

Empfehlung

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zum

Umfang einer prüferischen Durchsicht sowie zur Formulierung eines Berichts über die prüferische Durchsicht von Halbjahresfinanzberichten gemäß § 87 BörseG

(verabschiedet in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision vom 10.9.2007 als Empfehlung KFS/PE 16; überarbeitete Fassung vom 23.9.2009)

I. Gesetzliche Bestimmungen

Die relevanten gesetzlichen Bestimmungen für die Aufstellung, prüferische Durchsicht und Veröffentlichung von Halbjahresfinanzberichten börsennotierter Unternehmen sind in § 87 BörseG enthalten. Gemäß diesen Bestimmungen umfasst der Halbjahresfinanzbericht:

1. Einen verkürzten Abschluss;
2. Einen Halbjahreslagebericht;
3. Erklärungen, in denen die gesetzlichen Vertreter des Emittenten unter Angabe ihres Namens und ihrer Stellung versichern,
 - a. dass der in Einklang mit den maßgebenden Rechnungslegungsstandards aufgestellte verkürzte Abschluss nach bestem Wissen ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Emittenten oder der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen vermittelt;
 - b. dass der Halbjahreslagebericht ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bezüglich der nach Abs. 2 geforderten Informationen vermittelt.

Eine Prüfung oder prüferische Durchsicht des Halbjahresfinanzberichts ist nicht verpflichtend vorgesehen. Wenn der Halbjahresfinanzbericht freiwillig durch einen Abschlussprüfer geprüft oder prüferisch durchgesehen wurde, ist der Bestätigungsvermerk bzw. der Bericht über die prüferische Durchsicht in vollem Umfang in der Veröffentlichung gemäß Börsengesetz wiederzugeben. Wurde der Halbjahresfinanzbericht weder einer vollständigen Prüfung noch einer prüferischen Durchsicht durch einen Abschlussprüfer unterzogen, so hat der Emittent dies in seinem Bericht anzugeben.

II. Umfang einer prüferischen Durchsicht

Die Definition des Halbjahresfinanzberichtes umfasst nach § 87 BörseG bei wörtlicher Auslegung auch den Halbjahreslagebericht und die Erklärungen der gesetzlichen Vertreter. Daraus ergibt sich die Frage, ob sich die prüferische Durchsicht des Halbjahresfinanzberichtes nicht nur auf den verkürzten Abschluss, sondern auch auf diese Bestandteile erstreckt. Der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision nimmt dazu wie folgt Stellung:

1. Verkürzter Abschluss

Der verkürzte Abschluss ist jedenfalls einer prüferischen Durchsicht zugänglich. Derzeit bestehen in Österreich keine gesetzlichen Vorschriften über die Durchführung einer prüferischen Durchsicht. § 87 Abs. 5 BörseG ermächtigt die FMA, durch Verordnung zu präzisieren „welcher Art die prüferische Durchsicht durch einen Abschlussprüfer ist“. Eine derartige Verordnung kann jedoch erst auf Basis entsprechender Komitologiebestimmungen der Europäischen Kommission erlassen werden, die derzeit noch nicht vorliegen. Vorbehaltlich einer solchen Verordnung bildet je nach Vereinbarung entweder das Fachgutachten KFS/PG 11 „Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen“ oder der International Standard on Review Engagements 2410 (ISRE 2410) *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity* die relevante Grundlage für die Durchführung der prüferischen Durchsicht.

2. Halbjahreslagebericht

Der Inhalt des Halbjahreslageberichts gemäß § 87 Abs. 4 BörseG umfasst insbesondere auch „Risiken und Ungewissheiten“ für die in der Zukunft liegenden „restlichen sechs Monate des Geschäftsjahres“ und eine Einschätzung über „wichtige Ereignisse“. Solche Informationen sind einer prüferischen Durchsicht schwer zugänglich. Darüber hinaus würde eine prüferische Durchsicht des Halbjahreslageberichtes über den Umfang der Prüfung eines Lageberichtes für das gesamte Geschäftsjahr hinausgehen.

Da der Halbjahreslagebericht gemeinsam mit dem prüferisch durchgesehenen verkürzten Abschluss veröffentlicht wird, erscheint die analoge Anwendung der Bestimmungen von ISA 720 „Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements“ für zutreffend. Demnach ist der Halbjahreslagebericht zu lesen und dahingehend zu beurteilen, ob er sowohl die nach BörseG geforderten Bestandteile enthält als auch keine offensichtlichen Widersprüche zum verkürzten Abschluss bestehen.

3. Erklärung der gesetzlichen Vertreter

Da es sich bei der Erklärung der gesetzlichen Vertreter um eine subjektive Einschätzung handelt, die einer inhaltlichen Prüfung nicht zugänglich ist, kann nach Ansicht des Fachsenats nur die Aussage getroffen werden, dass diese Erklärung vorhanden ist und die von § 87 BörseG geforderten Bestandteile enthält.

Der Umfang der prüferischen Durchsicht ist jedenfalls im Auftragschreiben (Engagement Letter) klarzustellen.

III. Bericht über die Prüferische Durchsicht

Anlage I und II enthalten aus dem ISRE 2410 abgeleitete deutsche Übersetzungen eines Berichtes über die prüferische Durchsicht eines Halbjahresfinanzberichts für einen verkürzten Konzernzwischenabschluss (Anlage I) und für einen vollständigen Konzernzwischenabschluss (Anlage II). Für den (seltenen) Fall, dass ein Emittent nicht verpflichtet ist einen Konzernabschluss aufzustellen, ist der Bericht über die prüferische Durchsicht eines solchen Halbjahresfinanzberichtes entsprechend zu adaptieren.

Bei den beiden Berichten in Anlage I und II ist zu beachten, dass die Aussage zum möglichst getreuen Bild der Vermögens- und Finanzlage sowie der Ertragslage und der Zahlungsströme des Unternehmens im Bericht über die prüferische Durchsicht nur bei einem vollständigen IFRS Abschluss möglich ist, da aus Sicht der IFRS ein getreues Bild nur durch einen vollständig IFRS-konformen Abschluss gewährleistet ist (IAS 1.15). Bei einem verkürzten Abschluss kann nur die Übereinstimmung mit IAS 34, nicht aber eine vollständige Übereinstimmung mit den IFRS und somit auch keine Aussage zum möglichst getreuen Bild im Sinne von IAS 1.15 getroffen werden (IAS 34.19).

Die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens haben nach § 87 Abs. 1 Z. 3 lit. a und b BörseG ebenfalls zu erklären, dass der verkürzte Abschluss bzw. der Halbjahreslagebericht jeweils ein „möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ vermittelt. Auf Grund der expliziten gesetzlichen Anordnung kann auf eine solche Erklärung nicht verzichtet werden. Da § 87 BörseG den Begriff des möglichst getreuen Bildes auch für den Halbjahresfinanzbericht mit einem verkürzten Abschluss und sogar für den Halbjahreslagebericht verwendet, muss es sich dabei um einen Spezialbegriff des BörseG handeln. Dieser Begriff des möglichst getreuen Bildes unterscheidet sich daher vom Begriff gemäß IAS 1.13. Konkret sollte die Erklärung der gesetzlichen Vertreter daher klarstellen, dass der verkürzte Abschluss ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne der börsenrechtlichen Anforderungen vermittelt, wonach IAS 34 einzuhalten ist (vgl. auch Art. 5 Abs. 2 lit. c iVm Abs. 3 der RL 2004/109/EG). Desgleichen ist beim Halbjahreslagebericht ein getreues Bild im Sinne der börsenrechtlichen Anforderungen zu erklären, wonach die erforderlichen Inhalte des § 87 Abs. 4 BörseG den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen sind (vgl. auch Art. 5 Abs. 2 lit. c iVm Abs. 3 der RL 2004/109/EG).

Der Fachsenat hat der Finanzmarktaufsicht (FMA) diese Interpretation der prüferischen Durchsicht von Halbjahresfinanzberichten mitgeteilt. Die FMA hat – vorbehaltlich einer Verordnung auf Grundlage der Bestimmung des § 87 Abs. 5 BörseG (s. dazu auch oben Abschnitt II.1.) oder zukünftiger internationaler Abstimmungen – dagegen keine Einwendungen erhoben.

Anlage I: verkürzter IFRS Konzernzwischenabschluss

Bericht über die prüferische Durchsicht des verkürzten Konzernzwischenabschlusses

Einleitung

Ich habe / Wir haben den beigefügten verkürzten Konzernzwischenabschluss der [Firma], [Ort], für den Zeitraum vom [Datum] bis [Datum] prüferisch durchgesehen. Der verkürzte Konzernzwischenabschluss umfasst die verkürzte Konzernbilanz zum [Datum], die verkürzte Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, die verkürzte Konzernkapitalflussrechnung und die verkürzte Konzern-Eigenkapitalveränderungsrechnung für den Zeitraum vom [Datum] bis [Datum] sowie den Anhang, der die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zusammenfasst und sonstige Erläuterungen enthält.

Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind für die Aufstellung dieses verkürzten Konzernzwischenabschlusses in Übereinstimmung mit den IFRS für Zwischenberichterstattung, wie sie in der EU anzuwenden sind, verantwortlich.

Meine / Unsere Verantwortung ist es, auf Grundlage meiner / unserer prüferischen Durchsicht eine zusammenfassende Beurteilung über diesen verkürzten Konzernzwischenabschluss abzugeben.

Umfang der prüferischen Durchsicht

Ich / Wir habe(n) die prüferische Durchsicht unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und berufüblichen Grundsätze, insbesondere des Fachgutachtens KFS/PG 11 „Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen“, / sowie des International Standard on Review Engagements 2410 „Prüferische Durchsicht des Zwischenabschlusses durch den unabhängigen Abschlussprüfer der Gesellschaft“¹ durchgeführt. Die prüferische Durchsicht eines Zwischenabschlusses umfasst Befragungen, in erster Linie von für das Finanz- und Rechnungswesen verantwortlichen Personen, sowie analytische Beurteilungen und sonstige Erhebungen. Eine prüferische Durchsicht ist von wesentlich geringerem Umfang und umfasst geringere Nachweise als eine Abschlussprüfung und ermöglicht es mir / uns daher nicht, eine mit einer Abschlussprüfung vergleichbare Sicherheit darüber zu erlangen, dass mir / uns alle wesentlichen Sachverhalte bekannt werden. Aus diesem Grund erteile(n) ich / wir keinen Bestätigungsvermerk.

Zusammenfassende Beurteilung

Auf Grundlage meiner / unserer prüferischen Durchsicht sind mit / uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die mich / uns zu der Annahme veranlassen, dass der beigefügte verkürzte Konzernzwischenabschluss nicht in allen wesentlichen Belangen in Überein-

¹ In diesem Satz sind jene Vorschriften und Grundsätze anzugeben, die dem Auftrag zugrunde liegen.

stimmung mit den IFRS für Zwischenberichterstattung, wie sie in der EU anzuwenden sind, aufgestellt worden ist.

Stellungnahme zum Halbjahreskonzernlagebericht und zur Erklärung der gesetzlichen Vertreter gemäß § 87 BörseG

Ich / wir habe(n) den Halbjahreskonzernlagebericht gelesen und dahingehend beurteilt, ob er keine offensichtlichen Widersprüche zum verkürzten Konzernzwischenabschluss aufweist. Der Halbjahreskonzernlagebericht enthält nach unserer / meiner Beurteilung keine offensichtlichen Widersprüche zum verkürzten Konzernzwischenabschluss.

Der Halbjahresfinanzbericht enthält die von § 87 Abs. 1 Z. 3 BörseG geforderte Erklärung der gesetzlichen Vertreter.

Ort, am [Datum]

Firmenmäßige Unterschrift

Anlage II: vollständiger IFRS Konzernzwischenabschluss

Bericht über die prüferische Durchsicht des Konzernzwischenabschlusses

Einleitung

Ich habe / Wir haben den beigefügten Konzernzwischenabschluss der [Firma], [Ort], für den Zeitraum vom [Datum] bis [Datum] prüferisch durchgesehen. Der Konzernzwischenabschluss umfasst die Konzernbilanz zum [Datum], die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, die Konzernkapitalflussrechnung und die Konzern-Eigenkapitalveränderungsrechnung für den Zeitraum vom [Datum] bis [Datum] sowie eine Zusammenfassung der wesentlichen angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und sonstigen Anhangangaben.

Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind für die Aufstellung dieses Konzernzwischenabschlusses verantwortlich. Sie sind auch dafür verantwortlich, dass der Konzernzwischenabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRSs), wie sie in der EU anzuwenden sind, vermittelt.

Meine / Unsere Verantwortung ist es, auf Grundlage meiner / unserer prüferischen Durchsicht eine zusammenfassende Beurteilung über diesen Konzernzwischenabschluss abzugeben.

Umfang der prüferischen Durchsicht

Ich / Wir habe(n) die prüferische Durchsicht unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und berufüblichen Grundsätze, insbesondere des Fachgutachtens KFS/PG 11 „Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen“, / sowie des International Standard on Review Engagements 2410 „Prüferische Durchsicht des Zwischenabschlusses durch den unabhängigen Abschlussprüfer der Gesellschaft“² durchgeführt. Die prüferische Durchsicht eines Zwischenabschlusses umfasst Befragungen, in erster Linie von für das Finanz- und Rechnungswesen verantwortlichen Personen, sowie analytische Beurteilungen und sonstige Erhebungen. Eine prüferische Durchsicht ist von wesentlich geringerem Umfang und umfasst geringere Nachweise als eine Abschlussprüfung und ermöglicht es mir / uns daher nicht, eine mit einer Abschlussprüfung vergleichbare Sicherheit darüber zu erlangen, dass mir / uns alle wesentlichen Sachverhalte bekannt werden. Aus diesem Grund erteile(n) ich / wir keinen Bestätigungsvermerk.

Zusammenfassende Beurteilung

Auf Grundlage meiner / unserer prüferischen Durchsicht, sind mir / uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die mich / uns zu der Annahme veranlassen, dass der beigefügte

² In diesem Satz sind jene Vorschriften und Grundsätze anzugeben, die dem Auftrag zugrunde liegen.

Konzernzwischenabschluss kein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage des Konzerns zum [Datum] sowie der Ertragslage und der Zahlungsströme des Konzerns für die Periode vom [Datum] bis zum [Datum] in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards, wie sie von der EU anzuwenden sind, vermittelt.

Stellungnahme zum Halbjahreskonzernlagebericht und zur Erklärung der gesetzlichen Vertreter gemäß § 87 BörseG

Ich / wir habe(n) den Halbjahreskonzernlagebericht gelesen und dahingehend beurteilt, ob er keine offensichtlichen Widersprüche zum Konzernzwischenabschluss aufweist. Der Halbjahreskonzernlagebericht enthält nach unserer / meiner Beurteilung keine offensichtlichen Widersprüche zum Konzernzwischenabschluss.

Der Halbjahresfinanzbericht enthält die von § 87 Abs. 1 Z. 3 BörseG geforderte Erklärung der gesetzlichen Vertreter.

Ort, am [Datum]

Firmenmäßige Unterschrift