

UGB-ÄNDERUNGEN DURCH DAS NABEG

abseits der
Nachhaltigkeitsberichterstattung
Dr. Dietmar Dokalik, BMJ

AGENDA

- Aufstellung und Einreichung des Jahresabschlusses
 - Unterschrift – Dokumentation
 - Darstellungsregeln
 - Kongruenzprinzip
- Zwangsstrafverfahren
 - Selbsteinordnung
 - Prüfung des Gerichts: Vollständigkeit und Rechtzeitigkeit vs inhaltliche Mängel

AUFSTELLUNG UND EINREICHUNG DES JAHRESABSCHLUSSES

3



ENTFALL DER UNTERSCHRIFT

Dokumentation der Aufstellung

§ 194. Der Unternehmer hat das Datum der Aufstellung und die aufgestellte Fassung des Jahresabschlusses zu dokumentieren. § 190 Abs. 4 ist anzuwenden. Mehrere unbeschränkt haftende Gesellschafter sind gemeinsam und einvernehmlich für die Aufstellung und deren Dokumentation verantwortlich.

Inhalt des Jahresabschlusses

§ 222. (1) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss, einen Lagebericht sowie gegebenenfalls einen Corporate Governance-Bericht und einen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen aufzustellen und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen. Der Tag der Beschlussfassung über die Aufstellung und die Fassung, in der die Unterlagen einvernehmlich beschlossen wurden, sind von sämtlichen gesetzlichen Vertretern zu dokumentieren. Die gesetzlichen Vertreter haben die gemeinsame Verantwortung, sicherzustellen, dass die Unterlagen entsprechend den gesetzlichen Anforderungen richtig und vollständig sind.

ENTFALL DER UNTERSCHRIFT

Vorteile: vollelektronische Aufstellung und
Aufbewahrung möglich;

Bisher wurde tlw aus § 190 Abs. 5 e
contrario geschlossen, dass JAb nicht
elektronisch aufbewahrt werden dürfen –
soll klargestellt werden (MRV 3.12.2025)

75. Digitalisierung Aufbewahrungspflicht – Prüfung der Digitalisierung der Aufbewahrungspflicht (BMJ)

Prüfung der Anpassung des § 190 Abs. 5 UGB, dass die elektronische Archivierung nicht nur für Geschäftsbriefe und Buchführungsunterlagen, sondern für sämtliche nach § 212 UGB aufbewahrungspflichtigen Dokumente gilt. Damit wird die elektronische Form zur Grundregel erhoben, während Papieroriginale nur noch in klar definierten Ausnahmefällen erforderlich bleiben. Die Neuregelung orientiert sich an § 132 Abs. 2 BAO, der bereits heute

STREICHUNG VON DARSTELLUNGSREGELN

§ 223 Abs. 4 letzter Satz: „Die
Postenbezeichnungen sind auf die
tatsächlichen Inhalte zu verkürzen“

§ 223 Abs. 6: Posten können
zusammengefasst werden, wenn sie zB
unwesentliche Beträge enthalten

KONGRUENZPRINZIP

Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung

§ 281. (1) Bei der vollständigen oder teilweisen Offenlegung *des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses* und bei der Veröffentlichung oder Vervielfältigung in anderer Form auf Grund des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung sind der *Jahresabschluß* und der *Konzernabschluß* so wiederzugeben, *daß sie den für ihre Aufstellung maßgeblichen Vorschriften entsprechen; sie haben in diesem Rahmen vollständig und richtig zu sein.* Wurde der *Jahresabschluß* oder der *Konzernabschluß* auf Grund gesetzlicher Vorschriften *durch einen Abschlußprüfer* geprüft, so ist *jeweils* der vollständige Wortlaut des Bestätigungsvermerks wiederzugeben; wird der *Jahresabschluß*

Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung

§ 281. (1) Bei der vollständigen oder teilweisen Offenlegung und bei der Veröffentlichung oder Vervielfältigung in anderer Form auf Grund des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung sind der *Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht* so wiederzugeben, *wie sie aufgestellt wurden und wie sie der Abschlussprüfer seinem Prüfungsurteil zu Grunde gelegt hat.* Wurde der *Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht* auf Grund gesetzlicher Vorschriften geprüft, so ist der vollständige Wortlaut des Bestätigungsvermerks *und des Zusicherungsvermerks* wiederzugeben; wird der

ELEKTRONISCHE EINREICHUNG

- Klarstellung, dass die Urkunden nicht „im Original“ eingereicht werden müssen (§ 277 Abs. 6) – Bestätigung des „Einreichers“
 - So bereits bisher § 12 Abs. 1 ERV 2021
- Neu: Angabe des Datums der Aufstellung der Unterlage und der Unterschrift des Bestätigungs- oder Zusicherungsvermerks

ELEKTRONISCHE EINREICHUNG

- Eingabe des (Konzern-)Lageberichts im ESEF
 - Tritt erst in Kraft, nachdem der delegierte Rechtsakt der EK (ESEF-VO) zum Tagging in Kraft getreten ist
 - Damit ist erst für GJ ab 1.1.2028 zu rechnen
- Ausblick: ab 1.1.2028 haben zur NaBe verpflichtete U ihren Jahres- und Konzernabschluss im ESEF einzureichen (ESAP-JuG)



ZWANGSSTRAFEN

SELBSTEINORDNUNG - JAB

§ 277 Abs. 4 (ab 1. Juli 2026): Zusätzlich zur Angaben klein/mittel/groß Angabe

- a) ob die Gesellschaft im Berichtsjahr kapitalmarktorientiert, Bank, Versicherung oder eine sonstige PIE war oder unter keine dieser Kategorien fällt;
- b) falls „groß“: ob sie die Kriterien für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (§ 243b UGB) erfüllt hat;
- c) falls „kapitalmarktorientiert“: ob sie eine börsennotierte AG ist (und damit einen Corporate Governance-Bericht nach § 243c UGB aufstellen muss);
- d) falls „groß“ oder „PIE“: ob sie in der mineralgewinnenden Industrie oder der Holzgewinnung in Urwäldern tätig sind (und dem Anwendungsbereich des § 243d über die Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen unterliegt).

SELBSTEINORDNUNG - KAB

§ 280 Abs. 3 (ab 1. Juli 2026): neue Angabe, ob das U ein MU ist (ja/nein)

a) wenn MU, ob es der Konzernberichterstattung unterliegt

(1) falls nein: welcher Befreiungstatbestand (zB § 245 – Teilkonzern oder § 246 – kleine/mittlere Gruppe)

(2) falls ja: ob Pflicht zur konsolidierten NaBe besteht (ja/nein/befreit)

b) ob es die Kriterien des § 267b erfüllt

c) ob es die Kriterien des § 267c erfüllt, und falls ja, ob es befreit

PRÜFUNG DES GERICHTS

- Ursprüngliche Konzeption: FB-Gericht prüft nur die vollzählige und zeitgerechte Einreichung (§ 282 Abs. 1 UGB);
- Bei inhaltlichen Fehlern: Bilanzfälschung nach § 163a StGB („unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen bestimmter Verbände“)
- Aus politischen Gründen war die gerichtliche Strafbarkeit bei Verstößen gegen die NaBe nicht durchsetzbar, daher ist in Zukunft bei inhaltlichen Mängeln gegen die NaBe auch das Zwangsstrafverfahren nach UGB/FBG anwendbar
 - Bei Finanzberichterstattung ist die Reichweite der Strafbefugnis und damit auch der Prüfpflicht strittig
- Neu: Ordnungsstrafen bei Fehl- und Falschdarstellung nach § 14 CBCR-VG und § 9 Abs. 2 DriBeG, nicht aber bei § 284 UGB

VIELEN DANK

Dietmar Dokalik

Bundesministerium für Justiz

dietmar.dokalik@bmj.gv.at

Änderungen im UGB durch das Nachhaltigkeitsberichtsgesetz – NaBeG

Auswirkungen auf die Prüfung

*WP Dr. Aslan Milla
24. März 2026*

Ein kurzer Blick zurück ...

- keine zeitgerechte Umsetzung der CSRD in 2024
 - freiwillige Ausweitung der Berichterstattung durch die Unternehmen bis hin zu ESRS konformen Berichten
 - Im internationalen Bereich: ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance 5000) = wurde im September 2024 als der neue, global vorgegebene Standard des IAASB zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten vorgelegt.
-
- Fachlicher Hinweis des Fachsenats Unternehmensberichterstattung von Jänner 2025 zur Einbindung von freiwilligen Nachhaltigkeitsberichten gem. ESRS in die nichtfinanzielle Berichterstattung
 - Erarbeitung einer Stellungnahme des Fachsenats für Abschlussprüfungen und sonstige Zusicherungsleistungen zu ausgewählten Fragen bei der (freiwilligen) Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Neufassung KFS/PE 28, Dezember 2024)
 - Anwendungsfall des Art 26a Abs. 2 AP-RL (nationale Standards, Verfahren oder Anforderungen möglich)
 - als Übergangslösung konzipiert !

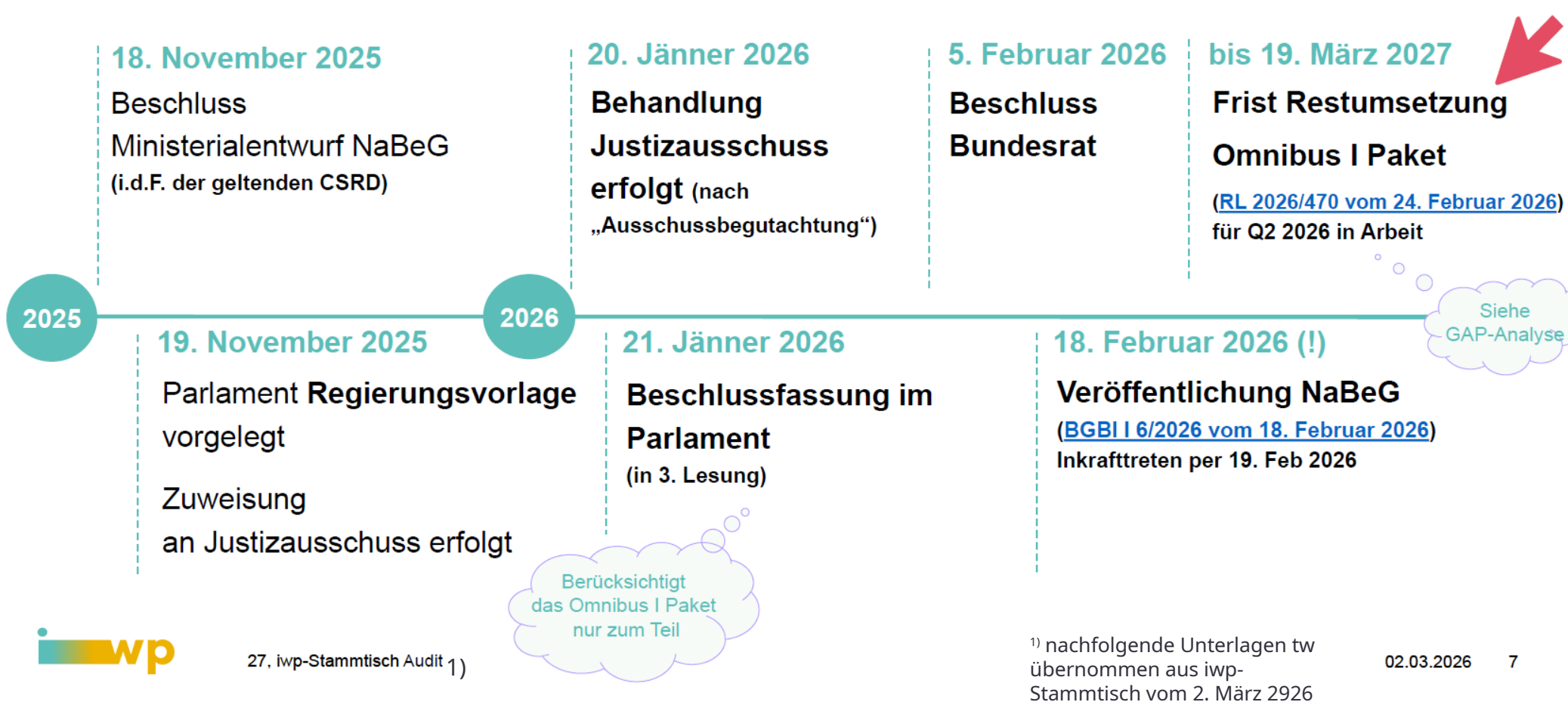
Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

kein
eigenständiger
Prüfungs-
standard !

- Wesentliche Festlegungen bei der Neufassung von KFS/PE 28
 - ✓ Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist eine sonstige Prüfung iSv KFS/PG 13 (ISAE 3000) unter Berücksichtigung der im Gesetz (aus der Richtlinie) vorgegebenen Prüfungsziele und unter Beachtung der Hinweise dieser Stellungnahme
 - ✓ neben Ausführungen zu allgemeinen Grundlagen einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung werden spezifische Überlegungen zu den gem. Art. 34 AP-RL zu beurteilenden Tatbeständen vorgegeben (zB Wesentlichkeitsanalyse, Taxonomie-Angaben)
 - ✓ Musterbericht für einen Zusicherungsvermerk als Anlage

ohne explizit angeführt, wurden bereits bei dieser Stellungnahme auch wesentliche Ausführungen aus ISSA 5000 berücksichtigt

Zeitschiene in Österreich



Die neuen gesetzlichen Prüfungspflichten

	Bisher: NFRD (RL 2014/95/EU) in Österreich: NaDiVeG	NEU: CSRD (RL 2022/2464/EU) idF RL 2026/470/EU (Omnibus I-Paket) in Österreich: NaBeG
Prüfung durch Aufsichtsrat	grundsätzliche inhaltliche Prüfungspflicht	grundsätzliche inhaltliche Prüfungspflicht § 96 (1) AktG
Aufgaben des Prüfungsausschusses		Überwachung der Nachhaltigkeitsprüfung und Berichterstattung an den Aufsichtsrat (Möglichkeit zur Einrichtung eines separaten Nachhaltigkeitsausschusses) § 92 (4a) AktG
Prüfung durch a) Abschlussprüfer, b) andere Wirtschaftsprüfer/ oder c) andere „unabhängige Zusicherungsdienstleister“	„Existenzprüfung“ durch Abschlussprüfer keine inhaltliche Prüfung (zusätzlich: ggf Berücksichtigung als „sonstige Information“ (iSv ISA 720)) durch Abschlussprüfer	Nachhaltigkeitsprüfer: Inhaltliche Prüfung mit begrenzter Sicherheit („limited assurance“) verpflichtend vorgesehen Abschlussprüfer: „Einklangsprüfung“ - als Teil des Lageberichts zusätzlich: Berücksichtigung als „sonstige Information“ (iSv ISA 720)) durch Abschlussprüfer § 268 (1) Z 2 UGB

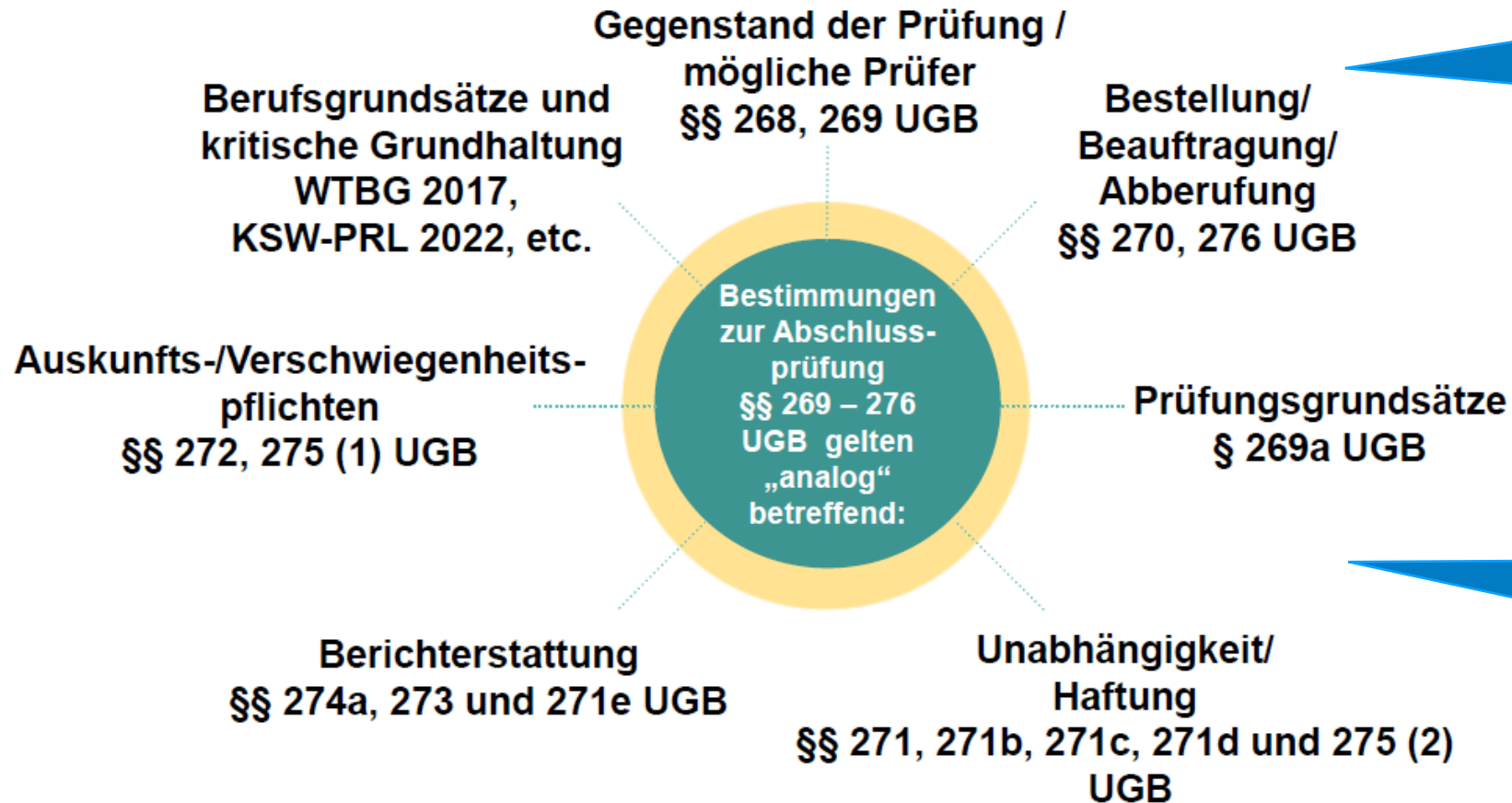
Mitglieds-
staaten-
wahlrecht
zu b)
§ 268 (3) UGB

Zu c)
in Österreich
(in Diskussion)
§ 268 (4) UGB

eigene
EU-Prüfungsstandards für
begrenzte Sicherheit bis 01.07.2027 bis
dahin nationale Standards
und Leitlinien (Art 26a (3) AP-RL)

+ Überwachung
des Prozesses der
Berichterstattung
und des
Risikomanagements
/ IKS

Anzuwendende Rechtsvorschriften



adaptierte Bestimmungen betreffend die Prüfung von NHB

+ neue Prüfpflichten nach § 124 BörseG (elektronische Auszeichnung des Jahresfinanzberichts)

Und wie soll es mit den Prüfungsstandards weitergehen ?



01 ISAE/ISSA

Standalone Standard - **ISSA 5000** ersetzt generellen Standard **ISAE 3000** für **ESG-Prüfungen**

- durch IAASB Ende 2024 verabschiedet
- Inkrafttreten durch IAASB für GJ 2027 vorgesehen
- Umfangreichere, detailliertere Anforderungen als ISAE 3000/3410



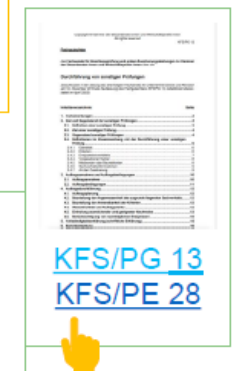
02 EU-VO

- Verabschiedung **EU-Prüfungsstandard** für Prüfung mit begrenzter Sicherheit bis **Juli 2027** als delegierter Rechtsakt vorgeschrieben
- „inhaltliche“ Übernahme von **ISSA 5000** durch **EU-Kommission** geplant/in Arbeit
- **Zwischenzeitlich können nationale Standards** gelten



03 KFS/PG

- **KFS/PG 13/PE 28** als nationale Umsetzung von **ISAE 3000/ISSAE 5000** zu Nachhaltigkeitsberichtsprüfungen als aktuelle fachliche Regelungen
- Überarbeitung zur Berücksichtigung des **NaBeG/Omnibus-Pakets** in 2026 in Arbeit
- Überarbeitung zur Berücksichtigung des **EU-Prüfungsstandards** in 2027 vorgemerkt



KFS/PE 28 - Stellungnahme zur Prüfung von NHB

Aufbau der Stellungnahme

- Vorbemerkung und Anwendungsbereich
- Definitionen
- Allgemeine Grundlagen einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung
 - ... Auftragsannahme, Unabhängigkeit und Qualitätsmanagement
 - ... Prüfungsplanung und Risikobeurteilung
 - ... Reaktionen des Prüfers auf beurteilte Risiken
 - ... Sonstige Prüfungshandlungen (Fraud, Subsequent Events, Vollständigkeitserklärung, Vorjahresangaben, usw)
 - ... Berichterstattung → Mustervermerk
 - ... Kommunikation

In weiten Teilen an
ISSA 5000 orientiert !

KFS/PE 28 - Stellungnahme zur Prüfung von NHB

Aufbau der Stellungnahme

- Spezifische Überlegungen zu den gem. Art 34a Abs. 1 lit aa B-RL, nunmehr umgesetzt in § 274a UGB, zu beurteilenden Tatbeständen
 - ... Übereinstimmung mit Gesetz und ESRS
 - ... Beurteilung des Verfahrens der Wesentlichkeitsanalyse
 - ... Beurteilung der Einhaltung der Anforderungen nach der Taxonomie VO
 - ... Beurteilung der Einhaltung der Anforderungen an die elektronische Auszeichnung
- Anwendungszeitpunkt

Erläuterungen und Anwendungshinweise

Muster für einen Zusicherungsvermerk

Umstellung in den Prüfungsvermerken

- **§§ 268 (1) Z1 und 2 UGB / § 274a UGB (Art 34 B-RL)**

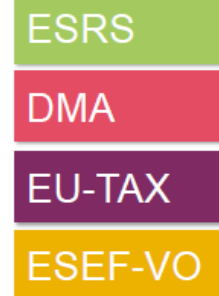
- **Vom Urteil des Abschlussprüfers**, ob der Lagebericht nach den geltenden rechtlichen Anforderungen aufgestellt wurde, **wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgenommen**
- Stattdessen werden **neue Anforderungen für Aussagen im „Bestätigungsvermerk“** für den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung eingefügt:

„Einklungsprüfung“ des Lageberichts weiter uneingeschränkt, also inkl. NHB!

In Österreich: idR gesonderter „Zusicherungsvermerk“

„ ... ein Urteil auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit darüber abzugeben, ...

- Ob Übereinstimmung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den Anforderungen dieser Richtlinie und den gemäß Artikel 29b oder Artikel 29c angenommenen Berichtsstandards gegeben ist,
- Über das Verfahren zur Ermittlung der gemäß diesen Berichtsstandards zu meldenden Informationen („doppelten Wesentlichkeitsanalyse“),
- Ob Berichtspflichten von Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 eingehalten wurden, und
- Ob Verpflichtung zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß Artikel 29d gegeben ist.



Wesentliche Inhalte des neuen Zusicherungsvermerks

Zur Berücksichtigung der Detailbestimmungen von ISAE 3000 (bzw. PG 13) und ISSA 5000 ist gemäß den Anforderungen von KFS/PE 28 der Vermerk um viele zusätzliche Detailaussagen bzw. –kapitel zu ergänzen (.124 ff.):

Weiterführend:
KFS/PE 28 (Kapitel 3.5.2)

- 1 Zusammenfassende Beurteilung mit begrenzter Zusicherung
- 2 Grundlage für die zusammenfassende Beurteilung
- 3 ggf. Hervorhebung eines Sachverhalts / so. Hervorhebungen
- 4 Sonstige Informationen
- 5 Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter
- 6 Inhärente Einschränkungen bei der Erstellung der NHB
- 7 Verantwortlichkeiten des Prüfers der NHB
- 8 Zusammenfassung der durchgeführten Arbeiten
- 9 Haftungsbeschränkung und Veröffentlichung

siehe KFS/PE 28,
Anlage zu einem
Muster-
Zusicherungs-
vermerk

Basierend auf § 274a
UGB idF NaBeG

Beispiel Prüfungsurteil (§ 274a Abs 2 Z. 3 UGB idF NaBeG)



Zusicherungsvermerk

Wir haben eine Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit der gem. § 243b/267a UGB im [Konzern-]Lagebericht *[in der beigefügten digitalen Datei (bezeichnet als [Dateibezeichnung*])]* im Abschnitt **[Bezeichnung einfügen]** aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung der **[Name der Gesellschaft]** für das am **[Stichtag]** endende Geschäftsjahr durchgeführt.

Zusammenfassende Beurteilung auf Basis einer Prüfung mit begrenzter Zusicherung

Auf Grundlage unserer durchgeführten Prüfungshandlungen und der von uns erlangten Nachweise sind uns keine Sachverhalte bekanntgeworden, die uns zu der Annahme veranlassen, dass die im [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt **[Bezeichnung einfügen]** enthaltene [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht **in allen wesentlichen Belangen** [mit] den gesetzlichen Anforderungen entspricht [übereinstimmt] einschließlich

- der Übereinstimmung mit den Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (in der Folge ESRS),
- der Durchführung des Verfahrens zur Ermittlung von Informationen, über die nach den ESRS zu berichten ist (in der Folge „Verfahren zur Wesentlichkeitsanalyse“), und dessen Darstellung in der Angabe **[Bezeichnung einfügen, muss IRO-1 gemäß ESRS 2 entsprechen]**, und
- der Einhaltung der Anforderungen an die Berichterstattung gemäß Art. 8 der Taxonomie Verordnung (EU) 2020/852 (in der Folge EU-Taxonomie-VO) *[sowie der*
- *Einhaltung der Anforderungen betreffend die Auszeichnung der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat gemäß Art. 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 (in der Folge ESEF-VO)].*

- Bezeichnung „Zusammenfassende Beurteilung“
- Aufbau bereits an den Vorgaben von ISSA 5000 orientiert
- gem. § 268 Abs. 1 Z 2 UGB gesondert anzuführenden Prüfungsinhalte und Aussagen angeführt
- Prüfung der Einhaltung der Anforderungen an die elektronische Auszeichnung erst möglich, wenn die technischen Spezifikationen vorliegen

(§ 908 Abs. 1 letzter Satz UGB)

Weitere anlassbezogene Berichterstattungspflichten

Redepflichten (.118)

§ 273 (2) UGB

- Bestands- oder entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen (?)
- Schwerwiegende Verstöße gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung
- Wesentliche Schwächen im IKS zur Rechnungslegung (?)



Meldepflichten bei PIEs (.131)

§ 271e UGB

- Art 7 AP-VO zur Berichterstattung bei Unregelmäßigkeiten gilt auch für NHB-Prüfungen

Erweiterung der Vorschriften für die Unabhängigkeit

- **für den Abschlussprüfer:**
 - ... Art. 4/5 AP-VO erweitert
 - *) keine Einbeziehung in Fee Cap Berechnung
 - *) Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung als verbotene Nichtprüfungsleistung
 - *) für Durchführung der Prüfung keine Genehmigung durch den Prüfungsausschuss erforderlich
- **für den (gesetzlichen) Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung**
 - ... analoge Anwendung von §§ 271ff ohne § 271a (fünffach große Gesellschaften) sowie keine externe Rotation
 - ... NEU (nur für PIE-Prüfungen):
 - *) § 271d – Katalog verbotener Nichtprüfungsleistungen gem. Art 5 AP-VO,
 - *) Vorabgenehmigungen erforderlich, und
 - *) „Cooling In“ Bestimmung für Gestaltung und Umsetzung von IKS/RMS (weiterhin beschränkt auf Finanzinformationen ?!)

ohne
Wesentlichkeitsklausel
aus § 271a Abs. 6

Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten stellt jedenfalls eine der bisherigen Abschlussprüfung vergleichbare, wenn nicht zu Beginn größere Herausforderung dar!

Auch wenn nach derzeitigem Stand der EU-Rechtssetzung nur eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit verlangt wird, ist davon auszugehen, dass die in den Unternehmen eingerichteten Prozesse und die Zuverlässigkeit der nach neuen Standards aufzubereitenden Information sehr kritisch zu hinterfragen, zu analysieren und zu überprüfen sein werden.

- Unternehmen, die schon bisher bspw nach GRI-Standards berichtet haben, sollten bereits entsprechend entwickelte Verfahren eingerichtet haben, andere noch nicht!
- angemessene Dokumentation aller Entscheidungen, Einschätzungen und Annahmen sowie der Datengrundlagen durch das Unternehmen ist unbedingt notwendig, um ein prüferisches Nachvollziehen zu ermöglichen!

Es sind in den Prüfungsbetrieben ausreichende Ressourcen inkl. der nötigen Expertise bereit zu stellen.

Die Prüfung benötigt robuste Standards in der Vorgehensweise und Berichterstattung

- ✓ Anpassungen im UGB sind durch das NaBeG umgesetzt, aber es sind weitere Schritte zu erwarten
- ✓ Fachgutachten/Stellungnahmen sind weiterzuentwickeln und mit der Abschlussprüferaufsicht abzustimmen

Danke für Ihre Aufmerksamkeit !

„Audit is more than just about numbers [and regulations] ...“

