

Stellungnahme

des **Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer**

zu den materiellen Voraussetzungen eines befreienden Konzernabschlusses im Sinne des § 245 a HGB (KonzaG)

Inhaltsübersicht

Seite

1. Vorbemerkung.....	2
2. International anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze.....	2
3. Die materiellen Voraussetzungen für eine Befreiung gem. § 245a HGB im Einzelnen.....	3
3.1. Einklang mit der 7. EG-Richtlinie (§ 245 a Abs 1 Z 1 HGB).....	3
3.2. Erläuterung der vom österreichischen Recht abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden (§ 245 a Abs 1 Z 2 HGB).....	5
3.3. Gleichwertige Aussagekraft des internationalen Konzernabschlusses und Konzernlageberichts (§ 245 a Abs 1 Z 3 HGB).....	7
3.4. Bestätigung der Erfüllung der Voraussetzungen durch den Abschlussprüfer (§ 245 a Abs 1 Z 4 HGB)	8
4. Vorschläge für die Gestaltung der gem. § 245 a HGB erforderlichen zusätzlichen Angaben im Anhang.....	9
Beilage:	
Darstellung international anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze	10

**IWP
PE10**

1. Vorbemerkung

Mit Bundesgesetzblatt vom 26. März 1999 wurde das Konzernabschlussgesetz (**KonzaG**) veröffentlicht. Dieses Gesetz gestattet es österreichischen Mutterunternehmen, unter bestimmten Voraussetzungen statt eines Konzernabschlusses nach den Bestimmungen der §§ 248 bis 267 HGB einen Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufzustellen (**befreiender Konzernabschluß**).

Für den Eintritt der Befreiungswirkung ist die Erfüllung der in § 245 a Abs 1 Z 1 bis 5 HGB enthaltene n Voraussetzungen erforderlich.

Diese betreffen:

1. Einklang mit der 7. EG-Richtlinie;
2. Erläuterung der vom österreichischen Recht abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden;
3. Mindestens gleichwertige Aussagekraft des internationalen Konzernabschlusses und Konzernlageberichts;
4. Bestätigung der Erfüllung der Voraussetzungen aus Z 1 bis 3 durch den Abschlussprüfer
5. Mindestens gleichwertiger Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers.

Die analogen Vorschriften der §§ 59 a BWG bzw. 80 VAG werden in dieser Richtlinie nicht behandelt.

2. International anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze

Mit den in § 245 a Abs 1 HGB angesprochenen „international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen“ sind nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage die Regelwerke der International Accounting Standards (IAS) und US-GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) angesprochen.

Während die IAS (bzw. künftig IFRS - International Financial Reporting Standards) ein weitgehend geschlossenes System von durch das IASC (International Accounting Standards Committee) bzw. den IAS B (International Accounting Standards Board) erlassenen Regelungen darstellen, umfassen die US-GAAP Verlautbarungen verschiedener Gremien und auch herrschende Praktiken (siehe dazu die Erläuterung in Beilage 1).

Im Entwurf für eine „Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung Internationaler Rechnungslegungsgrundsätze“ ist in Art. 4 vorgesehen, dass Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel auf einem regulierten Markt im Sinne des Art. 1 (13) der Richtlinie 93/22/EEC zugelassen sind, ihre konsolidierten Abschlüsse für das Geschäftsjahr, das am oder nach dem 1. Jänner 2005 beginnt, gemäß den nach dieser Verordnung angenommenen internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen aufstellen müssen, wobei im Sinne dieser Verordnung als internationale Rechnungslegungsgrundsätze die International Accounting Standards (IAS), die International Financial Reporting Standards (IFRS) und Auslegungen dazu (SIC-Interpretations), Änderungen dieser Standards und damit verbundene Auslegungen, zukünftige Standards und Auslegungen dazu, die vom International Accounting Standards Board (IAS B) herausgegeben werden, gelten (Art. 2).

Ab dem in der Verordnung genannten Datum ist für die genannten Unternehmen die Anwendung anderer international anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze nicht mehr mit dem EU-Recht vereinbar (außer es werden im Zuge der weiteren Verhandlungen über den Inhalt dieser Verordnung Übergangsvorschriften für bisher nach US-GAAP erstellte Konzernabschlüsse geschaffen).

**IWP
PE10**

Für Einzelabschlüsse im Sinne des Art. 4 der Verordnung und für Einzel- und Konzernabschlüsse nicht börsennotierter Unternehmen soll eine Option eingeführt werden, daß die Mitgliedstaaten die Anwendung der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze auch für diese Unternehmen gestatten oder verbindlich vorschreiben können. (Art.5)

3. Die materiellen Voraussetzungen für eine Befreiung gem. § 245 a HGB im Einzelnen

Aus den Bestimmungen des § 245 a HGB ergibt sich, daß die Befreiungswirkung nur bei kumulativer Erfüllung aller genannten Voraussetzungen eintritt. In der Folge wird auf diese Voraussetzungen näher eingegangen.

3.1. Einklang mit der 7. EG-Richtlinie (§ 245 a Abs 1 Z 1 HGB)

Um befreiend zu wirken, muss gemäß § 245 a Abs 1 Z 1 HGB der nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellte Konzernabschluss und -lagebericht „im Einklang“ mit der Richtlinie 83/349/EWG (= 7. EG-Richtlinie) stehen.

Infolge des Verweises in der Richtlinie 83/349/EWG (7. EG-Richtlinie) auf die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der Richtlinie 78/660/EWG (4. EG-Richtlinie) ist auch der Einklang mit der 4. EG-Richtlinie erforderlich. Nicht gefordert ist der „Einklang“ mit den Vorschriften des HGB. Durch das KonzaG werden damit alle Wahlrechte der entsprechenden EG-Richtlinien, auch jene, die ursprünglich nicht durch die Gesetzgeber der Mitgliedstaaten in nationales Recht transformiert wurden, direkt an die Unternehmen weitergegeben. Aufgrund der relativ weiten Fassung der EG-Richtlinien sowie der in den Richtlinien fehlenden Regelungen für bestimmte Bereiche der Rechnungslegung besteht nur eine geringe Anzahl zwingender Abweichungen zwischen den IAS und EG-Richtlinien¹⁾. Die Anzahl der zwingenden Abweichungen zwischen EG-Richtlinien und US-GAAP ist größer²⁾.

**IWP
PE10**

Aus den erläuternden Bemerkungen zum KonzaG geht hervor, dass die Wortfolge „im Einklang stehen“ bewusst gewählt wurde um aufzuzeigen, dass dabei nicht in jedem Einzelfall die vollständige Identität mit den EG-Richtlinien gefordert ist. Dies lässt den Schluss zu, dass Abweichungen in einzelnen Punkten zwischen den im konkreten Konzernabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und den EG-Richtlinien nicht schädlich sind. Treten im Einzelfall Abweichungen auf, so kann die Aussagegehalt des IAS- oder US-GAAP-Abschlusses durch zusätzliche Angaben im Anhang an die Anforderungen der EG-Richtlinie angepasst werden. Dabei ist auf deren Auswirkung auf den Informationsgehalt des Konzernabschlusses als Ganzes Bedacht zu nehmen.

Solange der Informationsgehalt des nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Konzernabschlusses in allen wesentlichen Belangen das vom HGB-Gesetzgeber mit den Vorschriften zur Konzernrechnungslegung beabsichtigte Ziel (Informationsfunktion) erreicht, kann grundsätzlich vom „Einklang“ ausgegangen werden.

Der Deutsche Rechnungslegungsstandard 1 (DRS 1) „Befreiender Konzernabschluss nach § 292 a HGB“ (§ 292 a dHGB ist hinsichtlich der materiellen Voraussetzungen im Wesentlichen in Übereinstimmung mit § 245 a HGB) legt fest, daß sich die Herstellung des Einklanges auch auf Art. 16, Abs 5 der 7. Richtlinie bezieht (wonach in Ausnahmefällen von Vorschriften der Richtlinie abzuweichen ist, wenn nur so ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden kann), weiters auf Art. 29 Abs 1 der 7. Richtlinie mit

¹⁾ Untersuchung der Europäischen Kommission (Contact Committee on the Accounting Directives) zur Übereinstimmung der IAS (einschl. SICs) mit den EG-Richtlinien (Februar 2001).

²⁾ Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) stellt im Deutschen Rechnungslegungs Standard (DRS) 1 die seiner Auffassung nach zwingenden Abweichungen zwischen IAS / US-GAAP und den EG-Richtlinien dar.

dem Verweis auf Art. 31 der 4. Richtlinie; nach Art. 31, Abs 2 sind Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen des Art. 31 Abs 1 in Ausnahmefällen zulässig. Weiters wird die Auffassung vertreten, daß bei der Überprüfung der Einklangvoraussetzungen auch der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten ist und daß bei der Beurteilung der von den Bilanzrichtlinien eingeräumten Wahlrechte nicht nur die in Deutschland übliche Auslegung der Bilanzrichtlinien heranzuziehen ist, sondern die „Umsetzung und deren anerkannte Anwendung in den EU-Mitgliedstaaten“.

Im Zusammenhang mit der geplanten Modernisierung der 4. und 7. Richtlinie soll eine weitere Annäherung an die IAS (IFRS) erreicht werden; dies erscheint insbesondere auch in Zusammenhang mit den Gliederungsvorschriften für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich.

3.2. Erläuterung der vom österreichischen Recht abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden (§ 245 a Abs 1 Z 2 HGB)

§ 245 a Abs 1 Z 2 HGB verlangt die Bezeichnung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze sowie eine zusätzliche Erläuterung der **vom HGB abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden**.

IWP
PE10

Die Bezeichnung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze (IAS oder US-GAAP) soll an prominenter Stelle in jedem Bestandteil des Konzernabschlusses erfolgen, so dass gewährleistet ist, dass ein Leser des Konzernabschlusses sofort erkennt, dass der vorliegende Abschluss nicht nach HGB erstellt wurde.

Dazu werden nur verbale Erläuterungen und keine betragsmäßigen Angaben verlangt. Die Erläuterungen der vom HGB abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden sollen nur jene Abweichungen umfassen, die sich zwischen den im konkreten internationalen Konzernabschluß angewendeten Methoden und den zwingenden Vorschriften des HGB ergeben.

Unterschiede zu nach HGB alternativ zulässigen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, die in den HGB - Einzelabschlüssen der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen bzw. in einem vorhergehenden österreichischen Konzernabschluß angewendet wurden, zB unterschiedliche Methoden zur Ermittlung der Pensionsverpflichtungen oder aus Schätzannahmen (zB unterschiedliche Nutzungsdauer beim abnutzbaren Anlagevermögen) müssen nicht erläutert werden. Eine freiwillige Angabe dieser Informationen ist zulässig.

Beispiele für zwingende Abweichungen gegenüber den Vorschriften des HGB, die im befreienden Konzernabschluß auftreten können und daher ein Erläuterungserfordernis nach § 245 a Abs 1 Z 2 HGB auslösen, sind:

– **abweichende Konsolidierungsmethoden**

- Abgrenzung des Konsolidierungskreises (in den IAS und US-GAAP-Vorschriften bestehen zB keine Einbeziehungsverbote im Sinne des § 248 HGB; die zwingende Bilanzierung von sogenannten Special Purpose Entities gem SIC 12 im IAS-Konzernabschluß ist nach HGB nicht vorgesehen);
- der Geschäftswert und der negative Goodwill werden infolge der Verpflichtung zum Ansatz von Marktwerten (fair values) bei Anwendung der Erwerbsmethode anders ermittelt als im HGB;
- umfassender Ansatz aktiver und passiver Steuerabgrenzungen für aufgedeckte Stille Reserven und Lasten in internationalen Abschlüssen;

– **abweichende Bilanzierungsmethoden**

- Ansatzpflicht von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen nach internationalen Vorschriften (bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen);
- Ansatzpflicht von aktiven Steuerabgrenzungen auch für Verlustvorträge nach IAS 12 bzw. SFAS 109 (bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen);
- Behandlung von Restrukturierungsrückstellungen nach IAS 37;
- Aktivierung von Abbruchkosten und Wiederherstellungsaufwendungen als Nebenkosten bei der Anschaffung und/oder Herstellung von Gegenständen des Sachanlagevermögens nach IAS 16;
- Anpassung des Ergebnisvortrages in bestimmten Fällen (z.B. Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien in IAS);

– **abweichende Bewertungsmethoden**

- Bewertung zu über die Anschaffungskosten hinausgehenden Zeitwerten; Infolge der Einführung der „Fair Value“-Bewertung durch die Änderung der 4. u. 7. Richtlinie (Übernahme von Regelungen aus IAS 39) ist für bestimmte Finanzinstrumente eine Bewertung mit höheren Zeitwerten richtlinienkonform und damit für einen befreienden Konzernabschluß nach § 245 a zulässig, während zB die Regelungen von IAS 40 und IAS 41 derzeit in Widerspruch zu den Bilanzrichtlinien stehen, daher mit der Einklangsvoraussetzung nicht vereinbar sind;
- Neubewertung des Sachanlagevermögens (falls Wahlrecht in IAS 16 angewendet);

IWP
PE10

- Teilgewinnrealisierung bei Fertigungsaufträgen;
- Unterschiede im Zusammenhang mit der Fremdwährungsumrechnung.

3.3. Gleichwertige Aussagekraft des internationalen Konzernabschlusses und Konzernlageberichts (§ 245 a Abs 1 Z 3 HGB)

Die Aussagekraft eines nach den Bestimmungen des § 245 a HGB aufgestellten Konzernabschlusses muß mit einem nach den österreichischen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellten Abschluß zumindest gleichwertig sein.

Im Hinblick auf die Tatsache, daß die internationalen Rechnungslegungsvorschriften andere Ziele bei der Aufstellung des Abschlusses in den Vordergrund stellen als das HGB - dies gilt in erster Linie für den Einzelabschluß, während nach herrschender Auffassung auch für den österreichischen Konzernabschluß die Informationsfunktion im Vordergrund steht - ist die Gleichwertigkeit der Aussagekraft der Abschlüsse mit einem österreichischem Konzernabschluß und Konzernlagebericht nur insgesamt herzustellen und weiters nur im Sinne einer vergleichbaren Qualität der Abschlüsse insgesamt³⁾.

IWP
PE10

Hergestellt werden kann die Gleichwertigkeit durch ergänzende Angaben im Anhang oder in den Erläuterungen zu einzelnen Posten des Abschlusses.

Im Hinblick auf die in Abschlüssen nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen sehr umfangreichen Angabepflichten im Anhang kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, daß die Gleichwertigkeit in der Erfüllung der Informationsfunktion zu einem Abschluß nach HGB gegeben ist.

Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage weisen insbesondere darauf hin, daß der Gleichwertigkeitsgrundsatz auch die Beachtung der im nationalen Recht enthaltenen Vorschriften über den Anhang verlangt, wenn diese im Einzelfall über die Anforderungen der international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze hinausgehen sollten. Wenn daher bestimmte nach HGB erforderliche Anhangsangaben von international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen nicht verlangt werden, sind diese zusätzlich erforderlichen Angaben zur Sicherung der Gleichwertigkeit in den befreienden Konzernabschluß aufzunehmen.

³⁾ Vgl. RV zum KonzaG, Allgemeiner Teil, Abschnitt 5.3.

Beispiele für solche zusätzlichen Angaben im Sinne des § 245 a Abs 1 Z 3 HGB sind:

- Erläuterungen zum Konsolidierungskreis, sofern nach den internationalen Vorschriften Unternehmen mit sehr unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen einbezogen werden;
- Angaben gem. §§ 265f HGB wie z.B. Informationen über Beteiligungsunternehmen, Fristigkeiten, Angaben zu Organmitgliedern und deren Bezügen,
- sonstige Anhangsangaben aus § 251 Abs 1 HGB iVm Vorschriften für Einzelabschlüsse wie z.B. Darstellung eines Anlagespiegels, Rückstellungsaufgliederungen, antizipative Posten, Zusatzangaben bei sonstigen Verbindlichkeiten, bestimmte Haftungsverhältnisse, Zusatzangaben beim Umsatzkostenverfahren, etc.

Insbesondere ist mangels vergleichbarer zwingender Vorschriften in den internationalen Regelungen ein Konzernlagebericht gem. § 267 HGB aufzustellen und dem Konzernabschluss beizufügen.

IWP PE10

Im Hinblick auf den international üblichen Aufbau von Anhangsangaben und Erläuterungen („Notes to the Financial Statements“) sollten die oben angeführten Erläuterungen gem. § 245 a Abs 1 Z 2 und 3 HGB in einem separaten Teil des Konzernabschlusses erfolgen, damit eine klare Trennung zu den nach internationalen Vorschriften erforderlichen Anhangsangaben erreicht wird.

3.4. Bestätigung der Erfüllung der Voraussetzungen durch den Abschlussprüfer (§ 245 a Abs 1 Z 4 HGB)

Die Bestätigung durch den Abschlußprüfer an sich stellt eine weitere Befreiungsvoraussetzung dar und ist als Bestandteil des Bestätigungsvermerkes zu betrachten. Dabei ist eine ausdrückliche positive Stellungnahme zu Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften notwendig.

Diese Bestätigung kann nicht „eingeschränkt“ werden; die Instrumente des § 274 HGB Abs 3 stehen damit nicht zur Verfügung. Entweder gelten die Voraussetzungen des § 245 a Abs 1 Z 1 - 3 als erfüllt oder nicht; eine Teilerfüllung reicht demnach nicht aus.

Bezüglich der Erteilung eines nach international anerkannten Prüfungsgrundsätzen gestalteten Bestätigungsvermerkes wird auf die Stellungnahme IWP/PE 9 zur „Formulierung des Bestätigungsvermerkes zu einem befreienden Konzernabschluß im Sinne des § 245 a HGB (KonzaG)“ verwiesen.

4. Vorschlag für die Gestaltung der gem. § 245 a HGB erforderlichen zusätzlichen Angaben im Anhang

Eine einheitliche Vorgehensweise bei der Gestaltung von befreienden Konzernabschlüssen soll sicherstellen, daß Verständnis, Akzeptanz und Vergleichbarkeit der Abschlüsse gewährleistet ist. In Anlehnung an die Überlegungen und Empfehlungen von IWP/PE 9 sollte durch eine Trennung zwischen einem „internationalen“ und „nationalen“ Teil des Anhangs bestmöglich den Zielen eines nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Konzernabschlusses entsprochen werden.

Folgender Aufbau eines internationalen Konzernabschlusses unter Anwendung der Befreiungsvorschriften des § 245 a HGB erscheint daher zweckmäßig:

1. Abschnitt: Darstellung der Primärinformationen

Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Geldflussrechnung und Entwicklung des Eigenkapitals

IWP
PE10

2. Abschnitt: Anhangsangaben

Teil 1: Aufbau nach internationalen Vorschriften („internationaler Teil“)

Teil 2: „nationaler Teil“, der die Pflichtangaben gemäß § 245 a HGB enthält:

- Erklärung über die Anwendung des § 245 a HGB und Bezeichnung der angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze
- Stellungnahme zum Vorliegen des Einklangs mit der Richtlinie 83/349/EWG (§ 245 a Abs 1 Z 1 HGB)
- verbale Erläuterung zu wesentlichen Unterschieden zum HGB gemäß § 245 a Abs 1 Z 2 HGB
- Aufnahme zusätzlicher Anhangsangaben gemäß § 245 a Abs 1 Z 3 HGB zwecks Herstellung der Gleichwertigkeit

Beilage

Darstellung International anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze

Die **International Accounting Standards (IAS)** werden vom International Accounting Standards Committee (IASC bzw. International Accounting Standards Board - IASB, ab 2001) mit Sitz in London herausgegeben. Die IAS bzw. IFRS stellen ein umfassendes Regelwerk von Rechnungslegungsgrundsätzen dar, das speziell auf die Bedürfnisse der internationalen Kapitalmärkte zugeschnitten ist. Sie umfassen die jeweils gültigen International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) und Interpretationen des SIC.

Sofern einzelne Bilanzierungs- und Bewertungsfragen in den geltenden Standards nicht geregelt sind, gelten nach IAS 1.22 vergleichbare Regelungen aus anderen Standards, die allgemeinen Grundsätze des IASC Framework und allenfalls weitere internationale Vorschriften, die von anderen Standardsetzern erlassen wurden, oder eine allgemeine Praxis in der Branche und Wirtschaft, allerdings nur insofern diese Bilanzierungsprinzipien vergleichbaren Standards des IASC oder den allgemeinen Grundsätzen des Framework entsprechen. Eine Übernahme von Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB in Fällen, in denen die IAS Regelungslücken aufweisen, ist daher nur in Ausnahmefälle denkbar.

Die Rechnungslegungsregelungen der USA sind die **Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)**. Sie gelten formal nur für US-amerikanische börsennotierte Unternehmen. Im engeren Sinn (Verpflichtungsebene) umfassen die US-GAAP jedenfalls die Stellungnahmen und Interpretationen des Financial Accounting Standards Board (FASB), die Verlautbarungen der vom FASB eingesetzten Emerging Issues Task Force (EITF) und andere Veröffentlichungen, die von Vorgängerorganisationen des FASB herausgegeben wurden (z.B. APB Opinions and Accounting Research Bulletins (ARBs)); dazu gehört insbesondere der Accounting Principles Board (APB), der zwischen 1959 und 1973 insgesamt 31 APB Opinions veröffentlichte. Sonstige Verlautbarungen, wie z.B. jene des Accounting Standards Executive Committee (AcSEC) zu rechnungslegungsbezogenen Fragen (Issues Papers, Statements of Positions-SOP, Practice Bulletins etc.) oder die zur Lösung anstehender aktueller Fragen einzelner Standards sind in ihrem Verbindlichkeitsgrad niedriger einzustufen als die Verlautbarungen des FASB selbst.

Nicht direkter Bestandteil der US-GAAP sind jene Verlautbarungen der SEC (Securities and Exchange Commission), die sich vorrangig mit Berichts-, Ausweis und Angabepflichten der auf einer amerikanischen Börse notierenden Unternehmen befassen. Sofern eine Notierung an einer US-amerikanischen Börse angestrebt wird, sind auch diese Verlautbarungen zu beachten.

**IWP
PE10**