

Fachliche 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)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Präambel	2
2. Einleitung	2
3. Auswirkungen auf die Prüfung von Abschlüssen	2
3.1. Auswirkungen auf Kommunikationserfordernisse	3
3.2. Auswirkungen auf Prüfungshandlungen i.Z.m. der Fortführungsannahme	4
3.3. Weitere Auswirkungen auf den Prüfungsprozess	5
3.3.1. Herausforderungen i.Z.m. Inventurbeobachtungen.....	6
3.3.2. Schwierigkeiten bei der Durchführung und Fertigstellung von Prüfungshandlungen.....	7
3.3.3. Möglichkeit einer Off-site-Prüfung.....	7
3.3.4. Herausforderungen i.Z.m. Konzernabschlussprüfungen	7
4. Auswirkungen auf die Berichterstattung	8
4.1. Inhaltliche Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk	8
4.1.1. Modifikationen des Prüfungsurteils zum Abschluss bzw. des Urteils und der Erklärung zum Lagebericht.....	8
4.1.2. Berücksichtigung wesentlicher Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung	9
4.1.3. Berücksichtigung eines besonders wichtigen Prüfungssachverhaltes.....	9
4.1.4. Berücksichtigung einer Ergänzung zum Bestätigungsvermerk.....	9
4.1.5. Auswirkungen auf das Lesen und die Würdigung der sonstigen Informationen	10
4.1.6. Pflichten nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks	10
4.2. Formerfordernisse	10
Erläuterungen und Anwendungshinweise	12
Anlage 1: Beispiel: Eingeschränktes Prüfungsurteil wegen eines Prüfungshemmnisses aufgrund der Nichtteilnahme an der Inventur wegen COVID-19 (kein Unternehmen von öffentlichem Interesse)	15
Anlage 2: Beispiel: Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung (kein Unternehmen von öffentlichem Interesse)	17
Anlage 3: Beispiel: Zusatz gemäß ISA 706 wegen der allgemeinen Unsicherheit in der Entwicklung des Unternehmens (kein Unternehmen von öffentlichem Interesse, kein KAM nach ISA 701 und keine wesentliche Unsicherheit nach ISA 570)	18

1. Präambel

- (1) 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 nicht möglich. Die Hinweise sind daher als Empfehlung einer Expertengruppe zum Wissenstand per 3. April 2020 zu verstehen, und stellen kein Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision dar.
- (2) Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass die Hinweise für Abschlussprüfungen von Banken und Versicherungsunternehmen nur unter Beachtung allfälliger abweichender oder ergänzender aufsichtsrechtlicher Vorgaben anwendbar sind. Weiters ist zu beachten, dass die Ausführungen nur allgemeiner Art sein können und die Sachverhalte im Einzelfall und auf Basis der konkreten Fakten und Umstände zu beurteilen sind.

2. Einleitung

- (3) Der Ausbruch der durch das Coronavirus verursachten Erkrankung Anfang 2020 wurde von der WHO zu einer gesundheitlichen Notlage von internationaler Tragweite erklärt, die erhebliche Auswirkungen auf die Bevölkerung, die Unternehmen und Märkte auf der ganzen Welt hat. Die von der österreichischen Bundesregierung getroffenen Maßnahmen zur Eindämmung des Coronavirus und seiner Folgen führten in der Folge zu verschiedenen Einschränkungen im Wirtschaftsverkehr (im Folgenden mit „COVID 19“ angesprochen).
- (4) Damit im Zusammenhang stehende Fragen der Rechnungslegung hat das AFRAC in einer Fachinformation zu Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung vom 1. April 2020 dargelegt.
- (5) Für den Abschlussprüfer ergeben sich inhaltliche Fragen zu den Auswirkungen auf die Planung und Durchführung von bzw. die Berichterstattung zu (derzeit noch offenen) Abschlussprüfungen.
- (6) Die nachfolgenden Ausführungen befassen sich mit verschiedenen Einzelfragen und sollen Hinweise zu prüferischen und praktisch-organisatorischen Fragestellungen geben.

3. Auswirkungen auf die Prüfung von Abschlüssen

- (7) COVID-19 kann Konsequenzen für den Prozess der Abschlussprüfung einschließlich der Kommunikations- und Berichterstattungspflichten des Abschlussprüfers haben.
- (8) Reise- und andere Einschränkungen stellen eine Herausforderung dar, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. In solchen Situationen ist es besonders wichtig, darauf zu achten, dass ein Bestätigungsvermerk nur erteilt werden darf, wenn die Prüfung abgeschlossen ist und ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden. Der Abschlussprüfer hat daher
 - ein unverändert hohes Niveau an Prüfungsqualität und Prüfungssicherheit sicherzustellen,

- gegebenenfalls alternative oder zusätzliche Prüfungshandlungen zu setzen und damit die Abschlussprüfung auch zeitlich zu verlängern,
- besondere Aufmerksamkeit der Prüfung der Annahme der Unternehmensfortführung (Going Concern-Prämisse) zu widmen,
- die von den Unternehmen gemachten Angaben im Abschluss und Lagebericht kritisch zu würdigen und
- ggf. Überlegungen zu Modifikationen des Prüfungsurteils oder Ergänzungen zum Bestätigungsvermerk anzustellen.

Eine umfassende Kommunikation mit den gesetzlichen Vertretern und den für die Überwachung Verantwortlichen über COVID 19 und die konkreten Auswirkungen auf das geprüfte Unternehmen und den Ablauf der Abschlussprüfung ist zeitgerecht und angemessen zu führen.

3.1. Auswirkungen auf Kommunikationserfordernisse

- (9) Um die Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit und damit gegebenenfalls auf den Abschluss sowie den Lagebericht beurteilen zu können, sollte der Abschlussprüfer mit den gesetzlichen Vertretern möglichst kurzfristig die Auswirkungen von COVID-19 auf das Unternehmen sowie die dazu von den gesetzlichen Vertretern getroffenen bzw. geplanten Maßnahmen erörtern (vgl. ISA 560.6).
- (10) Dies gilt insbesondere auch dann, wenn COVID-19 erst nach dem Bilanzstichtag ausgebrochen sein sollte und der Abschluss noch nicht fertig aufgestellt bzw. geprüft sein sollte. Gerade aufgrund der unter Umständen hohen Ausbreitungsgeschwindigkeit des Virus sollten diese Beurteilung sowie diesbezügliche Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer möglichst zeitnah zum Datum des Bestätigungsvermerks erfolgen bzw. ggf. nochmals aktualisiert werden (vgl. ISA 560.7).
- (11) Nach ISA 560.6 endet die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag („nachträgliche Ereignisse“) frühestens mit dem Datum der Aufstellung des Abschlusses durch die gesetzlichen Vertreter, jedenfalls aber mit dem Datum des Bestätigungsvermerks und nicht mit dem Datum einer Genehmigung des Abschlusses durch den Aufsichtsrat oder die Hauptversammlung (vgl. ISA 560.7 und ISA 560.A7-A8). Hinsichtlich der AFRAC-Stellungnahme 16 „Wertaufhellung und Wertbegründung vor und nach Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen“, die sich ebenso mit Folgewirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag befasst, ist klarstellend festzuhalten, dass diese Stellungnahme an die für die Aufstellung und die Feststellung des Abschlusses verantwortlichen Organe gerichtet ist und somit für den Abschlussprüfer keine über die Regelungen von ISA 560 hinausgehenden Verpflichtungen enthält (vgl. KFS/PG 1, Rz (37) f.).
- (12) Sollten nach der Beurteilung des Abschlussprüfers aufgrund der Auswirkungen von COVID-19 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 (ähnliche, aber nicht so umfassende) besondere Berichtspflichten gemäß Art. 12 Abs. 1 lit. b EU-VO).
- (13) Die Redepflicht beginnt frühestens mit Abschluss des Prüfungsvertrags und endet regelmäßig mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Nach Erteilung des Bestäti-

gungsvermerks besteht grundsätzlich keine Verpflichtung, weitere Prüfungshandlungen zu setzen. Zu einer unter Umständen gebotenen Ausübung der Redepflicht nach Erteilung des Bestätigungsvermerks wird auf Rz (44) verwiesen.

- (14) Darüber hinaus ergeben sich je nach Bedeutsamkeit von COVID-19 für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens Auswirkungen auf folgende zusätzliche Kommunikationspflichten für den Abschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen (z.B. Prüfungsausschuss, Aufsichtsrat) (vgl. ISA 260.15 ff.), die sich ggf. letztlich auch in einem zusätzlichen Prüfungsbericht gemäß Art. 11 EU-VO niederschlagen würden:
- a) Änderungen zum geplanten Umfang und zur geplanten zeitlichen Einteilung der Abschlussprüfung (vgl. ISA 260.A11);
 - b) ggf. während der Abschlussprüfung aufgetretene schwerwiegende Probleme; (vgl. ISA 260.A18);
 - 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.A19);
 - d) Umstände, die die Form oder den Inhalt des Bestätigungsvermerks beeinflussen; sowie
 - e) ggf. sonstige aus der Abschlussprüfung resultierende Sachverhalte, die der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen als bedeutsam für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess erachtet (vgl. ISA 260.A20).
- (15) Außerdem ergibt sich eine Verpflichtung zur Kommunikation, wenn Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk zu erwarten sind (vgl. ISA 705.23 bzw. .30 bzw. ISA 706.12) oder wenn COVID-19 bzw. deren Folgewirkungen ein Ereignis darstellt, 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 Konzernprüfer entstehen lässt (ISA 600.49(d)).

3.2. Auswirkungen auf Prüfungshandlungen i.Z.m. der Fortführungsannahme

- (16) 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 (ISA 570.6). Nach dem Ausbruch von COVID-19 ist es somit die Aufgabe des Abschlussprüfers, die Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit und den möglichen Fortbestand der Unternehmen dahingehend zu würdigen.
- (17) Falls die Auswirkungen auf das geprüfte Unternehmen erhebliche Zweifel an der 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. Diese Prüfungshandlungen umfassen (vgl. ISA 570.16 (a) bis (e)):
- (a) Aufforderung an die gesetzlichen Vertreter, seine Einschätzungen zur Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit unter Berücksichtigung der Auswirkungen von COVID-19 vorzunehmen bzw. zu aktualisieren;

- (b) Beurteilung der Pläne der gesetzlichen Vertreter zu zukünftigen Maßnahmen im Zusammenhang mit deren Einschätzung hinsichtlich der Fortführung der Geschäftstätigkeit sowie eine Beurteilung, ob die Folgen dieser Pläne wahrscheinlich die Situation verbessern und ob die Pläne der gesetzlichen Vertreter unter den gegebenen Umständen durchführbar sind;
 - (c) Hat das Unternehmen eine Cashflow-Prognose bzw. Liquiditätsplanung aufgestellt und ist die Analyse der Prognose ein bedeutsamer Faktor bei der Einschätzung der zukünftigen Folgen von Ereignissen oder Gegebenheiten im Rahmen der Beurteilung der Pläne der gesetzlichen Vertreter für zukünftige Maßnahmen:
 - (i) Beurteilung der Verlässlichkeit der zugrunde liegenden Daten, die zur Aufstellung der Prognose ermittelt wurden, und
 - (ii) Feststellung, ob die der Prognose zugrunde liegenden Annahmen ausreichend unterlegt sind;
 - (d) Abwägung, ob zusätzliche Tatsachen oder Informationen seit dem Datum, an dem die gesetzlichen Vertreter ihre Einschätzung zur Annahme der Unternehmensfortführung vorgenommen haben, verfügbar geworden sind;
 - (e) Anforderung schriftlicher Erklärungen von den gesetzlichen Vertretern zu deren Plänen für zukünftige Maßnahmen und zu der Durchführbarkeit dieser Pläne.
- (18) Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise muss der Abschlussprüfer entscheiden, ob nach seinem Ermessen aufgrund der Auswirkungen von COVID-19 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 570.17).

3.3. Weitere Auswirkungen auf den Prüfungsprozess

- (19) Für die Abschlussprüfung können sich durch COVID-19 verschiedene Schwierigkeiten in Bezug auf den Prüfungsprozess ergeben:
- Beschränkungen zum Erhalt von Informationen, die erforderlich sind, um Prüfungshandlungen durchzuführen, die erforderlichen Schlussfolgerungen zu ziehen und die Prüfungsarbeiten abzuschließen;
 - Schwierigkeiten in der Kontaktaufnahme mit den gesetzlichen Vertretern, den für die Überwachung Verantwortlichen (Aufsichtsrat, Prüfungsausschuss) und anderen Personen, einschließlich der Rechtsabteilung oder von Experten;
 - Einschränkungen im Zugang zu den Räumlichkeiten beim geprüften Unternehmen zur Durchführung von Prüfungshandlungen;
 - Prüfungshandlungen liefern nicht die geplanten Nachweise und machen eine Änderung des Prüfungsansatzes erforderlich (z.B. drastische Reduktion und/oder erhebliche Verzögerungen der Antworten zu den Bankbestätigungen oder anderen Drittbestätigungen);
 - Aufgrund des Umstands, dass für die Aufstellung des Abschlusses weniger Ressourcen als üblich zur Verfügung stehen, ergeben sich andere Einschätzungen zum Fehlerrisiko (insbesondere Risiken auf Jahresabschlussniveau);
 - Um auf die Fehlerrisiken zum Abschluss reagieren zu können, die sich aus dem Ausbruch von COVID-19 ergeben, sind alternative oder zusätzliche Prüfungshandlungen erforderlich;

- Die Anweisung und Überwachung der Mitglieder des Prüfungsteams gestaltet sich aufgrund der geänderten Rahmenbedingungen schwieriger und es ergeben sich Hindernisse zum Abschluss der Arbeiten;
- Kontrollen zum Rechnungslegungsprozess können aufgrund der Abwesenheit bzw. Krankheit des Personals beim geprüften Unternehmen oder den Vereinbarungen für einen Home-Office-Betrieb verändert worden oder nun potenziell ineffektiv sein;
- Hinsichtlich der Anweisung, Überwachung und ggf. der Durchsicht der Arbeiten der Teilbereichsprüfer im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen sowie hinsichtlich des rechtzeitigen Abschlusses ihrer Arbeiten und Berichterstattung an den Konzernabschlussprüfer können sich Schwierigkeiten bzw. Verzögerungen ergeben.

3.3.1. Herausforderungen i.Z.m. Inventurbeobachtungen

- (20) Falls die Vorräte für den Abschluss wesentlich sind, muss der Abschlussprüfer an der Inventur teilnehmen, es sein denn, dass dies praktisch nicht durchführbar ist (ISA 501.4(a) .6 und .7 sowie A12-14). Die in Rz (19) genannten Einschränkungen können auch die Durchführung der Inventurbeobachtung betreffen.
- (21) In Fällen, in denen nachweislich eine Teilnahme praktisch nicht durchführbar ist, können alternative Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise über Vorhandensein und Beschaffenheit der Vorräte liefern (vgl. ISA 501.6-7). Die Festlegung dieser Prüfungshandlungen basiert auf einer aktualisierten Risikobeurteilung. Die notwendigen Überlegungen sind in Abstimmung mit den gesetzlichen Vertretern zu treffen und sind davon abhängig, ob die Inventur verschoben bzw. im Fall einer permanenten Inventur zwischenzeitig ausgesetzt wird oder ohne physische Beteiligung des Abschlussprüfers stattfindet.
- (22) Im Fall einer permanenten Inventur oder nachgelagerten Stichtagsinventur (§ 192 Abs. 3 UGB) können, ein angemessenes Warenwirtschaftssystem und ausreichend effektive Kontrollen vorausgesetzt, zu einem späteren Zeitpunkt die Inventurbeobachtungen und die stichprobenartigen Testzählungen sowie angemessene zusätzliche Prüfungshandlungen zur Abstimmung des Bestands am Bilanzstichtag vorgenommen werden (z.B. Rückrechnungen, Prüfung von Umsatzabgrenzungen, aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen etc.).
- (23) Findet die Stichtagsinventur ohne die Möglichkeit der physischen Teilnahme durch den Abschlussprüfer statt, so können die nachfolgenden Prüfungshandlungen überlegt werden:
- Einsichtnahme in die Dokumentation über den späteren Verkauf bestimmter Vorratsposten, die vor der Inventur erworben wurden;
 - Teilnahme an der Inventur und Durchführung von Stichprobenzählungen mittels Live-Video-Übertragungen (mit gegebenenfalls erforderlicher Rückrechnung, falls diese nicht am Stichtag erfolgt), unter Berücksichtigung aller damit verbundenen Einschränkungen gegenüber einer Teilnahme durch persönliche Anwesenheit;
 - Durchführung einer eigenen, nachgelagerten Bestandsprüfung (ggf. auch ohne Rücksichtnahme auf die in § 192 Abs. 3 Z 1 UGB vorgesehenen Frist) zu einem späteren Zeitpunkt (mit entsprechender Rückrechnung).

Dabei ist im Einzelfall zu beurteilen, ob dadurch ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt werden können.

- (24) Kann der Abschlussprüfer auch durch alternative Prüfungshandlungen keine ausreichend geeigneten Prüfungsnachweise zu Vorhandensein und Beschaffenheit der Vorräte erlangen, muss in Übereinstimmung mit ISA 705 das Prüfungsurteil modifiziert werden (vgl. Rz (33)).

3.3.2. Schwierigkeiten bei der Durchführung und Fertigstellung von Prüfungshandlungen

- (25) ISA 700.10 ff. listet die Voraussetzungen zur Erteilung des Prüfungsurteils auf. Unter anderem ist in Übereinstimmung mit ISA 330 die Schlussfolgerung darüber gefordert, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden. Kann der Abschlussprüfer aufgrund der Auswirkungen von COVID-19 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 des ISA 700.10 ff. erfüllt sind, zu erteilen. Es ist in diesem Fall zu bedenken, dass sich dadurch die Periode der nachträglichen Ereignisse ebenfalls verlängert (vgl. ISA 560.6).
- (26) Bei einem Prüferwechsel im Jahr 2020 hat der vorherige Abschlussprüfer gemäß § 275 Abs. 1 UGB und KFS/PE 20, Rz (9), dem nachfolgenden Abschlussprüfer auf schriftliches Verlangen Zugang zu den relevanten Informationen zu gewähren. Ist dies aufgrund der Auswirkungen von COVID-19 nicht in physischer Form möglich und auch eine zeitliche Verschiebung nicht angebracht, empfiehlt es sich, mit dem Folgeprüfer zu vereinbaren, dass ggf. eine Einsichtnahme in die Arbeitspapiere unter Einsatz moderner Medien (Video-Konferenz oder Live-Meetings) stattfindet.

3.3.3. Möglichkeit einer Off-site-Prüfung

- (27) Grundsätzlich ist eine Prüfung ohne physische Anwesenheit des Prüfungsteams während der gesamten Prüfungsdurchführung („reine“ Off-site-Prüfung) zulässig. Sie bedarf guter Vorbereitung und rechtzeitiger Abstimmung mit dem geprüften Unternehmen, um die technischen und organisatorischen Voraussetzungen zu schaffen. Bei besonders bedeutsamen Prüfungsnachweisen können eigene Vorkehrungen erforderlich sein; zur Inventurbeobachtung vgl. Rz (20) ff.
- (28) Im Einzelfall können besonders bedeutsame Prüfungsnachweise vorliegen, die eine Überprüfung der Authentizität durch Einsichtnahme in die Quelldokumentation erforderlicher machen. Es ist zu beachten, dass auch beim Aufbau von Prüfungshandlungen auf elektronischen Unterlagen des Unternehmens die kritische Grundhaltung aufrecht erhalten bleibt. Gleiches gilt z.B. bei der Durchsicht hoch vertraulicher Dokumente, z.B. Vorstands- und Aufsichtsratsprotokolle, Vorstandsverträge, andere sensible Verträge etc., bei denen uns vom Unternehmen üblicherweise nur persönliche Einsicht gewährt wird. Dabei ist zu beachten, dass auch ohne persönliche Inaugenschein-/Einsichtnahme, Beobachtung etc. z.B. durch moderne technische Hilfsmittel ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt werden können (vgl. Rz (23)).

3.3.4. Herausforderungen i.Z.m. Konzernabschlussprüfungen

- (29) Für die Konzernabschlussprüfung können sich durch COVID-19 insbesondere folgende zusätzliche Herausforderungen hinsichtlich der Anweisung, Überwachung und ggf. der Durchsicht der Arbeiten der Teilbereichsprüfer ergeben:

- Aufgrund von COVID-19 besteht u.U. die Notwendigkeit, sich noch enger mit den Teilbereichsprüfern hinsichtlich der Auswirkungen auf die einzelnen Teilbereiche sowie den Konzern insgesamt abzustimmen. Es ist sicherzustellen, dass dem Konzernprüfungsteam die Auswirkungen von COVID-19 auf die Geschäftstätigkeit der betreffenden Teilbereiche mitgeteilt werden, soweit sie Bedeutung für den Konzernabschluss, den Konzernlagebericht und die Angaben zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag im Anhang haben (vgl. ISA 600.31 und ISA 600.38). Es kann sich anbieten, die Konzern-Prüfungsanweisungen diesbezüglich nachträglich zu ergänzen.
- Können geplante Vor-Ort-Termine („site visits“) durch das Konzernprüfungsteam aufgrund von Reisebeschränkungen nicht wahrgenommen werden, sollte die stärkere Nutzung moderner technischer Hilfsmittel (z.B. Video-Konferenzen etc.) in Betracht gezogen werden (vgl. ISA 600.41).
- Im Fall von Personalengpässen auf Seiten von Teilbereichsprüfern ist u.U. in Erwägung zu ziehen, bestimmte Prüfungshandlungen durch das Konzernprüfungsteam zu übernehmen, soweit die erforderlichen Informationen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen zentral abrufbar sind (vgl. ISA 600.43).

4. Auswirkungen auf die Berichterstattung

4.1. Inhaltliche Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

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

- (30) Modifikationen zum Prüfungsurteil können sich ergeben, wenn die Darstellungen im Anhang nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechen (vgl. Rz (31)) oder Prüfungshemmnisse vorliegen (vgl. Rz (33)).
- (31) Eine Modifizierung aufgrund von Einwendungen hat dann zu erfolgen, wenn die nach Einschätzung des Abschlussprüfers erforderlichen Angaben im Anhang zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag nicht angemessen sind oder unterlassen werden und es sich dabei unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Adressaten um eine wesentliche falsche Darstellung des Abschlusses handelt (vgl. KFS/PG 3, Rz (67) a) i.V.m. ISA 705.6).
- (32) Eine Anpassung des Urteils und der Erklärung zum Lagebericht kann sich insbesondere ergeben, wenn nach der Beurteilung des Abschlussprüfers die Auswirkungen der aktuellen Entwicklungen auf die Risikoberichterstattung und die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens im Lagebericht darzustellen sind und die Darstellung unterlassen wird oder nicht angemessen ist (vgl. § 243 und § 267 UGB).
- (33) Eine Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss aufgrund eines Prüfungshemmnisses hat dann zu erfolgen, wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen (vgl. KFS/PG 3, Rz (67) b) i.V.m. ISA 705.6).
- (34) Bei Konzernabschlussprüfungen kommt eine Modifizierung des Prüfungsurteils aufgrund eines Prüfungshemmnisses auch in den Fällen in Betracht, in denen die für die Aufstellung und Prüfung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben von den in betroffenen Regionen ansässigen Tochterunternehmen (bzw. Geschäftsbereichen) nicht zeitnah zu erhalten sind.

4.1.2. Berücksichtigung wesentlicher Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung

- (35) Ergeben sich aufgrund der Auswirkungen von COVID-19 wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung, ist hierauf im Bestätigungsvermerk gesondert einzugehen (§ 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. i.V.m. ISA 570.22, bezüglich des Lageberichts siehe KFS/PG 3, Rz (78) ff.). Falls eine 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 (82) ff.).
- (36) Im Extremfall hat COVID-19 eine so bedeutsame negative Auswirkung auf die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens, 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-A27, bezüglich des Lageberichts siehe KFS/PG 3, Rz (82) ff.).

4.1.3. Berücksichtigung eines besonders wichtigen Prüfungssachverhaltes

- (37) Ist ein Abschlussprüfer zur Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte nach ISA 701 bzw. Art. 10 EU-VO verpflichtet (vgl. KFS/PG 3 Rz (35) ff.), hat dieser zu beurteilen, ob die Auswirkungen aufgrund von COVID-19 im Einzelfall einen solchen Sachverhalt darstellen (z.B. aufgrund der Herausforderungen für das Konzernprüfungsteam, die sich durch die Reisebeschränkungen ergeben haben, erhebliche Änderungen in der Prüfungsdurchführung etc.). Auch können Prüffelder, die unter normalen Umständen keinen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt darstellen, aufgrund der Auswirkungen von COVID-19 zu einem solchen werden (z.B. erschwerte Beschaffung geeigneter Prüfungsnachweise, erhöhte Schätzunsicherheiten etc.).
- (38) Gemäß ISA 701.4(c) stellen wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung keinen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt dar, sondern sind gesondert im Rahmen des ISA 570 zu berichten (vgl. KFS/PG 3, Rz (33)). Weiters ist in diesen Fällen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zu beachten, dass im Abschnitt zu den wesentlichen Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung auch auf die Vorgehensweise 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)).

4.1.4. Berücksichtigung einer Ergänzung zum Bestätigungsvermerk

- (39) Unabhängig davon, ob sich aufgrund der Auswirkungen von COVID-19 wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung ergeben können, liegt es im Ermessen des Abschlussprüfers, auf besondere Umstände hinsichtlich der im Abschluss dargestellten oder angegebenen Sachverhalte aufmerksam zu machen (§ 274 Abs. 3 UGB bzw. ISA 706.8). Als Beispiel dazu wird gemäß ISA 706 eine größere Katastrophe genannt, die bedeutsame Auswirkungen auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens hatte oder weiterhin hatte, wie dies wohl im Einzelfall gegeben sein kann (ISA 706.A1). Dies kann sich auch auf die in einem Abschluss angegebenen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag oder erläuterten Risiken bei der Bilanzierung und Bewertung beziehen (vgl. ISA 706.A5).

- (40) Die Aufnahme einer Ergänzung des Bestätigungsvermerks setzt entsprechend konkrete Angaben im Anhang des betroffenen Unternehmens voraus und es obliegt der Beurteilung im Einzelfall, ob eine solche Ergänzung nach dem Ermessen des Abschlussprüfers erforderlich ist. Keinesfalls sollte eine bloß allgemeine Ergänzung, welche nur auf mögliche Folgen von COVID-19 hinweist, in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden (vgl. Hinweis in ISA 706.A6)

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

- (41) Neben der Würdigung der sonstigen Informationen (vgl. KFS/PG 3, Rz (93) ff.) auf eventuelle wesentlichen Unstimmigkeiten mit dem Abschluss (ISA 720.14(a)) und dem Lagebericht sowie mit den bei der Abschlussprüfung erlangten Kenntnissen des Abschlussprüfers (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 (ISA 720.15).
- (42) Aufgrund der raschen Änderung der Verhältnisse unter COVID-19 hat daher der Abschlussprüfer auch darauf zu achten, dass vor allem sonstige Informationen, die erst nach dem Datum des Bestätigungsvermerks erstellt werden und nicht mit dem Abschluss (und dem Lagebericht) oder den bei der Abschlussprüfung erlangten Kenntnissen des Abschlussprüfers zusammenhängen, nicht wesentliche Unstimmigkeiten zu allgemein bekanntem Wissen zum Zeitpunkt ihrer Erstellung enthalten (ISA 720.A38).

4.1.6. Pflichten nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks

- (43) Nach dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks ist der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht verpflichtet, zu dem geprüften Abschluss und ggf. Lagebericht weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen (vgl. KFS/PG 3, Rz (57)). Die weiteren Entwicklungen von COVID-19 nach dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks führen nicht dazu, dass der Abschluss und/oder Lagebericht im Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks als unzutreffend zu beurteilen gewesen wäre. Daher liegt darin auch kein Grund zum Widerruf des Bestätigungsvermerks.
- (44) Erhält der Abschlussprüfer allerdings nach Erteilung des Bestätigungsvermerks und vor der Teilnahme an der Sitzung zur Prüfung bzw. Feststellung des Abschlusses durch den Aufsichtsrat Unterlagen und Informationen, die möglicherweise geeignet sind, die Redepflicht auszulösen, so hat er diesen nachzugehen und gegebenenfalls gegenüber den Adressaten die Redepflicht auszuüben (KFS/PE 18, Rz (26)). In Bezug auf COVID-19 ist somit in Fällen von Unternehmen, bei denen ein Aufsichtsrat eingerichtet ist, im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen dafür gegeben sind.
- (45) Entscheiden die Unternehmensorgane, den Abschluss und/oder Lagebericht zu ändern, ist dieser im Wege der Nachtragsprüfung gemäß § 269 Abs. 4 UGB zu prüfen.

4.2. Formerfordernisse

- (46) Die für den Wirtschaftsverkehr getroffenen Maßnahmen in Österreich und anderen Ländern führen auch zu praktischen Fragen im Zusammenhang mit der Fertigstellung und Auslieferung von Berichten. Dies betrifft u.a. auch notwendige Unterschriftenläufe zum geprüften Abschluss und Lagebericht bzw. die Berichtsausfertigung insgesamt. Dabei sind folgende Bestimmungen zu beachten:

- Die Vorlage von Prüfungsberichten bzw. Bestätigungsvermerken (§ 273 Abs. 4 UGB) ebenso anderen Berichterstattungen i.Z.m. der Abschlussprüfung kann gemäß KFS/PG 2, Rz (55), postalisch, per Boten oder – soweit vereinbart – auch nur auf elektronischem Weg erfolgen. Wenn entsprechende Vereinbarungen getroffen wurden, ist es für eine elektronische Übermittlung nicht erforderlich, dass die Berichte im Sinne der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 mit einer elektronischen Signatur versehen werden. Eigenhändig unterfertigte Prüfungsberichte können für diese Zwecke in gescannter Fassung übermittelt werden.
- Das Gebot der schriftlichen Unterfertigung von Prüfungsberichten (§ 273 Abs. 1 UGB), von Schreiben im Zusammenhang mit der Ausübung der Redepflicht (§ 273 Abs. 2 UGB) und von Bestätigungsvermerken (§ 274 Abs. 7 und 8 UGB) kann abgesehen von einer eigenhändigen Unterfertigung auch durch Anbringen einer qualifizierten elektronischen Signatur im Sinne des § 4 Abs. 1 SVG erfüllt werden.
- Ist eine Übermittlung signierter Prüfungsberichte (bzw. Bestätigungsvermerke) nicht zeitgerecht möglich, kann das vom Abschlussprüfer erstellte Original selbst aufbewahrt werden, und die Exemplare für die Adressaten auch mit einem Zeichen „gez.“ oder „e.h.“ versehen ausgefertigt werden.
- Die Unterzeichnung des Abschlusses und Lageberichtes (§ 222 Abs. 1 bzw. § 244 Abs. 1 Satz 2 UGB) und der Vollständigkeitserklärung (KFS/PG 1, Rz (41)) hat durch sämtliche gesetzliche Vertreter zu erfolgen. Diesem Erfordernis kann auch durch elektronische Einholung der einzelnen Unterschriften, u.U. auch getrennt von mehreren Mitgliedern jeweils einzeln und ohne Anbringen einer qualifizierten elektronischen Signatur, entsprochen werden, sofern die Identifikation der betroffenen Personen und die Urschriftstreue sichergestellt sind.¹ Für die Vollständigkeitserklärung ist in diesem Zusammenhang die Übermittlung des vollständigen Dokuments erforderlich.

¹ Soweit auch in anderen Bereichen ein Schriftlichkeitserfordernis gegeben ist bzw. als erforderlich angesehen wird (z.B. für den Prüfungsvertrag), gelten diese Aussagen sinngemäß.

Erläuterungen und Anwendungshinweise

Zu Rz (8):

Vergleiche dazu auch die Ausführungen in der Veröffentlichung des Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB 2020-008) „CEAOB emphasises the following areas that are of high importance in view of COVID-19 impact on audits of financial statements“, 24. März 2020.

Zu Rz (17):

Hinsichtlich Punkt b) und c) der Aufzählung:

Als zukünftige Maßnahmen können im Rahmen der Pläne der gesetzlichen Vertreter auch die öffentlichen Stützungsmaßnahmen berücksichtigt werden, wenn und soweit die Kriterien dafür von den Unternehmen voraussichtlich erfüllt werden und die gesetzlichen Vertreter die ernsthafte Absicht haben, diese in Anspruch zu nehmen; vgl. im Detail näher AFRAC Fachinformation zu Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung, April 2020, Rz 14).

Hinsichtlich Punkt e) der Aufzählung:

Zur Berücksichtigung der Anforderung gemäß ISA 570.16(e) ist folgende Erklärung gesondert einzuholen oder in die Vollständigkeitserklärung aufzunehmen: *„Wir haben Ihnen zur Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit alle unsere Pläne für zukünftige Maßnahmen der Gesellschaft mitgeteilt. Wir bestätigen, dass die beabsichtigten Maßnahmen, auf denen unsere Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit beruht, durchführbar sind.“*

Zu Rz (19):

Schwierigkeitsgrad, Zeit oder damit verbundene Kosten an sich sind kein berechtigter Grund dafür, dass der Abschlussprüfer eine Prüfungshandlung unterlässt, für die es keine Alternative gibt, oder sich mit Prüfungsnachweisen zufrieden gibt, die weniger überzeugend sind.

Zu Rz (20):

Im Einzelfall können Quarantänebestimmungen, Betretungsverbote, Reisebeschränkungen und Gesundheitsgefährdungen eine Inventurbeobachtung praktisch undurchführbar machen. Dabei ist festzuhalten, dass das Bestehen von allgemeinen Schwierigkeiten für den Abschlussprüfer jedoch nicht ausreicht, um die Entscheidung des Abschlussprüfers zu stützen, dass die Teilnahme praktisch nicht durchführbar ist.

Zu Rz (21):

Die Durchführung geeigneter alternativer Prüfungshandlungen muss den gleichen Grad an Prüfsicherheit bringen, wie die Teilnahme an der Inventur. Dabei ist zunächst die vorgenommene Risikobeurteilung wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern aufgrund der COVID-19 Situation zu aktualisieren. In diesem Zusammenhang sind beispielhaft folgende Risikofaktoren zu berücksichtigen:

- Besteht das Risiko, dass relevanten internen Kontrollen, die zuvor als effektiv beurteilt wurden, aufgrund von mangelndem Personal, einer Unmöglichkeit Tätigkeiten auszuführen oder fehlender Überwachung bzw. Aufsicht nunmehr ineffektiv sind?
- Haben sich die Warenbewegungen aufgrund geänderter Nachfrage signifikant erhöht oder reduziert?

- Ergibt sich aufgrund der Produktart ein erhöhtes Risiko einer Vermögensschädigung (Entwendung von Vermögenswerten)?

Zu Rz (23):

Ob einzelne oder in Kombination vorgenommene alternative Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise über Vorhandensein und Beschaffenheit der Vorräte liefern, ist durch den Abschlussprüfer in pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden.

So ist beispielsweise im Einzelfall zu beurteilen, ob eine Teilnahme via Video-Übertragung (Punkt b) eine geeignete Methode darstellt. Dabei ist die Art der Vorräte (z.B. verderbliche Güter, deren Beschaffenheit nicht über Videoübertragung beurteilbar sind oder kleine Gegenstände, die nur schwer per Video-Übertragung erkennbar sind) und die Möglichkeit der Standortverifizierung (Nachweis, dass die Videoübertragung tatsächlich vom richtigen Lager erfolgt) zu berücksichtigen. Des Weiteren ist es wichtig, sich im Vorfeld mit der Anordnung des Lagers vertraut zu machen, um gezielte Anweisungen an die Kameraführung geben zu können, z.B. um bestimmte Bestände oder Lagerorte näher in Augenschein zu nehmen oder ggf. auch Verpackungen öffnen lassen, um sich von der Existenz der Vorratsbestände überzeugen zu können. Zudem muss es möglich sein, einen generellen Eindruck über die Lagerführungen zu erlangen, sich davon überzeugen zu können, dass den Inventuranweisungen der gesetzlichen Vertreter Folge geleistet wird, und die Zählmethode und Durchführung auf ihre Angemessenheit beurteilen zu können. Analog zur physischen Inventurbeobachtungen ist eine entsprechende Dokumentation (z.B. Inventurprotokoll) in die Arbeitspapiere aufzunehmen. Die Ablage des Live-Videos ist in diesem Fall nicht erforderlich.

Ob durch die nachgelagerte Bestandsprüfung (Punkt c) ausreichend geeignete Prüfungsnachweise erlangt werden können, wird von folgenden Faktoren abhängen:

- Dauer der zwischenzeitlichen Geschäftsvorfälle
- Wirksamkeit der Kontrollen über das Warenwirtschaftssystem
- Warenumschlagshäufigkeit
- Verfügbarkeit geeigneter Unterlagen und Nachweise

Zu Rz (27):

Wenn die Mitarbeiter des Unternehmens von zuhause aus („remote“) arbeiten, kann dies in vielen Fällen bedeuten, dass sich die Ausgestaltung und die Wirksamkeit der internen Kontrollen auf unsere weitere Prüfungsdurchführung ändern können, da die Kontrollen entweder gar nicht mehr oder nicht mehr so funktionieren (wie vor dem „remote“ Arbeiten). Diese Änderung kann während der gesamten Prüfung Auswirkungen auf die Prüfungsdurchführung haben. Wenn die Prüfung der internen Kontrollen nicht für die gesamte Berichtsperiode abgedeckt wurde, sondern z.B. nur für die ersten neun Monate, müssen zum Jahresende zusätzliche Stichproben gezogen werden, um ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise für die gesamte Berichtsperiode zu erlangen. Dies kann die Durchführung der Abschlussprüfung erschweren, da sich die Ausgestaltung und die Wirksamkeit der Kontrollen in der Zwischenzeit geändert haben können (z.B. der Kontrollinhaber arbeitet nun „remote“ oder ist gänzlich weggefallen). Dies kann weitreichende Änderungen der Prüfungsstrategie nach sich ziehen, die auch entsprechend zu dokumentieren sind.

Einen weiteren Bereich stellen die anwendungsunabhängigen IT-Kontrollen („IT General Controls“) dar, die neue IT-Risiken mit sich bringen können, wenn z.B. Remote-Zugriffsrechte an Mitarbeiter vergeben werden müssen, die bisher diese Rechte nicht hatten. Wenn dies nicht richtig implementiert ist, können diese geänderten Remote-Zugriffsrechte ein erhöhtes Risiko eines unautorisierten Zugriffs auf das System darstellen. Dies kann eine geänderte Risikoeinschätzung erfordern, die eine geänderte Prüfstrategie und einen geänderten Prüfungsplan inkl.

einer neuerlichen Überprüfung unserer geplanten Verlässlichkeit der IT General Controls nach sich zieht.

Ein anderes potenzielles Risiko des Remote-Zugriffs könnte ein erhöhtes Fraud Risiko darstellen, v.a. im Bereich des Management Override of Controls (Außerkräftsetzung von Kontrollen durch das Management), da es ggf. weniger Überprüfungen (Genehmigungen) gibt und das 4-Augen-Prinzip nicht eingehalten wird.

Gemäß ISA 315.A75 (Revised) können folgende Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchgeführt werden, um Prüfungsnachweise über die Konzeption und Einrichtung relevanter Kontrollen zu erlangen:

- Befragung von Mitarbeitern des Unternehmens (dies können auch „remote“ durchgeführt werden)
- Beobachtung der Anwendung von bestimmten Kontrollen (dies ist u.U. „remote“ sehr schwer möglich)
- Einsichtnahme in Dokumente und Berichte (dies kann auch „remote“ durchgeführt werden, wobei hier jedenfalls die Echtheit der Dokumente und Berichte schwieriger überprüft werden kann (siehe auch Rz (28))
- Nachverfolgung von Geschäftsvorfällen im rechnungslegungsbezogenen Informationssystem (dies ist u.U. „remote“ schwer möglich)

Weiterhin gilt, dass eine Befragung allein nicht ausreicht.

Zu Rz (33):

Zu einem Beispiel wird auf Anlage 1 verwiesen.

Zu Rz (35):

Zu einem Beispiel wird auf Anlage 2 verwiesen.

Zu Rz (39):

Zu einem Beispiel wird auf Anlage 3 verwiesen.

Zu Rz (43):

Im Detail wird dazu auf die Ausführungen des AFRAC verwiesen; (vgl. dazu AFRAC Fachinformation zu Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung, April 2020, Rz 24).

Anlage 1: Beispiel: Eingeschränktes Prüfungsurteil wegen eines Prüfungshemmnisses aufgrund der Nichtteilnahme an der Inventur wegen COVID-19 (kein Unternehmen von öffentlichem Interesse)

Der Bestätigungsvermerk ist in solchen Fällen wie folgt zu adaptieren (Änderungen durch Unterstreichung hervorgehoben):

Bericht zum Jahresabschluss

Eingeschränktes Prüfungsurteil

Wir haben den Jahresabschluss der ABC Gesellschaft, (Ort), bestehend aus der Bilanz zum (Datum), der Gewinn- und Verlustrechnung für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr und dem Anhang, geprüft.

Nach unserer Beurteilung entspricht der beigefügte Jahresabschluss mit der möglichen Ausnahme des im Abschnitt „Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil“ beschriebenen Sachverhalts, den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt mit dieser möglichen Ausnahme ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage zum (Datum) sowie der Ertragslage der Gesellschaft für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften.

Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil

[Einfügung eines Einleitungsabsatzes zur Beschreibung der Einschränkung:]

Wir konnten wegen der Restriktionen von COVID-19 nicht an der am (Datum) stattgefundenen Inventur teilnehmen. Wir waren nicht in der Lage, uns auf andere Weise von den am (Datum) gehaltenen Vorratsmengen und deren Beschaffenheit zu überzeugen. Da die Vorräte am Ende der Periode sowohl in die Bestimmung der Vermögens- als auch der Ertragslage eingehen, waren wir nicht in der Lage festzustellen, ob Anpassungen des in der Gewinn- und Verlustrechnung des Geschäftsjahres ausgewiesenen (Gewinns/Verlusts) und des Eigenkapitals (Bilanzgewinns) notwendig gewesen sein könnten.

[Formulierung des Absatzes in „Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil“ entsprechend dem standardmäßigen Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3, ausgenommen des letzten Satzes, der wie folgt zu formulieren ist:]

Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser eingeschränktes Prüfungsurteil zu dienen.

[restlicher Bericht zum Jahresabschluss und Bericht zum Lagebericht wie standardmäßiger Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3]

Bericht zum Lagebericht

*[Ergänzungsvorschlag, falls es keine weiteren Auswirkungen auf den Lagebericht gibt]
[standardmäßiger Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3]*

Urteil

Nach unserer Beurteilung ist der Lagebericht nach den geltenden rechtlichen Anforderungen aufgestellt worden und steht im Einklang mit dem mit einem eingeschränkten Prüfungsurteil versehenen Jahresabschluss.

Erklärung

Angesichts der bei der Prüfung des mit dem eingeschränkten Prüfungsurteil versehenen Jahresabschlusses gewonnenen Erkenntnisse [...]

Anlage 2: Beispiel: Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung (kein Unternehmen von öffentlichem Interesse)

Der Bestätigungsvermerk ist in solchen Fällen wie folgt zu adaptieren (Änderungen durch Unterstreichung hervorgehoben):

Bericht zum Jahresabschluss

Prüfungsurteil

[standardmäßiger Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3]

Grundlage für das Prüfungsurteil

[standardmäßiger Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3]

Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung

Wir verweisen auf Angabe [X] im Anhang, die die Auswirkungen von COVID-19 auf die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung angibt. [Abstrakte Beschreibung der Ursachen für die wesentlichen Unsicherheiten einfügen]. Die dort beschriebenen Umstände weisen auf eine wesentliche Unsicherheit in Bezug auf die Unternehmensfortführung hin. Unser Prüfungsurteil ist im Hinblick auf diesen Sachverhalt nicht modifiziert.

[restlicher Bericht zum Jahresabschluss wie standardmäßiger Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3]

Bericht zum Lagebericht

[Standard-Text siehe Anlage 1 KFS/PG 3, nach Erklärung sollte folgender oder anders formulierter Absatz eingefügt werden:]

Ergänzung

Hinsichtlich der wesentlichen Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung verweisen wir auf Abschnitt [X] im Lagebericht, der die Analyse der Lage der Gesellschaft beschreibt. Weiters verweisen wir auf Abschnitt [X] im Lagebericht, der auf die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft eingeht.

Anlage 3: Beispiel: Zusatz gemäß ISA 706 wegen der allgemeinen Unsicherheit in der Entwicklung des Unternehmens (kein Unternehmen von öffentlichem Interesse, kein KAM nach ISA 701 und keine wesentliche Unsicherheit nach ISA 570)

Der Bestätigungsvermerk ist in solchen Fällen wie folgt zu adaptieren (Änderungen durch Unterstreichung hervorgehoben):

Bericht zum Jahresabschluss

Prüfungsurteil

[standardmäßiger Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3]

Grundlage für das Prüfungsurteil

[standardmäßiger Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3]

Hervorhebung eines Sachverhalts – COVID-19

Wir verweisen auf die Angabe [X] im Anhang, in der die gesetzlichen Vertreter die Unsicherheiten bezüglich der möglichen Auswirkungen von COVID-19 auf die Entwicklung der Umsätze und der Liquidität [ggf. noch anzupassen bzw. zu ergänzen] sowie die getätigten und geplanten Maßnahmen zu deren Bewältigung beschreiben. Unser Prüfungsurteil ist im Hinblick auf diesen Sachverhalt nicht modifiziert.

[restlicher Bericht zum Jahresabschluss wie standardmäßiger Text wie in Anlage 1 in KFS/PG 3]

Bericht zum Lagebericht

[Es ist angebracht einen derartigen Hinweis auch im Lagebericht zu machen: Standard-Text siehe Anlage 1 KFS/PG 3, nach Erklärung kann folgender oder anders formulierter Absatz eingefügt werden:]

Ergänzung

Hinsichtlich der Unsicherheiten in Bezug auf die Auswirkungen von COVID-19 verweisen wir auf Abschnitt [X] im Lagebericht, der die Analyse der Lage der Gesellschaft beschreibt. Weiters verweisen wir auf Abschnitt [X] im Lagebericht, der auf die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft eingeht.

[Hinweis: Bei Verwendung einer derartigen Hervorhebung und Ergänzung ist es unbedingt notwendig auf die speziellen Umstände des Unternehmens, die im Anhang und Lagebericht beschrieben werden, einzugehen und nicht nur obige Textbausteine zu verwenden.]