

Stellungnahme

des **Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer**

zur Formulierung des Bestätigungsvermerkes zu einem befreienden Konzernabschluss im Sinne des § 245 a HGB (KonzaG)

(beschlossen vom Vorstand des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer am 14. September 1999)

Inhaltsübersicht

Seite

IWP
PE9

1. Vorbemerkung	2
2. Überlegungen zum Bestätigungsvermerk zum befreienden Konzernabschluß nach § 245 a HGB	2
3. Formulierungsvorschläge	4
3.1. Vorschlag für einen (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerk (Bestätigungsbericht) zu einem befreienden Konzernabschluß nach § 245 a HGB in Anknüpfung an ISA 700 („internationaler Teil“)	4
3.2. Nach § 245 a HGB zusätzlich zu beachtende Vorschriften („nationaler Teil“)	6
Beilage 1	8
Beilage 2	9

1. Vorbemerkung

Mit Bundesgesetzblatt vom 26. März 1999 wurde das Konzernabschlussgesetz (**KonzaG**) veröffentlicht, das unter bestimmten Voraussetzungen gestattet, dass ein Mutterunternehmen, das einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufstellt, keinen Konzernabschluss nach den §§ 248 bis 267 HGB aufstellen muss (**befreiender Konzernabschluss**).

Für die Prüfung von Konzernabschlüssen nach den §§ 248 bis 267 HGB ist ein formelhafter Bestätigungsvermerk entsprechend den Vorschriften des § 274 Abs. 1 bis 3 zu erteilen; im Gegensatz dazu sieht das **KonzaG keinen formelhaften Bestätigungsvermerk** vor, sondern enthält diesbezüglich folgende Vorschriften:

IWP
PE9

§ 245 a Abs. 1 Z 5 HGB: „Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers hat in einer dem § 274 Abs. 1 bis 4 mindestens gleichwertigen Art über das Ergebnis der Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichtes zu berichten.“

§ 274 Abs. 5 HGB: „Bei einem nach § 245 a aufgestellten Konzernabschluss kann der **Bestätigungsvermerk nach international anerkannten Prüfungsgrundsätzen** gestaltet werden; seine Aussagekraft muss mindestens den Absätzen 1 bis 4 entsprechen“.

Weiters sieht **§ 245 a Abs. 1 Z 4** vor, dass der gemäß § 268 Abs. 2 bestellte Abschlussprüfer bestätigt, dass die in § 245 a Abs. 1 Z 1 bis 3 genannten Voraussetzungen für das Vorliegen eines befreienden Konzernabschlusses im Sinne des § 245 a HGB erfüllt sind.

Auch diese Bestätigung ist als Bestandteil des Bestätigungsvermerkes zu betrachten, da ohne diesen Vermerk der Leser des Konzernabschlusses nicht darüber informiert ist, dass es sich um einen befreienden Konzernabschluss handelt.

2. Überlegungen zum Bestätigungsvermerk zum befreienden Konzernabschluss nach § 245 a HGB

§ 274 Abs. 5 HGB (neu) enthält bereits die Möglichkeit zur Gestaltung des Bestätigungsvermerkes nach international anerkannten Prüfungsgrundsätzen.

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu § 274 Abs. 5 enthalten dazu folgende Anmerkungen:

„Die in § 274 Abs. 1 wörtlich vorgegebene Testatsformel ist für einen Abschluss nach IAS oder US-GAAP nicht geeignet. International sind Kurzberichte üblich, die sich einer festgelegten Textierung entziehen ... **In Frage kommt hier etwa das von der IFAC (International Federation of Accountants) herausgegebene ISA 700 (International Standard on Auditing 700)**“.

Der Vorteil der Ausnützung dieser Möglichkeit ergibt sich schon aus den Überlegungen, die zur Einführung des § 245 a HGB geführt haben, nämlich die Erleichterung der Kapitalbeschaffung auf internationalen Kapitalmärkten und die bessere Information ausländischer Investoren, die sich an österreichischen Kapitalgesellschaften beteiligt haben oder beteiligen wollen (siehe EB Abschnitt 5.2.).

IWP
PE9

Es erscheint daher zweckmäßig, einen Bestätigungsvermerk nach Grundsätzen, wie sie an ausländischen Kapitalmärkten üblich und wie sie inhaltlich von internationalen Investoren erwartet werden, zu verwenden; wie in den EB bereits ausgeführt, ist hier insbesondere eine Anknüpfung an ISA 700 (Auditor's Report) der IFAC sinnvoll.

Weiters erscheint es zweckmäßig, eine strenge Trennung zwischen der Formulierung des Bestätigungsvermerkes nach international anerkannten Grundsätzen einerseits („internationaler Teil“) und den auf Grund österreichischer Sondervorschriften erforderlichen zusätzlichen Bestätigungen und Ergänzungen andererseits („nationaler Teil“) vorzusehen, damit der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss nach § 245 a nach Möglichkeit unmittelbar auch im internationalen Bereich verwendet werden kann.

Der in Abschnitt 3.1. folgende Vorschlag zur Formulierung eines Bestätigungsvermerkes (Bestätigungsberichtes) in Anlehnung an ISA 700 verwendet - soweit wie möglich - die von der deutschen Wirtschaftsprüferkammer unter Mitwirkung des Österreichischen Instituts der Wirtschaftsprüfer ausgearbeitete Übersetzung.

Beilage 1 enthält den vollen Wortlaut eines Bestätigungsberichtes nach ISA 700 für den Fall eines uneingeschränkten Testats. Erforderliche Abweichungen von diesem Wortlaut werden im folgenden Abschnitt im einzelnen begründet.

3. Formulierungsvorschläge

3.1. Vorschlag für einen (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerk (Bestätigungsbericht) zu einem befreienden Konzernabschluss nach § 245 a in Anknüpfung an ISA 700 („Internationaler Teil“).

„Wir haben den von der Gesellschaft ... zum ... nach den Vorschriften der IAS des IASC aufgestellten Konzernabschluss geprüft. Für diesen Konzernabschluss ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Unsere Verantwortung besteht in der Abgabe eines Prüfungsurteils zu diesem Konzernabschluss auf der Grundlage unserer Abschlussprüfung.

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der International Standards on Auditing der IFAC durchgeführt. Diese Standards erfordern, die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil darüber abgegeben werden kann, ob der Konzernabschluss frei von wesentlichen Fehlaussagen ist. Die Prüfung schließt eine stichprobengestützte Prüfung der Nachweise für Beträge und Angaben im Konzernabschluss ein. Sie umfasst ferner die Beurteilung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und der wesentlichen durch die Unternehmensleitung vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtaussage des Konzernabschlusses. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine hinreichende Grundlage für unser Prüfungsurteil abgibt.

Nach unserer Überzeugung vermittelt der Konzernabschluss in allen wesentlichen Belangen ein getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum . . ., sowie der Ertragslage und der Zahlungsströme für das abgelaufene Geschäftsjahr in Obereinstimmung mit den International Accounting Standards.“

(Beilage 2 enthält die Formulierung bei Aufstellung des Konzernabschlusses nach US-GAAP)

Anmerkungen zum Vorschlag des Bestätigungsvermerkes

a) Zu Abs. 1 Satz 1

In der derzeitigen Fassung von ISA 700 wird nur auf die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung und die Kapitalflussrechnung Bezug genommen; die sich aus IAS 1 (überarbeitet 1997, in Kraft ab 1. Juli 1998) ergebenden Änderungen sind hier noch nicht berücksichtigt. Danach gehören zu einem vollständigen Abschluss als weitere Bestandteile:

Gemäß IAS 1 **Abschnitt 7 c** eine Aufstellung, die entweder

1. sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals oder
2. Veränderungen des Eigenkapitals, die nicht durch Kapitaltransaktionen mit Eigentümern und Ausschüttungen an Eigentümer entstehen, darstellt.

Gemäß **Abschnitt 7 e** Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie erläuternde Anhangangaben.

Da nicht ausgeschlossen ist, dass in Zukunft noch weitere Bestandteile des Abschlusses eingeführt werden, wurde darauf verzichtet, im ersten Satz die Bestandteile des Abschlusses im einzelnen anzuführen.

b) Zu Abs. 2 Satz 1

IWP
PE9

Eine **internationale Verwendung von Konzernabschlüssen** nach IAS oder US-GAAP erfordert zwangsläufig die Anwendung der entsprechenden Prüfungsstandards und damit deren Erwähnung im Bestätigungsbericht.

Eine Bezugnahme auf die vom Fachsenat für Handelsrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ausgearbeiteten Fachgutachten und die Richtlinien des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer würde den Vorschriften des HGB entsprechen. Dieser Hinweis wäre im internationalen Verkehr allerdings nicht verständlich und daher nicht zweckmäßig. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass in Abschnitt 4 des Fachgutachtens KFS/PG1 auf die Verlautbarungen internationaler Berufsorganisationen (z.B. IFAC) als weitere wichtige Quelle fachlicher Grundsätze hingewiesen wird; dies bedeutet für die österreichischen Berufsangehörigen eine Empfehlung, bei der Prüfung jedenfalls auch die „International Standards on Auditing“ (ISAs) zu beachten.

c) Zu Abs. 3

Die Übersetzung von ISA 700 knüpft an den Wortlaut des dHGB („den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“) an, während der im HGB verwendete Wortlaut dem englischen Text („give a true and fair view“) besser entspricht. Weiters erscheint die Übersetzung des Ausdruckes „cash flows“ durch „Zahlungsströme“ zutreffender als die Verwendung des Ausdruckes „Kapitalflussrechnung“.

3.2. Nach § 245 a zusätzliche zu beachtende Vorschriften („nationaler Teil“)

Die in Abschnitt 3.1. vorgeschlagene Formulierung enthält die international gebräuchliche Standardformulierung; zusätzlich sind für den Inhalt des Bestätigungsvermerkes folgende Regelungen des § 245 a zu beachten.

- a) Voraussetzung für die Befreiungswirkung des Konzernabschlusses nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen ist die Bestätigung durch den gemäß § 268 Abs. 2 bestellten Abschlussprüfer, dass die in § 245 a Abs. 1 Z 1 bis 3 genannten Voraussetzungen erfüllt sind.
- b) Gemäß § 274 Abs. 5 zweiter Halbsatz muss der nach international anerkannten Prüfungsgrundsätzen gestaltete Bestätigungsvermerk in seiner Aussagekraft mindestens den Vorschriften des § 274 Abs. 1 bis 4 entsprechen. Dies bedeutet jedenfalls, dass der Bestätigungsvermerk auch eine Aussage über den Lagebericht zu treffen hat (§ 274 Abs. 1 letzter Satz: „Der Konzernlagebericht steht im Einklang mit dem Konzernabschluss“).

IWP
PE9

Zu diesen Punkten wird **folgende Formulierung** (anschließend an den „internationalen Teil“) **vorgeschlagen**:

„Nach österreichischen handelsrechtlichen Vorschriften sind der Konzernlagebericht und das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach österreichischem Recht zu prüfen.“

Wir bestätigen, dass der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss in Einklang steht und dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach österreichischem Recht erfüllt sind.“

Anmerkungen:

Die Aussage des „nationalen Teils“ wird nicht beeinträchtigt, wenn der erste Absatz weggelassen wird.

Der Vorschlag des IDW zum Bestätigungsvermerk nach § 292 a HGB schlägt folgende eventuelle Erweiterung vor:

„Die Prüfung des für die Befreiung von der deutschen (zu ersetzen durch: „österreichischen“) Konzernrechnungslegung erforderlichen Einklangs der Konzernrechnungslegung mit der Richtlinie 83/349 EG haben wir auf der

Grundlage der Auslegung der Richtlinie durch den Kontaktausschuss für Richtlinien der Rechnungslegung der Europäischen Kommission vorgenommen.“

Es erscheint allerdings zweckmäßiger, einen solchen Hinweis **in den Prüfungsbericht** aufzunehmen.

Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Konzernabschlussgesetz die übrigen Vorschriften für die Prüfung unberührt lässt, sodass z.B. weiterhin ein Prüfungsbericht im Sinne des § 273 HGB aufzustellen ist.

Wenn auch der Bestätigungsbericht nach ISA 700 keinen Hinweis auf die Prüfung eines eventuellen Lageberichtes, Geschäftsberichtes oder ähnlichen Dokuments enthält, so wird dieses Problem sehr wohl im ISA 720: „Andere Informationen in Dokumenten, die den geprüften Jahresabschluss enthalten“ behandelt. Bei der Prüfung nach internationalen Prüfungsgrundsätzen ist somit auch besonders auf den Inhalt von ISA 720 zu achten.

IWP
PE9

Bestätigungsbericht

(Angabe des Adressaten)

Wir haben die beigelegte Bilanz zum 31. Dezember 19X1 der ABC-Gesellschaft, die dazugehörige Gewinn- und Verlustrechnung sowie Kapitalflussrechnung für das zu diesem Stichtag endende Geschäftsjahr geprüft. Für diesen Abschluss ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Unsere Verantwortung besteht in der Abgabe eines Prüfungsurteils zu diesem Abschluss auf der Grundlage unserer Abschlussprüfung.

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der International Standards on Auditing (oder Hinweis auf relevante nationale Grundsätze oder Verfahren) durchgeführt.

**IWP
PE9**

Diese Standards erfordern, die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil darüber abgegeben werden kann, ob der Abschluss frei von wesentlichen falschen Aussagen ist. Die Prüfung schließt eine stichprobengeschützte Prüfung der Nachweise für Beträge und Angaben im Abschluss ein. Sie beinhaltet ferner die Beurteilung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und der wesentlichen durch die Unternehmensleitung vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtaussage des Abschlusses. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine hinreichende Grundlage für unser Prüfungsurteil abgibt.

Nach unserer Überzeugung vermittelt der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild (oder stellt in allen wesentlichen Belangen angemessen dar,) der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum 31. Dezember 19X1 sowie der Ertragslage und des Kapitalflusses für das abgelaufene Geschäftsjahr, in Übereinstimmung mit ... (und entspricht ...).

Abschlussprüfer

Datum

Adresse

Beilage 2

Wir haben die beiliegenden Konzernbilanzen der (Gesellschaft) zum (Bilanzstichtag X2) und zum (Bilanzstichtag X1) und die dazugehörigen Konzern-Gewinn- und Verlustrechnungen, Konzern-Eigenkapital-entwicklung und Konzern-Geldflussrechnungen für die zum (Bilanzstichtag X2), zum (Bilanzstichtag X1) und zum (Bilanzstichtag X0) endenden Geschäftsjahre geprüft. Für diese Konzernabschlüsse ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Unsere Verantwortung besteht in der Abgabe eines Prüfungsurteils zu diesen Konzernabschlüssen auf der Grundlage unserer Abschlussprüfungen.

Wir haben unsere Prüfungen unter Beachtung der in den USA allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen (US generally accepted auditing standards) durchgeführt. Diese Standards erfordern, die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil darüber abgegeben werden kann, ob der Konzernabschluss frei von wesentlichen falschen Aussagen ist. Die Prüfung schließt eine stichprobengestützte Prüfung der Nachweise für Beträge und Angaben im Konzernabschluss ein. Sie umfasst ferner die Beurteilung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und der wesentlichen durch die Unternehmensleitung vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtaussage des Konzernabschlusses. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine hinreichende Grundlage für unser Prüfungsurteil abgibt.

**IWP
PE9**

Nach unserer Überzeugung vermitteln die oben angeführten Konzernabschlüsse in allen wesentlichen Belangen ein getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage der (Gesellschaft) zum (Bilanzstichtag X2) und zum (Bilanzstichtag X1) sowie der Ertragslage und der Zahlungsströme für die zum (Bilanzstichtag X2), zum (Bilanzstichtag X1) und zum (Bilanzstichtag X0) endenden Geschäftsjahre in Übereinstimmung mit den in den USA allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandards (US generally accepted accounting principles).

Datum:

Unterschrift: