

Jährliche Prüfungsschwerpunkte 2016 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 Prüfungsschwerpunkte der ESMA umzusetzen, die sich in Punkt 1. wiederfinden (Art. 16 ESMA-VO). Als weitere Hintergrundinformation sei auf das Public Statement (2016/ESMA/1528) sowie auf einschlägige Veröffentlichungen der ESMA verwiesen. Dieses Statement ist zusammen mit weiteren Informationen der FMA zum Enforcement unter www.fma.gv.at/queschnittsthemen/enforcement/ abzurufen.

Für Geschäftsjahre, die zum 31.12.2016 oder später enden, werden die folgenden Schwerpunkte festgelegt:

1. KONZERNABSCHLÜSSE NACH IFRS

Für jene Unternehmen, die einen Konzernabschluss **nach IFRS** aufstellen, werden die Schwerpunkte 1.1. bis 1.3. festgelegt:

1.1. Darstellung des Abschlusses (IAS 1)

1.1.1. Postenbezeichnungen, Überschriften und Zwischensummen

Die Neuregelungen über die Gliederung von Bilanz und Ergebnisrechnung sind für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2016 verpflichtend anzuwenden (IAS 1.139P).

Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen sind auszuweisen, wenn sie für das Verständnis der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage relevant sind (IAS 1.55 und .85). Dabei sind konkrete Voraussetzungen zu beachten (IAS 1.55A und .85A).

Zwischensummen wie „operatives Ergebnis“ oder „Betriebsergebnis“ müssen klar und verständlich sein; der Inhalt muss der Bezeichnung entsprechen. Es wäre irreführend, wenn Posten, die klar den operativen Tätigkeiten zuzuordnen sind, nicht in einer solchen Zwischensumme enthalten wären, selbst wenn das der Branchenpraxis entspricht (IAS 1.BC56).

Weiterhin sind weder in der Ergebnisrechnung noch im Anhang Ertrags- oder Aufwandsposten als außerordentliche Posten darzustellen (IAS 1.87).

1.1.2. Ermessensausübung, Schätzungen und Sensitivitäten

Die wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und Annahmen sind anzugeben. Eine hohe qualitative Berichterstattung erfordert eine unternehmensspezifische Offenlegung statt inhaltsloser Texte, die für das Unternehmen unwesentlich sind bzw. bloß eine Zitierung der IFRS darstellen (boilerplate language).

Ermessensentscheidungen, die bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffen wurden und die Beträge im Abschluss am stärksten beeinflussen, sind anzugeben (IAS 1.122).

Daneben sind auch die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen sowie sonstige wesentliche Quellen von Schätzungsunsicherheiten anzugeben (IAS 1.125). Die angegebenen Informationen müssen den Adressaten erleichtern, die Ermessensausübung zur Zukunft und zu anderen wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten zu verstehen (IAS 1.129).

Bei diesen Angaben sind auch etwaige Auswirkungen des Referendums über den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union zu beachten.

1.1.3. Bewegungen im sonstigen Ergebnis

Im sonstigen Ergebnis sind die Posten, die später in den Gewinn oder Verlust umgegliedert werden, von den Posten, die später nicht umgegliedert werden, zu trennen (IAS 1.82A).

Das sonstige Ergebnis ist für jede Eigenkapitalkomponente nach Posten gegliedert zu analysieren, entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang (IAS 1.106A).

1.1.4. Komplexe Finanzierungsinstrumente

Bei Unternehmen mit komplexen Finanzierungsinstrumenten (Vorzugsaktien, Wandelanleihen, Hybridkapital, Optionen auf eigene Aktien etc.) wird ein Schwerpunkt auf den Ausweis und die Angaben gelegt.

Die Einstufung der Instrumente bzw. ihrer Komponenten als Eigenkapital, ist davon abhängig, ob eine vertragliche Verpflichtung zu künftigen Zahlungen besteht (IAS 32.16). Diese Einstufung kann komplex sein. Angewandte Rechnungslegungsmethoden und getroffene Annahmen sind anzugeben (IAS 1.117 und .122).

Darüber hinaus sind die Auswirkungen auf das Ergebnis je Aktie zu berücksichtigen und angemessen offenzulegen (IAS 33.30 ff. und .70).

1.1.5. Neue Standards

Neben den angewandten Rechnungslegungsmethoden ist anzugeben, welche Auswirkungen neue, aber noch nicht angewandte IFRS auf den Abschluss haben werden (IAS 8.30 f.). Dies trifft vor allem auf IFRS 9, IFRS 15 und IFRS 16 zu.¹

1.2. Bemessung des beizulegenden Zeitwerts (IFRS 13)

1.2.1. Finanzinstrumente (IAS 39)

Die zugrundeliegenden Annahmen zur laufenden Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind kritisch zu hinterfragen; es sich stets aktuelle, und soweit wie möglich beobachtbare Bewertungsparameter zu verwenden. Außerdem sind angemessene und aus Beobachtungen abgeleitete Risikoabschläge zu verwenden.

Beteiligungen ohne Notierung an einem aktiven Markt sind nur zu Anschaffungskosten anzusetzen, wenn der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann (IAS 39.46 (c)).

1.2.2. Als Finanzanlage gehaltene Immobilien (IAS 40)

Für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (IAS 40.33 ff.), liegt der Fokus auf den verwendeten Annahmen der Bewertung. Diese Annahmen leiten sich unter anderem aus den gegenwärtigen Mietverhältnissen ab; sie berücksichtigen aktuelle Marktbedingungen und Charakteristika, die ein Marktteilnehmer bei der Preisbildung für die Immobilie beachten würde (Zustand, Standort, Verkaufs- oder Nutzungsbeschränkungen etc.).

¹ Es wird auf die Public Statements der ESMA zur erstmaligen Anwendung von IFRS 9 (2016/ESMA/1563) und IFRS 15 (ESMA/2016/1148) hingewiesen, abrufbar unter www.fma.gv.at/queschnittsthem/enforcement/.

Beobachtbare Inputfaktoren sind gegenüber nicht beobachtbaren Inputfaktoren vorzuziehen. Dies ist bei der Wahl des geeigneten Verfahrens zu beachten (IFRS 13.61).

1.2.3. Wertminderung von Vermögenswerten (IAS 36)

Für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten stehen folgende Schwerpunkte im Fokus:

- Die Schätzung künftiger Zahlungsströme, des Zinssatzes und sonstiger relevanter Faktoren ist aus dem Blickwinkel von Marktteilnehmern vorzunehmen (IFRS 13.15).
- Nach IAS 36.20 setzt die Nutzung eines beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten eine verlässliche Preisschätzung einer möglichen Markttransaktion voraus. Fehlt ein tiefer und liquider Markt, kann der Nutzungswert eine angemessene Schätzung des beizulegenden Zeitwerts sein (IAS 36.BCZ18 i. V. m. IAS 36.20).
- Die verwendeten Annahmen und Schätzungen basieren auf angemessenen und widerspruchsfreien Informationen. Vergangenheits- und stichtagsbezogene Informationen dienen lediglich als Orientierungsgrundlage und Plausibilitätskontrollen. Die Planungsrechnungen reflektieren prognostizierte leistungs- und finanzwirtschaftliche Entwicklungen erwarteter Markt- und Umweltbedingungen. Das Zusammenspiel von Renditeerwartung, Wachstumsrate und Thesaurierung ist nachvollziehbar und konsistent. Die Annahme langfristiger Überrenditen ist umfangreich zu begründen.
- Wenn der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten nicht über die Marktpreisnotierung einer identischen Einheit ermittelt wurde, sind die Anhangangaben nach IAS 36.134 (e) zu machen.

1.2.4. Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3)

Zum Erwerbszeitpunkt setzt der Erwerber die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden i. d. R. zu ihrem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt an (IFRS 3.10 und .18). Es sind ausreichende Informationen offenzulegen, um Art und finanzielle Auswirkungen des Unternehmenserwerbs beurteilen zu können (IFRS 3.59). Hinsichtlich der Zeitwerte sind mindestens die Höhe der Wertansätze der erworbenen Vermögenswerte und Schulden sowie der zum Erwerbszeitpunkt maßgebliche beizulegende Zeitwert der übertragenen Gegenleistung nach Hauptgruppen anzugeben (IFRS 3.B64 (i) und (f)).

1.3. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen und Risikovorsorgen (IAS 37 und 39)

Die Anwendung angemessener Ansatzkriterien und Bewertungsgrundlagen für Rückstellungen stehen im Fokus der Prüfung (IAS 37.14 ff. und .36 ff.). Wird keine Rückstellung angesetzt, ist eine Eventualverbindlichkeit anzugeben, sofern ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen nicht unwahrscheinlich ist (IAS 37.23). Zu Rückstellungen sind ausreichende Informationen anzugeben, um Art, Fälligkeit und Höhe der Verpflichtung beurteilen zu können (IAS 37.84 f.).

Für Restrukturierungsrückstellungen bestehen neben den allgemeinen Ansatzkriterien konkretisierende Vorschriften (IAS 37.70 ff.). Diese erfordern z. B. die Einleitung eines detaillierten, formalen Restrukturierungsplans bzw. eine entsprechende Erwartungsweckung bei Betroffenen. Bei der Bewertung sind nur direkt mit der Restrukturierung verbundene Ausgaben zu berücksichtigen (IAS 37.80 ff.).

Bei Finanzinstrumenten sind die Abschreibungstatbestände des IAS 39.58 ff. zu beachten. Kreditinstitute sollten sich bei Unklarheiten und bei der Festlegung ihrer Bilanzierungsrichtlinie an den aktuellsten Verlautbarungen der Europäischen Bankenaufsicht (EBA) und der Europäischen Zentralbank (SSM) im Hinblick auf die Ausfallsdefinition orientieren und diese systematisch und einheitlich im Konzern umsetzen.

2. JAHRESABSCHLÜSSE NACH UGB

Für jene Unternehmen, die ausschließlich einen Jahresabschluss nach den Regelungen des Unternehmensgesetzbuchs (UGB) aufstellen, werden die Schwerpunkte 2.1. und 2.2. festgelegt:

2.1. Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014

Mit Umsetzung der Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) durch das RÄG 2014 kam es zu umfassenden Änderungen im Bereich des Dritten Buches des UGB für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2015. Ein besonderes Augenmerk wird auf die Neuerungen des RÄG 2014 und die Übergangsbestimmungen (vgl. § 906 UGB) gelegt. Darunter fallen die folgenden Themen:

2.1.1. Latente Steuern (§ 198 Abs. 8 und 9 UGB)

Latente Steuern sind nach dem RÄG 2014 mit dem international üblichen „temporary concept“ statt dem „timing concept“ zu ermitteln.

Außerdem wurde ein Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen eingefügt (§ 198 Abs. 9 UGB). Der Ansatz setzt ausreichende passive latente Steuern oder überzeugende substantielle Hinweise auf künftige positive Steuerergebnisse voraus.

Zusätzlich sind die Angaben gemäß § 198 Abs. 9 und § 238 Abs. 1 Z 3 UGB zu machen.

2.1.2. Bewertung von Personalrückstellungen (§ 211 UGB)

Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder sonstige vergleichbare Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen (§ 211 Abs. 1 UGB).

Die Höhe der Verpflichtung entspricht den künftigen Leistungen an die Berechtigten und ist unter anderem abhängig von Rechnungszinssatz, Gehaltstrend und Fluktuationswahrscheinlichkeit. Die Bewertungsgrundlagen sowie die Methode der Ermittlung des Rechnungszinssatzes sind im Anhang anzugeben.

2.1.3. Wertminderung von Finanzanlagen

Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert abzuschreiben (§ 204 Abs. 2 UGB). Die Prüfung legt ebenfalls Augenmerk darauf, wann Abschreibungstatbestände anzunehmen sind (siehe auch Abschnitt 1.3.).

2.2. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen

Siehe hierzu die Anmerkungen unter Abschnitt 1.3.

3. ALLGEMEINE HINWEISE

Im Rahmen von Pre-Clearance-Verfahren kann die FMA als zuständige Rechnungslegungskontrollbehörde gemäß § 1 RL-KG Auskünfte zu Rechnungslegungsfragen erteilen. Im Vordergrund steht dabei die Prävention und Fehlervermeidung statt nachträglicher Sanktionen.² Die FMA empfiehlt zur Vermeidung späterer Fehlerfeststellungen ausdrücklich, vom Pre-Clearance rechtzeitig Gebrauch zu machen.

² Vgl. Information zum Pre-Clearance durch die Finanzmarktaufsicht unter www.fma.gv.at/queschnittsthemen/enforcement/.