauftrags in einem Auftragsbestätigungsschreiben oder in einer anderen geeigneten Form von schriftlicher Vereinbarung festgehalten werden.
- (79) Zwar ist das Schriftlichkeitserfordernis gemäß ISA 210.10 nicht jenem des § 886 ABGB gleichzuhalten, jedoch wird aus Beweisgründen die Einhaltung der Schriftform gemäß § 886 ABGB empfohlen.
- (80) Da gemäß § 4 Abs. 1 SVG eine qeS das rechtliche Erfordernis der Schriftlichkeit im Sinne des § 886 ABGB erfüllt und der Prüfungsvertrag gemäß § 270 Abs. 1 UGB nicht unter eine Ausnahme nach § 4 Abs. 2 SVG fällt, ist eine Unterzeichnung auch mit qeS zulässig.

33. Was ist hinsichtlich des Anbringens eines elektronischen Abbilds der Unterschrift des Unterzeichners zu beachten?

- (81) Ein bloßes Abbild (z.B. eingescannte Unterschrift) der eigenhändigen Unterschrift ersetzt weder die eigenhändige Unterschrift noch eine qeS und ist für die Unterzeichnung eines Bestätigungsvermerks, eines Prüfungsberichts und anderer Dokumente, für die das Erfordernis der Schriftlichkeit gilt, daher nicht geeignet. Es ist in jedem Fall eine Unterfertigung mittels qeS oder eigenhändig erforderlich. Gleiches gilt für Unterschriften von Seiten der gesetzlichen Vertreter (Aufstellung des Jahresabschlusses gemäß § 222 Abs. 1 UGB und Vollständigkeitserklärung).
- (82) Gleichwohl darf ein Abbild der eigenhändigen Unterschrift einer qeS hinzugefügt werden.

34. Dürfen Unterlagen der geprüften Einheit, die dem Schriftlichkeitserfordernis unterliegen, mit leicht erkennbar hineinkopierten Unterschriften (eFaksimile, elektronisches Abbild) akzeptiert werden, wenn z.B. die gesetzlichen Vertreter im E-Mail im Verteiler stehen oder das E-Mail persönlich an den Abschlussprüfer senden?

- (83) Nein, es dürfen nur eigenhändige Unterschriften oder mittels qeS unterfertigte Unterlagen akzeptiert werden.

35. Wie ist der Artikel-11-Bericht im zeitlichen Gefüge zur Datierung und Ausfertigung des Prüfungsberichts zu berücksichtigen?

- (84) Der Artikel-11-Bericht darf dem Prüfungsausschuss der geprüften Einheit nicht später als der Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsbericht vorgelegt werden. Das Datum des Artikel-11-Berichts kann vor dem Datum des Bestätigungsvermerks liegen, jedoch nicht später (vgl. KFS/PG 4, Rz 15).
- (85) Anforderungen an die qeS sind daraus für den zusätzlichen Bericht zwar nicht unmittelbar abzuleiten, eine Unterfertigung zeitnah zum Prüfungsbericht/Bestätigungsvermerk ist jedoch zweckmäßig.
- (86) Die rechtzeitige Vorlage des Artikel-11-Berichts ist durch eine entsprechende Auslieferung sicherzustellen.

36. Hat der Abschlussprüfer die Einhaltung der Formvorschriften für die und die Echtheit der Unterschriften zum Abschluss bzw. Lagebericht und auf der Vollständigkeitserklärung zu überprüfen?

- (87) Der Abschlussprüfer muss im Rahmen seiner kritischen Grundhaltung die Einhaltung der Formerfordernisse für die Unterfertigung des Abschlusses und des Lageberichts prüfen. Dabei reicht es grundsätzlich aus, dass er das tatsächliche Vorhandensein einer Eigenhandunterschrift – z.B. statt eines bloßen Aufdrucks – und damit die Einhaltung der Formvorschrift kontrolliert.
- (88) Ob die Unterschrift auch echt ist, kann der Abschlussprüfer dagegen regelmäßig nicht ohne Weiteres prüfen, denn die Einholung von Unterschriftenproben/Musterzeichnungen aus der Urkundensammlung des Firmenbuchs wird wohl nicht vom Abschlussprüfer verlangt werden müssen. Anders ist die Situation zu beurteilen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Unterschrift möglicherweise unecht ist, z.B. weil sie sich offensichtlich von früheren Unterschriften derselben Person unterscheidet.¹⁰
- (89) Um die Zuordnung und Vollständigkeit der Unterschriften im Falle der eigenhändigen Unterschrift sicherstellen zu können, sollte weiters darauf geachtet werden, dass die Namen der gesetzlichen Vertreter auf der Unterschriftenseite angedruckt werden, sodass die unterzeichnenden Vertreter unter/über ihrem angedruckten Namen unterschreiben.
- (90) Für Fälle der qeS ist deren Gültigkeit zu verifizieren.

37. Wie geht man bei der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks im Falle von zum Firmenbuch einzureichenden Unterlagen (sog. Urkunden- oder Einreichexemplar) vor?

- (91) Gemäß § 277 Abs. 1 UGB haben die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften den Jahresabschluss und den Lagebericht mit dem Bestätigungsvermerk beim Firmenbuchgericht des Sitzes der Kapitalgesellschaft einzureichen. Hier ergeben sich für den Abschlussprüfer folgende Fallkonstellationen:
- a) der Jahresabschluss und der Lagebericht werden eigenhändig unterschrieben
 - b) der Jahresabschluss und der Lagebericht werden mit qeS unterschrieben
- (92) Im Fall a) werden der eigenhändig unterschriebene Jahresabschluss und Lagebericht sowie der Bestätigungsvermerk gemeinsam durch den Abschlussprüfer mit qeS unterschrieben. Es wird empfohlen, dass die Erstellung des Urkundenexemplars entweder gleichzeitig oder zumindest in zeitlicher Nähe mit der Unterzeichnung des Prüfungsberichts erfolgt.
- (93) Im Fall b) ergibt sich, dass durch die Verknüpfung des Bestätigungsvermerks mit dem qualifiziert elektronisch unterschriebenen Jahresabschluss und Lagebericht das Siegel des Jahresabschlusses und des Lageberichts gebrochen wird. Hier wird folgende Möglichkeit empfohlen: Der Bestätigungsvermerk wird separat mit qeS unterschrieben, und danach werden der Bestätigungsvermerk und der unterschriebene Jahresabschluss und der unterschriebene Lagebericht in einem neuen Dokument nochmals zusammengeführt (sog. Portfolio-Lösung), das zur Sicherheit auch noch mit einer qeS

¹⁰ Vgl. Vökl, Abschnitt 4.5., S. 34.

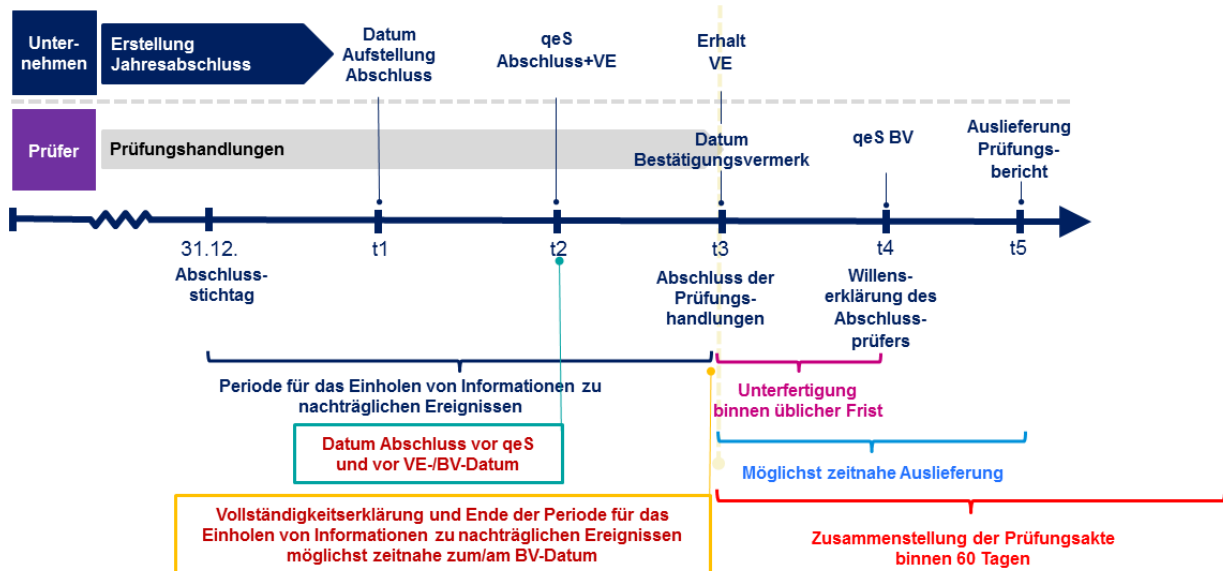
versehen werden kann. Durch diese Vorgehensweise werden die Siegel der einzelnen Bestandteile des Urkundenexemplars nicht gebrochen.

7. Anwendungszeitpunkt

- (94) Diese Stellungnahme ist auf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Anhang: Darstellung zur Illustration: Wann kann der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk unterzeichnen?

Stellt man die behandelten fachlichen Regelungen zur richtigen Datierung bzw. Unterfertigung grafisch dar, zeigt sich folgendes Bild:



Erläuterungen:

- Die Geschäftsführung stellt im vorliegenden Beispielfall den Jahresabschluss per 31. Jänner fertig.
- Nach Vorlage der Vollständigkeitserklärung durch den Abschlussprüfer unterschreiben die zwei Geschäftsführer den Jahresabschluss und die Vollständigkeitserklärung zum Zeitpunkt t2 (Datum der letzten qualifizierten elektronischen Unterschrift der beiden Geschäftsführer).
- Der Abschlussprüfer führt bis zum Datum des Bestätigungsvermerks die erforderlichen Prüfungshandlungen zur Erhebung der Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (nachträgliche Ereignisse) durch.
- Die Vollständigkeitserklärung und der Jahresabschluss werden dem Abschlussprüfer zum Zeitpunkt t3 übermittelt.
- Der Bestätigungsvermerk (bzw. Prüfungsbericht) des Abschlussprüfers kann frühestens zum Zeitpunkt t3 datiert werden.
- Unter Berücksichtigung der spezifischen Umstände wird der Bestätigungsvermerk (Prüfungsbericht) per t4 qualifiziert elektronisch signiert und zu t5 (z.B. am Folgetag) elektronisch via Mail ausgeliefert.

Glossar: Rechtsgrundlagen zu relevanten Zeitpunkten bzw. Datumsangaben

Abschlussstichtag (vgl. ISA 560.5a) – Das Datum des Endes des letzten im Abschluss dargestellten Zeitraums.

Datum der Genehmigung des Abschlusses (Aufstellungsdatum) (vgl. ISA 560.5b bzw. § 194 UGB / § 222 Abs. 1 UGB) – Das Datum, an dem alle Bestandteile des Abschlusses einschließlich der dazugehörigen Abschlussangaben erstellt sind und die dafür Verantwortlichen versichert haben, dass sie die Verantwortung für diesen Abschluss übernehmen. Gemäß AFRAC 16, Rz 11 wird die Aufstellung des Jahresabschlusses spätestens durch die Unterzeichnung des Jahresabschlusses gemäß § 194 oder gemäß § 222 Abs. 1 UGB dokumentiert. Die Unterfertigung ist aber nicht konstitutiv für die Aufstellung. Aufstellungsakt ist der entsprechende Beschluss des für die Aufstellung zuständigen Organs und daher die nachweisliche Beschlussfassung über die Aufstellung des Jahresabschlusses.

Datum der Vollständigkeitserklärung (vgl. ISA 580.14) – Erklärung sämtlicher gesetzlicher Vertreter, datiert so nahe wie praktisch durchführbar am Datum des Vermerks des Abschlussprüfers zum Abschluss, jedoch nicht nach diesem Datum, dass alle Informationen und Nachweise vollständig erbracht wurden.

Datum des Vermerks (vgl. ISA 700.49 und KFS/PG 3, Rz 111) – Das Datum des Bestätigungsvermerks ist das Datum, an dem der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil erlangt hat.

Datum des Anbringens der qualifizierten elektronischen Signatur (vgl. § 274 Abs. 7 UGB) – Gemäß § 274 Abs. 7 Satz 1 UGB ist der Bestätigungsvermerk vom Abschlussprüfer unter Angabe des Datums und des Ortes der Niederlassung des Abschlussprüfers zu unterzeichnen. Wird zur Erfüllung dieses Schriftlichkeitserfordernisses die qualifizierte elektronische Signatur verwendet, ist das Datum des Anbringens der Zeitpunkt der tatsächlichen Unterschrift und kann demnach unterschiedlich zum Datum des Vermerks sein.

Datum der Auslieferung des Vermerks an die Einheit (vgl. ISA 560.A4) – Datum der Auslieferung des Vermerks des Abschlussprüfers an die Einheit. (entspricht: Vorlage des Prüfungsberichts gemäß § 273 Abs. 4 UGB)

Datum der Herausgabe des Abschlusses (Veröffentlichung) (vgl. ISA 560.5d) – Das Datum, an dem der Vermerk des Abschlussprüfers und der geprüfte Abschluss Dritten zur Verfügung gestellt werden. (vgl. Tz. A4–A5)