

Jährliche Prüfungsschwerpunkte 2014 gemäß § 1 Abs. 2 RL-KG

Die österreichische Finanzmarktaufsicht hat gemäß § 1 Abs. 2 RL-KG die jährlichen Prüfungsschwerpunkte für das Enforcement festzulegen und zu veröffentlichen. Dabei ist sie gehalten, die europäischen Prüfschwerpunkte der ESMA umzusetzen, die sich in den Punkten 1 bis 4 wiederfinden (Art 16 ESMA-VO). Als weitere Hintergrundinformation sei auf das Public Statement (ESMA/2014/1309) sowie auf einschlägige Veröffentlichungen der ESMA verwiesen. Dieses Statement ist zusammen mit weiteren Informationen der FMA zum Enforcement unter www.fma.gv.at/de/unternehmen/emittenten/enforcement.html abzurufen.

Neben den europäischen Prüfungsschwerpunkten wird aufgrund der Prüfungserfahrung der vorangegangenen Prüfperiode der zusätzliche Schwerpunkt Kapitalflussrechnung aufgenommen, der in Punkt 5 erläutert wird.

Dem Enforcement unterliegen teilweise auch Unternehmen, die keinen Konzernabschluss auf Grundlage der IAS-Verordnung 1606/2002 erstellen, sondern lediglich einen Jahresabschluss auf Grundlage der nationalen Rechnungslegungsstandards. Die europäischen Prüfungsschwerpunkte des Jahres 2014 sind für diese Unternehmen unpassend. Daher wurde die OePR um Vorschläge für diese Unternehmen ersucht. Die nur für diese Unternehmen geltenden Schwerpunkte finden sich in Punkt 6.

Für das zum 31. 12. 2014 oder später endende Geschäftsjahr werden die nachfolgenden Prüfschwerpunkte festgelegt.

1. KONSOLIDIERUNG (IFRS 10, IFRS 12)

Bei der erstmalig verpflichtenden Anwendung von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 sowie der überarbeiteten IAS 27 und IAS 28 ist besonderes Augenmerk auf die Neudefinition der Beherrschung des IFRS 10 und die neuen Angabeerfordernisse des IFRS 12 zu legen. Nachfolgende Themen stehen im Fokus:

1.1. Anwendung des Prinzips der Beherrschung

Die in IFRS 10 festgelegten Grundsätze zur Beurteilung von Beherrschung (IFRS 10.7-.18) werden durch Anwendungsleitlinien und Beispiele erläutert und konkretisiert. Grundsätze, Anwendungsleitlinien und Beispiele sind bei der Beurteilung von Beherrschung in ihrer Gesamtheit zu beachten. Es ist nicht sachgerecht, nur einzelne Regelungen der IFRS oder die Ähnlichkeit von Sachverhalten mit einem einzelnen Beispiel für die Beurteilung von Beherrschung heranzuziehen.

1.2. Angaben zur Beurteilung von Beherrschung

Etwaige maßgebliche Ermessensentscheidungen und Annahmen bei der Beurteilung der Beherrschung sind anzugeben; in komplexen Konstellationen sind ausführliche Erläuterungen erforderlich (IFRS 12.7(a)).

1.3. Angaben über nicht beherrschende Anteile an Tochterunternehmen

Das Unternehmen hat verständlich darzustellen, welchen Anteil die nicht beherrschenden Anteile an den Tätigkeiten der Gruppe und den Cashflows ausmachen. Dazu sind Angaben zu einzelnen Tochterunternehmen zu machen, bei denen die nicht beherrschenden Anteile

wesentlich sind (IFRS 12.10(a)). Das Unternehmen hat die Wesentlichkeit nachvollziehbar einzuschätzen. Wenn die nicht beherrschenden Anteile an Tochterunternehmen insgesamt wesentlich sind, aber einzeln betrachtet nicht wesentlich sind, sollte dieser Umstand angegeben und erläutert werden.

Maßgebliche Beschränkungen (z. B. satzungsmäßige, vertragliche und regulatorische Beschränkungen) der Möglichkeit, Zugang zu Vermögenswerten der Gruppe zu erlangen oder diese zu verwenden und Verbindlichkeiten der Gruppe zu erfüllen, sind anzugeben. Dazu gehören unter anderem Schutzrechte nicht beherrschender Anteile (IFRS 12.13). Wesentliche Bestände an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die vom Unternehmen gehalten werden und über die der Konzern nicht verfügen kann, sind anzugeben und zu erläutern (IAS 7.48).

2. GEMEINSAME VEREINBARUNGEN (IFRS 11, IFRS 12)

Durch die verpflichtende Erstanwendung von IFRS 11 wurde auch die Einstufung von gemeinsamen Vereinbarungen neu geregelt. Daher wird ein weiterer Schwerpunkt auf die Einstufung gemeinsamer Vereinbarungen und die Angaben dazu gelegt. Nachfolgende Themen stehen im besonderen Fokus.

2.1. Einstufung von gemeinsamen Vereinbarungen

Die Einstufung einer gemeinsamen Vereinbarung als gemeinschaftliche Tätigkeit oder Gemeinschaftsunternehmen hängt von den Rechten und Pflichten der Parteien der Vereinbarung ab (IFRS 11.14). Wenn das Unternehmen Rechte und Pflichten beurteilt, berücksichtigt es Aufbau, Rechtsform des Unternehmens sowie vertragliche Vereinbarungen zwischen den Parteien. Darüber hinaus sind, soweit sachdienlich, sonstige Sachverhalte und Umstände zu berücksichtigen (IFRS 11.17). Gemeinsame Vereinbarungen können im Vergleich zur vorherigen Behandlung nach IAS 31 anders einzustufen sein. Eine gemeinschaftliche Tätigkeit liegt grundsätzlich vor, wenn die Parteien, die gemeinschaftlich die Führung über die Vereinbarung ausüben, Rechte an den der Vereinbarung zuzurechnenden Vermögenswerten und Verpflichtungen für deren Schulden haben (IFRS 11.15). Ein Gemeinschaftsunternehmen ist eine gemeinsame Vereinbarung, bei der die Parteien, die gemeinschaftlich die Führung über die Vereinbarung ausüben, Rechte am Nettovermögen der Vereinbarung besitzen (IFRS 11.16).

In den Jahren 2013 und 2014 wurden verschiedene Fragestellungen durch das IFRS IC behandelt, die durch die Erstanwendung von IFRS 11 entstanden. Besonders in Verbindung mit der Einstufung von gemeinsamen Vereinbarungen und der Berücksichtigung „sonstiger Sachverhalte und Umstände“ kam das IFRS IC zu eindeutigen Schlussfolgerungen. Das Unternehmen hat die Schlussfolgerungen des IFRS IC bei der Aufstellung des Abschlusses zu berücksichtigen.

Die ESMA betont in diesem Zusammenhang, dass ein Unternehmen „sonstige Sachverhalte und Umstände“ berücksichtigt, wenn dadurch durchsetzbare Rechte an Vermögenswerten und Verpflichtungen für Schulden entstehen. Somit sind Aufbau und Zweck, Geschäftsmodell sowie Erfahrungen nicht zu berücksichtigen, sofern sie nicht zu durchsetzbaren Rechten und Pflichten führen.

Es sei darauf hingewiesen, dass zwei gemeinsame Vereinbarungen mit ähnlichen Merkmalen möglicherweise unterschiedlich zu beurteilen sind, wenn eine Vereinbarung eine selbständige Rechtsform hat. Diese Vereinbarungen könnten unterschiedlich einzustufen sein, weil für eine gemeinschaftliche Tätigkeit direkte Rechte an Vermögenswerten und Verpflichtungen für Schulden bestehen müssen und dies durch die selbständige Rechtsform verhindert wird. Wenn indes Vermögenswerte und Schulden direkt durch die Parteien gehalten

werden, liegt durch die bereits bestehenden direkten Rechte und Pflichten häufig eine gemeinschaftliche Tätigkeit vor.

2.2. Angaben zu gemeinsamen Vereinbarungen

Ermessensausübungen und Annahmen sind anzugeben, wenn sie maßgeblich für die Beurteilung gemeinschaftlicher Führung sind (IFRS 12.7(b)) und wenn sie maßgeblich für die Einstufung von gemeinsamen Vereinbarungen als eigenständiges Vehikel sind (IFRS 12.7(c)).

Das Unternehmen legt ausreichend Informationen offen, um Adressaten dazu in die Lage zu versetzen, die Art, den Umfang und die finanziellen Auswirkungen seiner Anteile an den gemeinsamen Vereinbarungen einzuschätzen. Dazu gehören auch Angaben über die Art und den Umfang der Auswirkungen seiner Vertragsvereinbarung mit anderen Eigentümern, die an der gemeinschaftlichen Führung einer gemeinsamen Vereinbarung beteiligt sind (IFRS 12.20(a)).

Das Unternehmen hat sorgfältig zu prüfen, ob zusätzliche Informationen zu den explizit durch IFRS 12 geforderten Informationen (IFRS 12.B12-.B13) anzugeben sind, um den Adressaten ausreichend zu informieren.

3. SONSTIGE ANGABEN IM ZUSAMMENHANG MIT IFRS 10 UND IFRS 11

Nachfolgende Themen hinsichtlich der Anhangangaben stehen im Fokus.

3.1. Angaben zur erstmaligen Anwendung von IFRS 10 und IFRS 11

Die erstmalige Anwendung von IFRS 10 und IFRS 11 kann zu Veränderungen des Konsolidierungskreises und zum Wechsel von Bilanzierungsmethoden für gemeinsame Vereinbarungen führen. In den Fällen, in denen sich der Konsolidierungskreis verändert oder in denen von der Quotenkonsolidierung zur Equity-Methode gewechselt wird, ist klarzustellen, weshalb die Bilanzierungsmethode geändert wurde und welche Auswirkung diese Veränderung hat (IAS 8.28).

Das Unternehmen erläutert für die Einzelfälle die Faktoren, die zu der Veränderung geführt haben, z. B. bei der Einbeziehung potentieller Stimmrechte und bei Berücksichtigung von De-facto-Beherrschung. Außerdem ist bei einer Änderung des Konsolidierungskreises aufgrund der Neuregelungen für Investmentgesellschaften anzugeben, aufgrund welcher Umstände das Unternehmen sich als Investmentgesellschaft einstuft (IFRS 12.9A-.9B).

3.2. Zusammenfassung von Angaben zu Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, gemeinschaftlichen Tätigkeiten, assoziierten Unternehmen und nicht konsolidierten strukturierten Unternehmen

Durch Zusammenfassung von Informationen zu diesen Anteilen sollen weder die Abschlüsse mit zu vielen, nutzlosen Details zu überfrachtet werden, noch nützliche Informationen verschleiert werden (IFRS 12.B2). Daher analysiert das Unternehmen sorgfältig der relevanten einzelnen Informationen, um entscheidungsnützlich zusammengefasste Informationen offenzulegen. Informationen zu den Anteilen sind in jedem Fall getrennt nach Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, gemeinschaftlichen Tätigkeiten, assoziierten Unternehmen und nicht konsolidierten strukturierten Unternehmen anzugeben (IFRS 12.B4).

3.3. Angaben über strukturierte Unternehmen

Strukturierte Unternehmen sind so konzipiert, dass die Stimmrechte oder vergleichbaren Rechte nicht der dominierende Faktor bei der Beurteilung der Beherrschung sind. Zu strukturierten Unternehmen sind ausreichende Angaben zu machen, um die daraus hervorgehenden Risiken und ihre eventuellen Veränderungen verstehen zu können (IFRS 12.10(b)(ii) und .24(b)). Wenn diese Risiken einen wesentlichen Einfluss auf den Abschluss des berichtstattenden Unternehmens haben könnten, ist sorgfältig zu prüfen, welche Informationen und welcher Grad der Zusammenfassung geeignet sind, um dem Adressaten relevante Informationen zu vermitteln.

4. ANSATZ UND BEWERTUNG LATENTER STEUERANSPRÜCHE (IAS 12)

Die Finanzkrise und das gegenwärtig langsame Wirtschaftswachstum haben zu hohen Verlustvorträgen und abzugsfähigen temporären Differenzen geführt. Daher liegt besonderes Augenmerk auf dem Ansatz und der Ermittlung latenter Steueransprüche und die ggf. erforderlichen Angaben. Nachfolgende Themen stehen im Fokus.

4.1. Abzugsfähige temporäre Differenzen, die die verwendbaren zu versteuernden temporären Differenzen übersteigen, und steuerliche Verlustvorträge

Liegen keine ausreichenden zu versteuernden temporären Differenzen vor oder liegt ein steuerlicher Verlustvortrag vor, ist ein latenter Steueranspruch nur in dem Umfang anzusetzen, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die abzugsfähigen temporären Differenzen und der Verlustvortrag verwendet werden können (IAS 12.29 und .34). Der Umstand, dass noch nicht genutzte steuerlicher Verlustvorträge vorhanden sind, spricht deutlich dafür, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis möglicherweise nicht zur Verfügung stehen wird (IAS 12.35). Steuersubjekte mit einer jüngeren Verlusthistorie dürfen entsprechende latente Steueransprüche nur ansetzen, soweit überzeugende substantielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird (IAS 12.35). Die Kriterien, wann ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung steht, sind von den Unternehmen sorgfältig und nachvollziehbar zu prüfen (IAS 12.36).

Das Unternehmen vergleicht abzugsfähige temporäre Differenzen und steuerliche Verlustvorträge mit zu versteuernden temporären Differenzen stets auf Ebene der gleichen Steuerbehörde und des gleichen Steuersubjekts (IAS 12.29 und .36). Der Buchwert eines latenten Steueranspruchs ist zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen (IAS 12.56).

4.2. Angaben zu substantiellen Hinweisen für den Ansatz latenter Steueransprüche

Der Betrag eines latenten Steueranspruchs und die substantiellen Hinweise für seinen Ansatz sind anzugeben, wenn die Realisierung des latenten Steueranspruchs von künftigen steuerlichen Ergebnissen abhängt, die höher als die Ergebniseffekte aus der Auflösung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen sind, und das Steuersubjekt in der laufenden Periode oder der Vorperiode Verluste erlitten hat (IAS 12.82).

Dazu zählen die einzelnen maßgeblichen in Steuer- oder Unternehmensplanungen getroffenen Annahmen und der Betrachtungszeitraum der Planungen, wenn darin Hinweise für den Ansatz der latenten Steueransprüche enthalten sind. Relevant kann in einigen Fällen auch die getrennte Angabe von Informationen sein, wenn sich Verlustvorträge (z. B. anhand der Verfallbarkeit) oder Hinweise (z. B. anhand des Steuersubjekts) unterscheiden. Hohe Relevanz haben in diesem Zusammenhang

- der Zeitraum, über den latente Steueransprüche realisiert werden sollen;
- die Annahmen, die bei der Ermittlung des realisierbaren Betrags getroffen wurden; und
- der Betrag der steuerlichen Verlustvorträge, für den latente Steueransprüche angesetzt werden, verglichen mit dem Gesamtbetrag steuerlicher Verlustvorträge – getrennt nach wesentlichen Steuersubjekten.

4.3. Unsichere Fälle der Besteuerung

Zu unsicheren Fällen der Besteuerung (uncertain tax positions) ist hervorzuheben, dass das IFRS IC kürzlich diskutiert hat, wie Steuerschulden und Steueransprüche bei unsicherer Besteuerung anzusetzen sind. Im Lichte dieser Diskussion ist die Bilanzierungsmethode für wesentliche unsichere Fälle der Besteuerung anzugeben (IAS 1.117 und .122).

5. KAPITALFLUSSRECHNUNG (IAS 7)

Die Kapitalflussrechnung soll den Abschlussadressaten entscheidungsnützliche Informationen über die Liquidität und Solvenz des Emittenten vermitteln. Ferner soll die Beurteilung der Fähigkeit des Emittenten, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu erwirtschaften und deren Höhe und zeitlichen Anfall zu beeinflussen, ermöglicht werden. Dazu ist es notwendig, dass die Cashflows korrekt und konsistent dargestellt werden. Dabei ist insbesondere auf folgende Punkte zu achten:

5.1. Darstellung der Kapitalflussrechnung

Die Cashflows der Periode sind nach betrieblichen Tätigkeiten, Investitions- und Finanzierungstätigkeiten zu gliedern. Die Zuordnung zu den einzelnen Bereichen muss dabei anhand der Regelungen in IAS 7.13 ff. nachvollziehbar und in sich konsistent sein (z. B. Zuordnung von Auszahlungen für den Erwerb und Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögenswerten im selben Bereich).

5.2. Darstellung von und Angaben zu nicht zahlungswirksamen Transaktionen

Investitions- und Finanzierungstransaktionen, für die keine Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente eingesetzt werden, sind nicht Bestandteil der Kapitalflussrechnung. Solche Transaktionen sind an anderer Stelle im Abschluss derart anzugeben, dass alle notwendigen Informationen über diese Investitions- und Finanzierungstransaktionen bereitgestellt werden (IAS 7.43). Auch der Erwerb oder die Veräußerung von Vermögenswerten, für die die Zahlung vor dem Berichtsstichtag noch nicht geleistet bzw. erhalten wurde, stellen derartige nicht zahlungswirksame Transaktionen dar.

5.3. Darstellung von und Angaben zu Änderungen der Beteiligungsquote an Tochterunternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten

Die Summe der Cashflows aus der Übernahme oder dem Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftseinheiten sind – abzüglich der erworbenen oder veräußerten Zahlungsmittel – gesondert darzustellen und als Investitionstätigkeit einzuordnen (IAS 7.39); zudem sind Angaben über die Bestandteile des Betrags zu machen (IAS 7.40). Davon zu unterscheiden sind Kapitalflüsse aus Änderungen der Eigentumsanteile an einem Tochterunternehmen, die nicht in einem Verlust oder der Übernahme der Beherrschung resultieren; diese sind als Geschäftsvorfälle mit Eigentümern im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit darzustellen (IAS 7.42B).

6. DIE ABGRENZUNG UND BILANZIERUNG VON FINANZANLAGE- UND FINANZUMLAUFVERMÖGEN

Für jene Unternehmen, die nicht verpflichtet sind einen Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen, sind insbesondere folgende Schwerpunkte vorgesehen:

Die Abgrenzung und vor allem die Bewertung von Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen auf Grundlage der Rechnungslegungsvorschriften des UGB, die gemäß § 43 Abs. 1 BWG auch für Kreditinstitute relevant sind, stellt in Anbetracht der aktuellen europäischen Wirtschaftslage die Emittenten vor Herausforderungen und führt zu folgenden Aspekten, denen in diesem Zusammenhang besondere Bedeutung zukommt:

6.1. Zuordnung und Abgrenzung von Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen inkl. entsprechender Dokumentation und Umgliederungen

Die Zuordnung und Abgrenzung von Finanzinstrumenten ist stark von subjektiven Absichten und Veranlagungsstrategien geprägt. Unter Anwendung von § 190 UGB sind aus diesem Grund erhöhte Anforderungen an die Dokumentation der Zuordnung zu stellen. Bei Banken sind auch die sektorspezifischen Abgrenzungen zwischen einer Bewertung zum Marktwert und zu Anschaffungskosten sowie die Regelungen für Pensions- und Leihgeschäfte relevant.

6.2. Abgrenzung der dauernden und vorübergehenden Wertminderung i. S. d. Bestimmungen des § 204 UGB

In diesem Zusammenhang ist Augenmerk zu legen auf die Identifikation des Vorliegens einer dauerhaften Wertminderung, die Problematik der Unterscheidung von aktiven und inaktiven Märkten sowie die Stetigkeit der Bewertung sowie Bildung von Gruppen art- und funktionsgleicher Finanzinstrumente bei unterschiedlicher Inanspruchnahme des Wahlrechts des § 204 Abs. 2 letzter Satz UGB.

6.3. Bewertungen von Beteiligungen und von Anteilen an verbundenen Unternehmen

Neben der Abgrenzung der Behandlung von Beteiligungen i. S. d. § 228 UGB gegenüber Wertpapieren im Finanzanlagevermögen in Abhängigkeit von der Art der Unternehmensverbindung ergeben sich dabei Fragestellungen zu Besonderheiten bei der Ermittlung des Ertragswerts und der Bewertung bei Veräußerungsabsicht.

Allgemeine Hinweise

Die Unternehmen sollen ihre Berichterstattung im Anhang verbessern. Eine hochwertige Berichterstattung erfordert eine unternehmensspezifische Offenlegung anstatt inhaltsloser Texte, die für das Unternehmen unwesentlich sind bzw. bloß eine Zitierung der IFRS darstellen (boilerplate language). Um die Berichterstattung zu verbessern, ist der Anhang mit dem Ziel einer verständlichen und vollständigen Berichterstattung über die relevanten unternehmensspezifischen Sachverhalte zu überarbeiten. Den bestehenden Anhang durch Streichungen zu verkürzen reicht dafür nicht aus.

Betroffene Banken sollen die wesentlichen Auswirkungen des 2014 durchgeführten Asset Quality Review auf den Abschluss angeben, z. B. Anpassungen der Eigenkapitalanforderungen (im Hinblick auf IAS 1.134), Änderungen von Bilanzierungsmethoden und Schätzungen, Fehlerkorrekturen sowie Änderungen des Risikomanagements. Auch Folgetransaktionen wie Kapitalbeschaffungen und Restrukturierungen sind aussagekräftig zu erläutern.