

Jährliche Prüfungsschwerpunkte 2020 gemäß § 1 Abs. 2 RL-KG

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 umzusetzen, die sich in Punkt 1 bis 3 wiederfinden (Art. 16 ESMA-VO); sie berücksichtigt auch Vorschläge der OePR. Diese Veröffentlichungen sind zusammen mit umfangreichen Informationen der FMA zum Enforcement unter www.fma.gv.at/querschnittsthemen/enforcement abzurufen.

Für Geschäftsjahre, die zum 31.12.2020 oder später enden, werden die folgenden Schwerpunkte festgelegt:

1. KONZERNABSCHLÜSSE NACH IFRS

1.1. IAS 1 – Darstellung des Abschlusses

COVID-19 hat Einfluss auf verschiedene Aspekte der Geschäftstätigkeit von Unternehmen in unterschiedlichen Branchen. Daher kommt einer unternehmensspezifischen Offenlegung entscheidende Bedeutung zu.

Folgende Themen sind bei der Anwendung des IAS 1 u. a. zu beachten:

- Annahmen zur Unternehmensfortführung (IAS 1.25f)

Wesentliche Unsicherheiten von Ereignissen oder Bedingungen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung des Unternehmens aufwerfen können, sind anzugeben. Dabei sind gemäß IAS 1.26 alle verfügbaren Informationen über die Zukunft zu berücksichtigen, die mindestens zwölf Monate nach dem Ende der Berichtsperiode liegen, ohne sich auf diesen Zeitraum zu beschränken. Auch bei der Schlussfolgerung, dass keine wesentlichen Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung bestehen, sind gemäß IAS 1.122 Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen zu machen, die in diesem Zusammenhang getroffen werden.

- Wesentlichen Ermessensentscheidungen (IAS 1.122ff) und Schätzungsunsicherheiten (IAS 1.125 ff.)

Von den Auswirkungen von COVID-19 können zahlreiche Unternehmensbereiche betroffen sein. Vor diesem Hintergrund sind im Einklang mit IAS 1.122 aussagekräftige Angaben zu Ermessensentscheidungen, die das Management bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffen hat, von besonderer Bedeutung. Ebenso ist die Bedeutung von Angaben gemäß IAS 1.125 über die Hauptquellen von Schätzunsicherheiten hervorzuheben, die ein erhebliches Risiko einer wesentlichen Buchwertanpassung von Vermögenswerten und Schulden im nächsten Geschäftsjahr zur Folge haben können. Es wird dringend empfohlen, Informationen über die Sensitivität der Buchwerte hinsichtlich der Methoden, der Annahmen und der Schätzungen, offenzulegen (IAS 1.129).

Für die Ermittlung derjenigen Bereiche, für die eine Angabe zu wesentlichen Ermessensentscheidungen und bedeutenden Quellen für Schätzunsicherheiten erforderlich ist, sind insbesondere Sachverhalte in Zusammenhang mit dem Geschäftsmodell, der Finanz- und Ertragslage und den Cashflows zu berücksichtigen, die besondere Bedenken aufwerfen oder Gegenstand von Diskussionen im Management, mit den Verwaltungs- oder Aufsichtsorganen, inklusive dem Prüfungsausschuss, und dem Abschlussprüfer, waren. Bei der Bestimmung der genannten Bereiche ist sicherzustellen, dass die Angaben konsistent mit Angaben zu wesentlichen Risiken in anderen Bereichen des Abschlusses und des Jahresfinanzberichts sowie mit den Key Audit Matters sind.

¹ Vgl. European common enforcement priorities for 2020 annual financial reports (ESMA32-63-1041) vom 23.10.2020.

- Darstellung der von COVID-19 beeinflussten Posten

Qualitative und quantitative Informationen über die wesentlichen Auswirkungen zu COVID-19 sind so offenzulegen, dass ein klares und unvoreingenommenes Bild der zahlreichen betroffenen Bereiche entsteht. Die Unternehmen können diese Erläuterungen in einem einzigen Abschnitt darstellen; falls die Auswirkungen in mehreren Abschnitten erläutert werden, sind nachvollziehbare Querverweise zwischen den relevanten Abschnitten anzugeben. Bei einer separaten Darstellung von Effekten aufgrund der COVID-19-Pandemie in der Gewinn- und Verlustrechnung ist Vorsicht geboten: Aufgrund der umfassenden Wirkung auf vielfältige Aufwands- und Ertragsposten kann eine separate Darstellung einer getreuen Darstellung der Erfolgslage des Unternehmens entgegenstehen und für den Nutzer des Abschlusses irreführend sein.

1.2. IAS 36 – Wertminderungen

Im Angesicht der Beeinträchtigung der Weltwirtschaftslage durch die COVID-19-Pandemie ist eine starke Indikation dafür gegeben, dass Wertminderungsindikatoren iSd IAS 36.9 bestehen. Die unsichere Wirtschaftslage und die Schwierigkeit der Prognose führen dazu, dass die wesentlichen Annahmen im Wertminderungstest einer genaueren Prüfung unterliegen. Auf folgende Punkte ist daher im Rahmen der Berechnung des Nutzungswertes besonderes Augenmerk zu legen:

- Cashflow-Prognosen (IAS 36.33ff)

Cashflow-Prognosen müssen auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen aufbauen, die die beste vom Management vorgenommene Einschätzung der ökonomischen Rahmenbedingungen repräsentieren, wobei ein größeres Gewicht auf externe Hinweise zu legen ist. Es ist dabei besonders auf die Einschränkungen des IAS 36.44ff, zu achten, dh die künftigen Cashflows für einen Vermögenswert sind in seinem gegenwärtigen Zustand zu schätzen.

- Abzinsungssatz (IAS 36.55f)

Der Abzinsungssatz muss die aktuellen Einschätzungen des Markts in Bezug auf den Zeitwert des Geldes und die spezifischen Risiken des Vermögenswerts widerspiegeln. Zusätzliche Unsicherheiten iZm der COVID-19-Pandemie bedürfen weiterer Anpassungen des Abzinsungssatzes, vorausgesetzt, dass die Cashflows nicht bereits für dasselbe Risiko angepasst wurden.

- Angemessene Offenlegung der Bewertungsmethoden und der zu Grunde liegenden Annahmen (IAS 36.134)

In Bezug auf die COVID-19-Pandemie ist für eine angemessene und transparente Offenlegung der wesentlichen Annahmen und Schätzungen (sowie deren Änderungen im Berichtsjahr), die einem Wertminderungstest zugrundegelegt sind, zu sorgen (IAS 36.134 (d), 134 (e)). Entsprechend IAS 36.134 (f) können auch detaillierte Sensitivitätsangaben über die erzielbaren Beiträge notwendig werden. Ferner wird empfohlen zu erläutern, ob und wann die Rückkehr zu dem wirtschaftlichen Aktivitätsniveau vor der Krise für realistisch gehalten wird und welcher Zeithorizont in Bezug auf COVID-19 in Betracht gezogen wurde. Jedenfalls ist Transparenz darüber zu schaffen, wie die COVID-19 bedingte Unsicherheit bei der Wertminderungsprüfung berücksichtigt wurden.

1.3. IFRS 9 – Finanzinstrumente und IFRS 7 – Finanzinstrumente: Angaben

Allgemeine Überlegungen zu den Risiken aus Finanzinstrumenten:

Es ist zu beachten, dass durch die COVID-19-Pandemie neue finanzielle Risiken in Bezug auf Finanzinstrumente entstehen oder wesentlich werden können. Dabei sind insbesondere die Angaben zu Liquiditätsrisiken und zur Sensitivität gegenüber Marktrisiken zu beachten. Zum Liquiditätsrisiko ist insbesondere eine ausreichend detaillierte Fälligkeitsanalyse der Verbind-

lichkeiten und, wenn relevant, auch der finanziellen Vermögenswerte notwendig. Im Zusammenhang mit dem Liquiditätsrisiko sind auch allfällige Supply Chain Financing Arrangements und Reverse Factoring Vereinbarungen offenzulegen. Für derartige Vereinbarungen sind die Angaben nach IFRS 7.33-35 sowie IFRS 7.39 und IFRS 7.B10A-B11F relevant.

Es ist zu erläutern, wie finanzielle Risiken entstehen und wie das Unternehmen diese Risiken steuert. Quantitative Angaben nach IFRS 7.34 (c) und B8 sind durch qualitative Erläuterungen nach IFRS 7.32A zu ergänzen, sodass die Leser ein Verständnis über die finanziellen Risiken erhalten.

Wenn Emittenten von Konzessionen (forbearance) oder Zahlungsmoratorien profitiert haben, ist diese Tatsache klar offenzulegen. Diese Angaben sind zusammen mit den Merkmalen solcher Maßnahmen so offenzulegen, dass der Adressat des Abschlusses die Risiken aus der Beendigung solcher Maßnahmen verstehen kann.

Spezielle Überlegungen für Kreditinstitute:

Ein Unternehmen hat bei der Bemessung der erwarteten Kreditverluste (Expected Credit Losses, ECL) aus einem Finanzinstrument nach IFRS 9 der signifikanten Unsicherheit entsprechend IFRS 9.5.5.17 Rechnung zu tragen. Im aktuellen Kontext und insbesondere bei Änderungen von ECL-Modellen ist auf die Angabepflichten nach IFRS 7.35F zu achten.

Besonderes Augenmerk ist auf die Angabe der zugrunde gelegten Annahmen und deren Änderungen bei der Bemessung der ECL zu legen (IFRS 7.35G). Im Fall von „post model adjustments“ („management overlays“) ist die Begründung und Methodik dieser Anpassungen sowie die Auswirkungen auf den ECL transparent darzustellen (IFRS 7.35B). Für die Berechnung des ECL und die Einstufung der Forderungen ist eine Sensitivitätsanalyse anzugeben.

Ferner sind die Angaben zur Veränderung der Wertberichtigung zu beachten, jedenfalls sind Änderungen aufgrund von Verkauf, aufgrund von Abschreibungen und aufgrund von geänderten Zahlungsmodalitäten, die nicht zur Ausbuchung führen, gesondert anzugeben (IFRS 7.35I).

Zu beachten sind auch die Angaben zum Kreditrisiko und damit verbundenen Risikokonzentrationen (IFRS 7.35M, .B8H). Dabei ist auch über Schuldner gewährte Unterstützungen wie zB Stundungen und deren Auswirkungen auf die Einschätzung des Kreditrisikos zu berichten.

1.4. IFRS 16 – Leasing

Gemäß IFRS 16.60A sind spezifische Angaben zur Anwendung des „Covid-19-Related Rent Concessions amendments“ erforderlich.

Leasinggeber, welche COVID-19 bedingte Mietkonzessionen gewährt haben, haben insbesondere auch Angaben zu machen, welche das Risiko des aktuellen Marktumfeldes und möglicher signifikanter Änderungen bei jenen Vermögenswerten widerspiegeln, die Gegenstand von Operating-Leasingverhältnissen sind. Die Angabeerfordernisse gemäß IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 iZm Vermögenswerten, welche Gegenstand von Operating-Leasingverhältnissen sind, sind zu beachten.

Für Leasingnehmer ist besonderes Augenmerk auf die Angaben gemäß IFRS 16.53 iZm Aufwendungen und Abschreibungen zu legen, welche sich auf die Gewinn- und Verlustrechnung für die Berichtsperioden auswirken. Dabei ist auf die getrennte Offenlegung jener Änderungen, welche sich auf variable Leasingzahlungen beziehen, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einfließen, und derjenigen, die sich aus den Ausnahmen in IFRS 16 ergeben, zu achten.

Ferner ist die Bedeutung der Angaben gemäß IFRS 16.58f hervorzuheben, wonach Leasingnehmer eine Fälligkeitsanalyse von Leasingverbindlichkeiten offenzulegen haben, sowie die künftigen Mittelabflüsse, denen der Leasingnehmer potentiell ausgesetzt ist, die sich nicht in der Bewertung von Leasingverbindlichkeiten, einschließlich der Risiken, die sich aus variablen Leasingzahlungen ergeben, Verlängerungs- und Kündigungsoptionen, Restwertgarantien und

Leasingverhältnisse, die der Leasingnehmer eingegangen ist, die aber noch nicht begonnen haben, anzugeben sind.

Eine Evaluierung etwaiger zusätzlicher Angabeverpflichtungen gemäß IFRS 16.B48, insbesondere hinsichtlich COVID-19, sowie eine Überprüfung der Bewertungsgrundsätze iZm der Erfassung etwaiger gewährter oder in Anspruch genommener Entlastungsmaßnahmen wird empfohlen.

2. (KONZERN)LAGEBERICHT

Die COVID-19-Pandemie beeinflusst eine Vielzahl von finanziellen Leistungsindikatoren. Es wird erwartet, dass die Berechnungsmethode der Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahr aufgrund von Effekten der Pandemie nicht verändert werden, sondern dass die Auswirkung auf die Leistungsindikatoren ausgewogen beschreiben werden. Die Berechnungsmethode und die Herleitung aus dem Jahres- bzw. Konzernabschluss ist nachvollziehbar darzustellen.

Betreffend Alternative Performance Measures (APM)-Angaben im Lagebericht ist im Allgemeinen auf die Leitlinien der ESMA sowie im speziellen auf die Anwendungsrichtlinie von APMs im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie hinzuweisen, die Hinweise für die angemessene Darstellung der Effekte der COVID-19-Pandemie enthalten (*ESMA32-51-370 Questions and answers_ ESMA Guidelines on Alternative Performance Measures (APMs), 17 April 2020, Q&A 18*).

3. NICHTFINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG (§ 243b BZW. § 267a UGB)

Aufgrund der COVID-19-Pandemie können Reaktionen der Unternehmen auf die Krise auch Auswirkungen auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und auf die Bekämpfung von Korruption begründen. Dahingehend ist auf eine transparente Berichterstattung der Konsequenzen und gegensteuernden Maßnahmen auf diese Belange großer Wert zu legen.

- Sozial- und Mitarbeiterbelange

Die Pandemie erhöht die Relevanz insbesondere im Hinblick auf Gesundheit und Sicherheit der Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen. Gleichfalls sind Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen durch die Anpassung von temporären bzw. permanenten Arbeitszeitmodellen oder durch die Beendigung von Arbeitsverhältnissen betroffen. Es ist zu erläutern, wie die Präventivkonzepte, die Richtlinien und deren Umsetzung in Hinblick auf die Arbeitsplatzsicherheit ausgestaltet sind und nach welchen Kriterien Anpassungen bzw. Eingriffe in Arbeitsverhältnisse erfolgen.

- Geschäftsmodell

Die Veränderung der Nachfrage nach bestimmten Produkten oder Dienstleistungen, die Störung von Wertschöpfungsketten sowie wesentliche Wertänderungen von Vermögenswerten können erhebliche Auswirkungen auf die Geschäftsmodelle von Unternehmen haben. Daher besteht die Notwendigkeit, Angaben zu den kurz-, mittel- und langfristigen Auswirkungen der Pandemie auf das Geschäftsmodell und die Wertschöpfung sowie zu den eingeführten Gegenmaßnahmen und Richtlinien zu machen. Die Anpassung des Geschäftsmodells als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie und die Auswirkung auf die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sind zu erläutern.

- Umweltrisiken

Von Klimarisiken sind all jene Risiken umfasst, die durch den Klimawandel entstehen oder die infolge des Klimawandels verstärkt werden. Es ist auf eine transparente Offenlegung dieser Risiken auf die Unternehmen sowie gegensteuernde Maßnahmen in Hinblick auf das Geschäftsmodell, die internen Umweltrichtlinien sowie die Zielsetzungen und -erreichungen zu achten.

4. JAHRESABSCHLÜSSE NACH UGB

Die COVID-19-Pandemie beeinflusst erwartungsgemäß die Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen. In diesem Zusammenhang sind die Erfordernisse von außerplanmäßigen Abschreibungen im Anlagevermögen gemäß § 204 Abs 2 UGB und von Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens gemäß § 207 UGB zu berücksichtigen und entsprechende Erläuterungen im Anhang vorzunehmen, sodass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.

Rückstellungen für COVID-19 bedingte Restrukturierungsmaßnahmen und Personalbelange sind bestmöglich zu schätzen und im Anhang zu erläutern. Gleichfalls sind die bilanziellen Auswirkungen der COVID-Maßnahmen der öffentlichen Hand (u.a. Investitionsprämie, Fixkostenzuschuss, Forschungsförderung, Kurzarbeit, ertragsteuerliche degressive Abschreibung) zu erfassen und im Anhang zu erläutern.

ALLGEMEINE HINWEISE

Im Rahmen von Pre-Clearance-Verfahren erteilt die FMA als zuständige Rechnungslegungskontrollbehörde gemäß § 1 RL-KG und gemäß § 23 FMABG schriftliche Auskünfte zu Rechnungslegungsfragen nach IFRS und nationaler Rechnungslegung. Im Vordergrund steht dabei die Prävention und Fehlervermeidung statt nachträglicher Sanktionen. Die FMA empfiehlt, zur Vermeidung späterer Fehlerfeststellungen vom Pre-Clearance rechtzeitig Gebrauch zu machen.²

² 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/queschnittsthem/enforcement.