APAB
Abschlussprüferaufsichtsbehörde

E-Mail
Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen KSW
zH Herrn Manfred Peschke
Am Belvedere 10/4
1100 Wien

GZ: ST 01/26/PH

Wien, 09.07.2026

Standardsetzung

Sehr geehrte Damen und Herren,

aufgrund der gemäß § 57 APAG normierten Zustimmungspflicht der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) für von der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen sowie der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände entwickelte Berufsgrundsätze und Standards für die interne Qualitätssicherung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards teilt Ihnen die APAB mit, dass nach Durchsicht der von Ihnen diesbezüglich übermittelten Unterlagen, den Änderungen der Berufsgrundsätze/Prüfungsstandards KFS/PG 1, KFS/PG 2, KFS/PG 3, KFS/PG 10, KFS/PE 18 und KFS/PE 28, sowie des neuen Prüfungsstandards KFS/PE 36 hiermit **zugestimmt** wird. Ebenfalls **zugestimmt** wird der aktuellen Fassung von KFS/PG 13, welches nunmehr abschlussprüfungsrelevant geworden ist.

Anbei finden Sie als Anlage die jeweilige Fassung der Berufsgrundsätze/Prüfungsstandards, die obiger Entscheidung zugrunde liegt.

APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde

Mag. Peter Hofbauer Mag. (FH) Michael Komarek

Unterzeichner	Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB)	
APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde	Datum	2026-07-09T11:22:35+02:00
	Seriennummer	805147625385547742551157776
Aussteller-Zertifikat	CN=GLOBALTRUST 2015 GOVERNMENT 1,OU=GLOBALTRUST Certification Service,O=e-commerce monitoring GmbH,L=Wien,ST=Wien,C=AT	
Prüfinformation	Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur finden Sie unter: https://www.signatur.rtr.at/	
Hinweis	Dieses Dokument wurde amtssigniert. Auch ein Ausdruck dieses Dokuments hat gemäß § 20 E-Government-Gesetz die Beweiskraft einer öffentlichen Urkunde.	

APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde
1040 Wien, Brucknerstraße 8/6
+43 (1) 503 12 18 behoerde@apab.gv.at www.apab.gv.at

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Stellungnahme

des **Fachsenats für Abschlussprüfung und andere Zusicherungsleistungen** der **Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen**

Redepflicht gemäß dem UGB und andere anlassbezogene Berichtspflichten des Abschlussprüfers

(beschlossen in der Sitzung des ehemaligen Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 9. Dezember 2009 als Stellungnahme KFS/PE 18, zuletzt überarbeitet im Juni 2026; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis Seite

1. Vorbemerkungen 2
2. Redepflicht gemäß dem UGB 2
2.1. Allgemeine Grundsätze 2
2.2. Wesentliche Entwicklungsbeeinträchtigung 3
2.3. Bestandsgefährdung 3
2.4. Schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung 4
2.5. Wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses 5
2.6. Vermutung eines Reorganisationsbedarfs 6
2.7. Zeitpunkt und Form der Ausübung der Redepflicht 7
2.8. Berichterstattung über die Ausübung der Redepflicht im Prüfungsbericht 7
2.9. Adressaten der Redepflicht 8
2.10. Redepflicht in besonderen Fällen 8
2.10.1. Prüfung von Konzernabschlüssen 8
2.10.2. Prüfung von Vereinen und Privatstiftungen 8
2.10.3. Prüfung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts 9
2.10.4. Freiwillige Abschlussprüfungen 9
3. Anlassbezogene Berichtspflichten nach internationalen Prüfungsgrundsätzen 9
4. Anlassbezogene Berichtspflichten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 10
4.1. Berichtspflicht gemäß Art. 7 der EU-VO 10
4.2. Berichtspflicht gemäß Art. 12 Abs. 1 der EU-VO 11
5. Art der Übermittlung 13
6. Anwendungszeitpunkt 13
Erläuterungen und Anwendungshinweise 14

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

1. Vorbemerkungen

(1) Die vorliegende Stellungnahme behandelt die Redepflicht gemäß dem UGB und andere anlassbezogene Berichtspflichten des Abschlussprüfers.

(2) Der Abschlussprüfer hat unverzüglich zu berichten, wenn er bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen feststellt, die den Bestand des geprüften Unternehmens oder Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen; darüber hinaus hat er unverzüglich über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses zu berichten (§ 273 Abs. 2 UGB). Der Abschlussprüfer hat auch unverzüglich zu berichten, wenn bei der Prüfung des Jahresabschlusses das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs festgestellt wird (§ 273 Abs. 3 UGB).

(3) Hinzuweisen ist darauf, dass es Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses ist, festzustellen, ob dieser den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätze ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt. Eine Prüfung ist daher nicht darauf ausgerichtet, durch zusätzliche Prüfungshandlungen alle möglichen Tatsachen im Zeitraum der Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung festzustellen, die Redepflicht auslösen können.

(4) Ergänzend zum UGB enthalten die ISA eine Reihe von zusätzlichen, anlassbezogenen Berichtspflichten.

(5) Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse sind darüber hinaus weitere anlassbezogene Berichtspflichten zu beachten, die sich aus der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ergeben.

(6) Rede- und Berichtspflichten nach sondergesetzlichen Vorschriften (z.B. § 63 Abs. 3 BWG) werden in dieser Stellungnahme nicht behandelt.

2. Redepflicht gemäß dem UGB

2.1. Allgemeine Grundsätze

(7) Das UGB unterscheidet in § 273 zwischen fünf Tatbeständen, die zu einer unverzüglichen Berichterstattungspflicht für den Abschlussprüfer führen:

- wesentliche Entwicklungsbeeinträchtigung (Abs. 2 Satz 1);
- Bestandsgefährdung (Abs. 2 Satz 1);
- schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung (Abs. 2 Satz 1);
- wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses (Abs. 2 Satz 2);
- Vermutung eines Reorganisationsbedarfs (Abs. 3).

(8) Es liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers zu beurteilen, ob ein vorliegender Sachverhalt einen Tatbestand nach § 273 Abs. 2 bis 3 UGB darstellt und die Redepflicht auslöst.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(9) Grundsätzlich löst jeder Tatbestand nach § 273 Abs. 2 und 3 UGB für sich die Redepflicht aus. Führt z.B. eine wesentliche Entwicklungsbeeinträchtigung im Verlauf der Abschlussprüfung zu einer Bestandsgefährdung des geprüften Unternehmens, hat der Abschlussprüfer die Redepflicht zu diesem Tatbestand gesondert auszuüben. Erfüllt ein bestimmter Sachverhalt sowohl den Tatbestand der wesentlichen Entwicklungsbeeinträchtigung als auch den Tatbestand der Bestandsgefährdung, hat der Abschlussprüfer die Redepflicht für den Tatbestand der Bestandsgefährdung auszuüben.

2.2. Wesentliche Entwicklungsbeeinträchtigung

(10) Nach § 273 Abs. 2 UGB hat der Abschlussprüfer unverzüglich zu berichten, wenn er Tatsachen feststellt, die die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen bzw. beeinträchtigen können. Eine wesentliche Entwicklungsbeeinträchtigung liegt vor, wenn eine gravierende Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eingetreten ist oder Zweifel an der Fähigkeit des geprüften Unternehmens zur Fortführung wichtiger geschäftlicher Aktivitäten bestehen, basierend auf Tatsachen, die eine nachhaltige negative Entwicklung des Unternehmens befürchten lassen, d.h. die Tatsachen bewirken mehr als nur eine angespannte Lage, erfüllen aber nicht die Tatbestandsmerkmale einer Bestandsgefährdung (vgl. Abschnitt 2.3.).

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (10).)

(11) Sollte eine mögliche Entwicklungsbeeinträchtigung gegeben sein, muss diese aus Sicht des Abschlussprüfers überwiegend wahrscheinlich sein, um eine Redepflicht auszulösen. Der Tatbestand kann als Vorstufe für eine bevorstehende Bestandsgefährdung gewertet werden, muss aber nicht notwendigerweise darin münden.

2.3. Bestandsgefährdung

(12) Nach § 273 Abs. 2 UGB hat der Abschlussprüfer auch unverzüglich zu berichten, wenn er Tatsachen feststellt, die den Bestand des geprüften Unternehmens gefährden bzw. gefährden können. Eine Bestandsgefährdung liegt vor, wenn wesentliche Zweifel an der Fähigkeit des geprüften Unternehmens zur Fortführung seiner Geschäftstätigkeit bestehen, d.h. es ist ernsthaft damit zu rechnen, dass das Unternehmen in absehbarer Zeit gezwungen sein wird, seinen Geschäftsbetrieb einzustellen.

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (12).)

(13) Das Eintreten einer Bestandsgefährdung muss aus Sicht des Abschlussprüfers überwiegend wahrscheinlich sein. Der Tatbestand kann als Vorstufe für eine bevorstehende Insolvenz oder Liquidation gewertet werden, muss aber nicht notwendigerweise zur Eröffnung eines dieser Verfahren führen.

(14) Als absehbarer Zeitraum wird ein Beurteilungszeitraum von zumindest zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag betrachtet (vgl. Abschnitt 7. des KFS/RL 28; ISA 570 (Revised).13 i.V.m. .A15). Daraus folgt, dass diese Pflicht des Abschlussprüfers grundsätzlich zukunftsgerichtet ist. Als Ausgangspunkt für die Beurteilung kann bspw. eine vollständige und plausible interne Unternehmensplanung dienen (vgl. Abschnitt 4. des KFS/RL 28).

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (14).)

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(15) Der Geschäftsbetrieb stellt die Beurteilungseinheit, ob der Bestand des geprüften Unternehmens gefährdet ist, dar. Verfügt das geprüfte Unternehmen nur über einen Geschäftsbetrieb und ist es überwiegend wahrscheinlich, dass es diesen nicht mehr fortführen kann, gilt der Tatbestand der Bestandsgefährdung als verwirklicht. Verfügt das geprüfte Unternehmen allerdings über weitere Geschäftsbetriebe, deren Fortführung nicht gefährdet ist, kann die Bestandsgefährdung des geprüften Unternehmens widerlegt werden. Unabhängig davon hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob der Tatbestand der wesentlichen Entwicklungsbeeinträchtigung erfüllt ist.

(16) Der Verlust (der Hälfte) des Grund- oder Stammkapitals stellt für sich allein keinen redepflichtigen Tatbestand dar, kann aber Anlass zur Prüfung sein, ob Tatsachen vorliegen, welche eine Redepflicht aufgrund von Bestandsgefährdung (oder eine Redepflicht aus anderen Gründen) bewirken können.

2.4. Schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung

(17) Nach § 273 Abs. 2 UGB hat der Abschlussprüfer auch unverzüglich zu berichten, wenn er Tatsachen feststellt, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen.

(18) Gesetzliche Vertreter sind Mitglieder des Vorstands bzw. der Geschäftsführung. Schwerwiegende Verstöße von Mitgliedern des Aufsichtsrats sind nicht Gegenstand dieser Redepflicht.

(19) Der Begriff „Arbeitnehmer“ ist i.S.d. arbeitsrechtlichen Begriffsdefinition auszulegen. Werkvertragsnehmer, sofern sie nicht in einem dienstnehmerähnlichen Werkvertragsverhältnis tätig sind, und sonstige Beauftragte gelten nicht als Arbeitnehmer i.S.d. arbeitsrechtlichen Begriffsdefinition.[1]

(20) Das Tatbestandsmerkmal „schwerwiegend“ bezieht sich auf den Verstoß als solchen, d.h. nicht nur auf die betragliche Auswirkung der Verletzung der Vorschriften auf den Abschluss. Folgende Kriterien können für die Qualifikation eines Verstoßes als schwerwiegend relevant sein:

- Bedeutung der Rechtsnorm, gegen die verstoßen wurde;
- Umfang des für das Unternehmen durch den Verstoß eingetretenen Schadens;
- Höhe des finanziellen Risikos, das für das Unternehmen aus dem Verstoß resultiert;
- Grad des Vertrauensbruchs, den der Verstoß für das Unternehmen darstellt.

(21) Die Redepflicht ist unabhängig davon auszuüben, ob die Folgen dieses redepflichtigen Tatbestands für das Unternehmen nachteilig oder vorteilhaft sind. Das tatsächliche Eintreten von Folgen für das Unternehmen ist allerdings nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines schwerwiegenden Verstoßes. Je nach Tätigkeit des Unternehmens können dafür unterschiedliche Rechtsvorschriften relevant sein.

(22) Als Maßstab für die Qualifizierung von Verstößen als schwerwiegend kann das Aufkommen von Zweifeln an der Eignung der jeweiligen Person, ihre Funktion weiterhin auszuüben, angesehen werden. Demnach sind Verstöße schwerwiegend, wenn sie

[1] Vgl. EB zur RV des URÄG 2008, zu § 273.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

geeignet sind, das Vertrauen in die Leitungsorgane zu erschüttern oder schwerwiegende Folgen (z.B. finanzielle Auswirkungen) für das Unternehmen zu bewirken. Zu beachten ist jedoch, dass die Abschlussprüfung nicht darauf ausgerichtet ist, zu überprüfen, ob sämtliche Vorschriften, gegen die gesetzliche Vertreter oder Arbeitnehmer des geprüften Unternehmens verstoßen könnten, eingehalten wurden. Bei der Beurteilung eines Verstoßes als schwerwiegend geht es daher in erster Linie um den Bezug der verletzten Norm zum Abschluss und die Auswirkungen des Rechtsbruchs auf diesen.

(23) Bei Verstößen gegen Gesetz stellt sich die Frage nach den zu berücksichtigenden Rechtsvorschriften. Für die Redepflicht relevante Gesetzesverstöße können schwerwiegende Verstöße gegen unternehmens- und gesellschaftsrechtliche sowie allfällige branchen- und unternehmensspezifische Rechtsvorschriften sein, die sich auf die Unternehmensberichterstattung beziehen und nicht bereits Gegenstand der Berichterstattung zur Abschlussprüfung sind. Stellt der Abschlussprüfer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben einen schwerwiegenden Verstoß gegen weitere, andere Rechtsvorschriften fest, so kann dies im Einzelfall ebenso die Redepflicht auslösen.

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (23).)

(24) Gesetzesverstöße lösen nur dann eine Redepflicht aus, wenn die zugrundeliegende Norm das Handeln der gesetzlichen Vertreter als solche betrifft oder wenn der Verstoß im Rahmen der Tätigkeit des Vorstands, der Geschäftsführung oder der Arbeitnehmer anfällt. Der Privatsphäre der gesetzlichen Vertreter oder der Arbeitnehmer zuordenbare Gesetzesverstöße sind grundsätzlich nicht von der Redepflicht erfasst, es sei denn, die Rolle als Vorstand oder Geschäftsführer kann aufgrund dessen nicht länger wahrgenommen werden. In diesem Fall betrifft die zugrundeliegende Norm das Handeln der gesetzlichen Vertreter als solche (z.B. Vermögensdelikte i.S.d. StGB). Gleiches gilt, wenn der in der Privatsphäre der gesetzlichen Vertreter oder der Arbeitnehmer liegende Gesetzesverstoß Bedenken an der Eignung der Betroffenen hervorruft, ihre Funktion im Unternehmen zu erfüllen.

(25) Dass die abschließende rechtliche Beurteilung, ob ein Sachverhalt i.S.v. Rz (20) einen Verstoß gegen ein Gesetz oder andere Rechtsvorschriften darstellt, einem Gericht oder einer anderen zuständigen rechtsprechenden Instanz obliegt, beeinflusst die Ausübung der Redepflicht nicht.

(26) Verstöße gegen Gesellschaftsvertrag oder Satzung, die eine Redepflicht auslösen, können insbesondere eindeutige Verstöße gegen den im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung geregelten Unternehmensgegenstand oder gegen die Geschäftsordnung oder gegen im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung festgelegte Zustimmungspflichten zur Durchführung von Geschäften (z.B. der Erwerb von Grundstücken oder Beteiligungen oder Kreditaufnahmen ohne Genehmigung) sein.

2.5. Wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses

(27) Nach § 273 Abs. 2 UGB hat der Abschlussprüfer auch unverzüglich über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses zu berichten. Unterschiedlich formulierte, aber inhaltlich gleichzusetzende Berichtspflichten enthalten die AP-VO (Art. 11 Abs. 2 lit. j AP-VO) und die ISA (ISA 265.9 und .10(a)) (vgl. KFS/PG 4 Rz 65).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(28) Eine Schwäche bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses liegt insbesondere vor, wenn

- eine interne Kontrolle so ausgestaltet und implementiert ist, dass sie zur Aufdeckung einer falschen Darstellung im Abschluss nicht geeignet ist und damit nicht als Schutzmaßnahme für die ordnungsgemäße Aufstellung des Abschlusses dient, oder
- eine Kontrolle zur Verhinderung oder Aufdeckung von Fehldarstellungen im Abschluss gänzlich fehlt.

(29) Eine erkannte Schwäche bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses ist wesentlich, wenn sie nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers bedeutsam genug ist, um die Aufmerksamkeit der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats zu verdienen.

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (29).)

(30) Der Rechnungslegungsprozess umfasst alle Abläufe von der Entstehung eines Geschäftsvorfalls bis zu dessen Verbuchung und Erfassung im Jahresabschluss.

(31) Die Abschlussprüfung ist nicht darauf ausgerichtet, alle Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses aufzudecken. Aus der Ausübung der Redepflicht zu einer wesentlichen Schwäche kann daher nicht abgeleitet werden, dass keine anderen Schwächen bestehen.

2.6. Vermutung eines Reorganisationsbedarfs

(32) Nach § 273 Abs. 3 UGB hat der Abschlussprüfer auch unverzüglich zu berichten, wenn bei der Prüfung des Jahresabschlusses das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs (§ 22 Abs. 1 Z 1 URG) festgestellt wird; in der diesbezüglichen Berichterstattung sind die Eigenmittelquote (§ 23 URG) und die fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24 URG) anzugeben.

(33) Die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs i.S.d. § 22 Abs. 1 Z 1 URG liegt immer dann vor, wenn die gemäß § 23 URG ermittelte Eigenmittelquote weniger als 8 % **und** die gemäß § 24 URG ermittelte fiktive Schuldentilgungsdauer mehr als 15 Jahre betragen.[2]

(34) Der Abschlussprüfer hat zum frühestmöglichen Zeitpunkt – das ist in der Regel der Zeitpunkt, in dem ein Entwurf des Jahresabschlusses vorliegt, aus dem die Kennzahlen gemäß §§ 23 und 24 URG berechnet werden können – nach Überprüfung der für die Berechnung benötigten Zahlen die beiden Kennzahlen zu berechnen, um festzustellen, ob die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs gegeben ist.

(35) Die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs kann auch vor dem Zeitpunkt, zu dem ein Entwurf des Jahresabschlusses vorliegt, bestehen, wenn im Rahmen der Jahresabschlussprüfung aus Zahlenwerken des Unternehmens (z.B. aktuelle letztverfügbare Saldenlisten, Planbilanzen, Budgets, Forecasts u.ä.) zu erkennen ist, dass die Nichterfüllung der Kennzahlen zum Abschlussstichtag zu erwarten ist.

---

[2] Unter den gleichen Voraussetzungen wird gemäß § 6 Abs. 2 ReO (Restrukturierungsordnung) die wahrscheinliche Insolvenz vermutet und liegt gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 EKEG (Eigenkapitalersatz-Gesetz) – alternativ zu Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung – eine Krise vor.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(36) Die Redepflicht des Abschlussprüfers tritt dann ein, wenn beide Kennzahlen nicht im Rahmen der vom URG gesetzten Grenzen liegen. Die Beurteilung, ob bspw. aufgrund bestehender Sicherheiten oder des Vorhandenseins stiller Reserven oder aufgrund sonstiger Umstände tatsächlich kein Reorganisationsbedarf besteht, kann Gegenstand eines gesonderten Gutachtens eines Wirtschaftstreuhänders gemäß § 26 Abs. 1 und 2 URG sein.

2.7. Zeitpunkt und Form der Ausübung der Redepflicht

(37) Die Redepflicht beginnt frühestens mit Abschluss des Prüfungsvertrags. Stellt der Abschlussprüfer redepflichtige Tatsachen fest, so hat er nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 273 Abs. 2 und 3 UGB) „unverzüglich“ darüber zu berichten. Unverzüglich bedeutet unmittelbar nach der Feststellung einer berichtspflichtigen Tatsache. Demgemäß ist die Redepflicht unabhängig vom Fortschritt der Prüfungshandlungen und gesondert vom Prüfungsbericht auszuüben. Ein Verschieben der Ausübung der Redepflicht bis zur Ausfertigung des Prüfungsberichts oder der geplanten Berichterstattung über die Prüfung des Abschlusses in der Aufsichtsratssitzung oder Gesellschafterversammlung ist nicht zulässig.

(38) Unverzüglich bedeutet allerdings nicht, dass der Abschlussprüfer schon bei der theoretischen Möglichkeit einer berichtspflichtigen Tatsache oder dem bloßen, nicht näher begründeten Verdacht auf eine solche Redepflicht auszuüben hat. Der Abschlussprüfer hat bei Vorliegen eines Verdachts auf eine berichtspflichtige Tatsache alle Unterlagen und Informationen zu prüfen und ausreichende geeignete Nachweise hinsichtlich des Vorliegens der berichtspflichtigen Tatsache zu erlangen. Die berichtspflichtige Tatsache muss nicht zweifelsfrei, aber ausreichend wahrscheinlich vorliegen.

(39) Die Redepflicht endet regelmäßig mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Erhält der Abschlussprüfer nach Erteilung des Bestätigungsvermerks und vor der Teilnahme an der Sitzung über die Prüfung bzw. Feststellung des Abschlusses durch den Aufsichtsrat Unterlagen und Informationen, die möglicherweise geeignet sind, die Redepflicht auszulösen, so hat er diese zu prüfen und ggf. gegenüber den Adressaten (vgl. Abschnitt 2.9.) die Redepflicht auszuüben.

(40) Bei Bestehen einer berichtspflichtigen Tatsache während mehrerer Geschäftsjahre (z.B. Redepflicht gemäß § 273 Abs. 3 UGB betreffend URG-Kennzahlen) ist die Berichterstattung bei jeder Abschlussprüfung zu wiederholen. Der Abschlussprüfer kann sich nicht auf die Ausübung der Redepflicht im vorangegangenen Geschäftsjahr berufen.

(41) Der Bericht kann zunächst mündlich erstattet werden, muss in weiterer Folge aber ehestmöglich schriftlich (vgl. § 273 Abs. 4 UGB) den Adressaten vorgelegt werden.

2.8. Berichterstattung über die Ausübung der Redepflicht im Prüfungsbericht

(42) Betreffend die Berichterstattung über die Ausübung der Redepflicht im Prüfungsbericht wird auf das einschlägige Kapitel im Fachgutachten KFS/PG 2 verwiesen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

2.9. Adressaten der Redepflicht

(43) Die Redepflicht besteht gegenüber den gesetzlichen Vertretern und sämtlichen Mitgliedern des Aufsichtsrats der geprüften Gesellschaft. Auch bei einer allfälligen Befassung eines Prüfungsausschusses ist der diesbezügliche Bericht stets allen Mitgliedern des Aufsichtsrats und dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung zuzustellen.

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (43).)

(44) Besteht kein Aufsichtsrat, so hat der Abschlussprüfer die Redepflicht gegenüber der Geschäftsführung auszuüben und sämtliche Gesellschafter davon zu unterrichten, dass er seiner Redepflicht nachgekommen ist und der Geschäftsführung einen Bericht erstattet hat.

(45) Ist bei einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft i.S.v. § 221 Abs. 5 UGB ein Aufsichtsrat eingerichtet, so hat der Abschlussprüfer gemäß § 273 Abs. 4 Satz 2 UGB den Bericht hinsichtlich der Personengesellschaft auch den Mitgliedern dieses Aufsichtsrats vorzulegen.

2.10. Redepflicht in besonderen Fällen

2.10.1. Prüfung von Konzernabschlüssen

(46) Die Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB besteht auch bei der Prüfung von Konzernabschlüssen, nicht aber jene gemäß § 273 Abs. 3 UGB.

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (46).)

(47) Der Konzernabschlussprüfer hat darauf zu achten, ob die Prüfer der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ihre Redepflicht oder eine vergleichbare Berichtspflicht ausüben, und deren Auswirkung auf die eigene Redepflicht zu würdigen.

2.10.2. Prüfung von Vereinen und Privatstiftungen

(48) Gemäß § 22 Abs. 2 VerG (Vereinsgesetz) und § 21 Abs. 3 PSG (Privatstiftungsgesetz) ist § 273 UGB bei der Prüfung von Vereinen, die einen erweiterten Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang) aufzustellen haben (große Vereine), und von Privatstiftungen sinngemäß anzuwenden.

(49) Bezüglich der Redepflicht gemäß § 273 Abs. 3 UGB (Vorliegen der Vermutung eines Reorganisationsbedarfs) bedeutet die sinngemäße Anwendung, dass sich die diesbezügliche Verpflichtung auf große Vereine und Privatstiftungen beschränkt, denen Unternehmereigenschaft i.S.d. UGB zukommt, weil der Weg zu einem Reorganisationsverfahren i.S.d. URG nur Unternehmen offensteht.

(50) Besteht bei großen Vereinen oder Privatstiftungen, denen Unternehmereigenschaft i.S.d. UGB nicht zukommt („Nichtunternehmen“), ein Insolvenzrisiko, ist dieses aufgrund der Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB aufzuzeigen. Wenn der Abschlussprüfer die Kennzahlen gemäß §§ 23 und 24 URG auch bei einem „Nichtunternehmen“ ermittelt und feststellt, dass aufgrund der Kennzahlen die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs besteht, bleiben die daraus resultierenden Konsequenzen dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers überlassen.

(51) Bei Vereinen besteht die Redepflicht gegenüber dem Leitungsorgan (§ 5 Abs. 3 VerG) und den Mitgliedern eines in den Statuten vorgesehenen Aufsichtsorgans (§ 5

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Abs. 4 VerG). Von der Redepflicht gegenüber dem Leitungsorgan und einem allenfalls bestehenden Aufsichtsorgan eines großen Vereins ist die Warnpflicht an die Vereinsbehörde gemäß § 22 Abs. 5 VerG, die für große Vereine gilt, zu unterscheiden. Stellt der Abschlussprüfer bei seiner Prüfung Tatsachen fest, die erkennen lassen, dass der Verein seine bestehenden Verpflichtungen nicht erfüllen kann, oder die erwarten lassen, dass der Verein in Zukunft zur Erfüllung seiner Verpflichtungen nicht in der Lage sein wird, hat er dies der Vereinsbehörde mitzuteilen. Eine Mitteilung hat auch zu erfolgen, wenn diese Tatsachen nicht mehr bestehen. Auf Abschnitt 6.2. des Fachgutachtens KFS/PE 22 wird verwiesen.

(52) Bei Privatstiftungen besteht die Redepflicht gegenüber dem Stiftungsvorstand (§ 15 PSG) und sämtlichen Mitgliedern des Aufsichtsrats (§ 22 PSG) oder eines allfälligen Beirats, dem die Kompetenzen der Prüfung und Feststellung des Abschlusses zugeordnet sind. Zur Redepflicht bei Privatstiftungen sowie zu weiteren Verpflichtungen im Zusammenhang mit Verstößen wird auf die Abschnitte 4.2. und 5. des Fachgutachtens KFS/PE 21 verwiesen.

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (52).)

2.10.3. Prüfung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(53) Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind im UGB nicht ausdrücklich geregelt. Das Vorliegen der Unternehmereigenschaft ist aufgrund der tatsächlichen Tätigkeiten und der sonstigen Umstände zu beurteilen.

(54) Von einem Abschlussprüfer, der mit der Prüfung des Abschlusses einer juristischen Person des öffentlichen Rechts beauftragt ist, ist in gleicher Weise wie vom Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft festzustellen, ob Redepflicht besteht; ist dies der Fall, hat der Abschlussprüfer die Redepflicht in gleicher Weise wie der Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft auszuüben.

(55) Wenn der Abschlussprüfer die Kennzahlen gemäß §§ 23 und 24 URG auch bei einem „Nichtunternehmen“ ermittelt und feststellt, dass aufgrund der Kennzahlen die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs besteht, bleiben die daraus resultierenden Konsequenzen dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers überlassen.

2.10.4. Freiwillige Abschlussprüfungen

(56) Die Redepflicht des Abschlussprüfers besteht unabhängig davon, ob es sich um eine gesetzlich vorgeschriebene, eine statutarisch gebotene oder eine freiwillige Abschlussprüfung handelt.

(57) Die Redepflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs ist auch bei freiwilligen Abschlussprüfungen auszuüben, obwohl für die Organe die Haftungsfolgen gemäß § 22 URG nicht gelten.

3. Anlassbezogene Berichtspflichten nach internationalen Prüfungsgrundsätzen

(58) Ergänzend zu den Regelungen zur Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB bestehen nach den ISA mehrere Regelungen zu anlassbezogenen Berichtspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen, die zusätzlich zu beachten sind.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(59) ISA 260 (Revised) stellt ein übergreifendes Regelwerk für die Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen dar und nennt einige spezifische Sachverhalte, über die mit diesen zu kommunizieren ist. Zu kommunizierende Sachverhalte sind in ISA 260 (Revised) sowie in anderen ISA dargestellt (vgl. dazu die Übersicht in Anlage 1 zu ISA 260 (Revised)). Insbesondere überschneiden sich folgende Berichtspflichten mit der Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB:

a) zu dolosen Handlungen gemäß ISA 240.41 ff.;
b) zu Verstößen gegen Rechtsvorschriften gemäß ISA 250 (Revised).23 ff.;
c) zu Mängeln im internen Kontrollsystem gemäß ISA 265.9 ff.;
d) zu erheblichen Zweifeln an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung gemäß ISA 570 (Revised).25.

4. Anlassbezogene Berichtspflichten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach der Verordnung (EU) Nr. 537/2014

(60) Art. 7 und Art. 12 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (im Folgenden kurz „EU-VO“) sehen zusätzliche Regelungen für die Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE – Public Interest Entities) vor, die die bestehenden Redepflichten gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB und die anlassbezogenen Berichtspflichten nach den ISA ergänzen. Diese Berichtspflichten gelten nur bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.

4.1. Berichtspflicht gemäß Art. 7 der EU-VO

(61) Hat ein Abschlussprüfer, der bei einem PIE die Abschlussprüfung durchführt, die Vermutung oder einen berechtigten Grund zu der Vermutung, dass Unregelmäßigkeiten, wie dolose Handlungen („fraud“ i.S.v. ISA 240.12 (a)) im Zusammenhang mit dem Abschluss des geprüften Unternehmens, möglicherweise eintreten oder eingetreten sind, ist er gemäß Art. 7 der EU-VO verpflichtet, dies (unbeschadet des Art. 12 der EU-VO) dem geprüften Unternehmen mitzuteilen und dieses aufzufordern, die Angelegenheit zu untersuchen sowie angemessene Maßnahmen zu treffen, um derartige Unregelmäßigkeiten aufzugreifen und einer Wiederholung dieser Unregelmäßigkeiten in der Zukunft vorzubeugen.

(62) Der Begriff der Unregelmäßigkeiten („irregularities“) ist analog zum Begriff des Verstoßes gemäß ISA 250 (Revised).12 („non-compliance“) auszulegen. Unregelmäßigkeiten stellen Verstöße gegen Rechtsvorschriften einschließlich Bilanzmanipulation dar und beinhalten damit auch Verstöße gegen nicht unmittelbar rechnungslegungsbezogene Rechtsvorschriften, auf deren Aufdeckung die Abschlussprüfung nicht unmittelbar gerichtet ist, z.B. Verstöße gegen Geldwäschevorschriften, Korruption, Kartellrechtsverstöße, sind aber nicht nur auf solche Verstöße beschränkt.[3]

(63) Die Mitteilung an das Unternehmen mit der Aufforderung, die Angelegenheit zu untersuchen und geeignete Maßnahmen zu treffen, hat der Abschlussprüfer in schriftlicher Form an die gesetzlichen Vertreter zu richten. Sie ist zudem in schriftlicher Form gemäß ISA 250 (Revised).23 an alle Mitglieder des Aufsichtsrats zu richten, wenn die

[3] Vgl. ebenso IDW Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie[6] (2021) (Ergänzungen vom 16.11.2021 und vom 4.4.2022) 69 f.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Unregelmäßigkeiten auch für die Wahrnehmung von dessen Aufsichtsfunktion relevant sind oder die gesetzlichen Vertreter die Angelegenheit nicht untersuchen und diese Sachverhalte nicht offensichtlich unbeachtlich sind.

(Vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (63).)

(64) Die geforderte Untersuchung des Sachverhalts durch das geprüfte Unternehmen (die gesetzlichen Vertreter oder den Aufsichtsrat) sollte folgende Teilschritte beinhalten:

a) eine Untersuchung, ob fundierte Anhaltspunkte für das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten bestehen;
b) bei fundierten Anhaltspunkten die Durchführung einer internen Investigation, ggf. mit Unterstützung externer Spezialisten;
c) eine umfassende Information des Prüfungsausschusses über die festgestellten Sachverhalte und die eingeleiteten Untersuchungsmaßnahmen;
d) eine Auswertung der Untersuchungsergebnisse; bei Verstößen eine angemessene Ursachenanalyse.

(65) Der Abschlussprüfer hat geeignete Nachweise über die eingeleiteten Untersuchungsmaßnahmen und das Ergebnis der Untersuchung einzuholen, um zu beurteilen, ob ein Bericht (vgl. Rz (66)) zu erstatten ist und welche Auswirkungen sich aus dem Untersuchungsergebnis auf den Abschluss oder auf den Bestätigungsvermerk ergeben.

(66) Untersuchen die gesetzlichen Vertreter bzw. der Aufsichtsrat die Angelegenheit nicht, hat der Abschlussprüfer diesen Umstand bei der von den Mitgliedstaaten benannten, für die Untersuchung dieser Unregelmäßigkeiten zuständigen Behörde anzuzeigen. Hinsichtlich der Behördenzuständigkeit für diese Berichtspflicht gilt in Österreich Folgendes:

a) Für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ist gemäß § 63 Abs. 8 BWG bzw. § 265 Abs. 5 VAG 2016 die Finanzmarktaufsichtsbehörde (FMA) die zuständige Behörde.
b) Für ein PIE, das kein Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen ist, ist gemäß § 1 Abs. 4 Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) die Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) die zuständige Behörde.

(67) Die Berichtspflicht gemäß Art. 7 der EU-VO unterscheidet sich von jener gemäß § 273 Abs. 2 UGB darin, dass

a) ein Verstoß i.S.v. Art. 7 der EU-VO nicht schwerwiegend sein muss,
b) dabei der Kreis der Personen, die einen Verstoß begehen, nicht auf die gesetzlichen Vertreter und die Arbeitnehmer des geprüften Unternehmens beschränkt ist und
c) die Verpflichtungen zur Nachverfolgung zu treffender Maßnahmen und ggf. zur Berichterstattung an die zuständige Behörde bei einer Redepflicht gemäß § 273 UGB nicht bestehen.

4.2. Berichtspflicht gemäß Art. 12 Abs. 1 der EU-VO

(68) Gemäß Art. 12 Abs. 1 der EU-VO ist der Abschlussprüfer eines PIE verpflichtet, die für die Beaufsichtigung des PIE zuständige Behörde über jede Information zu unterrichten, von der er bei Durchführung der Abschlussprüfung Kenntnis erhält und die eine der folgenden Konsequenzen haben kann:

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

a) einen wesentlichen Verstoß gegen die Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, die die Zulassungsvoraussetzungen enthalten oder speziell die Tätigkeiten des PIE regeln;
b) eine wesentliche Gefährdung oder wesentliche Bedenken hinsichtlich der Fortführung der Tätigkeit des PIE;
c) eine Verweigerung der Abgabe eines Prüfungsurteils über die Abschlüsse oder die Abgabe eines versagenden oder eingeschränkten Prüfungsurteils.

(69) Die Berichterstattung an die zuständige Behörde hat in schriftlicher Form zu erfolgen.

(70) Hinsichtlich der Behördenzuständigkeit für diese Berichtspflicht gilt Folgendes:

a) Für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ist die FMA die zuständige Behörde (vgl. für Kreditinstitute § 61 Abs. 3 BWG sowie für Versicherungsunternehmen sinngemäß § 265 Abs. 1 VAG 2016).
b) Für ein PIE, das kein Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen ist, ist gemäß § 1 Abs. 4 APAG die APAB die zuständige Behörde.

(71) Über den Umstand und den Inhalt der Berichterstattung des Abschlussprüfers an die zuständige Behörde sind auch die gesetzlichen Vertreter und alle Mitglieder des Aufsichtsrats des geprüften Unternehmens zu informieren (vgl. Abschnitt 2.9.).

(72) Sind die Verstöße gegen Rechts- oder Verwaltungsvorschriften (vgl. Rz (68) lit. a)) Gegenstand von behördlichen Untersuchungen, über deren Fortgang und Ergebnis die gesetzlichen Vertreter, alle Mitglieder des Aufsichtsrats des geprüften Unternehmens (vgl. Rz (71)) sowie die für die Entgegennahme solcher Berichte zuständige Behörde (vgl. Rz (70)) nachweislich unterrichtet wurden, kann der Bericht an die zuständige Behörde unterbleiben.

(73) Die Berichtspflicht gemäß Art. 12 Abs. 1 der EU-VO enthält zwar Tatbestände, die jenen in § 273 Abs. 2 UGB ähnlich sind, unterscheidet sich allerdings konzeptionell in mehreren Punkten von der Redepflicht gemäß dem UGB.

(74) Art. 12 Abs. 1 der EU-VO regelt eine Berichtspflicht gegenüber der für das PIE jeweils zuständigen Behörde, während die Redepflicht gemäß § 273 UGB gegenüber den gesetzlichen Vertretern und sämtlichen Mitgliedern des Aufsichtsrats des geprüften Unternehmens auszuüben ist (vgl. Abschnitt 2.9.).

(75) Gemäß Art. 12 Abs. 1 lit. a der EU-VO muss ein Verstoß „wesentlich“ sein, während er für die Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB „schwerwiegend“ sein muss (vgl. Rz (22)).

(76) Für die Berichtspflicht nach Art. 12 Abs. 1 lit. a der EU-VO relevante Verstöße können nur wesentliche Verstöße gegen die Rechts- oder Verwaltungsvorschriften sein, die die Zulassungsvoraussetzungen enthalten oder speziell die Ausübung der Tätigkeiten des PIE regeln. Die Berichtspflicht der EU-VO ist damit enger gefasst als die Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB, wonach noch weitere Gesetzesverstöße die Redepflicht auslösen können (vgl. Rz (23)).

(77) Gemäß Art. 12 Abs. 1 lit. b der EU-VO besteht für den Abschlussprüfer eine Berichtspflicht bei wesentlicher Gefährdung oder bei wesentlichen Bedenken hinsichtlich der Fortführung der Tätigkeit des PIE. Dieser Tatbestand entspricht jenem der Bestandsgefährdung in § 273 Abs. 2 UGB. Die Berichtspflicht der EU-VO ist im Vergleich zum

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

UGB insofern enger gefasst, als die Redepflicht nach § 273 Abs. 2 UGB vom Abschlussprüfer auch bereits bei wesentlicher Entwicklungsbeeinträchtigung (vgl. Abschnitt 2.2.) auszuüben ist.

(78) Gemäß Art. 12 Abs. 1 lit. c der EU-VO besteht für den Abschlussprüfer eine Berichtspflicht bei Nichtabgabe eines Prüfungsurteils oder bei Abgabe eines negativen oder eingeschränkten Prüfungsurteils. Das UGB sieht für diese Fälle keine gesonderte Berichts- bzw. Redepflicht vor. Fälle von Absätzen im Bestätigungsvermerk zur Hervorhebung eines Sachverhalts oder zu sonstigen Sachverhalten (ISA 706 (Revised)), Fälle von gesonderten Abschnitten zu wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Geschäftstätigkeit (ISA 570 (Revised)) sowie sonstige Fälle von Hervorhebungen (z.B. ISA 510, 710) sind davon nicht erfasst.

(79) Die Berichtspflicht gemäß Art. 12 Abs. 1 der EU-VO gilt auch für Informationen, von denen der Abschlussprüfer des PIE bei Durchführung einer Abschlussprüfung bei einem Unternehmen Kenntnis erlangt, das eine „enge Verbindung“ i.S.v. Art. 4 Abs. 1 Nr. 38 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 (Capital Requirements Regulation – CRR) zu dem geprüften PIE aufweist. Dies gilt bspw. für Fälle, in denen eine Kapitalbeteiligung von 20 % oder mehr des PIE an einem Unternehmen besteht, oder wenn ein Unternehmen eine solche Beteiligung am PIE hält.

5. Art der Übermittlung

(80) Soweit nicht behördlich anders vorgegeben, kann die schriftliche Berichterstattung postalisch, per Boten oder nach Vereinbarung auch elektronisch übermittelt werden. Bestehen zugleich Redepflichten gemäß § 273 Abs. 2 bis 3 UGB und Berichtspflichten gemäß Art. 7 und/oder Art. 12 der EU-VO, wird empfohlen, die schriftliche Berichterstattung gesamthaft und gleichzeitig an die gesetzlichen Vertreter, den Aufsichtsrat und die zuständige Behörde zu versenden.

6. Anwendungszeitpunkt

(81) Die vorliegende Fassung der Stellungnahme ersetzt jene vom November 2017. Sie ist auf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2026 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Erläuterungen und Anwendungshinweise

Zu Rz (10):

Mögliche Hinweise auf eine wesentliche Entwicklungsbeeinträchtigung können insbesondere sein (siehe auch ISA 570 (Revised).A3):

- Umsatzrückgang wegen Verlusts wichtiger Märkte,
- gravierende Verschlechterung der Rentabilität/Liquidität,
- wesentliche Verschlechterung der Vermögens- und Kapitalstruktur,
- Auslaufen eines Produktlebenszyklus ohne anschließende Neuentwicklung/Alternativen,
- Notwendigkeit der Schließung eines Teilbetriebs oder mehrerer Teilbetriebe,
- Ausbleiben von Dividendenzahlungen für eine Holding über einen längeren Zeitraum,
- Auslaufen von Lizenzen oder Patenten.

Grundsätzlich können auch Hinweise auf eine Bestandsgefährdung (vgl. Erläuterungen zu Rz (12)) mögliche Hinweise auf eine wesentliche Entwicklungsbeeinträchtigung darstellen. Die Auswirkungen müssen allerdings weniger schwerwiegend sein, weshalb auch die Redepflicht früher ausgelöst wird.

Im Einzelfall können sich Überschneidungen mit den gemäß § 273 Abs. 1 Satz 5 UGB im Prüfungsbericht zu erläuternden nachteiligen Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder Verlusten, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben, ergeben, wenn die Tatbestände zugleich zu einer wesentlichen Entwicklungsbeeinträchtigung (oder Bestandsgefährdung) des Unternehmens führen können. Die Redepflicht nach § 273 Abs. 2 UGB unterscheidet sich insoweit von dieser Erläuterungspflicht, als unverzüglich zu berichten ist (vgl. Abschnitt 2.7.) und die Tatsachen nicht immer in der Buchführung oder dem Jahresabschluss abgebildet sein müssen. Ein Ausüben der Redepflicht nach § 273 Abs. 2 UGB entbindet den Abschlussprüfer allerdings nicht von seinen Berichterstattungspflichten nach § 273 Abs. 1 Satz 5 UGB im Prüfungsbericht.

Zu Rz (12):

Mögliche Hinweise auf eine Bestandsgefährdung können insbesondere sein (siehe auch ISA 570 (Revised).A3):

- drohender Fremdkapitalentzug,
- bilanzielle Überschuldung,
- Zahlungsunfähigkeit oder Liquiditätsengpässe (vgl. dazu KFS/BW 7),
- gravierende Fristeninkongruenzen bei der Finanzierung von Investitionen,
- dauernde nennenswerte Verluste,
- unrentable Investitionen oder keine kostendeckende Produktion möglich,
- weitreichende Marktveränderungen (z.B. Verlust von Großkunden, Wegfall von kritischen Märkten etc.),
- extrem nachteilige langfristige Verträge,
- existenzbedrohende Haftungsrisiken.

Zu Rz (14):

Es ist festzuhalten, dass die der Beurteilung zugrundeliegende Unternehmensplanung keiner Prüfung i.S.v. KFS/PE 34 unterliegt.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (23):

Schwerwiegende unternehmens- und gesellschaftsrechtliche Gesetzesverstöße, die sich auf die Unternehmensberichterstattung beziehen und nicht bereits Gegenstand der Berichterstattung zur Abschlussprüfung sind, können insbesondere sein:

- Nichtaufstellung eines Konzernabschlusses trotz gesetzlicher Verpflichtung,
- Durchführung eines zustimmungspflichtigen Geschäfts, ohne vorab die entsprechende Zustimmung des Aufsichtsrats einzuholen,
- Nichteinberufung der Generalversammlung bei Verlust des halben Stammkapitals oder bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs,
- bis zum Ende der Abschlussprüfung noch nicht erfolgte Offenlegungen von Abschlüssen vorangegangener Geschäftsjahre.

Das Fehlen einer Nachhaltigkeitserklärung gemäß §§ 243b bzw. 267a UGB löst ebenso eine Redepflicht nach § 273 Abs. 2 UGB aus, weil es sich um einen schwerwiegenden unternehmensrechtlichen Gesetzesverstoß handelt, der sich auf die Unternehmensberichterstattung bezieht und nach §§ 274 Abs. 5 i.V.m. 268 Abs. 1 Z 1 UGB nicht bereits Gegenstand der Berichterstattung zur Abschlussprüfung ist.

Das Fehlen eines Corporate Governance-Berichts (§§ 243c bzw. 267b UGB), eines Vergütungsberichts (§ 78c AktG) oder eines Ertragsteuerinformationsberichts (§§ 4 bzw. 5 CBCR-VG) löst keine Redepflicht nach § 273 Abs. 2 UGB aus. Es handelt sich zwar jeweils auch um einen schwerwiegenden unternehmensrechtlichen Gesetzesverstoß, der sich auf die Unternehmensberichterstattung bezieht, allerdings ist dieser bereits Gegenstand der Berichterstattung zur Abschlussprüfung (§ 269 Abs. 3 UGB – Corporate Governance-Bericht, § 78e Abs. 2 AktG – Vergütungsbericht, § 13 CBCR-VG – Ertragsteuerinformationsbericht).

Das Fehlen eines Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen (§§ 243d bzw. 267c UGB) löst eine Redepflicht nach § 273 Abs. 2 UGB aus, weil es sich um einen schwerwiegenden unternehmensrechtlichen Gesetzesverstoß handelt, der sich auf die Unternehmensberichterstattung bezieht und nach §§ 268 f. UGB nicht bereits Gegenstand der Berichterstattung zur Abschlussprüfung ist.

Sonstige Rechtsvorschriften i.S.v. ISA 250 (Revised).6 bzw. .A6, die ebenso die Redepflicht auslösen können, wenn gegen sie verstoßen wird, können sein: Vorschriften des Zivilrechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts, des Kapitalmarktrechts, des Steuerrechts, des Strafrechts, des Verwaltungsrechts, des Kartellrechts und des Immaterialgüterrechts sowie allfällige branchen- und unternehmensspezifische Rechtsvorschriften.

Schwerwiegende Verstöße gegen gewerberechtliche Vorschriften, soweit sie die Fortführung eines Geschäftsbereichs beeinträchtigen, können auch Gegenstand der Redepflicht sein; bezüglich der damit unter Umständen verbundenen Berichtspflichten gemäß Art. 12 Abs. 1 lit. a der EU-VO sei auf Abschnitt 4.2. verwiesen.

Im Rahmen von Cashpooling-Vereinbarungen und sonstigen konzerninternen Finanzierungen ist – unbeschadet der bilanziellen Abbildung – im Hinblick auf die umfangreiche höchstgerichtliche Rechtsprechung zu diesem Thema ein möglicher Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr zu beurteilen und ggf. Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB auszuüben.

Zu Rz (29):

Der Abschlussprüfer hat insbesondere folgende Aspekte zu berücksichtigen, wenn er das Vorliegen einer wesentlichen Schwäche bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses i.S.v. Rz (27) zu beurteilen hat (vgl. dazu ISA 265.A6):

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- Wahrscheinlichkeit, dass die wesentliche Schwäche in der Zukunft zu wesentlichen falschen Darstellungen im Abschluss führt,
- Anfälligkeit von Vermögensgegenständen und Schulden für Verlust oder dolose Handlungen,
- Subjektivität und Komplexität der Ermittlung von geschätzten Beträgen,
- Höhe der Beträge im Jahresabschluss, die einer wesentlichen Schwäche ausgesetzt sein könnten,
- Ausmaß der Kontenbewegungen, die einer wesentlichen Schwäche ausgesetzt sein könnten,
- Bedeutung einer internen Kontrolle für den Rechnungslegungsprozess, z.B. Überwachungskontrolle, Kontrolle zur Verhinderung bzw. Aufdeckung doloser Handlungen, Kontrolle betreffend die Auswahl und Anwendung bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden, Kontrolle betreffend bedeutsame Transaktionen, Kontrollen zu Abschlussbuchungen,
- Ursache und Häufigkeit der Abweichungen als Folge einer Kontrollschwäche,
- Wechselwirkungen von mehreren Schwächen.

Anhaltspunkte für das Vorliegen einer wesentlichen Schwäche bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses können sein (vgl. ISA 265.A7):

- Nachweise für unwirksame Aspekte des Kontrollumfelds, z.B.
  - Anzeichen dafür, dass bedeutsame Geschäftsvorfälle, an denen das Management finanziell beteiligt ist, von den gesetzlichen Vertretern und dem Aufsichtsrat nicht in angemessener Weise eingehend untersucht werden,
  - Feststellung von dolosen Handlungen des Managements, die durch interne Kontrollen der Einheit nicht verhindert wurden,
  - Versäumnis des Managements, geeignete Abhilfemaßnahmen für zuvor mitgeteilte bedeutsame Schwächen umzusetzen,
- Fehlen eines Risikobeurteilungsprozesses innerhalb des geprüften Unternehmens, wenn in der Regel erwartet würde, dass ein solcher Prozess eingerichtet wurde,
- Nachweise für einen unwirksamen Risikobeurteilungsprozess des geprüften Unternehmens, z.B. das Versäumnis des Managements, ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren, von dem der Abschlussprüfer erwarten würde, dass der Risikobeurteilungsprozess des geprüften Unternehmens es identifiziert,
- Nachweise für eine unwirksame Reaktion auf festgestellte bedeutsame Risiken, z.B. Fehlen von Kontrollen betreffend ein solches Risiko,
- durch die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers aufgedeckte wesentliche falsche Darstellungen, die nicht durch interne Kontrollen der Einheit verhindert oder aufgedeckt und korrigiert wurden,
- Anpassungen eines zuvor herausgegebenen Abschlusses, um die Korrektur einer wesentlichen falschen Darstellung aufgrund von Irrtümern oder dolosen Handlungen vorzunehmen,
- Nachweise für das Unvermögen des Managements, die Aufstellung des Abschlusses zu beaufsichtigen.

Zu Rz (43):

Bei den gesetzlichen Vertretern ist vom Organ in seiner Gesamtheit auszugehen.

Zu Rz (46):

Mangels Rechtsfähigkeit kann ein Konzern nicht insolvent werden. Eine Bestandsgefährdung ist anzunehmen, wenn die Muttergesellschaft oder eine wesentliche Tochtergesellschaft in ih-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

rem Bestand gefährdet ist und sich daraus eine Gefährdung des Konzerns als Ganzes ergeben kann. Ebenso ist für die Beurteilung einer wesentlichen Entwicklungsbeeinträchtigung des Konzerns auf die Muttergesellschaft oder eine wesentliche Tochtergesellschaft abzustellen.

Zu Rz (52):

Beim Stiftungsvorstand ist vom Organ in seiner Gesamtheit auszugehen (vgl. Erläuterungen zu Rz (43)).

Zu Rz (63):

Bei den gesetzlichen Vertretern ist vom Organ in seiner Gesamtheit auszugehen (vgl. Erläuterungen zu Rz (43)).