

Fachliche Hinweise

der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

zu den mit dem Ausbruch des Ukraine-Krieges verbundenen Auswirkungen auf die Durchführung von Abschlussprüfungen

*(beschlossen vom Präsidium der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer am
20. April 2022)*

Inhaltsverzeichnis	Seite
Präambel	2
1. Einleitung	2
2. Auswirkungen auf die Prüfungsplanung und Risikobeurteilung	3
2.1. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (ISA 315)	3
2.2. Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (ISA 250)	3
2.2.1. Allgemeine Ausführungen.....	3
2.2.2. Prüfungshandlungen bei identifizierten oder vermuteten Verstößen	4
3. Auswirkungen auf die Durchführung der Prüfungshandlungen	4
3.1. Allgemeine Auswirkungen auf den Prüfungsprozess	4
3.2. Auswirkungen auf Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Fortführungsannahme (§ 201 Abs 2 Z 2 UGB, KFS/RL 28, ISA 570)	5
3.3. Prüfung der Angaben zu wesentlichen Ereignissen nach dem Abschlussstichtag (§§ 237 Abs 2 und 238 Abs 1 Z 11 UGB, ISA 560)	6
3.4. Herausforderungen bei Konzernabschlussprüfungen	6
4. Auswirkungen auf die Berichterstattung	7
4.1. Inhaltliche Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk	7
4.1.1. Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss bzw des Urteils und der Erklärung zum Lagebericht.....	7
4.1.2. Berücksichtigung wesentlicher Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung	7
4.1.3. Ergänzung des Bestätigungsvermerks	8
4.1.4. Berücksichtigung eines besonders wichtigen Prüfungssachverhalts.....	8
4.1.5. Auswirkungen auf das Lesen und die Würdigung der sonstigen Informationen	8
4.2. Sonstige Fragen im Zusammenhang mit der Berichterstattung	9
4.2.1. Auswirkungen auf die Berichtspflicht gemäß § 273 Abs 2 UGB	9
4.2.2. Pflichten nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks	9
4.2.3. Aspekte bei der Prüfung von Kleinstkapitalgesellschaften gemäß § 221 Abs 1a UGB	9
5. Auswirkungen auf die Kommunikationspflichten des Abschlussprüfers	10
Erläuterungen und Anwendungshinweise	11

Präambel

Die vorliegenden Hinweise wurden kurzfristig von einer Ad-hoc-Arbeitsgruppe des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision erarbeitet. Eine Befassung des gesamten Fachsenats und die damit verbundenen Verfahren einer ordnungsgemäßen Beschlussfassung waren aufgrund der Dringlichkeit und der außergewöhnlichen Situation der Auswirkungen des Ukraine-Krieges nicht möglich. Die Hinweise sind daher als Empfehlung einer Expertengruppe zum Wissensstand per 14. April 2022 zu verstehen und stellen kein Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision dar.

Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass die nachfolgenden Ausführungen für Abschlussprüfungen von Banken und Versicherungsunternehmen nur unter Beachtung allfälliger abweichender oder ergänzender regulatorischer Anforderungen und aufsichtsrechtlicher Vorgaben anwendbar sind. Weiters ist zu beachten, dass die Hinweise nur allgemeiner Art sein können und die Sachverhalte im Einzelfall und auf Basis der konkreten Fakten und Umstände zu beurteilen sind.

1. Einleitung

- (1) Der Einmarsch der russischen Streitkräfte in die Ukraine am 24. Februar 2022 stellt ein einschneidendes Ereignis dar, das auch in der globalen Wirtschaft und damit in der Rechnungslegung der Unternehmen deutliche Spuren hinterlassen wird. Auf den Güter- und Finanzmärkten waren die Reaktionen sofort spürbar; viele Staaten haben scharfe Sanktionen gegen Russland und Belarus verhängt.
- (2) Damit in Zusammenhang stehende Fragen zur Rechnungslegung sind vom AFRAC in einer [Fachinformation zu den Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die Unternehmensberichterstattung](#) dargelegt worden.
- (3) Für den Abschlussprüfer ergeben sich inhaltliche Fragen zu den Auswirkungen auf die Planung und Durchführung von bzw. die Berichterstattung zu derzeit laufenden und künftigen Abschlussprüfungen. Da in manchen Aspekten vergleichbare Konsequenzen eintreten wie durch den Ausbruch der durch das Coronavirus (COVID-19) ausgelösten Pandemie, ist ergänzend auf die [Fachlichen Hinweise der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zu den mit dem Ausbruch des Coronavirus \(COVID-19\) verbundenen Auswirkungen auf die Abschlussprüfung](#) (beschlossen vom Präsidium der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer am 3. April 2020) zu verweisen, wobei ähnliche Auswirkungen, zur besseren Lesbarkeit, teilweise in diese Fachlichen Hinweise übernommen werden.
- (4) Die nachfolgenden Ausführungen befassen sich mit verschiedenen Einzelfragen und sollen Hinweise zu inhaltlich-prüferischen und praktisch-organisatorischen Fragestellungen geben.

2. Auswirkungen auf die Prüfungsplanung und Risikobeurteilung

2.1. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (ISA 315)

- (5) Die mit dem Ausbruch des Ukraine-Krieges verbundenen Auswirkungen, insbesondere die verschiedenen Sanktionen und sonstigen Maßnahmen, können für das Unternehmen ein erhöhtes Risiko im Zusammenhang mit seinen Geschäftsbeziehungen mit natürlichen und juristischen Personen darstellen. Befindet sich ein Unternehmen in einer Krise bzw droht die Entstehung einer solchen, hat es eine Krisenanalyse durchzuführen und diese laufend zu aktualisieren. Diese Krisenanalyse hat insbesondere die Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Geschäftstätigkeit im Hinblick auf Investitionen in den bzw für die betroffenen Märkte(n), Lieferketten, Beschaffungsmärkte, Absatzmärkte und die Absicherung der laufenden Finanzierung zu umfassen. Weitere Ausführungen zur Krisenanalyse finden sich in der AFRAC-Fachinformation vom April 2022 zu den Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die Unternehmensberichterstattung in den Rz (13) ff.
- (6) Der Abschlussprüfer hat sich diesbezüglich gegebenenfalls zeitnah mit dem Unternehmen auszutauschen, um die Reaktionen und getroffenen Maßnahmen des Unternehmens zu erfahren.
- (7) Im Zusammenhang mit dem Ukraine-Krieg kann in bestimmten Fällen aus Sicht des Abschlussprüfers ein erhöhtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen bestehen. Je nach den Umständen und der Geschäftstätigkeit des Unternehmens muss daher die Risikoeinschätzung des Abschlussprüfers möglicherweise überarbeitet werden, da neue erhebliche Risiken, beispielsweise in Bezug auf die Liquidität des Unternehmens, drohen. Da die aktuelle Situation sehr volatil ist, muss sie während der Prüfung immer wieder neu gewürdigt werden. Weitere Leitlinien finden sich in ISA 315.A1 ff.
- (8) Die Auswirkungen des Ukraine-Krieges können sowohl das Risiko von wesentlichen unbeabsichtigten falschen Darstellungen (Irrtümern) als auch das Risiko von beabsichtigten falschen Darstellungen (dolosen Handlungen) erhöhen. Der Abschlussprüfer hat die Faktoren für ein möglicherweise erhöhtes Risiko im Rahmen seiner Risikobeurteilung zu würdigen.
- (9) Die Prüfungshandlungen umfassen auch eine Beurteilung, ob aufgrund der Auswirkungen des Ukraine-Krieges etwaige Ereignisse oder Gegebenheiten vorliegen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (vgl ISA 570.10 ff). Zur Einschätzung und Beurteilung der Going Concern-Prämisse vgl die Abschnitte 3.2. und 4.1.2. sowie KFS/RL 28.

2.2. Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (ISA 250)

2.2.1. Allgemeine Ausführungen

- (10) Sanktionen sind Teil des gesetzlichen und sonstigen regulatorischen Rechtsrahmens, in dem ein Unternehmen operiert, und können im Regelfall indirekte Auswirkungen auf den Abschluss haben, zB Geschäftseinschränkungen, Geldbußen und andere Konsequenzen bei absichtlichem oder unabsichtlichem Verstoß (vgl ISA 250.6 (b)).

(11) Folgende Prüfungshandlungen sind zur Identifizierung von Verstößen gegen Sanktionen durchzuführen (vgl ISA 250.13 und .15 ff):

- Erlangung eines Verständnisses über die einzuhaltenden Sanktionen und über die Art und Weise, wie das Unternehmen die Sanktionen einhält;
- Befragung der gesetzlichen Vertreter und – sofern sachgerecht – der für die Überwachung Verantwortlichen, ob das Unternehmen solche Gesetze und andere Rechtsvorschriften einhält (vgl ISA 250.15 (a));
- Einsichtnahme in gegebenenfalls vorhandenen Schriftverkehr mit den zuständigen Genehmigungs- oder Aufsichtsbehörden (vgl ISA 250.15 (b));
- Einholung einer schriftlichen Erklärung über alle bekannten oder vermuteten Verstöße.

2.2.2. Prüfungshandlungen bei identifizierten oder vermuteten Verstößen

(12) Wurden dem Abschlussprüfer Verstöße gegen Sanktionen bekannt, hat er

- ein Verständnis von der Art der Handlung und den Umständen, unter denen sie vorgenommen wurde, zu erlangen und
- weitere Informationen einzuholen, um die mögliche Auswirkung auf den Abschluss zu beurteilen (vgl ISA 250.19).

(13) Festgestellte Verstöße gegen Sanktionen haben auf den Abschluss zum 31. Dezember 2021 und damit auf das Prüfungsurteil keine Auswirkung, lösen aber gegebenenfalls Redepflicht (§ 273 Abs 2 UGB, KFS/PE 18) aus, wobei bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zusätzlich Art 7 und 12 AP-VO¹ (KFS/PE 18, Abschnitt 4.) zu beachten sind.

(14) Bei der Prüfung von Abschlüssen mit Stichtag nach dem 23. Februar 2022 (beispielsweise Stichtag 28. Februar 2022) können festgestellte Verstöße gegen Sanktionen auch Auswirkungen auf den Abschluss und gegebenenfalls das Prüfungsurteil haben. Der Abschlussprüfer hat die Auswirkungen von Verstößen auf das Prüfungsurteil zu beurteilen:

- Wird vom Abschlussprüfer die Schlussfolgerung gezogen, dass die identifizierten oder vermuteten Verstöße wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss haben und nicht angemessen im Abschluss abgebildet wurden, hat der Abschlussprüfer ein eingeschränktes oder negatives Prüfungsurteil abzugeben.
- Hat der Abschlussprüfer nicht ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt, hat der Abschlussprüfer ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben oder die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären.

3. Auswirkungen auf die Durchführung der Prüfungshandlungen

3.1. Allgemeine Auswirkungen auf den Prüfungsprozess

(15) Für die Abschlussprüfung können sich durch den Ukraine-Krieg verschiedene Schwierigkeiten in Bezug auf den Prüfungsprozess ergeben:

¹ VO (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission

- a) Um auf die Fehlerrisiken betreffend den Abschluss, die sich aus dem Ausbruch des Ukraine-Krieges ergeben, reagieren zu können, sind alternative oder zusätzliche Prüfungshandlungen erforderlich;
 - b) Prüfungshandlungen liefern nicht die geplanten Nachweise, was eine Änderung des Prüfungsansatzes erforderlich macht (zB drastische Reduktion und/oder erhebliche Verzögerungen der Antworten zu den Bank- oder anderen Drittbestätigungen).
- (16) In ISA 700.10 ff sind die Voraussetzungen zur Erteilung des Prüfungsurteils aufgelistet. Unter anderem ist die Schlussfolgerung in Übereinstimmung mit ISA 330 darüber gefordert, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden. Kann der Abschlussprüfer aufgrund der Auswirkungen des Ukraine-Krieges dieses Erfordernis nicht erfüllen, kann es grundsätzlich auch angebracht sein, dass der Abschlussprüfer die Abschlussprüfung unterbricht und wartet, bis es ihm möglich ist, weitere Prüfungsnachweise zu erlangen, und das Prüfungsurteil zu einem späteren Zeitpunkt, zu dem dann alle Voraussetzungen von ISA 700.10 ff erfüllt sind, erteilt. Es ist in diesem Fall zu bedenken, dass sich dadurch die Periode der nachträglichen Ereignisse ebenfalls verlängert (vgl ISA 560.6).

3.2. Auswirkungen auf Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Fortführungsannahme (§ 201 Abs 2 Z 2 UGB, KFS/RL 28, ISA 570)

- (17) Es ist die Pflicht des Abschlussprüfers, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise über die Angemessenheit der Going Concern-Prämisse, die die gesetzlichen Vertreter bei der Aufstellung des Abschlusses zugrunde gelegt haben, zu erlangen und zu einem Schluss darüber zu kommen, ob eine wesentliche Unsicherheit über die Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit besteht (vgl ISA 570.6). Nach dem Ausbruch des Ukraine-Krieges ist es somit Aufgabe des Abschlussprüfers, dessen Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit und den möglichen Fortbestand des Unternehmens zu würdigen.
- (18) Falls die Auswirkungen auf das geprüfte Unternehmen erhebliche Zweifel an dessen Fähigkeit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können, muss der Abschlussprüfer durch zusätzliche Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen, um festzustellen, ob sich daraus wesentliche Unsicherheiten ergeben.
- (19) Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise muss der Abschlussprüfer entscheiden, ob nach seinem Ermessen aufgrund der Auswirkungen des Ukraine-Krieges eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die einzeln oder zusammen erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. Eine wesentliche Unsicherheit besteht, wenn ihre möglichen Auswirkungen und die Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens so groß sind, dass nach der Beurteilung des Abschlussprüfers eine angemessene Angabe von Art und Auswirkungen der Unsicherheit im Abschluss notwendig ist, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung im Sinne der Generalnorm (vgl § 222 Abs 2 UGB, IAS 1.15) zu gewährleisten (vgl ISA 570.18).
- (20) Sollten nach der Beurteilung des Abschlussprüfers aufgrund der Auswirkungen des Ukraine-Krieges der Bestand des geprüften Unternehmens gefährdet oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigt sein, hat der Abschlussprüfer auf seine Verpflichtung zur unverzüglichen Berichterstattung zu achten (Ausübung der „Redepflicht“, vgl § 273 Abs 2 UGB und KFS/PE 18 sowie bei Unternehmen von öffentlichem Interesse besondere Berichtspflichten gemäß Art 12 Abs 1 lit b AP-VO).

3.3. Prüfung der Angaben zu wesentlichen Ereignissen nach dem Abschlussstichtag (§§ 237 Abs 2 und 238 Abs 1 Z 11 UGB, ISA 560)

- (21) Hinsichtlich der Prüfung der Angaben zu wesentlichen Ereignissen nach dem Abschlussstichtag wird auf die Ausführungen in ISA 560 verwiesen.
- (22) Zu den potenziellen Auswirkungen auf die Rechnungslegung und Unternehmensberichterstattung gehören zB notwendige Angaben im Anhang aufgrund von wertbe gründenden Ereignissen sowie damit zusammenhängende Ergänzungen bzw Anpassungen des Lageberichts.
- (23) Zur Feststellung von Ereignissen zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks gehören ua folgende Prüfungshandlungen (vgl ISA 560.7):
- Erlangung eines Verständnisses von den Verfahren, die die gesetzlichen Vertreter eingerichtet haben, um eine vollständige Erfassung der für den Jahresabschluss und den Lagebericht relevanten Auswirkungen des Ukraine-Krieges sicherzustellen;
 - kritisches Lesen von Protokollen über seit Beginn des Ukraine-Krieges gegebenenfalls bereits abgehaltenen Gesellschafterversammlungen und Sitzungen der gesetzlichen Vertreter und/oder der Aufsichtsorgane;
 - Befragung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen nach den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf das Unternehmen, zB im Hinblick auf Lieferanten, Absatzmärkte oder Investitionen im Kriegsgebiet, in Russland oder in Belarus sowie im Hinblick auf die Abhängigkeiten von der Entwicklung der Kapital- und Energiemärkte.
- (24) Ergeben sich aufgrund der durchzuführenden Prüfungshandlungen Auswirkungen auf den Umfang und den zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung, beispielsweise wenn kurz vor den geplanten Berichtsterminen neue zu berücksichtigende Ereignisse eintreten, hat der Abschlussprüfer dies den für die Überwachung Verantwortlichen mitzuteilen (vgl Abschnitt 5., ISA 260.15 iVm .A16).

3.4. Herausforderungen bei Konzernabschlussprüfungen

- (25) Für Konzernabschlussprüfungen können sich durch den Ukraine-Krieg insbesondere folgende zusätzliche Herausforderungen hinsichtlich der Anweisung, der Überwachung und der Durchsicht der Arbeiten der Teilbereichsprüfer ergeben:
- Notwendigkeit, sich noch enger als üblich mit den Teilbereichsprüfern hinsichtlich der Auswirkungen auf die einzelnen Teilbereiche sowie den Konzern insgesamt abzustimmen.
 - Sicherstellung, dass dem Konzernprüfungsteam die Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Geschäftstätigkeit der Teilbereiche mitgeteilt werden, soweit sie Bedeutung für den Konzernabschluss einschließlich der Angaben zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag im Konzernanhang und für den Konzernlagebericht haben (vgl ISA 600.31 und .38).
 - Es kann sich anbieten, die Konzern-Prüfungsanweisungen diesbezüglich nachträglich zu ergänzen (vor allem im Bereich des „subsequent events reporting“).

- Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen, wenn sich aufgrund der durchzuführenden Prüfungshandlungen Auswirkungen auf den zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung ergeben.
 - Überlegung, wie vorzugehen ist, wenn ein Teilbereichsprüfer gar keine Möglichkeit mehr hat, das Unternehmen zu prüfen (da keine Ansprechpersonen mehr vor Ort sind). Daraus könnte sich ein Prüfungshemmnis ergeben.
- (26) Der Konzernabschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter betreffend die Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Einbeziehung von Teilbereichen im Wege der Vollkonsolidierung angemessen ist und den gesetzlichen Vorschriften entspricht (vgl die AFRAC-Fachinformation vom April 2022 zu den Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die Unternehmensberichterstattung, Rz (34) bis (38)).

4. Auswirkungen auf die Berichterstattung

4.1. Inhaltliche Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

4.1.1. Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss bzw des Urteils und der Erklärung zum Lagebericht

- (27) Modifizierungen zum Prüfungsurteil können sich ergeben, wenn die Darstellungen im Anhang in Bezug auf den Ukraine-Krieg nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechen (vgl KFS/PG 3, Rz (77) a) iVm ISA 705.6 (a)) oder Prüfungshemmnisse vorliegen (vgl KFS/PG 3, Rz (77) b) iVm ISA 705.6 (b)).
- (28) Bei Konzernabschlussprüfungen kommt eine Modifizierung des Prüfungsurteils aufgrund eines Prüfungshemmnisses auch in den Fällen in Betracht, in denen die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Informationen und/oder die für die Prüfung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben von den in betroffenen Regionen ansässigen Tochterunternehmen (bzw Geschäftsbereichen) nicht rechtzeitig zu erhalten sind.

4.1.2. Berücksichtigung wesentlicher Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung

- (29) Ergeben sich aufgrund der Auswirkungen des Ukraine-Krieges wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung, ist hierauf im Bestätigungsvermerk gesondert einzugehen (vgl § 274 Abs 4 UGB). Im Bestätigungsvermerk ist ein Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung“ einzufügen (vgl KFS/PG 3, Rz (28) ff iVm ISA 570.22, bezüglich des Lageberichts siehe KFS/PG 3, Rz (88) ff). Falls eine solche wesentliche Unsicherheit im Abschluss nicht angemessen angegeben ist, hat der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil diesbezüglich zu modifizieren (vgl ISA 570.23, bezüglich des Lageberichts siehe KFS/PG 3, Rz (92) ff).
- (30) Im Einzelfall können der Ukraine-Krieg und seine Folgewirkungen eine so bedeutende negative Auswirkung auf die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens haben, dass die Going Concern-Prämisse nach der Beurteilung des Abschlussprüfers nicht mehr aufrechterhalten werden kann. Wenn der Abschluss in diesem Fall dennoch unter Anwendung der Going Concern-Prämisse aufgestellt wurde, hat der Abschlussprüfer ein negatives Prüfungsurteil in Übereinstimmung mit ISA 570 zu erteilen (vgl ISA 570.21 und ISA 570.A26 f, bezüglich des Lageberichts siehe KFS/PG 3, Rz (92) ff).

- (31) Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist zu beachten, dass im Abschnitt zu den wesentlichen Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung auch auf die Vorgangsweise bei der Prüfung und gegebenenfalls auf wichtige Feststellungen in Bezug auf dieses Risiko einzugehen ist (vgl ISA 570.A30 und KFS/PG 3, Rz (34)).

4.1.3. Ergänzung des Bestätigungsvermerks

- (32) Unabhängig davon, ob sich aufgrund der Auswirkungen des Ukraine-Krieges wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung ergeben, liegt es im Ermessen des Abschlussprüfers, auf besondere Umstände hinsichtlich der im Abschluss dargestellten oder angegebenen Sachverhalte aufmerksam zu machen (vgl § 274 Abs 3 UGB bzw ISA 706.8). Als Beispiel dazu wird in ISA 706.A5 eine größere Katastrophe genannt, die bedeutsame Auswirkungen auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens hatte oder weiterhin hat, wie dies beim Ukraine-Krieg wohl im Einzelfall gegeben sein kann. Dies kann sich auch auf die in einem Abschluss angegebenen Ereignisse nach dem Abschlussstichtag oder erläuterte Risiken bei der Bilanzierung und Bewertung beziehen.
- (33) Die Aufnahme einer Ergänzung des Bestätigungsvermerks setzt entsprechende konkrete Angaben im (Konzern-)Anhang voraus. Es obliegt der Beurteilung im Einzelfall, ob eine solche Ergänzung nach dem Ermessen des Abschlussprüfers erforderlich ist (vgl Hinweis in ISA 706.A6).

4.1.4. Berücksichtigung eines besonders wichtigen Prüfungssachverhalts

- (34) Ist der Abschlussprüfer zur Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte nach ISA 701 bzw Art 10 AP-VO verpflichtet (vgl KFS/PG 3, Rz (35) ff), hat er zu beurteilen, ob die Auswirkungen des Ukraine-Krieges im Einzelfall einen solchen Sachverhalt darstellen (zB aufgrund von Herausforderungen für das Konzernprüfungsteam, das keine Berichte von Teilbereichsprüfern erhält und demzufolge erhebliche Änderungen der geplanten Prüfungsdurchführung vornehmen muss). Auch können Prüffelder, die unter normalen Umständen keinen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt darstellen, aufgrund der Auswirkungen des Ukraine-Krieges zu einem solchen werden (zB erschwerte Beschaffung geeigneter Prüfungsnachweise, erhöhte Unsicherheit bei den Annahmen zur Unternehmensfortführung).
- (35) Gemäß ISA 701.4 (c) stellen wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung keinen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt dar, sondern sind gesondert gemäß ISA 570 zu berichten (vgl KFS/PG 3, Rz (33)).

4.1.5. Auswirkungen auf das Lesen und die Würdigung der sonstigen Informationen

- (36) Neben der Würdigung der sonstigen Informationen im Geschäftsbericht (vgl KFS/PG 3, Rz (46) ff) im Hinblick auf eventuelle wesentliche Unstimmigkeiten mit dem Abschluss (vgl ISA 720.14 (a)) und dem Lagebericht sowie mit den bei der Abschlussprüfung erlangten Kenntnissen des Abschlussprüfers (vgl ISA 720.14 (b)) hat der Abschlussprüfer beim Lesen der sonstigen Informationen darüber hinaus auch für Anzeichen aufmerksam zu bleiben, dass die sonstigen Informationen, auch soweit sie sich nicht direkt auf den Abschluss beziehen, nicht wesentlich falsch dargestellt erscheinen (vgl ISA 720.15).

- (37) Der Abschlussprüfer hat angesichts der raschen Änderung der Verhältnisse betreffend den Ukraine-Krieg darauf zu achten, dass sonstige Informationen keine wesentlichen Unstimmigkeiten zu allgemein bekanntem Wissen zum Zeitpunkt ihrer Erstellung enthalten (vgl ISA 720.A38).

4.2. Sonstige Fragen im Zusammenhang mit der Berichterstattung

4.2.1. Auswirkungen auf die Berichtspflicht gemäß § 273 Abs 2 UGB

- (38) Gemäß § 273 Abs 2 UGB hat der Abschlussprüfer Redepflicht auch über bei der Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen auszuüben, welche die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen können. Diese entwicklungsbeeinträchtigenden Tatsachen gehen bestandsgefährdenden Risiken regelmäßig voraus.

4.2.2. Pflichten nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks

- (39) Nach dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks ist der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht verpflichtet, zu dem geprüften Abschluss (und Lagebericht) weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen (vgl ISA 560.10 und .14). Entwicklungen des Ukraine-Krieges nach dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks führen nicht dazu, dass der Abschluss und/oder der Lagebericht im Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks als unzutreffend zu beurteilen sind. Dies gilt auch, wenn es sich um Vorgänge von besonderer Bedeutung für das Unternehmen handelt, die uU die Ausführungen im Anhang bzw Lagebericht beeinflussen würden. Daher liegt darin auch kein Grund zum Widerruf des Bestätigungsvermerks.
- (40) Entscheiden die gesetzlichen Vertreter, den Abschluss und/oder den Lagebericht zu ändern, sind diese Änderungen im Wege einer Nachtragsprüfung gemäß § 269 Abs 4 UGB zu prüfen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Verschiebung des Datums der Aufstellung des Abschlusses Auswirkungen auf die Einschätzung des Abschlussprüfers zur Going Concern-Prämisse sowie die Ereignisse nach dem Abschlussstichtag haben kann. Zu weitergehenden Prüfungshandlungen im Rahmen der Nachtragsprüfung ist der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht verpflichtet (vgl KFS/PG 3, Rz (117)).

4.2.3. Aspekte bei der Prüfung von Kleinstkapitalgesellschaften gemäß § 221 Abs 1a UGB

- (41) Für Kleinstkapitalgesellschaften wird gemäß § 242 Abs 1 UGB gesetzlich fingiert, dass der ohne Anhang aufgestellte Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt, sofern bestimmte Angaben (zu den relevanten Angaben vgl §§ 199 und 237 Abs 1 Z 2 f UGB) unter der Bilanz in den Abschluss aufgenommen werden.
- (42) Zusätzlich zum klarstellenden Abschnitt „Sonstiger Sachverhalt“ (vgl KFS/PG 3, Rz (152)) ist im Bestätigungsvermerk ein Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung“ einzufügen (vgl KFS/PG 3, Rz (28) ff iVm ISA 570.22), wenn solche Unsicherheiten bestehen. Handelt es sich um eine Kleinst-Aktiengesellschaft, gilt für den Lagebericht Abschnitt 4.1.2.

5. Auswirkungen auf die Kommunikationspflichten des Abschlussprüfers

- (43) Um die Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit und damit auf den Abschluss sowie den Lagebericht beurteilen zu können, sollte der Abschlussprüfer in Fällen, in denen die Abschlussprüfung noch nicht abgeschlossen wurde, mit den gesetzlichen Vertretern möglichst zeitnah die Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf das Unternehmen sowie die dazu von den gesetzlichen Vertretern getroffenen bzw geplanten Maßnahmen erörtern, um deren Auswirkungen auf das Unternehmen und den geprüften Abschluss zu erheben (vgl ISA 560.6).
- (44) Dies gilt insbesondere auch dann, wenn der Ukraine-Krieg nach dem Abschlussstichtag ausgebrochen ist und der Abschluss noch nicht fertig aufgestellt bzw geprüft ist. Gerade aufgrund der sich rasch ändernden damit in Zusammenhang stehenden Rahmenbedingungen und wirtschaftlichen Auswirkungen sollten diese Beurteilung sowie diesbezügliche Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer möglichst zeitnah zum Datum des Bestätigungsvermerks erfolgen bzw aktualisiert werden (vgl ISA 560.7).
- (45) Darüber hinaus ergeben sich je nach Bedeutsamkeit des Ukraine-Krieges für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens Auswirkungen auf folgende Pflichten des Abschlussprüfers zur zusätzlichen Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (zB Prüfungsausschuss, Aufsichtsrat) (vgl ISA 260.15 ff), die sich auch in einem zusätzlichen Prüfungsbericht gemäß Art 11 AP-VO niederschlagen:
- a) Änderungen zum geplanten Umfang und zur geplanten zeitlichen Einteilung der Abschlussprüfung (vgl ISA 260.A11);
 - b) gegebenenfalls während der Abschlussprüfung aufgetretene schwerwiegende Probleme (vgl ISA 260.A21);
 - c) bedeutsame aus der Abschlussprüfung resultierende Sachverhalte, die mit den gesetzlichen Vertretern besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit den gesetzlichen Vertretern waren (vgl ISA 260.A22);
 - d) Umstände, die die Form oder den Inhalt des Bestätigungsvermerks beeinflussen (vgl ISA 260.A23).
- (46) Außerdem ergibt sich eine Verpflichtung zur Kommunikation, wenn Auswirkungen auf das Prüfungsurteil zu erwarten sind (vgl ISA 260.16 (d) iVm ISA 705.30 bzw ISA 706.12) oder wenn der Ukraine-Krieg bzw dessen Folgewirkungen ein Ereignis darstellen, das bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit (Going Concern-Prämisse) aufwerfen kann (vgl ISA 570.25) oder beispielsweise Beschränkungen des Zugangs zu Informationen für den Konzernabschlussprüfer entstehen lässt (vgl ISA 600.49 (d)).

Erläuterungen und Anwendungshinweise

Zu Rz (8):

Die folgende Aufzählung zeigt Beispiele für ein mögliches erhöhtes Risiko von falschen Darstellungen auf:

- a) Infolge des Ukraine-Krieges ist die Prognoseunsicherheit aus Sicht des Unternehmens wesentlich angestiegen.
- b) Das Unternehmen befürchtet aufgrund des Ukraine-Krieges einen Nachfrageeinbruch, und die gesetzlichen Vertreter sind hohem Druck ausgesetzt, bestimmte finanzielle Ziele künftig dennoch zu erreichen, oder es bestehen Anreize, die finanziellen Ziele für das zu prüfende Geschäftsjahr zu maximieren.
- c) Die gesetzlichen Vertreter sind bei der Feststellung und Verarbeitung der Ereignisse im Abschluss hohem Zeitdruck ausgesetzt.

Zu Rz (10) f:

Mehrere Staaten und die EU haben [vier Kategorien von Sanktionen](#) gegen Russland und Belarus verhängt:

- a) Sanktionen gegen Einzelpersonen und Organisationen;
- b) Beschränkungen für Geschäfte;
- c) diplomatische Maßnahmen;
- d) Einschränkung der wirtschaftlichen Zusammenarbeit.

In Unternehmen sind die gesetzlichen Vertreter für die Einhaltung der Sanktionen verantwortlich, wobei möglicherweise die Unterstützung durch ihren Rechtsbeistand oder externe Anwälte notwendig sein könnte. Strikte Bestimmungen zur Auftragsannahme und das Risikomanagement tragen dazu bei, dass Sanktionen angemessen berücksichtigt werden können.

Als Maßnahmen des Abschlussprüfers kommen in Betracht:

- Analyse der Strukturen des wirtschaftlichen Eigentums von Kunden und Lieferanten
- Identifikation direkter oder indirekter Verbindungen zu sanktionierten politisch exponierten Personen (PEP) oder Organisationen. Dies ist wichtig, da russisches oder belarussisches Eigentum verborgen werden kann.
- Berücksichtigung von Handelsbeschränkungen bzw -verboten (Einfuhr- bzw Ausfuhrverbote)
- Im Falle einer Geschäftsbeziehung mit sanktionierten Personen oder Körperschaften: Einfrieren der Vermögenswerte dieser Personen und Körperschaften sowie Einstellung der Erbringung jeglicher Art von Dienstleistungen für die aufgeführten Personen und Körperschaften

Zu Rz (17) bis (19):

Die für die Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung im Zusammenhang mit den Auswirkungen des Ukraine-Krieges und der Sanktionen auf die Weltwirtschaft relevanten Aspekte können sich aus verschiedensten Umständen ergeben. Diese Umstände sind ausführlich in der AFRAC-Fachinformation vom April 2022 zu den Auswirkungen der Ukraine-Krise auf die Unternehmensberichterstattung beschrieben.