

Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder**

Ausgewählte Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs 2 und 3 UGB

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 9. Dezember 2009 als Stellungnahme KFS/PE 18, zuletzt überarbeitet im Juni 2015; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung	2
3. Vermutung eines Reorganisationsbedarfs	3
4. Zeitpunkt der Ausübung der Redepflicht	4
5. Berichterstattung über die Ausübung der Redepflicht im Prüfungsbericht	5
6. Adressaten der Redepflicht	5
7. Redepflicht in besonderen Fällen	5
7.1. Prüfung von Konzernabschlüssen	5
7.2. Prüfung von Vereinen und Privatstiftungen	6
7.3. Prüfung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	6
7.4. Freiwillige Abschlussprüfungen	7
8. Anwendungszeitpunkt	7

1. Vorbemerkungen

- (1) Die vorliegende Stellungnahme behandelt ausgewählte Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers. 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). Redepflichten nach Sondergesetzen (zB § 63 Abs 3 BWG) werden in dieser Stellungnahme nicht behandelt.
- (2) Die Redepflicht ist unabhängig von der Ausfertigung des Prüfungsberichts unverzüglich auszuüben.
- (3) Die nachfolgenden Ausführungen sind eine Ergänzung der Regelungen des ISA 260 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und des ISA 265 Mitteilung über Mängel im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management sowie der Hinweise bezüglich der Ausübung der Redepflicht im Fachgutachten KFS/PG 2.

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

- (4) **Gesetzliche Vertreter** sind Mitglieder des Vorstands bzw der Geschäftsführung.
- (5) Der Begriff „**Arbeitnehmer**“ ist iSd arbeitsrechtlichen Begriffsdefinition auszulegen.
- (6) Werkvertragsnehmer, sofern sie nicht in einem dienstnehmerähnlichen Werkvertragsverhältnis tätig sind, und sonstige Beauftragte gelten nicht als Arbeitnehmer iSd arbeitsrechtlichen Begriffsdefinition.¹
- (7) Das Tatbestandsmerkmal **schwerwiegend** bezieht sich auf den Verstoß als solchen, das heißt nicht nur auf die betragsliche Auswirkung der Verletzung der Vorschriften auf den Jahres-/Konzernabschluss. Die tatsächliche Zufügung eines Schadens für das Unternehmen ist nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines schwerwiegenden Verstoßes. Je nach der Tätigkeit des Unternehmens können dafür unterschiedliche Rechtsvorschriften relevant sein.
- (8) Folgende Kriterien haben sich in der Literatur für die Qualifikation eines Verstoßes als schwerwiegend herausgebildet:
 - a) Höhe des finanziellen Risikos, das für das Unternehmen aus dem Verstoß resultiert;
 - b) Umfang des für das Unternehmen durch den Verstoß eingetretenen Schadens;
 - c) Bedeutung der Rechtsnorm, gegen die verstoßen wurde;

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

- d) Grad des Vertrauensbruchs, den der Verstoß für das Unternehmen darstellt.
- (9) 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 geeignet sind, das Vertrauen in die Leitungsorgane zu erschüttern oder schwerwiegende Folgen (zB 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 Jahres-/Konzernabschluss und die Auswirkungen des Rechtsbruchs auf diesen.
- (10) Bei **Verstößen gegen Gesetz** stellt sich die Frage nach den zu berücksichtigenden Rechtsvorschriften. Zunächst kommen schwerwiegende Verstöße gegen unternehmens- und gesellschaftsrechtliche Rechtsvorschriften, die sich auf die Finanzberichterstattung beziehen, in Betracht. Hierunter zu subsumieren sind insbesondere Verstöße gegen Bestimmungen des UGB und andere Normen zur Rechnungslegung wie die Nichtaufstellung eines Konzernabschlusses trotz gesetzlicher Verpflichtung, die Nichteinberufung der Generalversammlung bei Verlust des halben Stammkapitals oder bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs und das Fehlen eines gesetzlich erforderlichen Corporate Governance-Berichts. Zu beachten ist, dass der Abschlussprüfer nicht die Aufgabe hat, eine materielle Prüfung des Corporate Governance-Berichts vorzunehmen.
- (11) Die Einhaltung sonstiger Rechtsvorschriften ist nicht Gegenstand der Abschlussprüfung. Wenn aber der Abschlussprüfer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen feststellt, die einen schwerwiegenden Verstoß gegen solche Vorschriften darstellen, so kann dies die Redepflicht auslösen. Rechtsvorschriften, die in diesem Zusammenhang relevant sein könnten, sind Vorschriften des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts, des Kapitalmarktrechts, des Steuerrechts, des Strafrechts, des Verwaltungsrechts sowie des Kartell- und des Immaterialgüterrechts.
- (12) **Verstöße gegen Gesellschaftsvertrag oder Satzung**, die eine Redepflicht auslösen, können insbesondere eindeutige Verstöße gegen den im Gesellschaftsvertrag/in der Satzung geregelten Unternehmensgegenstand oder gegen die Geschäftsordnung oder gegen im Gesellschaftsvertrag/in der Satzung festgelegte Zustimmungspflichten zur Durchführung von Geschäften (zB der Erwerb von Grundstücken oder Beteiligungen oder Kreditaufnahmen ohne Genehmigung) sein.
- (13) Für das Vorliegen eines die Redepflicht auslösenden Tatbestands ist allein auf den schwerwiegenden Verstoß, nicht auf dessen Folgen, die uU auch vorteilhaft sein können, abzustellen. (*Beispiel:* Das ohne Zustimmung des Aufsichtsrats durchgeführte Geschäft führt zu einem finanziellen Vorteil für das Unternehmen.)
- (14) Verstöße der gesetzlichen Vertreter und von Arbeitnehmern in deren Privatsphäre, die nicht geeignet sind, Bedenken an der Eignung der Betroffenen hervorzurufen, ihre Funktion im Unternehmen zu erfüllen, werden von der Redepflicht nicht erfasst.

3. Vermutung eines Reorganisationsbedarfs

- (15) 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; im Bericht sind in diesem Fall die Eigenmittelquote (§ 23 URG) und die fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24 URG) anzugeben.

- (16) Die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs iSd § 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
- (17) 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.
- (18) Diese Redepflicht kann auch vor dem Zeitpunkt, zu dem der Entwurf des Jahresabschlusses vorliegt, bestehen, wenn im Rahmen der Jahresabschlussprüfung aus Zahlenwerken des Unternehmens zu erkennen ist, dass die Nichterfüllung der Kennzahlen zum Abschlussstichtag zu erwarten ist.
- (19) Die Redepflicht des Abschlussprüfers tritt dann ein, wenn beide Kennzahlen nicht im Rahmen der vom URG gesetzten Grenzen liegen. Die Beurteilung, ob beispielsweise aufgrund bestehender Sicherheiten oder des Vorhandenseins stiller Reserven oder aufgrund sonstiger Umstände tatsächlich kein Reorganisationsbedarf besteht, ist Gegenstand eines gesonderten Gutachtens eines Wirtschaftstreuhänders gemäß § 26 Abs 1 und 2 URG.
- (20) Der Abschlussprüfer hat bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung bei Ausübung der Redepflicht auch darauf hinzuweisen, dass ohne Verzug eine Generalversammlung einzuberufen ist.

4. Zeitpunkt der Ausübung der Redepflicht

- (21) Der Zeitpunkt der Ausübung der Redepflicht wird in § 273 Abs 2 und 3 UGB mit „unverzüglich“ beschrieben, dh er ist unabhängig vom Fortschritt der Prüfungshandlungen. Zu berichten ist daher uU auch im Rahmen einer Vorprüfung. Das Zuwarten bis zur Hauptprüfung trifft nicht die Intention des Gesetzgebers und kann uU – zB bei einem krisenhaften Verlauf der Unternehmenstätigkeit – eine verspätete Berichterstattung bewirken.
- (22) Der Bericht kann zunächst mündlich erfolgen, muss in weiterer Folge aber schriftlich (vgl § 273 Abs 4 UGB) entweder gesondert oder als Beilage zur Niederschrift einer Aufsichtsratssitzung vorliegen.
- (23) Die Intention der Zeitpunktregelung („unverzüglich“) ist, dass die Berichterstattung gemäß § 273 UGB unmittelbar nach der Feststellung der Redepflicht und vollkommen unabhängig von der Erstellung des Prüfungsberichts erfolgt. Ein Verschieben dieser Berichterstattung bis zur geplanten Berichterstattung über die Prüfung des Jahres-/Konzernabschlusses in der nächsten Aufsichtsratssitzung oder Gesellschafterversammlung ist nicht zulässig.

² Unter Verwendung dieser URG-Kennzahlen wird in § 2 Abs 1 Z 3 EKEG (Eigenkapitalersatzgesetz) eine Variante des Krisenbegriffs definiert.

- (24) Der Abschlussprüfer hat bei Verdacht auf eine berichtspflichtige Tatsache zuerst sorgfältig alle Informationen zu prüfen, ob sich der Verdacht bestätigt. In dieser Phase müssen vom Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen vorgenommen werden, um den Verdacht mit ausreichenden Nachweisen zu unterlegen. Dies kann – je nach Größe des Unternehmens und Ablauf der Prüfung – auch einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen. Der frühestmögliche Zeitpunkt der Berichterstattung liegt dann vor, wenn der Abschlussprüfer weitgehende Gewissheit vom Vorliegen der berichtspflichtigen Tatsache hat.
- (25) Bei Bestehen einer berichtspflichtigen Tatsache während mehrerer Geschäftsjahre (zB 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.
- (26) Die Redepflicht beginnt frühestens mit der Übernahme des Prüfungsauftrags und endet regelmäßig mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Nach Erteilung des Bestätigungsvermerks besteht grundsätzlich keine Verpflichtung, weitere Prüfungshandlungen zu setzen. Erhält der Abschlussprüfer allerdings nach Erteilung des Bestätigungsvermerks und vor der Teilnahme an der Sitzung mit der Prüfung bzw Feststellung des Jahres-/Konzernabschlusses durch den Aufsichtsrat Unterlagen und Informationen, die möglicherweise geeignet sind, die Redepflicht auszulösen, so hat er diesen nachzugehen und gegebenenfalls gegenüber den Adressaten (vgl Abschnitt 7.) die Redepflicht auszuüben.

5. Berichterstattung über die Ausübung der Redepflicht im Prüfungsbericht

- (27) Betreffend die Berichterstattung über die Ausübung der Redepflicht im Prüfungsbericht wird auf das Fachgutachten KFS/PG 2, Abschnitt 4.3.4. verwiesen.

6. Adressaten der Redepflicht

- (28) 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 KFS/PE 8).
- (29) 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; gemäß § 273 Abs 4 Satz 2 UGB ist bei Personengesellschaften im Sinn von § 221 Abs 5 UGB sinngemäß vorzugehen.

7. Redepflicht in besonderen Fällen

7.1. Prüfung von Konzernabschlüssen

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

- (31) Der Konzernabschlussprüfer hat sich zu vergewissern, ob die Prüfer der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ihre Redepflicht oder eine vergleichbare Berichtspflicht ausgeübt haben, und deren Auswirkung auf die eigene Redepflicht zu würdigen.

7.2. Prüfung von Vereinen und Privatstiftungen

- (32) Gemäß § 22 Abs 2 VerG (Vereinsgesetz) und § 21 Abs 3 PSG (Privatstiftungsgesetz) ist § 273 UGB von Vereinen, die einen erweiterten Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang) aufzustellen haben (große Vereine), und von Privatstiftungen sinngemäß anzuwenden.
- (33) 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 iSd UGB zukommt, weil der Weg zu einem Reorganisationsverfahren iSd URG nur Unternehmen offensteht.
- (34) Besteht bei großen Vereinen oder Privatstiftungen, denen Unternehmereigenschaft iSd 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.
- (35) Bei Vereinen besteht die Redepflicht gegenüber dem Leitungsorgan (§ 5 Abs 3 VerG) und den Mitgliedern eines in den Statuten vorgesehenen Aufsichtsorgans (§ 5 Abs 4 VerG). Bei Privatstiftungen besteht die Redepflicht gegenüber dem Stiftungsvorstand (§ 15 PSG) und den Mitgliedern des Aufsichtsrats (§ 22 PSG) oder eines allfälligen Beirats, dem die Kompetenzen der Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses zugeordnet sind.
- (36) 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 soll auch erfolgen, wenn diese Tatsachen nicht mehr bestehen.

7.3. Prüfung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- (37) 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.
- (38) Von einem Abschlussprüfer, der mit der Prüfung des Jahresabschlusses 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.

- (39) 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.
- (40) Dies gilt sowohl für gesetzlich vorgeschriebene als auch für statutarisch gebotene und freiwillige Abschlussprüfungen.

7.4. Freiwillige Abschlussprüfungen

- (41) Die Redepflicht des Abschlussprüfers besteht unabhängig davon, ob es sich um eine gesetzlich vorgeschriebene, eine statutarisch gebotene oder eine freiwillige Abschlussprüfung handelt.
- (42) 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.

8. Anwendungszeitpunkt

- (43) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieser Stellungnahme ersetzt die vorherige Fassung für die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 30. Juni 2016 enden. Abhängig davon, ob die Möglichkeit zur früheren Anwendung des Fachgutachtens KFS/PG 1 (vgl KFS/PG 1, Rz 54) in Anspruch genommen wird, ist eine frühere Anwendung der vorliegenden überarbeiteten Fassung zulässig.