

JÄHRLICHE PRÜFUNGSSCHWERPUNKTE
GEMÄß § 1 ABS. 2 RL-KG

FMA PRÜFUNGSSCHWERPUNKTE FÜR DAS ABSCHLUSSJAHR
2024

Veröffentlichungsdatum: 03.12.2024

INHALT

Einleitung.....	3
1 Finanzielle Berichterstattung (Konzernabschlüsse nach IFRS).....	3
1.1 Konsistenz zwischen IFRS Konzernabschlüssen und nichtfinanzieller Berichterstattung	3
1.2 Geldflussrechnung und Liquiditätsrisiko	4
1.3 Restrukturierungsrückstellungen bzw. -Massnahmen.....	4
1.4 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Ermessensentscheidungen und Schätzungen ...	5
2 Lagebericht und nichtfinanzielle bzw. Nachhaltigkeitsberichterstattung	6
2.1 Allgemein.....	6
2.2 Wesentlichkeitsanalyse	7
2.3 Umfang und Struktur	7
2.4 Angaben gemäß Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung.....	8
3 Jahresabschlüsse nach UGB.....	9
3.1 Finanzielle Berichterstattung	9
3.1.1 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	9
3.1.2 Rückstellungen	9
3.2 Nichtfinanzielle Berichterstattung bzw. Nachhaltigkeitsberichterstattung.....	9
3.2.1 Lagebericht und Nichtfinanzielle Berichterstattung bzw. Nachhaltigkeitsberichterstattung.....	9
4 Allgemeine Hinweise	9
4.1 ESEF.....	9
4.2 Pre-Clearance-Verfahren	10

EINLEITUNG

Die österreichische Finanzmarktaufsicht (FMA) 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 ESMA¹ zu berücksichtigen, die sich in Punkt 1 bis 2 wiederfinden; sie berücksichtigt hierbei Vorschläge der OePR. Diese Veröffentlichungen sind zusammen mit umfangreichen Informationen der FMA zum Enforcement unter <https://www.fma.gv.at/querschnittsthemen/enforcement> abzurufen.

Zur besseren Nachvollziehbarkeit werden für die durch die ESMA im Rahmen der europäischen Prüfungsschwerpunkte für das Abschlussjahr 2024 aufgebrachten Themenschwerpunkte „Liquidity considerations“ und „Accounting policies, judgements and significant estimates“ jeweils die erwartungsgemäß am stärksten betroffenen IFRS-Regelungen dargestellt. Wir weisen jedoch darauf hin, dass je nach Branche bzw. Unternehmen darüber hinaus ebenso weitere IFRS-Regelungen im Rahmen dieser Themenschwerpunkte betroffen sein können und im Rahmen der Enforcement-Tätigkeit berücksichtigt werden.

Für Geschäftsjahre, die zum 31.12.2024 oder später enden, werden die folgenden Schwerpunkte festgelegt:

1 FINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG (KONZERNABSCHLÜSSE NACH IFRS)

1.1 KONSISTENZ ZWISCHEN IFRS KONZERNABSCHLÜSSEN UND NICHTFINANZIELLER BERICHTERSTATTUNG

Auf die konsistente Behandlung klimabezogener Belange in der finanziellen Berichterstattung, mit jener in der nichtfinanziellen Berichterstattung, ist für die Verlässlichkeit des Abschlusses für die Abschlussadressaten besonderes Augenmerk zu legen. Dabei sind insbesondere die Annahmen, Ermessensentscheidungen und Schätzungen in Bezug auf klimabezogene Aspekte in Übereinstimmung mit den Annahmen und Aussagen der nichtfinanziellen Berichterstattung bzw. Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzunehmen und diese offenzulegen.²

¹ Vgl. „Public statement, European common enforcement priorities for 2024 corporate reporting“ (ESMA32-193237008-8369 vom 24.10.2024); <https://www.esma.europa.eu/document/european-common-enforcement-priorities-2024-corporate-reporting>

² Als Hilfestellung für die erforderlichen Anhangangaben sei auf den IASB Exposure Draft zu Climate-related and Other Uncertainties in the Financial Statements vom Juli 2024, auf das Educational Material des IASB zu Effects of climate-related matters on financial statements vom Juli 2023 sowie auf die Erklärung der ESMA zu The Heat is On: Disclosures of Climate-Related matters in the Financial Statements vom 25. Oktober 2023 verwiesen.

1.2 GELDFLUSSRECHNUNG UND LIQUIDITÄTSRISIKO

Unternehmen haben Cashflows aus der Investitions- sowie der Finanzierungstätigkeit gemäß IAS 7.18 und 21 auf einer Bruttobasis auszuweisen. Nicht zahlungswirksame Transaktionen sind gemäß IAS 7.43-44 nicht in der Geldflussrechnung, sondern im Anhang anzugeben. Weiters sind Unternehmen angehalten bei Ermessensentscheidungen zur Klassifizierung von Cashflows entsprechende Anhangsangaben vorzunehmen.

Auf die transparente Offenlegung von Liquiditätsrisiken ist in der finanziellen Berichterstattung besonderes Augenmerk zu legen (allen voran iZm. IAS 7 und IFRS 7). Dabei sind neuerdings auch Bedingungen von Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen mit einem angemessenen Ausmaß an Aggregation bzw. Disaggregation in Abhängigkeit der vertraglichen Vereinbarungen gemäß IAS 7.44F-H anzugeben.

Darüber hinaus enthalten Vereinbarungen zu langfristigen Finanzverbindlichkeiten häufig Nebenbedingungen (Debt Covenants), wonach Rechtsfolgen im Falle von Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen, Vertragsverletzungen oder Neuverhandlungen von Kreditverträgen geregelt sind. In diesem Zusammenhang sei auf die (teilweise geänderten bzw. neuen) Regelungen zur Einstufung und transparenten Darstellung als kurz- oder langfristige Schulden gemäß IAS 1.69-76B hingewiesen. Im Zusammenhang mit dem Risiko, dass als langfristig eingestufte Schulden bei Verletzung von Nebenbedingungen innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag rückzahlbar werden, sind Angaben gemäß IAS 1.76ZA vorgesehen. Weiters ist die Erfüllung einer als langfristig eingestuften Schuld zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung (z. B. aufgrund der Neuverhandlung von Nebenvereinbarungen) gem. IAS 1.76 d) als nicht berücksichtigungspflichtiges Ereignis gemäß IAS 10 anzugeben.

1.3 RESTRUKTURIERUNGSRÜCKSTELLUNGEN BZW. -MASSNAHMEN

Aufgrund der wirtschaftlich angespannten Situation ist im Falle einer Restrukturierung auf die Einhaltung der konkretisierenden Vorschriften des IAS 37.70 ff. Bedacht zu nehmen. 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 gemäß IAS 37.80 ff. zu berücksichtigen.

Der Verbrauch der Rückstellungen gemäß IAS 37.61 f. ist nachvollziehbar von den seinerzeit zugrunde liegenden Planannahmen herzuleiten.

Darüber hinaus sind diese Kriterien auch im Zuge von Wertminderungstests in Hinblick auf die (Nicht-)Einbeziehung der erwarteten Effekte aus einer Restrukturierung im Rahmen der Value-In-Use Ermittlung gemäß IAS 36 zu berücksichtigen. IAS 36.44 (a) und .45 (a) stellt klar, dass Kosten einer künftigen Restrukturierung nicht erfasst werden dürfen, zu der ein Unternehmen noch nicht verpflichtet ist. Das Vorhandensein einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung zur Restrukturierung gemäß IAS 37.72 hat zur Folge, dass die entsprechenden Kosten sowie allfällige darauffolgende Kosteneinsparungen gemäß IAS 36.47 auch bei der Ermittlung des Value in Use zu

berücksichtigen sind. Der Plan muss nachvollziehbar sein, insbesondere in Hinblick auf die konkreten Maßnahmen, wonach ein Kausalitätszusammenhang zwischen den erwarteten Kosten und zukünftigen Kosteneinsparungen gegeben sein muss.

Die im Zuge der Restrukturierungsmaßnahmen getroffenen Ermessensentscheidungen und Schätzungen sind transparent zu erläutern. Sofern die Voraussetzungen erst nach dem Abschlussstichtag, jedoch vor dem Tag, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, erfüllt werden, sind die Vorschriften von IAS 37. 75 iVm IAS 10.22 e) zu beachten.

1.4 BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSMETHODEN, ERMESSENSENTSCHEIDUNGEN UND SCHÄTZUNGEN

Allgemeines

Angaben zu wesentlichen Rechnungslegungsmethoden, Ermessensentscheidungen und Quellen von Schätzungsunsicherheiten sollten unternehmensspezifisch und konsistent mit anderen Informationen im Abschluss sein. Eine reine Wiedergabe allgemeiner IFRS-Vorschriften ist zu vermeiden, da dies zu „Boilerplate“-Angaben führen kann, in welchen relevante Informationen nicht klar ersichtlich gemacht werden und die Verständlichkeit von Abschlüssen hierdurch beeinträchtigt wird. Im Sinne des Wesentlichkeitsgrundsatzes (Rahmenkonzept 2.11) ist das Verschleiern von Informationen dem Weglassen bzw. einer fehlerhaften Darstellung gleichzusetzen, soweit in vernünftiger Weise zu erwarten ist, dass dadurch die Bilanzadressaten in ihrer getroffenen Entscheidung beeinflusst werden könnten (IAS 1.7). Folglich darf ein Unternehmen gemäß IAS 1.30A die Verständlichkeit seiner Abschlussbestandteile nicht erschweren, indem es wesentliche Informationen dadurch verschleiert, dass diese gemeinsam mit unwesentlichen Informationen zusammengefasst werden.

Getroffene Ermessensentscheidungen, die sich am stärksten auf die im Abschluss erfassten Beträge auswirken, sowie Annahmen über die Zukunft und andere wesentliche Quellen von Schätzungsunsicherheiten, die zu wesentlichen Anpassungen der Buchwerte innerhalb des nächsten Geschäftsjahres führen können, sind gemäß IAS 1.122 bzw. IAS 1.125 anzugeben. Darüber hinaus sollten Schätzungsunsicherheiten erläutert werden, die durch wesentliche aktuelle (z.B. makroökonomische, technologische, soziale, klimabedingte oder geopolitische) Entwicklungen beeinflusst werden.

Beherrschung, gemeinschaftliche Führung und maßgeblicher Einfluss

Bei der Beurteilung von Beherrschung, gemeinschaftlicher Führung und maßgeblichem Einfluss, welche nicht rein auf einfachen Stimmrechtsverhältnissen beruhen, besteht potenziell das Erfordernis für wesentliche Ermessensentscheidungen. In diesem Zusammenhang haben Unternehmen klare und detaillierte Angaben zu den wesentlichen Ermessensentscheidungen gemäß IFRS 12.7-9 vorzunehmen.

Bewertung iZm Gewerbeimmobilien

Insbesondere vor dem Hintergrund der gegenwärtigen makroökonomischen Rahmenbedingungen kann die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Gewerbeimmobilien wesentliche Schätzungen und Ermessensentscheidungen beinhalten. Die Unternehmen sind daher angehalten die bestehenden Risiken angemessen zu berücksichtigen sowie auf eine entsprechende Transparenz insbesondere betreffend Schätzunsicherheiten und Ermessensentscheidungen im Anhang zu achten.

Auch von Kreditinstituten ist aufgrund des aktuell angespannten makroökonomischen Umfelds (allen voran im Bereich der Gewerbeimmobilien) gepaart mit einem beobachtbaren Anstieg an notleidenden Krediten auf eine angemessene Berücksichtigung der bestehenden Risiken im Rahmen der Ermittlung des erwarteten Kreditverlustes (ECL) sowie auf eine entsprechende Transparenz in den Anhangangaben hierzu zu achten, insbesondere die Angabeanforderungen gemäß IFRS 7.35F - 35N.

2 LAGEBERICHT UND NICHTFINANZIELLE BZW. NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

2.1 ALLGEMEIN

Die folgenden Schwerpunkte beziehen sich grundsätzlich auf die Nachhaltigkeitserklärung im Sinne der CSRD. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Prüfungsschwerpunkte ist nicht bekannt, zu welchem Zeitpunkt die von der Europäischen Kommission bereits veröffentlichten und grundsätzlich anwendbaren ESRS infolge eines österreichischen Umsetzungsgesetzes zur CSRD innerstaatlich verbindlich anzuwenden sein werden. Daher beziehen sich die folgenden Ausführungen sowohl auf Lageberichte, die verbindlich unter Anwendung der ESRS zu erstellen sind, als auch auf Fälle, in denen ein Emittent beschließt, zur Erstellung seiner nicht-finanziellen Berichterstattung das Rahmenwerk der ESRS anzuwenden. Für letzteren Fall wird die nicht-finanzielle Erklärung im Folgenden mit „Nachhaltigkeitserklärung“ bezeichnet. Es werden bei den betroffenen Punkten am Ende auch Schwerpunkte für den Fall der Nicht-Anwendung der ESRS (in sinngemäßer Form) angeführt.

Im Rahmen der nichtfinanziellen bzw. Nachhaltigkeitsberichterstattung sind irreführende Darstellungen wie im Abschlussbericht der ESMA über Greenwashing dargestellt zu vermeiden.³

³ [ESMA36-287652198-2699](#) - Final Report on Greenwashing.

2.2 WESENTLICHKEITSANALYSE

Die Wesentlichkeitsanalyse bildet den Ausgangspunkt für die Festlegung der Informationen, die in der Nachhaltigkeitserklärung offenzulegen sind. Die Emittenten sind angehalten die Leitlinien des EFRAG zu berücksichtigen, welche eine transparente Darstellung des Bewertungsprozesses vorsehen, um den Nutzern der Nachhaltigkeitsinformationen ein umfassendes Verständnis der durchgeführten Schritte zur Wesentlichkeitsbestimmung zu ermöglichen. Die angewendeten Input-Parameter und die differenzierte Darstellung der Prozesse, die sich auf Risiken und Chancen sowie die Einbindung relevanter Stakeholder beziehen, müssen dabei verständlich dargestellt werden.

Unabhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse sind alle in ESRS 2 enthaltenen Datenpunkte verpflichtend anzugeben, dies betrifft auch die Angaben zu IRO 1 „Auswirkungen, Risiken und Chancen“ welche in den themenbezogenen Standards enthalten sind. Die in den Anlagen zu den Standards enthaltenen Anwendungsanforderungen stellen einen integralen Bestandteil der ESRS dar, ihnen kommt daher Rechtskraft im selben Umfang wie dem Text im Standard selbst zu.

Wenn als Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse die Angabepflichten zu ESRS E1 „Klimawandel“ ausgelassen werden, müssen die Schlussfolgerungen, die zu dieser Einschätzung geführt haben, ausführlich erläutert und auch eine vorausschauende Einschätzung der Bedingungen, welche zu einer Änderung dieser Einschätzung führen könnten, dargelegt werden.

Die verpflichtend offenzulegende Liste der enthaltenen Angabepflichten (ESRS 2 IRO-2 § 56) hat auf die Seitenanzahl oder den Absatz zu verweisen, in welchem die entsprechenden Informationen enthalten sind. Die Darstellung dieser Liste als Index stellt eine Orientierungshilfe für Nutzer der Nachhaltigkeitserklärung dar. Zusätzlich ist eine Tabelle aller Datenpunkte, welche sich aus ESRS 2 Anlage B ergeben darzulegen, welche für jeden Datenpunkt einen Verweis auf die entsprechende Stelle in der Nachhaltigkeitserklärung oder das Ergebnis aus der Wesentlichkeitsanalyse als „nicht wesentlich“ enthalten muss.

Sofern die ESRS noch nicht verbindlich anzuwenden wären und die nicht-finanzielle Berichterstattung unter Zugrundelegung eines anderen Regelwerks erstellt wird, sind dennoch die wesentlichen Risiken, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, im Rahmen der Lageberichterstattung auch in Hinblick auf Umweltbelange darzulegen und die angewandten zugrundeliegenden Normen und die Vorgangsweise zu erläutern.

2.3 UMFANG UND STRUKTUR

Unabhängig von Wesentlichkeits Gesichtspunkten ist zu bestätigen, dass der Konsolidierungsumfang der Nachhaltigkeitserklärung mit dem der finanziellen Berichterstattung übereinstimmt (ESRS BP-1). Falls dem nicht so ist, ist der Unterschied zu erläutern. Die Nachhaltigkeitserklärung soll zudem wesentliche Informationen zur Wertschöpfungskette des Unternehmens enthalten, wobei für die ersten drei Jahre der ESRS-Berichterstattung Übergangsregelungen mit Erleichterungen gelten. Sofern diese Übergangsbestimmungen betreffend die Angaben zur Wertschöpfungskette in Anspruch genommen wurden, ist zusätzlich

darzulegen, welche Anstrengungen unternommen wurden, um die geforderten Informationen für die Nachhaltigkeitserklärung zu beschaffen.

Die Struktur für den Aufbau der Nachhaltigkeitserklärung ist in Abschnitt 8 des ESRS1 festgelegt. Um die Verständlichkeit der offengelegten Informationen zu verbessern, sind Verweise nur fallweise erlaubt. Bei der Aufnahme von Verweisen ist darauf zu achten, die Schlüssigkeit der gemeldeten Informationen und die Lesbarkeit der Nachhaltigkeitserklärung nicht zu beeinträchtigen. Darüber hinaus sind insbesondere bei quantitativen Angaben in Euro direkte Verweise auf die entsprechenden Stellen der finanziellen Berichterstattung erforderlich.

Sofern die ESRS noch nicht verbindlich anzuwenden wären und die nicht-finanzielle Berichterstattung unter Zugrundelegung eines anderen Regelwerks erstellt wird, ist auf eine verständliche Struktur iSd AFRAC 9 bzw. deren Grundsätzen nach Rz5 Bedacht zu nehmen. Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass aus der Zielsetzung der EU hervorgeht, dass die Angaben zur Taxonomie explizit in der Berichterstattung zu den Umweltbelangen vorzunehmen sind.

2.4 ANGABEN GEMÄß ARTIKEL 8 DER TAXANOMIE-VERORDNUNG

In Bezug auf Artikel 8 der EU-Verordnung 2021/2178 sowie den zugehörigen Anhängen werden die Emittenten daran erinnert, dass die Meldebögen in der letztgültigen Fassung ohne jegliche Anpassungen oder Änderungen zu verwenden sind, beim Ausfüllen der Meldebögen dürfen nur die dafür vorgesehen Optionen ausgefüllt werden. Ferner ist darauf zu achten, dass in Fällen, in denen eine Wirtschaftstätigkeit wesentlich zu mehreren Umweltzielen beiträgt, eine Doppelzählung bei der Berechnung der in der Taxonomie-Verordnung geforderten wesentlichen Leistungsindikatoren (KPIs) zu vermeiden ist. Für Wirtschaftstätigkeiten, die mehreren Umweltzielen zugeordnet sind, ist eine Bewertung für jedes Umweltziel notwendig und das relevanteste Umweltziel muss im Fettdruck markiert werden. Zudem muss auch der Umfang der Taxonomiefähigkeit und -konformität je Umweltziel gesondert für Umsatz, CapEx und OpEx tabellarisch dargestellt werden. Des Weiteren sind die Nenner zu den Umsatz- und CapEx-Kennzahlen zur besseren Nachvollziehbarkeit mit der finanziellen Berichterstattung zu verknüpfen.

Sofern keine Wirtschaftstätigkeiten in den Bereichen fossiles Gas und Kernenergie vorliegen, ist nur der erste Meldebogen zu den Tätigkeiten in den Bereichen Kernenergie und fossiles Gas offenzulegen, in diesem Fall müssen die Meldebögen zwei bis fünf nicht berichtet werden.

Für Finanzunternehmen stellt die EU eine ergänzende Richtlinie bereit, die zur freiwilligen Offenlegung von Schätzungen zur Taxonomiekonformität auffordert. Diese freiwilligen Offenlegungen sollten klar von den gesetzlich vorgeschriebenen Taxonomie-Kennzahlen abgegrenzt und um Erläuterungen zu den verwendeten Methoden ergänzt werden.

3 JAHRESABSCHLÜSSE NACH UGB

3.1 FINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG

3.1.1 BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSMETHODEN

Hinsichtlich der Vornahme von Ermessensentscheidungen sowie der Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden iSd § 237 (1) Z1 UGB sind die zum Prüfungsschwerpunkt 1.4 dargelegten Ausführungen sinngemäß anzuwenden. Die Erläuterung von Bilanzierungsmethoden umfasst insbesondere die Ausübung von Ansatzwahlrechten. Im Rahmen der Bewertungsmethoden ist vor allem auf die Ausübung von Bewertungswahlrechten und Ermessensspielräumen einzugehen.

3.1.2 RÜCKSTELLUNGEN

Hinsichtlich belastender Verträge sowie Kreditbedingungen sind die zum Prüfungsschwerpunkt 1.2 dargelegten Ausführungen sinngemäß anzuwenden.

In Bezug auf allfällige Restrukturierungsmaßnahmen sind die zum Prüfungsschwerpunkt 1.3 dargelegten Ausführungen sinngemäß anzuwenden.

3.2 NICHTFINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG BZW. NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

3.2.1 LAGEBERICHT UND NICHTFINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG BZW. NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

Hinsichtlich des Lageberichts sowie nichtfinanzieller Berichterstattung sind die zum Prüfungsschwerpunkt 2. dargelegten Ausführungen sinngemäß anzuwenden. Zu beachten ist, dass Unternehmen, die keine nichtfinanzielle Erklärung abgeben müssen, gemäß § 243 Abs. 5 UGB über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange zu berichten haben.

4 ALLGEMEINE HINWEISE

4.1 ESEF

Unter Berücksichtigung der ESMA-Prüfungsschwerpunkte hinsichtlich der Finanzberichterstattung im „European Single Electronic Format“ (ESEF) weisen wir darauf hin, dass im Einklang mit der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 auf die Vollständigkeit, Korrektheit und Konsistenz der Auszeichnungen zu achten ist.

4.2 PRE-CLEARANCE-VERFAHREN

Im Rahmen von Pre-Clearance-Verfahren erteilt die FMA als zuständige Rechnungslegungskontrollbehörde gemäß § 1 RL-KG schriftliche Auskünfte zu Rechnungslegungsfragen nach IFRS. Im Vordergrund stehen dabei die Prävention und Fehlervermeidung statt nachträglicher Sanktionen. Die FMA empfiehlt, zur Vermeidung späterer Fehlerfeststellungen vom Pre-Clearance rechtzeitig Gebrauch zu machen.⁴

⁴ Informationen zum Pre-Clearance-Verfahren, zu weiteren gegenwärtigen Präventionsmaßnahmen sowie eine Aufstellung aller Fehlerveröffentlichungen sind auf der Website der FMA abrufbar: www.fma.gv.at/queschnittsthemen/enforcement.
