

Vortrag

**„Prüfung von Gesellschaften –
mit Schwerpunkt auf Gesellschaften
der öffentlichen Hände “**

–

Dr. Günter Riegler, WP/StB – Stadtrechnungshof Graz

–

Workshop im Kontrollamt Klagenfurt

–

11. Oktober 2006

Ad Personam



Dr. Günter Riegler

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

1996: Dissertation an der KFU zum Thema „Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts – Erläuterungspflicht nach § 225 Abs 1 HGB“

1994-2004: Prüfer und Prüfungsleiter bei KPMG Alpen-Treuhand GmbH Graz

Schwerpunkte:

- Prüfung von Einzel- und Konzernabschlüssen von Industrie- und Handelsunternehmen
- Prüfung von Sonderbilanzen (Spaltungen, Umwandlungen, Verschmelzungen)
- Insolvenzbegleitende Dienstleistungen
- Akquisitionen (Due Diligence Reviews)
- Steuerberatung von Konzerngesellschaften - Steueroptimierungen

Seit 2004: Leiter des Stadtrechnungshofes der Landeshauptstadt Graz

Mitglied im Arbeitskreis „Rechnungslegung und Prüfung von Einheiten des öffentlichen Sektors“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IWP)

Der Prüfer – ein allwissender Experte

Der Prüfer muss in folgenden Bereichen Experte sein:

- Fragen des Gesellschaftsrechts (AktG, GmbHG, GenG, HGB/UGB)
- Fragen des Vertragsrechts, Schadenersatzrechtes uä.
- Er muss das Insolvenzrecht beherrschen und gerichtliche und außergerichtliche Sanierungsvorschläge skizzieren können,
- Er muss Umgründungen vornehmen können (Umwandlungen, Verschmelzungen, Spaltungen)
- Er muss Steuerberater sein, Gestaltungsalternativen aufzeigen, steuerliche Betriebsprüfungen ausverhandeln,
- Er muss fundierte Kenntnisse in Buchhaltung, Kostenrechnung, Bilanzierung aufweisen,
- Er muss einen Konzernabschluss erstellen können,
- dies alles im nationalen Recht sowie im Bereich der IFRS/IAS und der US-GAAP.

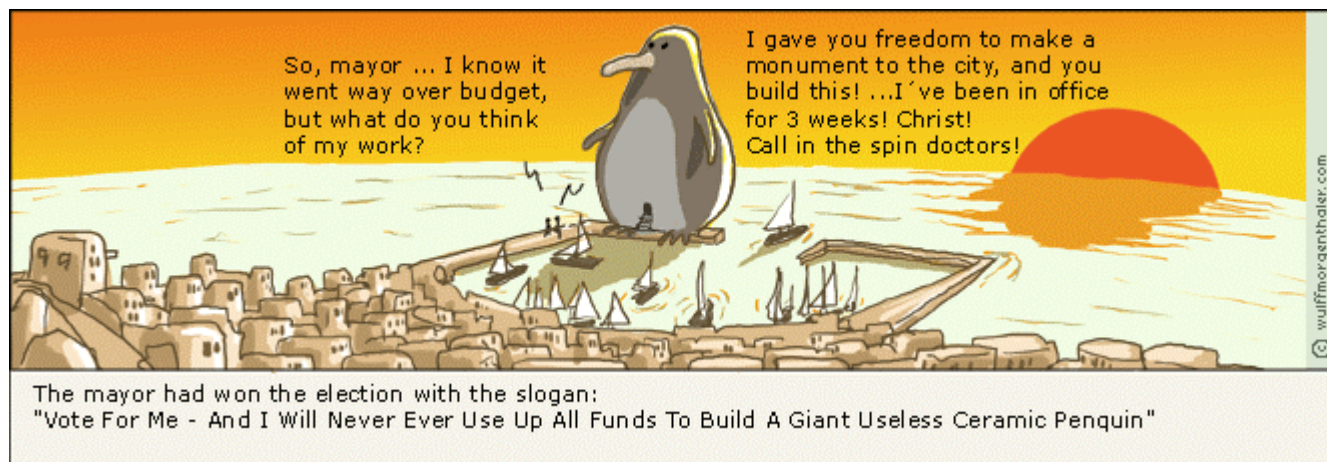
- Und vor allem: er muss Experte in mehreren Branchen sein: Industrie, Handel, Bau, Banken, Versicherungen, Investmentfonds,
- Und er muss die Techniken beherrschen, um Abschlüsse solcher Unternehmen prüfen und beurteilen zu können – einschließlich Organisationsfragen (EDV, IKS ...)

Abgrenzung: Gebarungsprüfer - Abschlussprüfer

Der Gebarungsprüfer stellt sich zudem folgende Fragen:

- Arbeitet das Management der geprüften Gesellschaft im Rahmen der durch die Gesellschaftsziele (Unternehmensgegenstand) definierten Grenzen?
- Sind neu aufgenommene Geschäftsfelder dadurch noch gedeckt bzw wie sind die Erfolgsaussichten bzw das Risiko bei diesem Geschäftsfeld?
 - Beispiel: IT-Bereich einer Versorgungs-Tochtergesellschaft entwickelt eine Buchhaltungssoftware
 - Beispiel: Eine Liegenschaftsverwaltungsgesellschaft übernimmt städtische Aufträge zur Bauaufsicht
- Sind die Aufwendungen der Gesellschaft für die Zielerreichung notwendig? (Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit)
 - Werbemaßnahmen – Public-Relations-Aufwand – Reisen – Bewirtungen – Personalstruktur
 - Beispiel: Ausdehnen der Wasser-/IT-/Bestattungsdienstleistungen auf neuen Märkten außerhalb des Versorgungsgebietes
- Hat der Eigentümer ausreichende Überwachungsstrukturen vorgegeben und wird die Überwachung (durch Aufsichtsrat/interne Revision) gelebt?
- Hat das Management ein geeignetes IKS eingerichtet?
- Hat der Abschlussprüfer, der den Jahresabschluss und das IKS prüfen soll, Feststellungen getroffen? Welche Schwerpunkte hat er gesetzt?
- Wie gut ist der Informationsfluss von der Gesellschaft zur Stadt? (Beteiligungscontrolling)

Aufgaben des Rechnungshofes



Inhalt

1. Prüfungsvorschriften des Handelsrechts

- Wen und Was prüft der Abschlussprüfer? Wer wählt den Prüfer aus?
- Wer darf Abschlussprüfer sein? (Ausbildung, Fortbildung, Peer-Review, Unabhängigkeit)
- Wer darf NICHT Abschlussprüfer sein (GesRÄG 2005)
- Prüferhonorare
- Neuer Bestätigungsvermerk nach § 274 HGB NEU (ReLÄG 2004)
- Neuer Lagebericht nach ReLÄG 2004

2. Prüfungsziele der handelsrechtlichen Abschlussprüfung

- CEAVOP: Completeness – Existence – Accuracy – Valuation – Ownership – Presentation
- Sonstige Prüfungsziele: Ist der Abschlussprüfer auch ein „Gebarungsprüfer“? – Stichworte: Fraud&Error, Redepflicht des Abschlussprüfers bei Bestandsgefährdung oder Gesetzesverletzung

3. IKS-Prüfung

- Risikoorientierter Prüfansatz
- Ausgewählte Prüfungsansätze bei der IKS-Prüfung

Inhalt

4. Sonderprüfungen

- Prüfziele bei Verschmelzungen, Umwandlungen, Spaltungen
- Unternehmensbewertung

5. Gebarungsprüfung der Kontrollämter

- Sparsamkeit/Wirtschaftlichkeit/Zweckmäßigkeit – Gibt es Überlappungen mit der handelsrechtlichen Abschlussprüfung?
- Am Beispiel der Konzernbeteiligungen der Stadt Graz: welche Fragen kann ein Kontrollamt thematisieren?
 - Wie ist der Eigentümer organisiert? Wer „spielt“ Eigentümer? (Politik, Verwaltung)
 - Wieviel Freiheit braucht ein Geschäftsführer?

6. Konzernabschluss der öffentlichen Hand?

- Konzernabschluss der Stadt Graz
- Sonderthemen der Abschlüsse öffentlicher Gesellschaften:
 - Ausweis von Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber der öffentlichen Hand
 - Darstellung von Leistungsbeziehungen – Abgrenzung zwischen Leistungsaustausch und Zuschussleistung

7. Sonderthemen

Wen und Was prüft der Abschlussprüfer?

- **Begriff der kleinen/mittelgroßen/großen Kapitalgesellschaften**

- § 221. (1) **Kleine Kapitalgesellschaften** sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten: 1. 3,65 Millionen Euro Bilanzsumme; 2. 7,3 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag; 3. im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.
- (2) **Mittelgroße Kapitalgesellschaften** sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten: 1. 14,6 Millionen Euro Bilanzsumme; 2. 29,2 Millionen Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag; 3. im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.
- (3) **Große Kapitalgesellschaften** sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Eine **Kapitalgesellschaft gilt stets als groß**, wenn Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere an einem geregelten Markt im Sinne des § 2 Z 37 BWG oder an einem anerkannten, für das Publikum offenen, ordnungsgemäß funktionierenden Wertpapiermarkt in einem Vollmitgliedstaat der OECD zum Handel zugelassen sind.
- **„Besonders große“ Kapitalgesellschaften**: wenn fünfmal so groß wie in Abs (3) → siehe unten
- **Rechtsfolgen** treten ein, wenn Grenzwerte an zwei aufeinander folgenden Stichtagen überschritten wurden → ab dem nächsten Geschäftsjahr

Wen und Was prüft der Abschlussprüfer?

Rechtsfolgen:

- **Kleine Gesellschaften** und **mittlere GmbH** brauchen gemäß § 242 HGB bestimmte Angaben zu den Umsatzerlösen (§ 237 Z 9 HGB) nicht zu machen
- **Kleine GmbH** brauchen gemäß § 242 **bestimmte weitere Angaben nicht zu machen**
 - Restlaufzeitangaben von Forderungen/Verbindlichkeiten
 - Angabe des Grundwertes von Grundstücken
 - Pauschalwertberichtigungen
 - Erläuterung eines allfälligen außerordentlichen Ergebnisses
 - Erläuterung von sonstigen Rückstellungen
 - Bestimmte Erläuterungen zu den echten und latenten Steuern
 - Angabe über Leasing-/Mietverpflichtungen und sonstige Verpflichtungen aus in der Bilanz nicht ausgewiesenen Sachanlagen
 - Bestimmte Angaben zu Bezügen von Vorstand/GF und diesbezüglichen Abfertigungs-/Pensionsverpflichtungen (Schutzklausel für unter drei Personen aber auch bei mittelgroßen/großen KapGes)
- **Kleine Gesellschaften** brauchen keinen **Lagebericht** zu erstellen
- **Große Gesellschaften** müssen im **Lagebericht erweiterte Angaben machen**

Fortsetzung nächste Seite

→

Wen und Was prüft der Abschlussprüfer?

Rechtsfolgen (Fortsetzung):

- **Offenlegung (siehe auch nächste Folie)**
 - bei kleinen Gesellschaften stark eingeschränkt (nur Bilanz und bilanzbezogene Anhangangaben) → **FormblattVO – Zwangsstrafen nach § 24 FBG**
 - Offenlegung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung nur für große AG
 - Mittelgroße GmbH und AG sowie kleine AG können bei der Firmenbuchoffenlegung bestimmte **Bilanz- und GUV-Posten zusammenfassen!** (zB Rohüberschuss - **§ 279 Z 2**)

- **Prüfung: Kleine GmbH sind von der Prüfung befreit (268 HGB)**
 - **Ausnahme: wenn gesetzlich zwingender Aufsichtsrat**
Das ist der Fall bei:
Ein **Aufsichtsrat muss bestellt** werden, wenn
 1. das **Stammkapital 70 000 Euro** und die Anzahl der **Gesellschafter fünfzig** übersteigen, oder
 2. die **Anzahl der Arbeitnehmer im Durchschnitt dreihundert** übersteigt, oder
 3. die Gesellschaft Aktiengesellschaften, aufsichtsratspflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Sinn des Abs. 2 Z. 1 einheitlich leitet (§ 15 Abs. 1 Aktiengesetz 1965) oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 Prozent beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer jener Gesellschaft und dieser Gesellschaften zusammen im Durchschnitt dreihundert übersteigt, oder
 4. die Gesellschaft persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft ist und die Anzahl der Arbeitnehmer in ihrem Unternehmen und im Unternehmen der Kommanditgesellschaft im Durchschnitt zusammen dreihundert übersteigt.

Wen und Was prüft der Abschlussprüfer?

Exkurs: Publizitätsrichtlinie-Gesetz (PUG)

- § 277 Abs 5 UGB: nur mehr einfache Einreichung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch (früher 4fache Ausfertigung) → Mit Wirkung ab 1. Juli 2006
- Für Geschäftsjahre, die am 31.12.2007 oder danach enden, müssen KapGes ihre Jahresabschlüsse zwingend ELEKTRONISCH beim Firmenbuch einreichen (§ 277 Abs 6 UGB)

Wen und Was prüft der Abschlussprüfer?

- **Umfang des Jahresabschlusses**
 - § 193 Abs 4 HGB: Jahresabschluss = Bilanz und GUV (für alle Kaufleute)
 - § 222 Abs 1 HGB: „Erweiterter Jahresabschluss“ = **Bilanz und GUV + Anhang** – zusätzlich: **Lagebericht** (nicht Teil des Jahresabschlusses – sondern ergänzend zum Jahresabschluss) – gilt für alle Kapitalgesellschaften und diesen gleichzuhaltende Personengesellschaften

- **Wer ist davon betroffen?**
 - Der zweite Abschnitt des HGB (§ 221 ff HGB) gilt für:
 - Aktiengesellschaften
 - GmbH
 - Personengesellschaften, bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (sprich: GmbH & Co KG)

 - **Prüfung nach dem Vorstehend Gesagten für:**
 - Kleine GmbH, wenn verpflichtender Aufsichtsrat
 - Alle Aktiengesellschaften
 - GMBH und GmbH & Co KG, wenn zumindest mittelgroß.

- **Konzernabschluss:** Sondervorschriften §§ 244 ff HGB – Befreiung, wenn Bilanzsummen insgesamt weniger 17,52 Mio EUR – Umsätze weniger 35,04 Mio EUR – weniger als 250 Arbeitnehmer – wenn zwei von drei Kriterien erfüllt → Konzernabschluss und Prüfpflicht.

Wie wird man Abschlussprüfer? Was darf der Abschlussprüfer kosten?

Die Bestellung des gesetzlichen Abschlussprüfers (§ 270 HGB) wird durch vier Verfahrensschritte begründet:

- **Vorschlag durch den Aufsichtsrat** aufgrund des Vorschlags eines allfälligen Prüfungsausschusses
→ **Siehe aber auch gleich unten: Prüfer muss Erklärung nach 270 (1) vorlegen**
- **Wahl durch die Gesellschafter** (Hauptversammlung oder Gesellschafterversammlung; § 270 Abs 1 HGB),
- **Erteilung des Prüfungsauftrags** durch das zuständige Organ,
- **Annahme** des Prüfungsauftrags durch den Abschlussprüfer. (Schuldrechtliche Vereinbarung).

Prüfungshonorare - übliche Stundensätze – sollten vor der Wahl durch den Gesellschafter durch Anbotseinholung abgeklärt werden:

Übliche Stundensätze (großer Prüfungsgesellschaften):

- EUR 70,00 bis EUR 100,00 für **Revisionsassistenten** (in der Regel: Berufsanwärter)
- EUR 100,00 bis EUR 150,00 für **Prüfungsleiter/Manager on site** (in der Regel: Mitarbeiter mit mehrjähriger Erfahrung und Berufsbefugnis als StB oder WP)
- Ab EUR 180,00 (bis zu EUR 350,00 oder höher): Stundensatz für den zuständigen **Kanzleipartner/Geschäftsführer**

Von der Kammer verlautbarte Mindestsätze: EUR 89,00 (für Berufsberechtigten StB oder Revisor) bzw EUR 56,00 für Revisionsassistenten (laut Rundschreiben des Arbeitskreises für Honorarfragen von Juli 2004).

Bei der **Anbotseinholung** sollten jedenfalls ein **grober Prüferinsatzplan** (Prüferkategorie, geplanter Stundenaufwand pro Prüfer bzw Prüfgebiet, berechnete Stundensätze) verlangt werden.

Wer darf Abschlussprüfer sein?

- **Qualifikationserfordernisse: siehe WTBG**
(Eigenverantwortlichkeit, Weisungsungebundenheit, etc)
 - **Qualitätssicherung – Peer-Review**
 - Siehe **Abschlussprüfungs-QualitätssicherungsGesetz (AQSG, zuletzt geändert 2005)**
 - Abschlussprüfer müssen sich alle sechs Jahre einer externen Überprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer hinsichtlich Einhaltung der Prüfungsqualität unterziehen
 - bei Prüfern von Banken, Versicherungen, Pensionskassen und Unternehmen, die Wertpapiere begeben: **3 Jahre** – sogenannte „**Unternehmen öffentlichen Interesses**“
 - **Oberaufsicht durch eine neue Behörde (Qualitätskontrollbehörde) sowie durch einen „Arbeitsausschuss“ (Wirtschaftsprüfer und Mitglieder der Revisionsverbände)**
 - Bestellungsmechanismen für neue „Prüfer der Prüfer“
 - Nach bestandener Prüfung gibt es eine „**Bescheinigung**“: „**Die Qualitätssicherungsmaßnahmen des der externen Qualitätsprüfung unterzogenen Prüfungsbetriebes sind angemessen.**“
 - Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften gemäß Abs. 2 dürfen einen Auftrag zur Abschlussprüfung gemäß Abs. 1 nur bei Vorliegen einer Bescheinigung gemäß § 15 annehmen, deren Erteilungsdatum im Zeitpunkt der Annahme eines solchen Auftrages nicht länger als drei Jahre zurückliegt.
- **Fragen Sie nach der Bescheinigung!**

Wer darf nicht Abschlussprüfer sein?

GesellschaftsrechtsÄnderungsG 2005

Der Abschlussprüfer hat vor Annahme des Auftrags gewissenhaft zu prüfen, ob er diesen nach den im Handelsgesetzbuch enthaltenen **Unabhängigkeitsregeln** (§§ 270 und 271 bzw 271a) und den im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (§§ 83 bis 88) geregelten **Berufspflichten** annehmen darf und ob er die für die sachgerechte Durchführung der Prüfung erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen besitzt.

- **Rechtsfolgen bei wissentlicher Nichtbeachtung:**
 - Unbeschränkte Haftung (abweichend von der Haftungsbeschränkung gem § 275 HGB)
 - Verlust des Honoraranspruchs!!!

- **ACHTUNG: „HÄTTE WISSEN MÜSSEN“ genügt**

§ 275: Die **Ersatzpflicht ist bei Fahrlässigkeit** bei der Prüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft (§ 221 Abs. 2) mit **zwei Millionen Euro**, bei Prüfung einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs. 3) mit **vier Millionen Euro**, bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit **acht Millionen Euro** und bei Prüfung einer großen Gesellschaft, bei der das Zehnfache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, mit **zwölf Millionen Euro** beschränkt

Wer darf nicht Abschlussprüfer sein?

GesellschaftsrechtsÄnderungsG 2005

Ausschlussgründe im Einzelnen:

- **Für „normal große“ KapGes (§ 271 HGB)**
 - Jegliche Kapitalbeteiligung an der geprüften Gesellschaft verboten
 - Gilt auch für „verbundene Unternehmen“
 - Cooling-off von 24 Monaten
 - **Jegliche Mitwirkung an Buchführung, Jahresabschlusserstellung, Mitwirkung an interner Revision, Bewertungen, versicherungsmath. Leistungen ist ebenfalls schädlich (unvereinbar) – selbst Mitwirkung an Personalauswahl**
 - Wenn in den vergangenen fünf Jahren mind 30% des Umsatzes mit der geprüften Gesellschaft (oder verbundenen Unternehmen) gemacht wurde,
 - **5%-Klausel für Trennung zwischen „Prüfung“ und „Beratung“**

- **Für sehr große KapGes (271a HGB) – zusätzliche Ausschlussgründe:**
 - Einnahmengrenze: 15% des Umsatzes
 - Nur mehr ganz eingeschränkte steuerliche Beratung zulässig („Aufzeigen von Gestaltungsalternativen“)
 - **Personenbezogen Rotation des Prüfers und Prüfungsleiters: nach fünf Jahren zwei Jahre Pause!**

Wer darf nicht Abschlussprüfer sein?

GesellschaftsrechtsÄnderungsG 2005

Erklärung gegenüber Aufsichtsrat vor Wahl des Abschlussprüfers:

→ § 270 Abs 1 HGB

→ Wenn ein Aufsichtsrat besteht, so hat dieser einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers zu erstatten.

→ Vor Erstattung dieses Vorschlags sowie vor der Wahl durch die Gesellschafter hat der Abschlussprüfer

→ eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen vorzulegen und

→ über seine Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten sowie

→ alle Umstände darzulegen, die die Besorgnis einer Befangenheit begründen könnten.

→ Wurde seitens der Stadt eine solche Erklärung abverlangt?

Aus dem „Kleingedruckten“ der Abschlussprüfer

Quelle: Entwurf für ein neues Fachgutachten PG 1 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

In der an das zuständige Organ der zu prüfenden Gesellschaft gerichteten Auftragsbestätigung sollen insbesondere folgende Punkte behandelt werden:

- die Feststellung der Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter für die Rechnungslegung;
- **Art und Umfang der Abschlussprüfung** (Hinweis auf die zu beachtenden Gesetze, Verordnungen, Verlautbarungen des Berufsstands und internationalen Prüfungsrichtlinien). Der in den §§ 269, 272 Abs 2, 273 und 274 HGB bzw in den Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes, Sparkassengesetzes, Vereinsgesetzes, Privatstiftungsgesetzes sowie im Bankwesengesetz und im Versicherungsaufsichtsgesetz vorgeschriebene Mindestumfang der Prüfung darf dabei nicht eingeschränkt werden,
- eine allfällige **Vereinbarung von Prüfungsschwerpunkten** und eine Erweiterung des gesetzlichen Umfangs der Prüfung (zB Prüfung der Gebarung in bestimmten Bereichen);
- Art und Umfang der Berichterstattung über die Prüfung,
- die **Feststellung, dass die Prüfung nicht auf die planmäßige Aufdeckung von Verstößen (Fraud) gerichtet ist,**
- die **Feststellung, dass wegen der Prüfung in Stichproben** und wegen anderer immanenter Grenzen der Abschlussprüfung zusammen mit den immanenten Grenzen eines jeden rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems ein **unvermeidbares Risiko besteht, dass selbst wesentliche Fehler unentdeckt bleiben, ...**
- **FORTSETZUNG AUF NÄCHSTER SEITE →**

Aus dem „Kleingedruckten“ der Abschlussprüfer

Quelle: Entwurf für ein neues Fachgutachten PG 1 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

In der an das zuständige Organ der zu prüfenden Gesellschaft gerichteten Auftragsbestätigung sollen insbesondere folgende Punkte behandelt werden:

- ein Hinweis auf die Verpflichtung der gesetzlichen Vertreter der zu prüfenden Gesellschaft eine **Vollständigkeitserklärung** abzugeben,
- ein Hinweis auf die Verpflichtung, dem Abschlussprüfer uneingeschränkten Zugang zu den für die Prüfung erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen zu gewähren und auf die Auskunftspflichten der gesetzlichen Vertreter gemäß § 272 HGB,
- im Falle einer Erstprüfung das **Ersuchen um Zustimmung des Unternehmens den Vorprüfer – falls es einen solchen gibt – bei Auskünften an den Abschlussprüfer von der Verschwiegenheitsverpflichtung zu entbinden**,
- ein Hinweis auf die Vereinbarung über die Honorarverrechnung
- zutreffendenfalls ein Hinweis bzw eine Vereinbarung über die Heranziehung anderer Prüfer, insbesondere bei der Prüfung von Konzernabschlüssen.

Rechtliche Neuerungen

Neuer Bestätigungsvermerk (Teil 1)

- § 274. (1) Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis seiner Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss oder Konzernabschluss zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk umfasst
 1. eine Einleitung, die zumindest angibt, welcher Jahresabschluss beziehungsweise Konzernabschluss Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist und nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen er aufgestellt wurde,
 2. eine Beschreibung der Art und des Umfanges der gesetzlichen Abschlussprüfung, die zumindest Angaben über die Prüfungsgrundsätze enthält, nach denen die Prüfung durchgeführt wurde, sowie
 3. ein Prüfungsurteil, das zweifelsfrei ergibt, ob
 - a) ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
 - b) ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
 - c) der Bestätigungsvermerk auf Grund von Einwendungen versagt oder
 - d) der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben.

Rechtliche Neuerungen

Neuer Bestätigungsvermerk (Teil 2)

- § 274. (2) In einem **uneingeschränkten Bestätigungsvermerk** (Abs. 1 Z 3 lit. a) hat der Abschlussprüfer zu erklären, dass die von ihm nach § 269 durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und dass der geprüfte Jahres- oder Konzernabschluss auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt.
- Der **uneingeschränkte Bestätigungsvermerk ist in geeigneter Weise zu ergänzen**, wenn zusätzliche Bemerkungen erforderlich erscheinen, um einen falschen Eindruck über den Inhalt der Prüfung und die Tragweite des Bestätigungsvermerks zu vermeiden.
- **(3) Sind Einwendungen zu erheben**, so hat der Abschlussprüfer seine Erklärung nach Abs. 2 erster Satz einzuschränken (Abs. 1 Z 3 lit. b) **oder den Bestätigungsvermerk zu versagen** (Abs. 1 Z 3 lit. c). Die Versagung ist in einen Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn der geprüfte Abschluss unter Beachtung der vom Abschlussprüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein im Wesentlichen getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. (4) Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben (Abs. 1 Z 3 lit. d).

Rechtliche Neuerungen

Prüfung des neuen Lageberichtes (Teil 1)

Seit 1.1.2005: (NEU = FETT)

- Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und die Lage des Unternehmens so darzustellen, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird, **und die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben**
- Der Lagebericht hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit angemessene Analyse des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und der Lage des Unternehmens zu enthalten. **Abhängig von der Größe des Unternehmens und von der Komplexität des Geschäftsbetriebs hat die Analyse auf die für die jeweilige Geschäftstätigkeit wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen und sie unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern.**

Fortsetzung folgt →

Rechtliche Neuerungen

Prüfung des neuen Lageberichtes (Teil 2)

Seit 1.1.2005: (NEU = FETT)

- Der Lagebericht hat auch einzugehen auf
 - 1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind;
 - 2. die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens;
 - 3. den Bereich Forschung und Entwicklung;
 - 4. bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft;
 - 5. **die Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung ist; diesfalls sind anzugeben**
 - a) **die Risikomanagementziele und -methoden, einschließlich der Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten geplanter Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften angewandt werden, und**
 - b) **bestehende Preisänderungs-, Ausfall-, Liquiditäts- und Cashflow-Risiken.**
 - **Für große Kapitalgesellschaften umfasst die Analyse auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange.**

Rechtliche Neuerungen

GesellschaftsrechtsänderungsG 2005

Neues für den Aufsichtsrat (ab 1.1.2006)

- Anzahl der AR-Mandate (86 Abs 2 AktG) –
 - maximal 10 (Vorsitze zählen doppelt)
 - Maximal 8 börsennotierte (Vorsitze zählen doppelt)
- Überkreuzverflechtungen: nicht gleichzeitig AR der Mutter und Vorstand der Tochter
- Darlegung der Qualifikation (87 Abs 1a AktG):
 - Vor der Wahl in den AR müssen Aspiranten ihre Qualifikation sowie eine allfällige Besorgnis der Befangenheit offenlegen
- Prüfungsausschuss mit Finanzexperten (92 Abs 4a AktG):
 - Wenn AR mit mehr als fünf Mitgliedern: zwingend Prüfungsausschuss zu bestellen
 - Bei börsennotierten Gesellschaften: zwingend ein **Finanzexperte** zu bestellen
 - Für Finanzexperten-Auswahl: kein ehemaliger Vorstand, AR, Abschlussprüfer (cooling-off von drei Jahren)
- Verträge mit Mitgliedern des Aufsichtsrates – sind offenzulegen

Tendenzen

- **Oberbehörde für Bilanzaufsicht? (Enforcement - Deutschland)**
- **Verstaatlichung der Aufsicht?**
- **Aufdeckung von strafrechtlichen Vergehen?**
- **Aufdeckung von Bilanzfälschungen?**
- **Verpflichtende externe Rotation der Prüfer?**
- **Gerichtliche Bestellung/Auswahl der Prüfer?**
- **Verhältnis Prüfer zu Aufsichtsrat?**
- **Vollständige Trennung von Steuerberatung und Prüfung?**

Bilanzpolitik – Bilanzkosmetik - Bilanzfälschung

- **Ziele und Motive der Bilanzpolitik**
 - **Maximierung des ausgewiesenen Erfolgs**
 - **Motive: geplanter Unternehmensverkauf, Erlangung günstiger Kreditkonditionen**
 - **Minimierung des ausgewiesenen Erfolgs**
 - **Motive: geplanter Aktienrückkauf, Steuerminimierung**
 - **Erfolgsglättung über mehrere Jahre**
 - **Motive: Erwartungen von Investoren, Kapitalmarkt, AR erfüllen – Reservenbildung für positive Beurteilung des Vorstandes auch in Folgejahren**
 - » **Beispiel: Prämienregelung in einer AG, wonach sowohl Zielüber-, als auch –unterschreitungen zu Verringerungen der Prämie führen!**
 - **Budgeterfüllung**

Bilanzpolitik – Bilanzkosmetik - Bilanzfälschung

- **Instrumente der Bilanzpolitik**
 - **Faktische Maßnahmen (Setzung von Sachverhalten)**
 - Zahlungen vor oder nach dem Bilanzstichtag um Forderungen/ Verbindlichkeiten hoch-/niederzufahren
 - Anlieferung von Waren vorziehen/hinausschieben
 - Investitionsmaßnahmen noch im alten Jahr/ins neue Jahr
 - Outsourcing von Tätigkeiten/Insourcing
 - Abspalten/Verschmelzen von Teilbetrieben/Töchtern
 - Leasing/Kredit
 - Rückkauf von Pensionsverpflichtungen
 - Sale and Lease-back-Transaktionen
 - **Formale Maßnahmen**
 - Ausnützen von Spielräumen bei Gliederungsvorschriften von Bilanz und GUV
 - Ausnützen von Spielräumen bei Anhangangaben
 - Zuordnung von Ergebniskomponenten zum ordentlichen/ao.Bereich
 - Ausnützen von Bewertungsspielräumen – Wahl von Zinssätzen, Abschreibungsdauern, etc
 - Ausweis von Zuschüssen im Ertrag/unter dem EGT

Bilanzpolitik – Bilanzkosmetik - Bilanzfälschung

- **Bilanzkosmetik**
 - Bewusste Beeinflussung des Gesamteindruckes eines Jahresabschlusses
- **Bilanzfälschung**
 - Einbuchen von Forderungen/Erträgen ohne reale Grundlage auf Grund von Scheinrechnungen (XEROX, Parmalat)
 - Unterlassen von gebotenen Abschreibungen (zB bei Forderungen); Fälschung von Saldenbestätigungen
 - Unterlassen von Drohverlustrückstellungen, obwohl drohende Verluste bei einem neuen Auftrag/Bauwerk etc bereits absehbar sind
 - Nichtbekanntgabe von Haftungen („Unterstrichpositionen“), die gegenüber Dritten für Schulden anderer übernommen wurden (BHI)
 - Falsche Periodengewinnabgrenzung (Abgrenzungsbuchungen von vorausempfangenen Erträgen über PRA)
 - Aber auch: Hinausschieben von Umsatz-/Gewinnrealisation ins nächste Jahr (Revenue Recognition – insb bei Softwareunternehmen, Versandhandel, Baubilanzen)
 - Fiktives Eigentum einbuchen (FlowTex)

Strafnormen von AktG und GmbHG

- **§ 255 AktG bzw § 122 GmbHG**

Mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe bis zu 360
Tagsätzen zu bestrafen ist, wer ...

- ... in Jahresabschlüssen, mündlichen Darstellungen gegenüber Hauptversammlung, Abschlussprüfer, Aufsichtsrat, öffentlichen Aufforderungen zur Beteiligung an der Gesellschaft oä
- ... die Verhältnisse der Gesellschaft, von verbundenen Unternehmen oder erhebliche Umstände, auch wenn sie nur wenige Geschäftsfälle betreffen, unrichtig wiedergibt, verschleiert oder verschweigt.

CEAVOP

- **Completeness** – Vollständigkeit von Vermögensgegenständen, Schulden, Aufwendungen, Erträgen in einem Jahresabschluss
- **Existence** – Existieren die bilanzierten Gegenstände überhaupt?
- **Accuracy** – Genauigkeit bei Berechnungen, etwa bei Wertberichtigungen, Rückstellungen
- **Valuation** – Korrekte Bewertungsmaßstäbe (Nutzungsdauern, Abschreibungssätze, Kalkulationszinssätze etc)
- **Ownership** – Wer ist überhaupt wirtschaftlicher Eigentümer?
- **Presentation** – Korrekter Ausweis im Jahresabschluss

Ziele der Abschlussprüfung im Einzelnen

(Quelle: Entwurf eines Fachgutachtens PG 1 NEU vom 5. Juli 2006)

Durch die Abschlussprüfung soll unter Berücksichtigung des Wesentlichkeitsgrundsatzes mit hinreichender Sicherheit Folgendes festgestellt werden,

a) Die **Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften** und allfälliger ergänzender satzungsmäßiger Regelungen über das Rechnungswesen

- Die Buchführung des geprüften Unternehmens ist ordnungsmäßig dh, die Geschäftsfälle werden nachvollziehbar, unveränderlich, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet im Rechnungswesen erfasst.
- Der Rechnungsabschluss wurde aus dem Rechnungswesen abgeleitet.
- Die gesetzlichen Vorschriften über ein den Erfordernissen des Unternehmens entsprechendes Rechnungswesen und internes Kontrollsystem (§ 82 AktG und § 22 Abs 1 GmbHG) werden von der Unternehmensleitung eingehalten.

b) Die **Richtigkeit der Aussagen über die Geschäftsfälle und Ereignisse im Prüfungszeitraum** (*assertions about classes of transactions and events for the period under audit*)

- Alle im Rechnungswesen erfassten und alle offengelegten Geschäftsfälle und Ereignisse haben tatsächlich stattgefunden und sind dem Unternehmen zuzurechnen (**occurrence**)
- Alle buchungspflichtigen Geschäftsfälle und Ereignisse wurden in den Büchern auf den richtigen Konten erfasst und der richtigen Rechnungsperiode zugeordnet; die Beträge und anderen Daten dieser Geschäftsfälle wurden richtig aufgezeichnet (**completeness, accuracy, cut off and classification**).

Ziele der Abschlussprüfung im Einzelnen

(Quelle: Entwurf eines Fachgutachtens PG 1 NEU vom 5. Juli 2006)

Durch die Abschlussprüfung soll unter Berücksichtigung des Wesentlichkeitsgrundsatzes mit hinreichender Sicherheit Folgendes festgestellt werden (Fortsetzung):

*c) Die **Richtigkeit der Aussagen über die Konteninhalte** am Ende des geprüften Geschäftsjahrs (assertions about accounts balances at the period end)*

- Alle auf den Konten erfassten Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten und Eigenkapitalposten sind vorhanden
- Das Unternehmen besitzt Eigentums- oder Kontrollrechte an den ausgewiesenen Vermögensgegenständen und die ausgewiesenen Verbindlichkeiten sind dem Unternehmen zuzurechnen (**rights and obligations**),
- Alle bilanzierungspflichtigen, aber keine nicht bilanzierbaren Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten und Eigenkapitalposten sind im Rechnungsabschluss enthalten (**completeness**),
- Die im Rechnungsabschluss enthaltenen Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten und Eigenkapitalposten sind mit den richtigen Beträgen erfasst; d.h., dass sie den gesetzlichen Bewertungsvorschriften gemäß bewertet sind und Bewertungswahlrechte richtig und stetig ausgeübt wurden (**valuation**)

*d) Die **Richtigkeit der Gliederung und Offenlegung** (presentation and disclosure)*

- Die in den Finanzinformationen enthaltenen Aussagen über Vermögensgegenstände und Verpflichtungen sowie über Erträge und Aufwendungen sind den gesetzlichen Ausweisvorschriften entsprechend gegliedert und zutreffend beschrieben (allocation),
- Im Anhang sind alle im Gesetz vorgeschriebenen Angaben enthalten und diese sind richtig und klar dargestellt; der Lagebericht steht mit dem Jahresabschluss in Einklang und die sonstigen Angaben im Lagebericht geben keine falsche Vorstellung von der Lage des geprüften Unternehmens (completeness, classification and understandability).

Workshop Klagenfurt "Prüfung" - 11.10.2006

Weitere Prüfungsaussagen:

- Rechnungswesen - Belegverarbeitung
- Redepflicht des Abschlussprüfers bei
 - Bestandsgefährdung
 - Verstoß gegen Gesetz oder Gesellschaftsvertrag
- Gesellschaftsrechtliche Verhältnisse
 - Korrekte Aufsichtsratssitzungen
 - Korrekte Generalversammlungsbeschlüsse
- Steuerliche Verhältnisse
 - Letzte abgabenrechtliche Betriebsprüfung?
 - Ergebnisse von Steuererklärungen – Steuerrückstellungen
- Stichwort „Verbandsverantwortlichkeit“ – Strafrecht für Unternehmen
- IKS-Prüfung

Wesentliche Prüfungshandlungen:

- Einsichtnahme in Vertragswerke
(Gesellschaftsrechtliche, dienstvertragliche Regelwerke, Berechtigungsumfänge in Bezug auf Gewerbe, Betriebsstätten, Konzessionen, Patente, Lizenzen, Steuerbescheide, Aufsichtsratsprotokolle, Firmenbuch-/Grundbuchauszüge etc)
- Einholen von Bestätigungsschreiben von Rechtsanwälten/Steuerberater über anhängige Rechtsstreitigkeiten, Betriebsprüfungen etc ← Completeness
- Vollständigkeitsprüfung von Forderungen/Verbindlichkeiten
 - Saldenbestätigungsaktionen mit Lieferanten/Kunden/Banken
 - Kontrolle durch Follow-Up-Prüfungen nach dem Bilanzstichtag
- Existence
 - Anwesenheit bei der Inventur
 - Inaugenscheinnahme von disloziertem Anlage-/Umlaufvermögen
- Valuation
 - Einholen von Bewertungsgutachten insb bei Liegenschaften, Beteiligungen
- Presentation
 - Belegprüfungen, Analyse von Konteninhalten durch Stichprobenverfahren, risikoorientierte Verfahren und analytische Prüfungshandlungen

Prüfungsansätze:

- Risikoorientiert
 - Es wird versucht, Risiken zu identifizieren und zu gewichten – der Prüfungsschwerpunkt wird im Bereich höherer Risiken gesucht
- Stichprobenorientiert
 - Bei großen Grundgesamtheiten: statistische Verfahren zur Zufallsauswahl und Rückschluss auf die Fehlerrate in der Grundgesamtheit
- Analytische Prüfungshandlungen
 - Versuch, anhand von Zeitreihenanalysen, Betriebsvergleichen (Benchmarks) und sonstiger mathematisch-/statistischer Analysen die Plausibilität der Grunddaten abzuleiten
 - Beispiele: Mehrjahresvergleich bei der Umsatzrealisation nach Monaten, Analyse von Rohaufschlägen in verschiedenen Monaten oder an verschiedenen Standorten,
- IKS-Prüfung
 - Der Versuch, die eigenen Prüfungshandlungen dadurch reduzieren zu können, indem die „Selbstprüfungskraft“ des Unternehmens untersucht wird → siehe weiter unten

Der worst-case: Fehltritte des Prüfers

- Sogenannter „Alpha-Fehler“
 - Ein Jahresabschluss und ein Unternehmen/Rechnungswesen werden positiv beurteilt, obwohl ein schwerer/wesentlicher Fehler innewohnt → der Prüfer hat den Fehler nicht entdeckt
- Sogenannter „Beta-Fehler“
 - Dem Jahresabschluss/Unternehmen/Rechnungswesen wird der positive Vermerk versagt, obwohl der Abschluss frei von wesentlichen Fehlaussagen ist
 - Seltenerer Fall, der aber bei der Beurteilung der Going-Concern-Prämisse regelmäßig das Problem ist.
 - Das Problem: Wertansätze in der handelsrechtlichen Bilanz sind stets unter der Annahme gerechtfertigt, dass das Unternehmen auch künftig fortbestehen wird
 - Problematisch dann, wenn künftige Liquidität in Frage steht
 - Versagt der Prüfer den positiven Vermerk, löst er quasi automatisch Insolvenz aus
 - Erteilt der den positiven Vermerk, wird er in weiterer Folge an seiner positiven Bestätigung gemessen und uU haftbar gemacht
 - Beispiel: BHI-Konkurs – Quote nahezu 100%

Fallbeispiel 1

- Forderungsverkauf
 - Der Vorstand schreibt eine scheinbar uneinbringliche Forderung ab
 - Später stellt sich heraus, dass diese doch zu 100% einbringlich ist,
 - Anstatt die Forderung wieder ertragserhöhend aufzuwerten, verkauft er diese an ein befreundetes Unternehmen mit einem Abschlag von 70%
 - Diese Differenz teilen sich der Vorstand und der Freund (auf eigene Rechnung)

Problem:

4-Augen-Prinzip bei der Beurteilung des Forderungsbestandes fehlt
Funktionstrennung fehlt

Fallbeispiel 2

- **Unterschlagung**
 - Der Geschäftsführer lässt sich regelmäßig Barmittel aus der Kasse aushändigen
 - Später bringt er fingierte Rechnungen (teilweise von Schein-KEGs aus dem Wiener Raum, teilweise mit versetztem Dezimalpunkt) in die Buchhaltung zwecks Belegung der Ausgaben
 - Auf Anfrage teilt er mit, er habe die Geldmittel für die Auszahlung von Schwarzgeldern an Schwarzarbeiter und Vermittler benötigt – ohne solche Zahlungen laufe in der Baubranche überhaupt nichts
 - Konsequenz
 - Ungeregelter Barmittelabfluss mit unklarem Verbleib
 - Hinterziehung von Lohnsteuer, Sozialversicherung, Umsatzsteuer
 - Unter Umständen persönliche Bereicherung

Fallbeispiel 3

- Bestechung
 - In der Kostenrechnung einer Bauunternehmung finden sich auf den einzelnen Kostenträgern die jeweiligen Erlöse und Kosten von Bauaufträgen
 - Ein Kostenträger weist keine Erlöse auf, aber ganz offensichtlich die Kosten für die Errichtung eines Einfamilienhauses

Fallbeispiel 4

- Sale-and-Lease-back-Fall
 - Ein Unternehmen produziert und setzt weltweit die selbst produzierten Bohrköpfe ein
 - Diese werden im Sale-and-Lease-back an eine Bank verkauft und rückgemietet
 - Da die Bank keine lückenlose Kontrolle aller Bohrköpfe durchführen möchte, beauftragt sie einen Wirtschaftsprüfer mit der stichprobenartigen Kontrolle
 - Diese kommuniziert gegenüber der geprüften Gesellschaft die geplanten Stichprobenprüfungen
 - Das geprüfte Unternehmen sorgt dafür, dass sich jeweils am angegebenen Ort ein Bohrkopf auffinden lässt
 - Tatsächlich gibt es aber nur ca 10% der verkauften Bohrköpfe tatsächlich
 - Problem: Bestimmte Prüfungshandlungen müssen unangekündigt durchgeführt werden bzw muss der Prüfer seine Auswahl geheim treffen
 - Problem bei weltweit tätigen Unternehmen – insb im Bau- und Anlagenbau: Kosten der Prüfung im Verhältnis zum Fehlerrisiko

Die Elemente des IKS

1. **Risikobeurteilung:**
Sind sich Geschäftsleitung und Aufsichtsrat aller wesentlicher Risiken (Geschäftsrisiken, Vermögensrisiken) bewusst?
2. **Kontrollumfeld:**
Welches Klima herrscht im Unternehmen in Bezug auf Risikobewusstsein?
3. **Kontrolltätigkeiten:**
Welche Kontrollen sind im Unternehmen installiert?
4. **Information und Kommunikation:**
Welche Berichtsstrukturen gibt es und sind diese ausreichend? (Erhalten alle „Manager“ die für ihre Kontrolltätigkeit notwendigen Informationen?)

Fazit: IKS ist mehr als bloß ein Kontrollinstrument – es vermittelt Steuerungsmöglichkeiten und die dafür benötigten Informationen und es zieht sich durch alle Prozesse

Funktionstrennung im Unternehmen

1. Unternehmensführung
2. Finanz-/Rechnungswesen, Controlling
3. Beschaffung
4. Produktion und Technik
5. Handel, Absatz, Marketing
6. Personalverwaltung
7. Forschung und Entwicklung

Selbstkritische Frage:

Kommt es im Unternehmen zu Besetzungen dieser Funktionen durch ein- und dieselbe Person?

Risikobeurteilung 1

Sind sich **Management und Aufsichtsrat** der wesentlichen Risiken bewusst?

Beispiele:

- **Marktrisiken:**
 - Bedrohung durch Mitbewerber?
 - Abhängigkeit von einzelnen Kunden?
 - Abhängigkeit von einzelnen Lieferanten?
 - Produktrisiken?
 - Politische/Wirtschaftliche Risiken?
- **Vermögensrisiken:**
 - Sicherheit des gelagerten Vermögens? (zB Warenlager, Geldbestände, Anlagen ...)
 - Risiken bei Vermögenstransaktionen? (zB Geldflüsse, Warenbewegungen ...)
- **Sonstige Risiken (beispielhaft):**
 - IT-Risiken? (zB Datenverlust, Datenmissbrauch, IT-Beschädigungen ...)
 - Abhängigkeit von Schlüsselpersonal? (Know-How-Sicherung, Marktbeziehungen der Mitarbeiter ...)
 - Abhängigkeit von externen Lieferanten? (IT-Lieferant, Berater ...)
 - Vertragsrisiken? („Schlummernde Zeitbomben in Verträgen“)
 - Steuerliche Risiken?

Risikobeurteilung 2

Welche **Strategien zur Risikobewältigung** gibt es?

Mögliche Antworten:

- **Funktionstrennung, 4-Augen-Prinzip, IKS schlechthin**
- **Marktrisiken:** Marktbeobachtung, Streuung von Kunden-/Lieferantenbeziehungen oder Absatz-/Beschaffungsmärkten, Beobachtung des technischen Fortschrittes
- **Vermögensrisiken:**
 - Zugangsbeschränkungen, regelmäßige Kontrollen und Berichte über den Vermögensbestand
 - Jede Vermögenstransaktion ist eine potenzielle Fehlerquelle – wird vertieft!
- **Versicherung von Risiken**
- **Abwälzung von Risiken** (zB Wechselkursrisiken, Zinsrisiken etc)
- **Einbindung des gesamten Managements in die Risikoanalyse** (Risk-Assessments)
- **Diskussion der Risikobeurteilung auch mit dem Aufsichtsrat**

Kontrollumfeld 1

Welches **Klima herrscht im Unternehmen in Bezug auf Risikobewusstsein?**

Beispielhafte Aspekte:

- **Geschäftspolitik – Unternehmenskultur**
 - Risikofreudigkeit oder -aversion?
 - Will man der Beste oder der Billigste am Markt sein?
 - Sind die Produkte und Leistungen am „Stand der Technik“
- **Qualität der Mitarbeiter:**
 - Sind die Mitarbeiter gut ausgebildet, gut bezahlt, motiviert?
 - Gibt es eine Personalpolitik? (oder wird aktionistisch gehandelt?)
 - Wie werden disziplinarische Vergehen behandelt?
- **Unternehmensführung und Aufsichtsrat:**
 - Gibt es genügend Informationsaustausch zwischen den Geschäftsführern bzw zwischen GF und Aufsichtsrat
 - Hat die Geschäftsführung genügend Zeit, um sich mit sachlichen Einzelfragen des Geschäftes zu befassen?
 - Werden Fragen, die fachlich dem jeweils anderen Geschäftsführer zugeordnet sind, ausreichend diskutiert und kommuniziert?

Kontrollumfeld 2

Welches **Klima herrscht im Unternehmen in Bezug auf Risikobewusstsein?**

Beispielhafte Aspekte:

- **Hält das Top-Management ausreichend Kontakt mit dislozierten Bereichen, mit Mitarbeitern von Tochtergesellschaften uä?**
- Fördert die **Organisationsstruktur** den Informationsfluss oder ist sie hinderlich?
- Wird die **Organisationsstruktur** regelmäßig hinterfragt und nötigenfalls angepasst?
- Werden wesentliche **Entscheidungsspielräume für Abteilungen, Tochtergesellschaften, ausgelagerte Betriebsteile** festgelegt, ausgeweitet oder begrenzt, nach oben kommuniziert und von der Unternehmensführung hinterfragt?
- Gibt es **dominierende Persönlichkeiten** („informelle Führer“) im Betrieb und sind diese dem Management bekannt?
- Gibt es **Regelungen für außergewöhnliche Geschäfte/Sachverhalte? („Notfallspläne“)**
- Werden für **schwierige Entscheidungen/Fragestellungen** adäquate Fachauskünfte eingeholt/zugekauft?
- Gibt es eine freiwillige/verpflichtende Jahresabschlussprüfung?

Kontrollumfeld 3

Welches **Klima herrscht im Unternehmen in Bezug auf Risikobewusstsein?**

... und der vielleicht wichtigste Aspekt:

- Gibt es **Arbeitsanweisungen** für wesentliche Prozesse, insbesondere für jegliche Arten von **Vermögenstransaktionen**?
 - Gibt es für alle **wichtigen Funktionen** (siehe „Funktionstrennung“) eine/n **zuständige/n und auch verantwortliche/n MitarbeiterIn**?
 - Ist **schriftlich festgelegt, wer welche Tätigkeiten nach außen durchführen** kann (Bestellungen, Zahlungen, Ausstellung von Rechnungen, Mahnungen, Klagen, Kredite, Bankkonten, Stundungen, Rabatte, uä)?
 - Gibt es **Regelungen für urlaubsweise/krankheitsbedingte Vertretungen** und wird verhindert, dass es zu solchen Zeiten zur Funktionsvereinigung „in einer Person“ kommt?
 - Gibt es **betragsmäßige/inhaltliche Limits**, ab denen eine zusätzliche Stelle/eine zusätzliche Person eingeschaltet werden muss?
 - Gilt für **wesentliche Schritte** (nicht unbedingt für alle Schritte!) in den Abläufen das **4-Augen-Prinzip**?

Kontrolltätigkeiten

Welche **Kontrollen sind im Unternehmen installiert**? Werden die vorstehend aufgezählten Kontrollelemente auch tatsächlich „gelebt“ und wird dies vom Management auch überwacht?

Beispiele:

- Achtet der Geschäftsführer bei der Zahlungsfreigabe darauf, dass alle vorgelagerten Schritte eingehalten wurden?
- Werden vor Zahlungsfreigabe durch die Geschäftsführung stichprobenartig die Eingangsrechnung, der Kostenvoranschlag und die Bestellung durchgesehen?
- Wird stichprobenartig kontrolliert, ob tatsächlich alle nötigen Unterschriften/Paraphen auf einer Eingangsrechnung vorhanden sind?
- Wird dies auch **wechselseitig durch die Geschäftsführer kontrolliert**?
- Wird der **Abschlussprüfer** dazu motiviert, entsprechende Systemprüfungen durchzuführen und über die Ergebnisse zu berichten?
- Werden **Soll-Ist-Vergleiche** angestellt, eingeholt, analysiert und wird Abweichungen nachgegangen?
- Erfolgt eine **Abstimmung von Finanz-/Ergebnisberichten mit Berichten aus der Produktion/Technik/Einkauf/Verkauf**?
- Gibt es eine interne Revision und einen Revisionsplan?

Information und Kommunikation

Welche **Berichtsstrukturen** gibt es und sind diese ausreichend?
(Erhalten alle „Manager“ die für ihre Kontrolltätigkeit notwendigen Informationen?)

Beispiele:

- Gibt es eine **definierte Anzahl und Beschaffenheit interner Berichte**?
- Werden diese **regelmäßig eingefordert**, erhalten, analysiert, hinterfragt, diskutiert?
- Wird das Berichtswesen **regelmäßig hinterfragt und verbessert**?
- Werden die berichteten **Daten mit Daten anderer Stellen (Quellen) abgestimmt** und plausibilisiert?
- Werden auf Grund der vorliegenden Berichte neue Maßnahmen gesetzt, Weisungen erteilt, **bisherige Vorgehensweisen geändert**?
- Werden empfangene Berichtsergebnisse an zuständige MitarbeiterInnen anderer Stellen zur Kenntnis gebracht?
- Werden **Berichtsdaten mit Daten Externer (zB Mitbewerber) verglichen**?
- Werden wesentliche Positionen/Aussagen des Jahresabschlusses hinterfragt?
- Wie wird mit Berichten der internen Revision umgegangen?

Sonderprüfungen bei Umgründungen

1. Verschmelzungen
 1. Verschmelzung zur Aufnahme
 2. Verschmelzung zur Neugründung
 3. Mit/ohne Gewährung neuer Anteile
 4. Upstream/Downstream-Merger
2. Spaltungen
 1. Spaltung zur Aufnahme
 2. Spaltung zur Neugründung
 3. Squeeze-Out
3. Umwandlungen
 1. Von Kapitalgesellschaft auf den Hauptgesellschafter
 1. Squeeze out
 2. Von Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft
 3. Formwechselnde Umwandlungen

Aktienrechtliche Sonderprüfung

1. 118ff AktG

1. Mit einfacher Stimmenmehrheit der HV
2. Wenn diese ablehnt: Minderheitenrecht von 10%
3. In der Folge: gerichtliche Bestellung
4. Beim Minderheitenantrag muss aber ein begründeter Verdacht auf Unredlichkeiten argumentiert werden
5. Gericht bestellt Prüfer
6. Bericht geht an Vorstand, AR und Firmenbuch
7. Vorstand hat in nächster HV über Ausgang der Prüfung zu berichten

ACHTUNG:

Vorsätzlich oder grob fahrlässig unbegründet herbei geführte Sonderprüfung führt zur Ersatzpflicht der Aktionäre, die dies gewollt haben!

Unternehmensbewertung

1. Anlässe

- Geplanter Erwerb neuer Beteiligungen (Due Diligence)
- Kapitalerhöhung
- Ermittlung des Umtauschverhältnisses bei Verschmelzungen, Spaltungen, Umwandlungen
- Ermittlung für Abfindung von ausge-squeezten Minderheitsgesellschaftern
- Beteiligungsbewertung für Zwecke der Jahres-/Konzernabschlusserstellung

2. Methoden

Substanzwertverfahren: Das Unternehmen als Summe seiner Teile

Ertragswertverfahren:

- UW = Barwert der Zukunftserträge bzw. Zukunfts-Cash-Flows
- Sonderform: Discounted-Cash-Flow-Verfahren (DCF)
 - Prinzipiell auch Diskontierung von Zukunfts-Cash-Flows
 - Besonderheiten bei der Methodik und bei der Wahl des Diskontierungszinssatzes

Unternehmensbewertung

Grundprinzip der „ewigen Rente“

$$EW = R / i \rightarrow \text{Multiplikatorwirkung}$$

Beachte:

- $i = 0,05 \rightarrow EW = 20\text{facher } R$
- $i = 0,1 \rightarrow EW = 10\text{facher } R$
- $i = 0,33 \rightarrow EW = 3\text{facher } R$

Konsequenz:

- EW aus der Sicht des Investors ist die Bereitschaft, dem Verkäufer die nächsten (n) Jahreserträge „abzukaufen“
- Ab dem (n+1) Ertrag „verdient“ der Käufer
- Der Zinssatz wirkt als Vervielfacher des ewigen Zukunftsertrages

Unternehmensbewertung

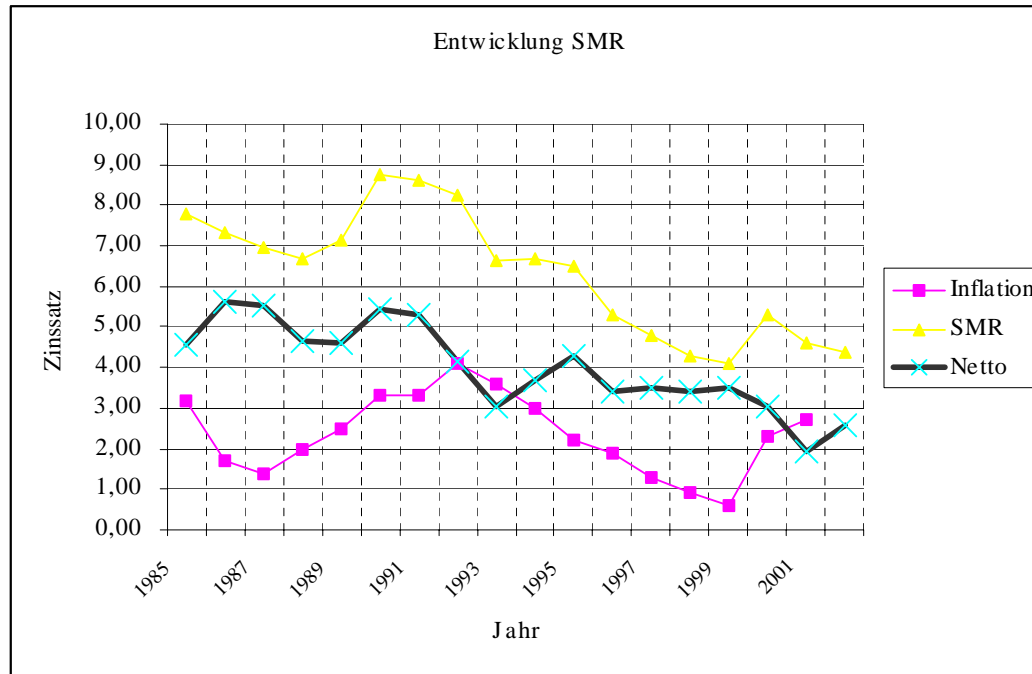
Zur Wahl des Zinssatzes: i kann sehr hoch werden

Zinssatz soll entschädigen für

	niedrig	mittel	hoch
Risikofreie Anlage	2,00	2,00	2,00
Inflation	2,00	3,00	4,00
Flexibilitätsverlust	1,00	2,00	3,00
Unternehmensrisiko			
- Konjunktorempfindlichkeit	1,00	3,00	7,00
- Technologisches Risiko	1,00	5,00	10,00
- Politisches Risiko	1,00	3,00	10,00
Diskontierungszinssatz i	8,00	18,00	36,00
Vervielfachung von R	12,50	5,56	2,78

Unternehmensbewertung

Zur Wahl des Zinssatzes: i kann sehr hoch werden



Unternehmensbewertung

Mehrphasenmodell (Beispiel):

Mehrphasenplanung aus der Sicht des 1. Jänner 2003:

	Gesamt	Phase 1 2003	Phase 1 2004	Phase 1 2005	Phase 1 2006	Phase 1 2007	Phase 1 2008	Phase 2 2009
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
EBT		-70	0	35	70	140	200	300
Interest		70	65	60	60	55	50	50
EBIT		0	65	95	130	195	250	350
Capital employed		2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
ROCE (EBIT / CE)		0	3	5	7	10	13	18
Diskontierungszinssatz		4	4	4	4	4	4	10
Barwert (Phase 1)	296,78	-67,31	0,00	31,11	59,84	115,07	158,06	x
Barwert (Phase 2)	2.370,94							3.000,00
UW	2.667,72	-67,31	0,00	31,11	59,84	115,07	158,06	2.370,94
Relatives Gewicht:								88,88

Unternehmensbewertung

Mehrphasenmodell (Beispiel 2):

Mehrphasenplanung aus der Sicht des 1. Jänner 2003:

	Gesamt	Phase 1 2003	Phase 1 2004	Phase 1 2005	Phase 1 2006	Phase 1 2007	Phase 1 2008	Phase 2 2009
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
EBT		-70	0	35	70	140	200	300
Interest		70	65	60	60	55	50	50
EBIT		0	65	95	130	195	250	350
Capital employed		2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
ROCE (EBIT / CE)		0	3	5	7	10	13	18
Diskontierungszinssatz		4	4	4	4	4	4	33
Barwert (Phase 1)	296,78	-67,31	0,00	31,11	59,84	115,07	158,06	x
Barwert (Phase 2)	718,47							909,09
UW	1.015,24	-67,31	0,00	31,11	59,84	115,07	158,06	718,47
Relatives Gewicht:								70,77

Unternehmensbewertung

Schlussfolgerungen:

- ✓ Anfangsverluste bedeuten wenig
- ✓ Hockey-Schläger-Effekt
- ✓ Der Barwert der ewigen Rente schlägt ganz entscheidend auf den UW durch
 - im Beispiel: zwischen 70% und 90%
 - in der Praxis: mindestens zu 50%

Rechtsgrundlagen der Gebarungsprüfung (Graz)

Grazer Stadtstatut (Auszug):

§ 85 Gemeindeanstalten, öffentliche Einrichtungen und wirtschaftliche Unternehmungen

- (1) Gemeindeanstalten, öffentliche Einrichtungen und wirtschaftliche Unternehmungen der Stadt sind nach den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu führen
- (...)
- (3) Die Stadt darf wirtschaftliche Unternehmungen nur errichten oder übernehmen, in ihrem Umfang wesentlich vergrößern oder auf neue Leistungs-, Waren- oder Produktionszweige ausdehnen, wenn
- a. dies vom Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses erforderlich ist und
 - b. die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit nicht verletzt werden und
 - c. der Zweck der Unternehmung nicht in gleicher Weise durch eine andere erfüllt wird und
 - d. die Art und der Umfang der Unternehmung in einem angemessenen Verhältnis zur voraussichtlichen Leistungsfähigkeit der Stadt steht und der Befriedigung des Bedarfes der Bevölkerung oder einem überörtlichen Interesse dient.

Rechtsgrundlagen der Gebarungsprüfung (Graz)

Grazer Stadtstatut (Auszug):

§ 85 Gemeindeanstalten, öffentliche Einrichtungen und wirtschaftliche Unternehmungen

- (4) Die Errichtung, Übernahme, die wesentliche Vergrößerung des Umfangs oder die Ausdehnung auf neue Leistungs-, Waren- oder Produktionszweige einer wirtschaftlichen Unternehmung der Stadt bedürfen der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung ist zu erteilen, wenn die im Abs. 3 angeführten Voraussetzungen erfüllt sind und die Deckung der Kosten tatsächlich und rechtlich gesichert ist.
- (5) Die **Stadt darf sich an einer wirtschaftlichen Unternehmung nur unter Beachtung der in den Abs. 3 und 4 aufgestellten Grundsätze beteiligen**. Für die Beteiligung darf nur eine Form gewählt werden, welche die **Haftung auf einen bestimmten Betrag begrenzt**.

(...)

Rechtsgrundlagen der Gebarungsprüfung (Graz)

Grazer Stadtstatut (Auszug):

§ 87 Beteiligung an wirtschaftlichen Unternehmungen

(1) Der Gemeinderat kann unter Beachtung der Bestimmungen des § 85 Abs. 5 die Beteiligung der Stadt an einer wirtschaftlichen Unternehmung beschließen. Zur gültigen Beschlussfassung über die Beteiligung der Stadt ist die Anwesenheit von mindestens zwei Dritteln und die Zustimmung von mehr als der Hälfte aller Mitglieder des Gemeinderates erforderlich.

(2) Die Vertreter der Stadt in solchen Unternehmungen werden vom Gemeinderat bestellt, der auch bestimmt, wie die Rechte der Stadt in der betreffenden Unternehmung auszuüben sind. Die Vertreter der Stadt sind ihr für die genaue Befolgung der vom Gemeinderat erteilten Richtlinien und Weisungen verantwortlich und haftbar.

(3) Wenn alle Anteile einer Unternehmung der Stadt zugefallen sind, gelten die Bestimmungen der Abs 1 und 2 insoweit uneingeschränkt weiter, als die Unternehmung eigene Rechtspersönlichkeit behält; andernfalls gelten die Bestimmungen des § 85.

Rechtsgrundlagen der Gebarungsprüfung (Graz)

Grazer Stadtstatut (Auszug):

III. Abschnitt

Gebarungskontrolle

§ 97 Allgemeine Bestimmungen

(1) Dem Gemeinderat obliegt als oberstem überwachenden Organ der Stadt (§ 45 Abs 1) die Überwachung der Übereinstimmung der Gebarung mit den bestehenden einschlägigen Vorschriften, insbesondere auch die Kontrolle der Kassengebarung, der Rechnungsführung und der Sparsamkeit sowie Wirtschaftlichkeit der gesamten Stadtverwaltung. Im Zuge der Verabschiedung des Rechnungsabschlusses überprüft er die vorschriftsmäßige Einhaltung der im Voranschlag festgelegten Gebarungsgrundsätze.

(2) Unbeschadet des Rechtes, auch andere Organe und Einrichtungen mit finanziellen und wirtschaftlichen Kontrollaufgaben zu betrauen, hat der Gemeinderat einen Stadtrechnungshof (§ 36) einzurichten.

Rechtsgrundlagen der Gebarungsprüfung (Graz)

Grazer Stadtstatut (Auszug):

III. Abschnitt

Gebarungskontrolle

§ 98 Aufgaben des Stadtrechnungshofes

(1) Dem Stadtrechnungshof obliegt die Kontrolle der Gebarung der Stadt, die Vorprüfung der Rechnungsabschlüsse und die Kontrolle der Institutionen (wirtschaftliche Unternehmungen, Vereine, kulturelle Einrichtungen usw.), an denen die Stadt beteiligt ist oder die sie fördert, soweit sich die Stadt vertraglich eine solche Kontrolle vorbehalten hat.

(2) Die Überprüfung des Stadtrechnungshofes erstreckt sich auf die rechnerische Richtigkeit, die Übereinstimmung mit den bestehenden Vorschriften sowie auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit.

(...)

Rechtsgrundlagen der Gebarungsprüfung (Graz)

Grazer Stadtstatut (Auszug):

III. Abschnitt Gebarungskontrolle

§ 98 Aufgaben des Stadtrechnungshofes

(...)

- (5) Der Stadtrechnungshof führt Akte der Gebarungskontrolle von Amts wegen durch. Er hat ferner besondere fallweise Prüfungen durchzuführen, wenn ein Prüfungsauftrag durch Beschluss des Gemeinderates oder des Kontrollausschusses erteilt wird.
- (6) Außerdem hat der Stadtrechnungshof besondere fallweise Prüfungen durchzuführen, wenn ein darauf gerichteter begründeter Antrag gestellt wird. Ein solcher Antrag kann gestellt werden
 - a. von mindestens 7 Mitgliedern des Gemeinderates,
 - b. vom Bürgermeister,
 - c. von Mitglieder des Stadtsenates für Angelegenheiten der ihnen nach der Referatseinteilung zur Besorgung zugewiesenen Geschäftsgruppen,
 - d. von mindestens 2 v.H. der zum Gemeinderat Wahlberechtigten (Kontrollinitiative).
- (7) Anträge des Bürgermeisters, der Stadtsenatsmitglieder oder des Kontrollausschusses auf besondere fallweise Prüfungen durch den Stadtrechnungshof sind beim Stadtrechnungshofdirektor einzubringen.

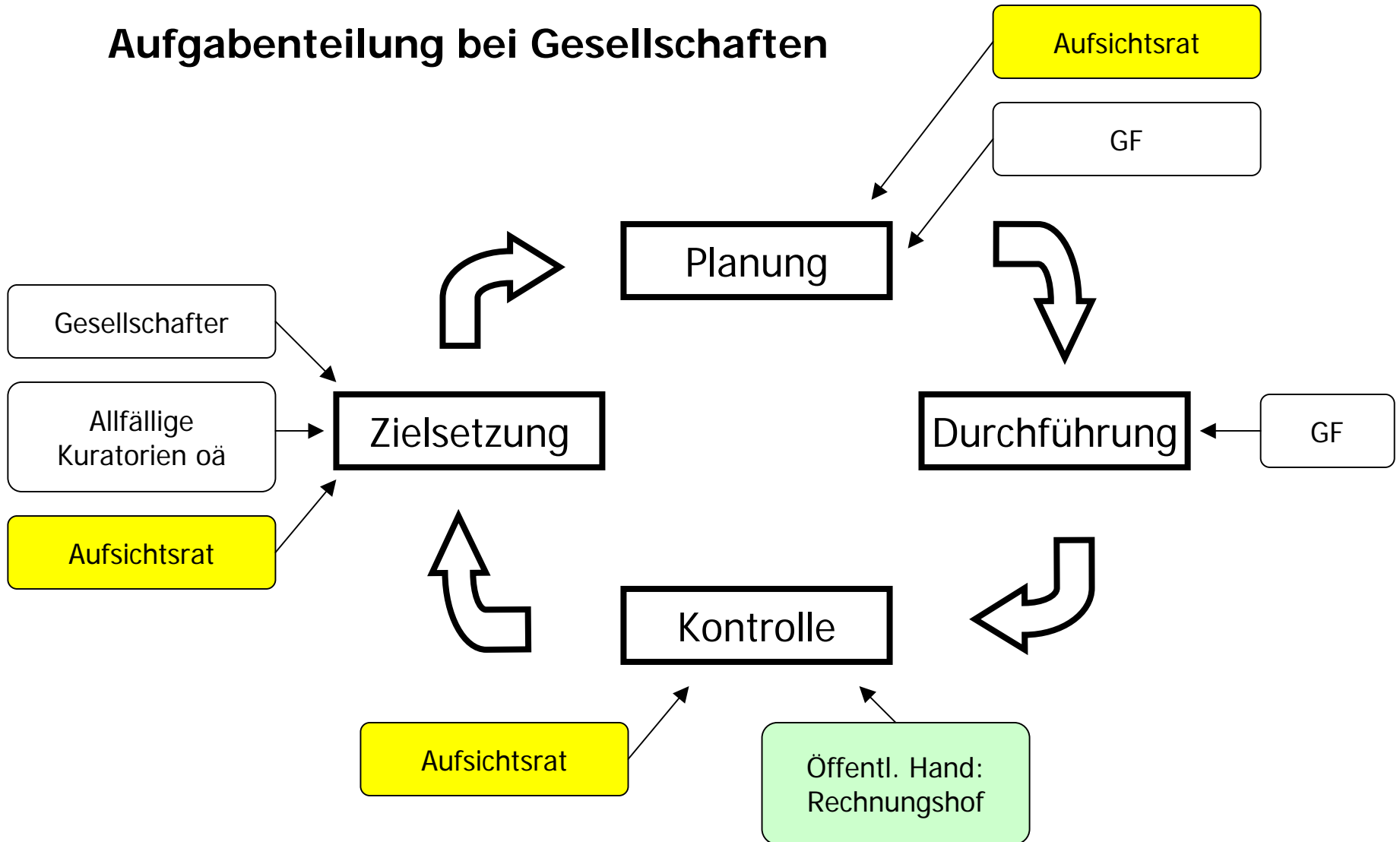
Rechtsgrundlagen der Gebarungsprüfung (Graz)

Grazer Stadtstatut (Auszug):

§ 67a Wirkungskreis des Kontrollausschusses

- (1) Dem Kontrollausschuss obliegt die Vorberatung und Antragstellung über die ihm vom Stadtrechnungshof zugeleiteten Prüfungsberichte und in allen sonstigen dem Gemeinderat vorbehaltenen Angelegenheiten, soweit sie mit dem Wirkungskreis des Stadtrechnungshofes in sachlichem Zusammenhang stehen. Er hat außerdem das Recht, die Durchführung einer Gebarungskontrolle zu beantragen (§ 98 Abs 5). Für die Beschlussfassung über einen solchen Antrag gilt § 37 a Abs 8.
- (2) Der Leiter des Stadtrechnungshofes sowie dessen Stellvertreter sind verpflichtet, an den Sitzungen des Kontrollausschusses teilzunehmen. Beide können als Auskunftspersonen gehört werden. Sie haben das Recht, in den Sitzungen des Kontrollausschusses das Wort zu ergreifen. Der Magistratsdirektor ist berechtigt, an allen Sitzungen des Kontrollausschusses mit beratender Stimme teilzunehmen.
- (3) Bei Behandlung der vom Stadtrechnungshof vorgelegten Prüfungsberichte kann der Kontrollausschuss die Vornahme zusätzlicher Erhebungen anordnen. Außerdem ist er berechtigt, vom Bürgermeister und von den vom Prüfungsgegenstand betroffenen Stadtsenatsmitgliedern Auskünfte einzuholen.
- (4) Der Kontrollausschuss hat dem Bürgermeister und den von einem Prüfungsgegenstand betroffenen Mitgliedern des Stadtsenates die Berichte des Stadtrechnungshofes vor der Befassung des Gemeinderates zur Kenntnis zu bringen und diesen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.
- (5) Die Prüfungsergebnisse des Stadtrechnungshofes sind mit der Stellungnahme der zuständigen Stadtsenatsreferenten und des Kontrollausschusses dem Gemeinderat zuzuleiten und von diesem, unbeschadet des Abs. 6, in öffentlicher Sitzung zu behandeln.

Aufgabenteilung bei Gesellschaften



Mögliche Themen bei der Gebarungsprüfung von Gesellschaften

- Vier-Augen-Prinzip in der Geschäftsführung verwirklicht?
- Welche Einflussrechte haben ...
 - ...zuständiger Stadtsenatsreferent?
 - ...FinanzdirektorIn?
 - ...Gemeinderat?
 - ...Aufsichtsrat?
- Wie ist die Gesellschaft finanziell versorgt?
 - Zuschüsse, eigene Cash-Flows aus Leistungserbringung?
 - Planungstreue: werden die Budgetierungen eingehalten (Soll-Ist-Controlling)
 - Gibt es ein Soll-Ist-Controlling und wo ist es zuständigkeitsmäßig angesiedelt?
 - Werden die Unternehmensziele eingehalten/übertroffen?
- Funktionstrennung im Betrieb verwirklicht (siehe IKS-Prüfung)
- Durchsicht des Prüfungsberichtes des Abschlussprüfers – Gab es Feststellungen?
- Durchsicht des Management-Letters des Abschlussprüfers – Gab es dort Feststellungen? Welche Prüfungsschwerpunkte hat der Prüfer gesetzt?
- Werbe-/Repräsentations-/Reiseaufwand der Gesellschaft

Die „Konzernbilanz“ der Stadt Graz

**Übersicht über die von der Stadt Graz gehaltenen
Beteiligungen
Stand: 31. Dezember 2005**

**Beteiligungen
der Stadt Graz:**

	Anteile in % (direkt und indirekt)
1 Stadtmuseum Graz GmbH	100,00
2 Steiermärkische Landesdruckerei Ges.m.b.H., Graz	100,00
3 Medienfabrik Graz Verlags- und VertriebsGmbH	100,00
4 MESSE CENTER GRAZ Infrastruktur- und Stadtteilent- wicklungsgenossenschaft reg.Gen.m.b.H.	80,00
5 "Messe Center Graz" BetriebsgmbH & Co KG, Graz	80,00
6 Grazer Stadtwerke AG., Graz - Teilkonzern einschließlich Flughafen-Teilkonzern	100,00
7 Energie Graz-GmbH & Co KG	51,00
8 Grazer Congress GmbH.	90,00
9 Grazer Kabel-TV Gesellschaft m.b.H.	27,00
10 AEVG Abfall-Entsorgungs- u.Verwertungsges.m.b.H. (Konzern)	100,00
11 Graz Tourismus Gesellschaft m.b.H.	66,40
12 Stadion Graz Liebenau Vermögensverwaltungs- u. Verwaltungs GmbH, Graz	100,00
13 Cleaner Production Center Austria, Informationszentrum für umweltgerechte Produktion GmbH, Graz	100,00
14 Grazer Bau- und Grünlandsicherungsges.m.b.H., Graz	100,00
15 Grazer Unternehmensfinanzierungs-GmbH	100,00
16 Grazer Energieagentur Ges.m.b.H.	70,53
17 Graz 2003 - Kulturhauptstadt Europas Organisations GmbH.	100,00
18 Kunsthaus Graz GmbH	100,00
19 Waschbetriebe Stadt Graz GmbH.	33,00
20 KIMUS Kindermuseum GmbH.	100,00
21 GPG Grazer Parkraummanagement GmbH	100,00
22 Energie Graz GmbH (Komplementärin zu Beteiligung 7.)	51,00
23 Handelsmarketing Graz GmbH	100,00
24 Teilbetrieb Kunsthaus der Landsmuseum Joanneum GmbH	100,00
25 Theaterholding Graz/Steiermark GmbH	50,00
26 Next Liberty Kinder- und Jugendtheater GmbH	50,00
27 Opernhaus Graz GmbH	50,00
28 Schauspielhaus Graz GmbH	50,00
29 Theaterservice Graz GmbH	50,00
30 Wirtschaftsbetriebe der Stadt Graz (Eigenbetrieb)	100,00
31 Geriatrische Gesundheitszentren der Stadt Graz (Eigenbetrieb)	100,00
32 FH Standort Graz GmbH	100,00
33 Viehzuchtgenossenschaft St.Radegund reg.Gen.m.b.H.	28,24
34 Grazer Schlepfbahn Ges.m.b.H., Graz	93,40
35 Österreichische Genossenschaft des landwirtschaftlichen Erwerbsgartenbauverbandes reg.Gen.m.b.H., Wien	0,00
36 AMB Ausstellungsservice und Messebau GmbH & Co KG	66,66
37 Innovationspark Graz-Puchstraße GmbH	49,00
38 SH-KulturveranstaltungsGmbH	33,00
39 Steirischer Herbst Veranstaltungen GmbH	33,00
40 Landesmuseum Joanneum GmbH	15,00

Die „Konzernbilanz“ der Stadt Graz

Konzernbilanz:

Übersicht 10-1:

Fiktive Konzernbilanz der Tochtergesellschaften der Stadt Graz zum 31.12.2005

mit Vergleichszahlen des Vorjahres in EUR

Aktiva	31.12.2005	in %	31.12.2004	Veränderung	
	TEUR		TEUR	TEUR	in %
Anlagevermögen zu Buchwerten	1.333.405,8	83,2%	1.209.620,8	123.785,1	10,2%
<i>davon: Wertpapiere und Ausleihungen</i>	<i>249.477,7</i>	<i>15,6%</i>	<i>238.841,3</i>	<i>10.636,4</i>	<i>4,5%</i>
<i>aktive Unterschiedsbeträge aus Konsolidierung</i>	<i>7.673,9</i>	<i>0,5%</i>	<i>7.673,9</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0%</i>
<i>Equity-Wertansätze</i>	<i>6.172,1</i>	<i>0,4%</i>	<i>6.014,1</i>	<i>158,0</i>	<i>2,6%</i>
Umlaufvermögen und Rechnungsabgrenzungsposten	270.061,9	16,8%	193.580,7	76.481,2	39,5%
Konzernbilanzsumme	1.603.467,7	100,0%	1.403.201,5	200.266,3	14,3%
	31.12.2005		31.12.2004	Veränderung	
Passiva	TEUR		TEUR	TEUR	
Eigenkapital und ungesteuerte Rücklagen	258.915,3	16,1%	156.252,8	102.662,4	65,7%
<i>davon: eigenkapitalstärkende Zuschüsse von Gesellschafterseite</i>	<i>39.479,2</i>	<i>2,5%</i>	<i>17.451,0</i>	<i>22.028,2</i>	<i>126,2%</i>
Investitions- und Baukostenzuschüsse	162.144,7	10,1%	150.298,0	11.846,8	7,9%
Rückstellungen	272.983,0	17,0%	245.360,3	27.622,7	11,3%
Verbindlichkeiten	899.560,0	56,1%	842.937,4	56.622,5	6,7%
Rechnungsabgrenzungsposten	9.864,8	0,6%	8.352,9	1.511,9	18,1%
Konzernbilanzsumme	1.603.467,7	100,0%	1.403.201,5	200.266,3	14,3%
Nichtbilanzierte Leasingaktiva und -schulden (unvollständig)	84.297,0	5,3%	71.584,1	12.712,9	17,8%

Die „Konzernbilanz“ der Stadt Graz

Konzern- Gewinn- und Verlustrechnung:

Fiktive Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung der Tochtergesellschaften der Stadt Graz des Jahres 2005 mit Vergleich der Vorjahreszahlen in EUR

	2005 TEUR	in %	2004 TEUR	Veränderung TEUR	in %
Umsatzerlöse, Bestandsveränderungen und sonstige Erträge					
Außenumsätze	367.717,5	73,3%	332.981,6	34.735,9	10,4%
Zuschüsse und Leistungsentgelte der Stadt Graz einschließlich Theater (erstmalig 2005)*), WB-Zuschüsse, SHT-Beiträge uä	116.383,2	23,2%	97.884,6	18.498,6	18,9%
Theaterzuschüsse des Landes	17.553,4	3,5%	0,0	17.553,4	x
	501.654,2	100,0%	430.866,3	70.787,9	16,4%
ab: Materialaufwand und bezogene Leistungen	-165.389,9	-33,0%	-143.098,4	-22.291,5	15,6%
Personalaufwand für 4029,1 Mitarbeiter (einschl. 1183 Mitarbeiter bei WB und GGZ) (einschl. Mitarbeitern von ENERGIE GRAZ und Theater-Konzern)	-192.436,4	-38,4%	-159.887,1	-32.549,3	20,4%
Abschreibungen ohne: Firmenwertabschreibungen der ENERGIE GRAZ KG	-57.627,4	-11,5%	-50.281,3	-7.346,1	14,6%
Übriger betrieblicher Aufwand	-91.579,4	-18,3%	-90.087,2	-1.492,2	1,7%
Betriebsverlust	-5.379,0	-1,1%	-12.487,7	7.108,7	-56,9%
Finanzergebnisse der konsolidierten Unternehmen	-9.336,6	-1,9%	-12.615,5	3.278,9	-26,0%
außerordentliche Abschreibungen	-5.510,2	-1,1%	-507,7	-5.002,4	985,3%
Konzern-Jahresfehlbetrag vor Ertragsteuern	-20.225,8	-4,0%	-25.610,9	5.385,1	-21,0%
Auflösungen von Kapitalrücklagen zur Abdeckung von Bilanzverlusten	18.101,4		12.736,0		

*) Der Theaterkonzern wurde erstmalig im Jahr 2005 in den Konzernabschluss einbezogen.

Die „Konzernbilanz“ der Stadt Graz

Erweiterter Schuldenstand (Stadt + Beteiligungen):

Wirtschaftliche Gesamtverschuldung einschließlich Konzern	2005 EUR	2004 EUR	Veränderung EUR	in %
Städtische Schulden laut Rechnungsabschluss	505.712.833,93	493.106.416,19		
ab: Schulden der				
Wirtschaftsbetriebe	-16.179.676,51	-18.006.441,85		
GGZ	-42.948.423,16	-39.194.375,08		
Städtische Schulden ohne Eigenbetriebe	446.584.734,26	435.905.599,26	10.679.135,00	2,4%
zuzüglich: Schulden des				
Beteiligungskonzerns (einschl Eigenbetriebe)	899.559.954,46	842.937.447,45		
abzüglich: liquide Mittel der Grazer Stadtwerke aus Abspaltung der Energie Graz	-211.340.147,60	-211.903.000,00		
Nettoschuldposition des Konzerns	688.219.806,86	631.034.447,45	57.185.359,41	9,1%
Zwischensumme	1.134.804.541,12	1.066.940.046,71	67.864.494,41	6,4%
abzüglich: Schulden bei Hälftebeteiligungen				
Theaterkonzern (2004: nur Theaterholding)	-15.212.947,58	-3.252.772,75		
Energie Graz KG	-276.473.620,00	-274.311.799,12		
Wirtschaftliche Gesamtschulden	843.117.973,54	789.375.474,84	53.742.498,70	6,8%
zuzüglich: Leasingverpflichtungen				
Stadt Graz (ohne WB und GGZ)	61.289.471,71	62.446.476,53		
Beteiligungskonzern (2004: ohne Flughafen)	84.297.000,38	71.584.137,67		
Wirtschaftliche Gesamtschulden einschl Leasing	988.704.445,63	923.406.089,04	65.298.356,59	7,1%

Die „Konzernbilanz“ der Stadt Graz

Vermögensrechnung der Landeshauptstadt Graz zum 31.12.2004 in Mio EUR

Erweiterter
Vermögens-
besitz
(Stadt +
Beteiligungen):

	31.12.2004 <u>Mio EUR</u>
Kassarest (Übersicht 11)	8,1
Einnahmerückstände (siehe Übersicht 11)	139,8
Rücklagen (siehe Übersicht 11)	180,7
Beteiligungen (siehe Übersicht 14)	
Noch nicht fällige Verwaltungsforderungen	3,0
Besitzstand an Liegenschaften, Gebäuden, Grundstücken (siehe Kapitel 3.2.4. im Prüfungsbericht)	
Zinshäuser, Liegenschaften und Grundstücke	124,4
Amtsgebäude, Schulen ua	<u>24,9</u>
	149,3
Fundus, Materialien und Vorräte * (siehe Kapitel 3.2.5. im Prüfungsbericht)	
Toter Fundus	24,1
Materialien und Vorräte	<u>0,2</u>
	24,3
Öffentliches Gut (siehe Kapitel 3.2.6. im Prüfungsbericht)	
Straßenamt	9,7
Kanalbauamt	174,4
Kulturamt	0,6
Wirtschaftsbetriebe - Geschäftsbereich Straße	<u>107,0</u>
	291,7
Übrige Aktiva (Wertpapiere)	<u>0,0</u>
Gesamtvermögen zum 31. Dezember 2004 (ohne "Konzern")	<u><u>796,9</u></u>
zuzüglich:	
Vermögensbesitz des Beteiligungskonzerns	<u>1.470,9</u>
Wirtschaftliches Gesamtvermögen der Stadt einschließlich "Konzern"	<u><u>2.267,8</u></u>

- **Anmerkungen:**

Bewertung des Vermögensbesitzes uneinheitlich – daher: **ACHTUNG** bei der Beurteilung

Diesem fiktiven Gesamtvermögenswert sind die wirtschaftlichen Gesamtschulden sowie Rückstellungen gegenüber zu stellen!

Kommunikation mit dem Abschlussprüfer

- **§ 30h GmbHG**

„Den Sitzungen, die sich mit der Prüfung des Jahresabschlusses (...) beschäftigen, ist jedenfalls der Abschlussprüfer zuzuziehen.“ (IRÄG 1997)

- **Was prüft der handelsrechtliche Abschlussprüfer?**

- Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften und Gesellschaftsvertrag
- Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Buchführung und Jahresabschluss
- Aufgliederung und Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses
- Nachteilige Entwicklungen der Vermögens-/Finanz- und Ertragslage sind anzuführen und zu erläutern
- Redepflicht bei Gesetzes-/Gesellschaftsvertragsverletzung und bei Bestandsgefährdung
- URG

- **Fragen an den Abschlussprüfer (Beispiele):**

- Waren Sie bei der Inventur anwesend?
- Haben Sie Bankbriefe/Saldenbestätigungen eingeholt und wie waren die Ergebnisse?
- Welche Prüfungsschwerpunkte haben Sie in Bezug auf das IKS gesetzt?
- Haben Sie Funktionstests durchgeführt?
- Welche Prüfungshandlungen haben Sie in Bezug auf Fraud and Error gesetzt?
- Haben Sie die Risikostrategie des Unternehmens geprüft?

- **Prüfungsanweisungen für den „Konzern“ Graz**

Fallbeispiel CPC:

Tochtergesellschaft CPC/Ökoprofit – Folie 1

- **Idee der Tochtergesellschaft:** Internationale Vermarktung eines Konzeptes für umweltgerechte Produktion
- **Zielkunden:** Städte und dort angesiedelte Betriebe „all over the world“
- **Business-Plan:** Schulungen vor Ort abhalten („Akademien“) – Schulungserlöse und in weiterer Folge Lizenzeinnahmen erzielen
- **WIN-WIN-Situation für alle Beteiligten:**
 - Die ausländischen Städte können Umweltschutzaktivitäten vermehren
 - Die dort angesiedelten Betriebe produzieren „sauberer“
 - Die Stadt Graz agiert als „Global-Player“ in der Umweltberatung
- **Organisatorisches:**
 - CPC ist 100%ige Tochtergesellschaft der Stadt Graz (gegründet 1996)
 - Von 1996 bis 2002: diverse Förderungen von Ministerien – stets Zuschüsse der Stadt – niemals Gewinne
 - 2002: Geschäftsführer abberufen – neuer Businessplan – neue Geschäftsführer (2 Spitzenbeamte der Stadt) – ab 1.1.2004: Alleingeschäftsführung durch den Leiter des Umweltamtes (Doppelfunktion)
 - Bis 2005 kein Aufsichtsrat
 - Rund 10 Mitarbeiter – Zukauf von Beratungskapazität am Grazer Beratermarkt

Fallbeispiel CPC:

Tochtergesellschaft CPC/Ökoprofit – Folie 2

- Probleme / Verluste / „Ökoprofit-Skandal“:
 - Ab 2002 Akquisitionsbemühungen in allen Teilen der Welt (EU-Raum, Japan, China, Russland, Tunesien, Libyen, Marokko, Rumänien, Italien, Finnland und andere)
 - Im September 2003 unterzeichnet der GF der CPC einen Vertrag mit einem Wiener Geschäftsmann über die Herstellung von Kontakten zur tunesischen Regierung über die Durchführung eines ÖKOPROFIT-Projektes in Tunesien
 - Vertragsziel: CPC GRAZ soll mit der tunesischen Regierung einen Vertrag über umfangreiche Schulungen im Umweltbereich abschließen – der Wiener Geschäftsmann solle dies vermitteln
 - Gegenleistung: rd 1,8 Mio EUR als „Vorbereitungskosten“ Zug-um-Zug mit der Vertragserrichtung mit der tunesischen Regierung – Zug um Zug hätte eine Bankgarantie seitens des Wiener Geschäftsmannes bereitgestellt werden sollen
 - Das Ergebnis: rd 1,0 Mio EUR sind in BAR an den Wiener Geschäftsmann geflossen – zwei Schulungstermine bisher von tunesischer Seite abgesagt – kein Vertrag mit der tunesischen Regierung – keine Einnahmen – bloße Absichtserklärungen („Letter of intent“)

Fallbeispiel CPC:

Tochtergesellschaft CPC/Ökoprofit – Folie 3

Feststellungen:

- Verträge und Vereinbarungen ohne juristischen Beistand
- Zahlungen ohne Einhaltung der Gegenleistungsverpflichtungen (Tunesien-Projekt) und ohne Einholung von Leistungsnachweisen – Leistungen von Barzahlungen in Millionenhöhe
- Bereitschaft zur Leistung von Schmiergeldern („Nützliche Abgaben“)
- Bereitschaft zur Unterzeichnung von Nebenvereinbarungen, die Zahlungen auf persönliche Konten des Geschäftsführers nahelegen
- Rückdatieren von Verträgen – in Einzelfällen: Verträge bzw Versprechungen am zweiten Geschäftsführer vorbei
- Beauftragung von Beraterleistungen im Wert von mehreren tausend EUR ohne Einholung von Referenzen und offensichtlich ohne die teuren Beraterleistungen finanziert zu haben
- Nichtinformation des Aufsichtsrates über diese umfangreichen Beraterleistungen und die zu bewältigenden Probleme
- Mangelhafte betriebswirtschaftliche und kostenrechnerische Dokumentation des Projektaufwandes
- Unvollständige und zT unrichtige Berichterstattung dem Eigentümervertreter und dem Gemeinderat gegenüber – offenbar zum Zweck der „stillen Beseitigung“ der Krise
- Projekt- und Akquisitionsaufwand ohne entsprechende Ausfinanzierung sicherzustellen
- Gesamtverlust aus Tunesien-Projekt und Folgekosten nach Einschätzung des STRH: 2,0 Mio EUR

Fallbeispiel CPC:

Tochtergesellschaft CPC/Ökoprofit – Folie 4**Wie war das möglich?:**

- **Kooperationsvertrag „Stadt Graz – CPC“ aus dem Jahr 2000:** Vorgesehen war ein **Überwachungsgremium der CPC**, dem **vierteljährlich detailliert über die Projekte zu berichten** gewesen wäre; Mitglieder des Gremiums hätten sein sollen:
 - Umweltreferent der Stadt Graz
 - Abteilungsvorstand des Umweltamtes
 - Geschäftsführer CPC
 - Umweltkoordinator Land Steiermark, Vertreter der steir. Wirtschaftsförderung, Vertreter der TUG**Gremium und Berichte sind niemals zustande gekommen.**
- **Beirat** (seit 1996 bis heute im Gesellschaftsvertrag vorgesehen; letzte Sitzung 2002)
- **Aufsichtsrat** (2002 von Vize-BM angekündigt – Mitte 2004 erneut von BM eingefordert – Mitte 2005 endlich installiert)
- **Geschäftsführung** (bis Ende 2003 kollektiv durch 2 Personen // seit 2004: Alleingeschäftsführung durch den Umweltamtsleiter – in dieser Zeit flossen die Barzahlungen über mehr als 1,0 Mio EUR)
- **Dringlichkeitsverfügung 2002:** im „Motivenbericht“ ist vorgesehen, dass neue, insb **Auslandsprojekte hinsichtlich Finanzierung „dem WP“ vorzulegen** seien und dieser eine Stellungnahme abzugeben habe – im Antragstext des Stückes kommt die Passage nicht mehr vor – Umsetzung ausgeblieben

Fallbeispiel CPC:

Tochtergesellschaft CPC/Ökoprofit – Folie 5

Der Standard, 30. März 2006

Mediensplitter:

Schmiergeld aus Graz versank in der Wüste

Keine Rechnungen, keine Belege: Ein Grazer Amtsleiter spendierte einem Geschäftsmann – vor den Augen der Spitzenpolitiker – mehr als eine Million Euro Steuergeld für ein bis heute nicht realisiertes Öko-Projekt in Tunesien. Beide stehen seit Dienstag in Graz vor Gericht.

Walter Müller

Graz – Schmiergelder, 1, 5 Millionen Euro Spesen ohne Rechnungen, eine ganze Stadtregierung, die wagschaut, Politiker, die am Opernball Unterschriften für ein Millionenprojekt leisten: Dieses wirtschaftspolitische Sittendrama spielt in Graz, wird derzeit vor dem dortigen Straflandesgericht abgehan-

delt und dürfte noch zu einer politischen Erdbeben in Graz führen.

Es geht um das so genannte „Ökoprofit“-Projekt. „Ökoprofit“ ist eine Erfindung des mittlerweile suspendierten Leiters des Grazer Umweltamtes, Karl N., der ein Modell entworfen hatte, wie Unternehmen oder Kommunen mit Umweltschutzmaßnahmen nachhaltig Geld sparen können. Bis

dato ist das Geschäftsmodell, das über die stadteigene Firma CPC (Cleaner Productions Center) promotet werden sollte, aber nicht aufgegangen. Für die Stadt Graz ist es ein reines Verlustgeschäft.

N., der Ökoprofit in Tunesien groß rausbringen wollte, steht jetzt gemeinsam mit seinem Geschäftspartner Hans Jörg S. vor Gericht. Karl N. wird Untreue vorgeworfen, Hans Jörg S. schwerer Betrug. Fakt ist: 1, 2 Millionen Euro wurden von der Stadt Graz über N. in den tunesischen Wüstensand gesetzt. N. und S. fühlen sich nicht schuldig.

Staatsanwalt Peter Gruber formulierte gleich eingangs die entscheidende Frage: „Wo ist der Vertrag mit der tunesischen Regierung?“ Es gebe ihn bis heute nicht, aber Zahlungen. „Wer hat das Geld konkret bekommen? Wo sind die Honorarnoten“, fragte Richterin Angelika Hacker. N.: „Die hab ich nicht.“ Nie habe er Belege oder Rechnungen verlangt. N.: „Ich hab ihm vertraut.“ Staatsanwalt Gruber: „Hätten sie auch eigenes Geld so eingesetzt, es waren ja Steuergelder?“ N. hebt wortlos die Schultern.

Hier waren Gruber und Richterin Hacker bei der Politik angelangt. Amtseiter N. sagte aus, er habe in einem Aktenvermerk sämtliche „Verträge“ – die Gruber als „Luftpapiere“ ohne Qualität bewertete – beigelegt, sowie alle Korrespondenzen mit Partner S. und dies dem Stadtsenat vorgebracht. Mit SPÖ-Finanzstadtrat Wolfgang Riedler habe er Vorgespräche geführt. N.: „Ich wollte wissen, wie ich vorgehen soll.“

Informiert habe er auch Bürgermeister Siegfried Nagl und SPÖ-Vizebürgermeister Walter Ferk, der mit ihm bereits beim Opernball 2004 einen Vertrag mit S. und einem Mann aus Tunesien unterzeichnet hatte.

N. wurde als Chef der stadteigenen CPC nie kontrolliert. N.: „Ich brauchte für die Gelder keine Beschlüsse, ich hatte keinen Aufsichtsrat, keinen Beirat. Ich konnte eigentlich niemanden fragen. Weil niemand für mich zuständig war.“

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!