

Stellungnahme

des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer

zur Verpflichtung des Abschlussprüfers gemäß § 275 Abs 1 UGB zur Weitergabe von Informationen an den nachfolgenden Abschlussprüfer

(verabschiedet in der Sitzung des Vorstandes im April 2010 als IWP/PE 20, zuletzt überarbeitet im Jänner 2017; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde genehmigt)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Gegenstand und Anwendungsbereich	2
1.1. Gegenstand	2
1.2. Anwendungsbereich	2
2. Voraussetzungen für die Geltendmachung	3
3. Umfang des gesetzlichen Zugangsrechtes	3
4. Zusätzlicher Informationsbedarf	4
5. Anwendungszeitpunkt	5

1. Gegenstand und Anwendungsbereich

1.1. Gegenstand

- (1) Durch Änderungen in der Richtlinie 2014/56/EG vom 16. April 2014 wurde das Zugangsrecht gemäß Art 23 Abs 3 der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüfungs-Richtlinie) im Vergleich zur bisherigen Fassung erweitert und ist nun wie folgt geregelt:

„Wird ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft durch einen anderen Abschlussprüfer oder eine andere Prüfungsgesellschaft ersetzt, gewährt der frühere Abschlussprüfer bzw. die frühere Prüfungsgesellschaft dem neuen Abschlussprüfer bzw. der neuen Prüfungsgesellschaft Zugang zu allen relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung dieses Unternehmens.“

- (2) Aufgrund dieser neuen Regelung der EU-Richtlinie wurde durch das APRÄG 2016 (Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016) § 275 Abs 1 letzter Satz UGB wie folgt geändert:

„§ 275. (1) (...) Der Abschlussprüfer hat dem nachfolgenden Abschlussprüfer auf schriftliches Verlangen Zugang zu den relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung zu gewähren.“

- (3) Für Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse sind gemäß Art 18 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vom 16. April 2014 (EU-VO) besondere Regelungen zur Erstellung eines Übergabeaktes für den nachfolgenden Abschlussprüfer vorgesehen:

„Wird ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft durch einen anderen Ab-

abschlussprüfer oder eine andere Prüfungsgesellschaft ersetzt, so muss dieser Abschlussprüfer bzw. diese Prüfungsgesellschaft die Anforderungen gemäß Artikel 23 Absatz 3 der Richtlinie 2006/43/EG erfüllen.

Vorbehaltlich des Artikels 15 gewährt der frühere Abschlussprüfer oder die frühere Prüfungsgesellschaft dem neuen Abschlussprüfer oder der neuen Prüfungsgesellschaft ferner Zugang zu den in Artikel 11 genannten zusätzlichen Berichten hinsichtlich früherer Jahre sowie zu jeglichen Informationen, die den zuständigen Behörden gemäß den Artikeln 12 und 13 übermittelt werden.

Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft des früheren Abschlusses muss in der Lage sein, der zuständigen Behörde gegenüber darzulegen, dass diese Informationen dem neuen Abschlussprüfer bzw. der neuen Prüfungsgesellschaft zur Verfügung gestellt wurden. “

1.2. Anwendungsbereich

- (4) Diese Stellungnahme gilt für alle gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen. Im Fall eines Wechsels des Konzernabschlussprüfers hat dieser das Zugangsrecht sowohl gegenüber dem vormaligen Konzernabschlussprüfer als auch gegenüber Prüfern von Jahresabschlüssen von in den Konzern einbezogenen Unternehmen. Ebenso besteht das Zugangsrecht bei einer Verschmelzung gegenüber dem Abschlussprüfer der übertragenden und bei einer Spaltung gegenüber dem Abschlussprüfer der ab- oder aufspaltenden Gesellschaft.
- (5) Auf freiwillige Prüfungen, die den gesetzlichen Prüfungen nach Art und Inhalt entsprechen, sind die Vorschriften gemäß § 275 Abs 1 letzter Satz UGB und Art 18 der EU-VO nicht anzuwenden.

2. Voraussetzungen für die Geltendmachung

- (6) Das Zugangsrecht kann vom nachfolgenden Abschlussprüfer erst geltend gemacht werden, wenn er mit dem geprüften Unternehmen den Prüfungsvertrag gemäß § 270 Abs 1 UGB abgeschlossen hat.
- (7) Der Anspruch auf Zugangsgewährung ist gegenüber dem vormaligen Abschlussprüfer in schriftlicher Form geltend zu machen.¹ Eine Pflicht zum aktiven Tätigwerden des bisherigen Abschlussprüfers besteht nicht.

3. Umfang des gesetzlichen Zugangsrechtes

- (8) § 275 Abs 1 UGB idF APRÄG 2016 bzw Art 18 der EU-VO gewähren dem nachfolgenden Abschlussprüfer einen gesetzlichen Zugang zu den Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung. Der Umfang der Informationen über das geprüfte Unternehmen, die der nachfolgende Abschlussprüfer vom vormaligen Abschlussprüfer verlangen kann, wird durch die Vorschriften nur insoweit definiert, als die Informationen relevant zu sein haben. Da eine nähere Beschreibung des Umfanges weder den Materialien zur österreichischen Vorschrift noch zu Art 23 Abs 3 der Abschlussprüfungs-Richtlinie zu entnehmen ist, handelt es sich um einen weitgehend unbestimmten Gesetzesbegriff. Durch die geänderte Fassung des § 275 Abs 1 UGB bzw Art 23 Abs 3 der Abschlussprüfungs-Richtlinie hat der nachfolgende Abschlussprüfer

¹ Vgl beispielsweise die Arbeitshilfe des iwip für ein Schreiben des nachfolgenden Abschlussprüfers an den vormaligen Abschlussprüfer zum Verlangen nach Zugangsgewährung.

auch ein Zugangsrecht zu den Informationen über die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung.

- (9) Das Zugangsrecht verfolgt nicht die Zielsetzung, dass der nachfolgende Abschlussprüfer dadurch die Prüfungshandlungen für die in seiner Verantwortung stehende Abschlussprüfung einschränken kann. Es dient der Sicherstellung der Qualität der Abschlussprüfung nach einem Wechsel des Abschlussprüfers, indem dem nachfolgenden Abschlussprüfer - ohne Einschränkungen seiner eigenen Verantwortung - gesetzlich die Möglichkeit gegeben wird, sich vom vormaligen Abschlussprüfer relevante Informationen über das geprüfte Unternehmen zu holen. Die Arbeitspapiere des Abschlussprüfers im Sinne von ISA 230 sind von dieser Bestimmung nicht erfasst, auch nicht nach den jüngsten Änderungen durch die Richtlinie 2014/56/EG vom 16. April 2014.²
- (10) Das Zugangsrecht gegenüber dem vormaligen Abschlussprüfer räumt dem nachfolgenden Abschlussprüfer die Möglichkeit ein, sich von diesem Informationen zu beschaffen, entbindet ihn aber nicht von seiner Verpflichtung, sich dieses unter Inanspruchnahme seines Auskunftsrechtes gemäß § 272 UGB vorrangig unmittelbar vom geprüften Unternehmen zu beschaffen.
- (11) Eine abschließende Aufzählung der Informationen, zu denen der vormalige Abschlussprüfer dem nachfolgenden Abschlussprüfer Zugang zu gewähren hat, ist nicht allgemein möglich und der konkrete Umfang ist im Einzelfall zu bestimmen. Im Regelfall werden zu den Feststellungen des vormaligen Abschlussprüfers die folgenden Informationen vom Zugangsrecht umfasst sein:³
- a) Prüfungsbericht über das Ergebnis der letzten Abschlussprüfung⁴
 - b) Zusätzliche Informationen an die für die Überwachung verantwortlichen Personen zu den Ergebnissen der Abschlussprüfung (zB gemäß §§ 92 Abs 4a AktG, 30g Abs 4a GmbHG, Art 11 der EU-VO oder aufgrund ISA 260)
 - c) Informationen zu anlassbezogenen Berichtspflichten gemäß §§ 273 Abs 2 und 3 UGB, Art 7 bzw 12 der EU-VO oder ISA
 - d) Vollständigkeitserklärungen (einschließlich Zusammenstellung nicht korrigierter oder korrigierter⁵ Prüfungsdifferenzen)
 - e) Informationen über andere gesetzlich vorgeschriebene Kommunikationen an Aufsichtsbehörden
 - f) Sonstige Informationen über wesentliche Sachverhalte der zuletzt durchgeführten Abschlussprüfung, unabhängig davon, ob diese formell (zB im Rahmen eines Management Letter) oder informell an das Unternehmen kommuniziert wurden
 - g) Transparenzbericht gemäß Art 13 der EU-VO.
- (12) Die Gewährung eines „Zuganges“ zu den relevanten Informationen bedeutet, dass der nachfolgende Abschlussprüfer bloß das Recht hat, bei dem Vorgänger Einsicht in Unterlagen über das geprüfte Unternehmen zu nehmen. Es ist zu empfehlen, dass der vormalige Abschlussprüfer die relevanten Unterlagen zusammenstellt und dem nachfolgenden Abschlussprüfer in diese Einsicht gewährt. Der nachfolgende Abschlussprüfer sollte bei Gewährung eines Zuganges bestätigen, in welche Unterlagen er Einsicht genommen hat. Eine mündliche Auskunftspflicht des vormaligen Ab-

² Vgl IDW; EU-Regulierung der Abschlussprüfung: IDW Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie (Stand: 11.04.2016), Abschnitt 13.2.1, ähnlich ECG (European Contact Group), European Union Audit Legislation - Frequently Asked Questions (10 June 2016), FAQ 10.8. zu Art 23 Abs 3 der Abschlussprüfungs-Richtlinie.

³ Vgl inhaltlich ebenso IDW; EU-Regulierung der Abschlussprüfung: IDW Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie (Stand: 11.04.2016), Abschnitt 13.2.1.

⁴ Berichte über eine etwaige Prüfung oder prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen sind nicht davon umfasst.

⁵ Soweit vorhanden - nicht zwingend.

schlussprüfers kann sich ergeben, wenn die Informationen nicht in schriftlicher Form vorliegen. Eine nachweisliche Übermittlung der relevanten Informationen ist alternativ zur Gewährung eines Zuganges zulässig. Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen gemäß Art 18 der EU-VO in der Lage sein, der zuständigen Behörde gegenüber ggf darzulegen, dass die Informationen dem nachfolgenden Abschlussprüfer zur Verfügung gestellt wurden.

- (13) Durch die Vorschriften des § 275 Abs 1 UGB bzw Art 18 der EU-VO wird die Verschwiegenheitspflicht des vormaligen Abschlussprüfers gegenüber dem nachfolgenden Abschlussprüfer aufgehoben. Soweit daher nicht mehr Informationen verlangt werden, als vom gesetzlichen Zugangsrecht umfasst sind, ist eine Zustimmung des vorangehenden Abschlussprüfers und eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht durch das geprüfte Unternehmen nicht erforderlich.

4. Zusätzlicher Informationsbedarf

- (14) Im Rahmen der erstmaligen Durchführung einer Abschlussprüfung kann sich für einen nachfolgenden Abschlussprüfer ein zusätzlicher Informationsbedarf ergeben, der über den Umfang des gesetzlichen Zugangsrechtes hinausgeht.
- (15) Ein solcher zusätzlicher Informationsbedarf kann sich zB bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz ergeben. Gemäß ISA 510.6(c)(i) kann der nachfolgende Abschlussprüfer möglicherweise durch eine Einsichtnahme in die Arbeitspapiere des vormaligen Abschlussprüfers diesbezüglich ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen. Der vormalige Abschlussprüfer soll eine solche Einsichtnahme nicht grundlos verweigern.
- (16) Da die gesamten Arbeitspapiere der letzten Abschlussprüfung des vorangehenden Abschlussprüfers nicht vom gesetzlichen Zugangsrecht des Folgeprüfers umfasst sind, geht das Verlangen nach Einsichtnahme in die gesamten Arbeitspapiere der letzten Abschlussprüfung des Vorprüfers über das gesetzliche Recht auf Einsichtnahme nach § 275 Abs 1 UGB hinaus.
- (17) Sollten mehr Informationen vom vormaligen Abschlussprüfer verlangt werden, als vom gesetzlichen Zugangsrecht umfasst sind, erfordert dies die Zustimmung des vormaligen Abschlussprüfers, und es ist zulässig, die Zugangsgewährung vom Erhalt einer Einverständniserklärung des nachfolgenden Abschlussprüfers zu bestimmten Bedingungen (zB zur Vertraulichkeit der erlangten Informationen und zu einer Haftungsfreistellung) abhängig zu machen.⁶ Darüber hinaus erfordert dies auch die Zustimmung und eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht durch das geprüfte Unternehmen.⁷

5. Anwendungszeitpunkt

- (18) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieser Stellungnahme ist auf Abschlussprüfungen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 17. Juni 2016 beginnen.

⁶ Vgl beispielsweise die Arbeitshilfe des iwv für ein Schreiben des vormaligen Abschlussprüfers an den nachfolgenden Abschlussprüfer zur Einverständniserklärung.

⁷ Vgl beispielsweise die Arbeitshilfe des iwv für ein Schreiben des vormaligen Abschlussprüfers an das geprüfte Unternehmen zur Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht.