

1.2.4 Mitwirkungspflicht der Unternehmen und seiner Abschlussprüfer

Gem § 4 RL-KG sind sowohl das Unternehmen als auch die Mitglieder seiner Organe, seine Beschäftigten, seine in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen¹⁵ sowie seine Abschlussprüfer verpflichtet, der FMA oder anderen Personen, derer sich die FMA bei der Durchführung der Prüfung bedient, **auf Verlangen Auskünfte zu erteilen und Unterlagen vorzulegen**, soweit dies zur Prüfung notwendig ist und solange sie dadurch sich nicht selbst oder nahestehende Personen¹⁶ der Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung aussetzen würden. Über dieses Aussageverweigerungsrecht – das die Vorlagepflicht nicht umfasst – ist der Auskunftspflichtige zu unterrichten¹⁷. Den mit der Prüfung betrauten Personen ist das Betreten der Geschäftsräume während betriebsüblicher Geschäftszeiten zu gestatten.

Dieselbe Rechtslage besteht gem § 9 RL-KG auch zwischen Prüfstelle und Unternehmen, wenn das Unternehmen an einer Überprüfung durch die Prüfstelle mitwirkt. Verweigert das Unternehmen die Mitwirkung, hat die Prüfstelle davon die FMA zu verständigen, die das Verfahren dann gem § 3 Abs 1 RL-KG an sich zu ziehen und selbst die Prüfung durchzuführen hat.

Zu beachten ist, dass gem § 4 Abs 1 RL-KG die **Mitwirkungspflicht** auch die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen sowie die **Abschlussprüfer** des Unternehmens trifft. Bei einer freiwilligen Mitwirkung des Unternehmens und Entbindung des/der Abschlussprüfer/s von seiner Verschwiegenheitspflicht durch das geprüfte Unterneh-

¹⁵ Das gilt gem EBRV zum RL-KG, zu § 4 Abs 1 RL-KG, auch für selbst nicht kapitalmarktorientierte Konzernunternehmen!

¹⁶ Zur Definition der nahestehenden Personen in § 4 Abs 2 RL-KG siehe Frotz, a.a.O., S. 123.

¹⁷ Zur Erklärung der trotz Aussageverweigerungsrechtes bestehenden Pflicht zur Vorlage richtiger und vollständiger Unterlagen führen die EBRV zum RL-KG zu § 4 Abs 1f aus, dass „damit eine Prüfung der FMA auch dann sichergestellt werden soll, wenn die Mitwirkung seitens des Unternehmens verweigert wird.“

1.3 Prüftätigkeit nach dem RL-KG 2012

1.3.1 Betroffene Unternehmen

Von der Prüftätigkeit nach dem RL-KG 2012 sind alle **kapitalmarktorientierten Unternehmen** in Österreich betroffen: Dazu zählen alle Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Inland zugelassen sind.

Die Auswahl der Unternehmen, die nach dem RL-KG geprüft werden, erfolgt entweder

- anlassbezogen oder
- stichprobenartig.

ad anlassbezogene Prüfung:

Für eine anlassbezogene Prüfung kommen insbesondere Fälle in Betracht, bei denen konkrete Anhaltspunkte für Verstöße gegen die Rechnungslegung vorliegen – bloße Vermutungen, Spekulationen oder Hypothesen reichen nicht aus²². Solche Anhaltspunkte können bspw konkrete Hinweise (Whistleblower; mediale Berichterstattung; inkonsistente Berichterstattung des Unternehmens im Zeitablauf) oder Anregungen Betroffener (Aktionäre, Gläubiger) sein. Eine Prüfung hat zu unterbleiben, wenn offensichtlich kein öffentliches Interesse an der Prüfung besteht. Trotz Vorliegens konkreter Hinweise auf eine fehlerhafte Rechnungslegung ist dies dann der Fall, wenn trotz unterstellten Vorliegens des Fehlers die Auswirkungen unter dem Blickwinkel der korrekten Information des Kapitalmarktes belanglos und die Verstöße unwesentlich sind.

ad stichprobenmäßige Prüfung:

Bei der stichprobenartigen Prüfung erfolgt die Auswahl der zu prüfenden Unternehmen nach dem erstellten Prüfungsplan. Basierend auf den Grundsätzen der Branchenzugehörigkeit, der Umsatzgröße, der Zugehörigkeit zu einem Börsesegment und bestimmter – teilweise international vorgegebener – Prüfungsthemen, soll ein Unternehmen nur in daraus

²² EBRV zum RL-KG, zu § 2 Abs 1.

Kap 2

Erfahrungen aus Deutschland: Schwierige Themen bei der Anwendung der IFRS

2.1 Einleitung

Die Abschlüsse börsennotierter Unternehmen in Deutschland, die am regulierten Markt vertreten sind (§ 342b Abs 2 dHGB), unterliegen schon seit acht Jahren einer Überwachung durch die **Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)**. Seither mussten zahlreiche deutsche Unternehmen unangenehme Prüfungen über sich ergehen lassen, die nicht selten mit Fehlerfeststellungen endeten. Diese Tatsache wird durch eine **Quote an aufgedeckten Fehlern** eindrucksvoll unterlegt, die in manchen Jahren bis zu **25%** beträgt.²⁹ Selbst die großen **DAX-Unternehmen** sind von Fehlern betroffen, wenn auch nur in einem geringeren Ausmaß.

Vor diesem Hintergrund bietet es sich an, aus den Fehlern zu lernen, welche von den Unternehmen in unserem Nachbarland Deutschland begangen wurden. Daher soll in der Folge auf Aspekte der Rechnungslegung nach IFRS aufmerksam gemacht werden, welche **von der DPR** in der Vergangenheit **beanstandet** wurden. Diesen Aspekten sollte im Rahmen der Vorbereitung auf die österreichische Bilanzpolizei ein erhöhtes Maß an Aufmerksamkeit gewidmet werden, um unangenehme Fehlerveröffentlichungen und deren negative Konsequenzen (Rückgang des Börsenkurses, Reputationsschäden etc)³⁰ zu vermeiden.

Prüfungsschwerpunkten, die sich in Deutschland mit einer bestimmten Regelmäßigkeit wiederholen, sollte man auch hierzulande erhöhte Aufmerksamkeit

²⁹ An dieser Stelle wird auf eine normalisierte Fehlerquote Bezug genommen, welche keine Mehrfachzählung derselben Fehler enthält und keine Prüfungen mit offenkundig fehlerhaftem Prüfergebnis (vgl. DPR, Tätigkeitsbericht 2012, S. 3, abrufbar unter www.frep.info/presse/tatigkeitsberichte.php).

³⁰ Zu den möglichen wirtschaftlichen Konsequenzen von Fehlerveröffentlichungen vgl bereits Tz 1.2.2.1.

2.2.10 Weitere Problembereiche

In den folgenden weiteren Bereichen kam es in Deutschland **regelmäßig zu Fehlern**:

- **Geldflussrechnung** (va zutreffende Zuordnung der einzelnen Geldflüsse zu den Aktivitätsbereichen; korrekte Abgrenzung des Fonds der liquiden Mittel)
- **Leistungsorientierte Pensionsverpflichtungen** (insbesondere: Plausibilität der versicherungsmathematischen Annahmen, va des Abzinsungssatzes)
- Angaben zu **nahe stehenden Unternehmen und Personen** (va Identifikation, Angabe und Erläuterung aller nahestehenden Unternehmen und Personen; Berücksichtigung natürlicher Personen; Vollständigkeit und Strukturierung der offengelegten Geschäftsfälle und der Bezüge des Managements in Schlüsselpositionen)
- **Nicht zahlungswirksame Aufwendungen und Erträge** (insbesondere: Zuführung und Auflösung von Restrukturierungsrückstellungen; Aufwendungen und Erträge aus nachträglichen Kaufpreisanpassungen sowie im Zusammenhang mit stufenweisen Unternehmenserwerben; Erträge aus negativem Firmenwert)
- **Anteilsbasierte Vergütungen**
- **Aufgegebene Geschäftsbereiche**
- **Darstellung des Abschlusses** (insbesondere: Abgrenzung des langfristigen vom kurzfristigen Vermögen; Abgrenzung des langfristigen vom kurzfristigen Fremdkapital; Beachtung des grundsätzlichen Saldierungsverbotes; korrekte Darstellung der Posten und Zwischensummen von Bilanz und GuV; Verbot der gesonderten Darstellung außerordentlicher Posten)
- **Fehlerkorrekturen**
- Fehlende oder fehlerhafte Bilanzierung von **Rückstellungen**
- Zusammensetzung der **Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente**

3.3 Ablauf einer Fragerunde

Am Anfang jeder Fragerunde steht ein Schreiben der Prüfstelle, mit dessen Einlangen für das geprüfte Unternehmen gleichzeitig die Uhr zu ticken beginnt. Spielraum für lange Planungsphasen und mehrere Review- und Freigaberunden bleibt in der Regel nicht. Durch das Setzen **knapper Fristen** wird von der Prüfstelle das Ziel verfolgt, vorrangig bereits im Unternehmen vorhandene Dokumente abzufragen. Eine **nachträgliche Produktion einer umfassenden Dokumentation** zu Entscheidungen der Vergangenheit **soll damit vermieden werden**.

Aus Sicht des geprüften Unternehmens hingegen besteht ein Interesse daran, **nicht unvorbereitet zu wirken**. Die Möglichkeit, einen Fristaufschub zu beantragen, wird in der deutschen Praxis daher kaum genutzt. Wird diese Strategie gewählt, wird der Aufschub in begründeten Fällen jedoch gewährt.

Zur Einhaltung eines strammen Zeitplans, kommt der richtigen **Strukturierung der internen Prozesse** im Prüfungsfall daher entscheidende Bedeutung zu. Denn selbst vorhandene Dokumente helfen im Ernstfall wenig, wenn diese vom Projektteam erst mühsam zusammengetragen werden müssen.

Hat das geprüfte Unternehmen seine Hausaufgaben gemacht (*siehe Tz 3.6*), kann der **interne Ablauf** in etwa folgendermaßen aussehen:

Interner Ablauf der Fragebeantwortung	
Tag 1	▪ Eingang des Schreibens ▪ Interne Weiterleitung ▪ Erste Durchsicht der Fragen
Tag 2	▪ Erarbeitung der Antwortstrategie ▪ Festlegung der Themenverantwortlichen
Tage 3 bis 8	▪ Bearbeitung der Themen ▪ Aufarbeitung der Ergebnisse ▪ Erstellung eines Antwortentwurfs
Tage 9 + 10	▪ Durchsicht / Review der Entwürfe ▪ Erstellung des finalen Entwurfs
Tag 10	▪ Freigabe des Antwortschreibens ▪ Versand an die Prüfstelle ▪ Interne Kommunikation

3.6 Vor dem Verfahren

Ein Punkt zieht sich wie ein roter Faden durch alle vorangegangenen Kapitel. **Bereit sein ist alles!** Ein vollkommen unvorbereitetes Unternehmen ist mit den Anforderungen einer Prüfstelle aller Voraussicht nach sowohl organisatorisch als auch inhaltlich überfordert. Es stellt sich also die Frage, was vor Beginn des Verfahrens bereits getan werden kann.

Wichtig ist vor allem, dass diese Vorbereitung niemals endet. **Veränderte Gegebenheiten** und neue Sachverhalte sind immer wieder aufs Neue zu berücksichtigen. Steht erst einmal ein gutes Grundgerüst, hält sich der Aufwand der **laufenden Wartung** zwar in Grenzen, sollte aber keinesfalls vernachlässigt werden.

Der klare Schwerpunkt jeder Vorbereitung liegt natürlich vor der eigentlichen Verfahrenseröffnung. Doch auch danach gibt es noch eine Reihe von Punkten zu bedenken.

Bereits **vor Beginn einer möglichen Prüfung** gilt es, bei allen Beteiligten ein **entsprechendes Bewusstsein** für die Herausforderungen eines Enforcementverfahrens zu schaffen. Nur so können die Prioritäten jedes einzelnen richtig gesetzt werden. Stellen Sie sich vor, ein Frageschreiben der ÖPR trifft ein und verschwindet für einige Wochen in der Postablage eines urlaubenden Kollegen. Eine noch bessere Gelegenheit, schlechten Eindruck zu hinterlassen, bekommen Sie so schnell wohl nicht.

Das einfache Beispiel einer fehlenden Urlaubsvertretung ist aber nur einer unter vielen **Stolpersteinen**, die einen im laufenden Verfahren strucheln lassen können. Viele davon liegen jedoch im Verborgenen und sind leicht zu übersehen. Es bietet sich daher an, bereits **im Vorfeld ein Trockentraining zu absolvieren** und den Ablauf eines Verfahrens vor der Prüfstelle zu simulieren.

Der Umfang einer Simulation kann durchaus unterschiedlich ausfallen. Neben der realitätsnahen Simulation eines gesamten Verfahrens bietet es sich vor allem an, **einzelne Verfahrensschritte durchzuspielen**. Dies erlaubt zum einen eine klarere Schwer-