



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Die Rechnungslegung und ihr Umfeld in Serbien aus
österreichischer Sicht

verfasst von / submitted by

Marko Rasic, BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2020 / Vienna 2020

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	6
Abbildungsverzeichnis	8
Abkürzungsverzeichnis	9
1. Einleitung	15
1.1. Hintergrund	15
1.2. Zielsetzung und Fragestellung.....	16
1.3. Methodisches Vorgehen.....	17
1.4. Aufbau der Masterarbeit	17
2. Doing Business – Vergleich zwischen Serbien und Österreich	19
2.1. Wirtschaftsbeziehungen zwischen Serbien und Österreich	19
2.2. Österreichische Unternehmen in Serbien	23
2.3. Doing Business Ranking und seine Segmente von Serbien und Österreich	26
2.3.1. Überblick über das Doing Business Ranking und seine Segmente	26
2.3.2. Gründung eines Unternehmens.....	28
2.3.3. Umgang mit Baugenehmigungen	29
2.3.4. Anschließung ans Stromnetz.....	31
2.3.5. Eintragung des Eigentums.....	32
2.3.6. Kreditbeschaffung.....	32
2.3.7. Schutz der Minderheitsrechte	34
2.3.8. Steuerzahlungen	35
2.3.9. Außenhandel	37
2.3.10. Vertragsvollstreckung	38
2.3.11. Lösung von Insolvenzfällen	39
2.3.12. Zusammenfassung	40
3. Das serbische Rechnungslegungsumfeld und sein Vergleich mit Österreich...	42
3.1. Einführung in das serbische Rechnungslegungsumfeld.....	42

3.2. Gesellschaftsformen – Vergleich zwischen Serbien und Österreich	42
3.3. Steuerliches Umfeld – Vergleich zwischen Serbien und Österreich	44
3.4. Serbische Pendanten zu österreichischen Behörden, Organisationen und Gesetzen	47
4. Die serbischen Rechnungslegungsvorschriften und ihr Vergleich zum dritten Buch des UGB	53
4.1. Einführung in die serbischen Rechnungslegungsvorschriften und Themenabgrenzung	53
4.2. Geschichtliche Entwicklung der serbischen Rechnungslegungsvorschriften.....	55
4.3. Das serbische Rechnungslegungsgesetz (RLG) und sein Vergleich zum dritten Buch des UGB	59
4.3.1. Anwendungsbereich (Art. 1 und 4 RLG vs. § 189 UGB)	59
4.3.2. Begriffsbestimmungen (Art. 2 RLG vs. § 189a UGB)	61
4.3.3. Größenklassen (Art. 6 und 7 RLG und Art. 2 RG vs. § 221 UGB)	67
4.3.4. Organisation und Unterlagen des Rechnungswesens (Art. 8–11 RLG vs. § 190 UGB)	71
4.3.5. Geschäftsbücher und Kontenrahmen (Art. 12–14, 16 und 17 RLG)	74
4.3.6. Pflicht zur Aufstellung eines Inventars und Abstimmung von Forderungen und Verbindlichkeiten (Art. 20–22 RLG vs. § 192 UGB)	79
4.3.7. Allgemeine Grundsätze der Bewertung (Art. 23 RLG vs. § 201 UGB)	81
4.3.8. Anwendung der IFRS (Art. 24–26 RLG vs. § 245a UGB)	82
4.3.9. Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen (Art. 28 RLG vs. § 212 UGB)	85
4.3.10. Finanzberichte	88
4.3.10.1. Jahresabschluss (Art. 29 RLG vs. §§ 193 und 222 UGB)	88
4.3.10.2. Zuständigkeit für das Vorschreiben von Inhalt und Form der Formulare für den Jahres- und den Konzernabschluss sowie für den statistischen Bericht (Art. 30 RLG)	90
4.3.10.3. Konzernabschluss (Art. 31 RLG vs. §§ 244 und 250 UGB)	90
4.3.10.4. Ausnahmen von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (Art. 32 RLG vs. §§ 245, 246 und 249 UGB)	93

4.3.10.5. Prüfung der Finanzberichte (Art. 33 RLG).....	99
4.3.10.6. Anhang (Art. 2 und 29 RLG vs. §§ 222 und 236–242 UGB).....	100
4.3.10.7. Lagebericht (Art. 34 RLG vs. §§ 222, 243 und 243a UGB)	102
4.3.10.8. Corporate Governance-Bericht (Art. 35 RLG vs. §§ 222 und 243c UGB)	106
4.3.10.9. Nichtfinanzielle Erklärung, nichtfinanzieller Bericht (Art. 37 RLG vs. § 243b UGB)	110
4.3.10.10. Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen (Art. 39 RLG vs. § 243d UGB)	112
4.3.10.11. Konzernlagebericht (Art. 36 RLG vs. §§ 244 und 267 UGB)	115
4.3.10.12. Konsolidierter Corporate Governance-Bericht (Art. 35 RLG vs. § 267b UGB)	116
4.3.10.13. Konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung, konsolidierter nichtfinanzieller Bericht (Art. 38 RLG vs. § 267a UGB)	116
4.3.10.14. Konsolidierter Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen (Art. 40 RLG vs. § 267c UGB)	118
4.3.10.15. Statistischer Bericht gem. Art. 2 Z 18 und 44 RLG.....	120
4.3.10.16. Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des JA/KA (Art. 44, 45 und 47 RLG vs. §§ 193, 244 und 277 UGB)	121
4.3.10.17. Sprache und Währung der Rechnungslegung (Art. 42 RLG vs. §§ 190 Abs. 2 und 193 Abs. 4 UGB).....	125
4.3.11. Nationalkommission für Rechnungslegung (Art. 53–55 RLG)	125
4.3.12. Aufsicht über juristische Personen und Unternehmer (Art. 56 RLG)	128
4.3.13. Strafbestimmungen (Art. 57 und 58 RLG vs. §§ 282 und 283 UGB)	129
5. Das serbische Revisionsgesetz (RG) und sein Vergleich mit den österreichischen Prüfungsvorschriften.....	132
5.1.1. Überblick	132
5.1.2. Regelungsbereich des RG.....	132
5.1.3. Begriffsbestimmungen des RG (Art. 2 RG).....	132
5.1.4. Prüfungspflicht und Durchführung der gesetzlichen Prüfung (Art. 26 und 27 RG vs. § 268 UGB)	137

5.1.5. Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfung (Art. 28–30 RG)	139
5.1.6. Voraussetzungen für die Erteilung der Prüfungslizenz und die Fachprüfung zur Zulassung (Art. 6 und 9 RG vs. §§ 8, 9, 21 und 22 WTBG 2017)	142
5.1.7. Bestellung des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft (Art. 31 und 32 RG vs. § 270 UGB)	145
5.1.8. Prüfungsvertrag (Art. 33 RG vs. § 270 Abs. 3 UGB)	147
5.1.9. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk (Art. 39 und 40 RG vs. §§ 273 und 274 UGB).....	148
5.1.10. Verbot der Durchführung der Abschlussprüfung – Befangenheit und Ausgeschlossenheit (Art. 44 und 45 RG vs. §§ 271 und 271a UGB).....	153
5.1.11. Prüfungsausschuss und interner Revisor (Art. 53 und 54 RG).....	156
5.1.12. Rotationspflicht der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und des Wirtschaftsprüfers (Art. 50 RG vs. §§ 270a und 271a Abs. 1 Z 4 und Abs. 3 UGB)...	159
5.1.13. Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer (Art. 55, 57, 58, 60, 61, 64 und 74 RG vs. §§ 151–153 und 181 WTBG 2017).....	161
5.1.14. Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und selbstständigen Wirtschaftsprüfer (Art. 75 und 76 RG)	166
6. Kritik an der Qualität der Finanzberichterstattung und der Rechnungslegungsvorschriften in Serbien.....	171
7. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen.....	177
Literaturverzeichnis	179
Anhang: Kurzfassung / Abstract.....	183

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Wirtschaftskennzahlenvergleich zwischen Serbien und Österreich.....	19
Tabelle 2: Wirtschaftsbeziehungen Serbiens mit Österreich.....	22
Tabelle 3: Daten aus dem „Doing Business 2020 Serbia“ und dem „Doing Business 2020 Austria“ – Überblick	27
Tabelle 4: Indikatoren für das Segment „Gründung eines Unternehmens“	29
Tabelle 5: Indikatoren für das Segment „Umgang mit Baugenehmigungen“	30
Tabelle 6: Indikatoren für das Segment „Anschließen ans Stromnetz“	31
Tabelle 7: Indikatoren für das Segment „Eintragung des Eigentums“	32
Tabelle 8: Indikatoren für das Segment „Kreditbeschaffung“	33
Tabelle 9: Indikatoren für das Segment „Schutz der Minderheitsrechte“	35
Tabelle 10: Indikatoren für das Segment „Steuerzahlungen“	36
Tabelle 11: Indikatoren für das Segment „Außenhandel“	37
Tabelle 12: Indikatoren für das Segment „Vertragsvollstreckung“	38
Tabelle 13: Indikatoren für das Segment „Lösung von Insolvenzfällen“	39
Tabelle 14: Gesellschaftsformen – Vergleich zwischen Serbien und Österreich.....	43
Tabelle 15: Steuerliche Vorschriften und Steuersätze in Serbien und Österreich – Vergleich	45
Tabelle 16: Serbische Pendanten zu österreichischen Behörden, Gremien, Vereinigungen und sonstigen relevanten Organisationen	48
Tabelle 17: Serbische Pendanten zu österreichischen Gesetzen	51
Tabelle 18: Übersicht über die Chronologie der Änderungen des serbischen Rechnungslegungs- und Revisionsgesetzes bzw. des Rechnungslegungsgesetzes und des Revisionsgesetzes.....	59
Tabelle 19: Anwendungsbereich – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB	60
Tabelle 20: Schwellenwerte der Größenklassen – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB	68

Tabelle 21: Vergleich zwischen dem serbischen und dem österreichischen Kontenrahmen.....	77
Tabelle 22: Anwendung der IFRS – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB	83
Tabelle 23: Anwendung der IFRS und IFRS für KMU in Serbien gemäß Rechnungslegungsgesetz	84
Tabelle 24: Aufbewahrungsfristen von Unterlagen – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB	87
Tabelle 25: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich der Bestandteile des Jahresabschlusses	89
Tabelle 26: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich der Bestandteile des Konzernabschlusses.....	93
Tabelle 27: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich Ausnahmen und Befreiungen von der Konsolidierung.....	97
Tabelle 28: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich der größenabhängigen Befreiung von der Konsolidierung.....	99
Tabelle 29: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich Anhangsangaben.....	101
Tabelle 30: Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB	102
Tabelle 31: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich Lageberichtsangaben	105
Tabelle 32: Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB	106
Tabelle 33: Vergleich zwischen den Angaben im Corporate Governance-Bericht nach dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB.....	109
Tabelle 34: Vergleich der Angaben im nichtfinanziellen Bericht zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB	112
Tabelle 35: Angaben im Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB	114

Tabelle 36: Aufstellung, Festlegung und Offenlegung des JA/KA – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB.....	124
---	-----

Tabelle 37: Abschlussprüfungspflichtige und nicht abschlussprüfungspflichtige Gesellschaftsformen – Vergleich zwischen Serbien und Österreich	139
---	-----

Abbildungsverzeichnis

Diagramm 1: Doing Business-Punktzahlen und das Ranking des jeweiligen Segments in Serbien und Österreich	28
--	----

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
a.d.	serbische Abkürzung von „akcionarsko društvo“ (entspricht einer AG in Österreich)
a.d.o.	serbische Abkürzung von „akcionarsko društvo za osiguranje“ (entspricht einer Versicherungs-AG)
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
APAB	Abschlussprüferaufsichtsbehörde
APAG	Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz
APOB	Öffentliches Aufsichtsgremium für Abschlussprüfung (Audit Public Oversight Board – APOB) der Wertpapierkommission in Serbien
APR	Agentur für Unternehmenregister in Serbien („Agencija za privredne registre“ auf Serbisch, Firmenbuch Serbien, Jahresabschlussregister)
AR	Aufsichtsrat
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich
Bil-RL	Bilanzierungsrichtlinie
BWG	Bankwesengesetz
CIA	Certified Internal Auditor
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
d.o.o.	serbische Abkürzung von „društvo sa ograničenom odgovornošću“ (entspricht einer GmbH in Österreich)

EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
ff.	und die folgenden Seiten/Paragrafen
FMA	Finanzmarktaufsicht
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GenRevG	Genossenschaftsrevisionsgesetz
GesBR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz (Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAP	Internal Audit Practitioner Exam
IAS	International Accounting Standards
i.d.R.	in der Regel
IES	International Education Standard
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s) und International Accounting Standards
i.H.v.	in Höhe von
IKS	Internes Kontrollsystem
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards (internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung)

ISA	International Standards on Auditing
i.S.d.	im Sinne der/des
ISQC	International Standard on Quality Control
i.V.	im Vergleich
i.V.m.	in Verbindung mit
IWP	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
JA	Jahresabschluss
JU	Jahresumsatz
KA	Konzernabschluss
k.A.	keine Angabe
KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
Kl.	Klasse
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KoR	Komora ovlašćenih Revizora (Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer in Serbien)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KSV	Kreditschutzverband
KSW	Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (bis 31. Dezember 2017 lautete die Bezeichnung KWT – Kammer der Wirtschaftstreuhandler)
KSW-PRL 2017	Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten 2017
kWh	Kilowattstunde
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhandler (am 31. Dezember 2017 erfolgte die Umbenennung auf KSW)
lit.	litera
Ltd.	Limited (Britische Kapitalgesellschaft, die je nach Form entweder einer AG oder einer GmbH in Österreich entsprechen kann)

LKW	Lastkraftwagen
M	Monat/e
MEUR	Millionen Euro
Mio.	Million
Mo	Monate
N.a.	Nicht anwendbar
NBS	Nationalbank Serbien
NKR	Nacionalna Komisija za Računovodstvo (Nationalkommission für Rechnungslegung in Serbien)
OCI	other comprehensive income (sonstiges Ergebnis)
o.e.	oben erwähnt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OeNB	Oesterreichische Nationalbank
OePR	Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung
OG	Offene Gesellschaft
p.a.	pro anno (jährlich)
PIE	Public Interest Entity (Unternehmen von öffentlichem Interesse)
PKS	Privredna Komora Srbije (Wirtschaftskammer Serbien)
PKW	Personenkraftwagen
PSG	Privatstiftungsgesetz
RG	Revisionsgesetz
RL	Rechnungslegung
RLG	Rechnungslegungsgesetz
RS	Republik Serbien
RSD	serbischer Dinar nach ISO-4217-Code (RSD – Republik Serbien Dinar)

SE	Societas Europaea (Europäische Aktiengesellschaft)
SEC	Securities and Exchange Commission
SFRJ	Sozialistische Föderative Republik Jugoslawien
SRJ	„Savezna Republika Jugoslavija“ (Bundesrepublik Jugoslawien)
SRRS	Savez računovođa i revizora Srbije (Verband der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer Serbiens)
TEUR	Tausend Euro
TRSD	Tausend Dinar
Tsd.	Tausend
u.Ä.	und Ähnliches
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UPSS	Udruženje poreskih savetnika Srbije (Verband der Steuerberater Serbiens)
USD (\$)	US-Dollar nach ISO-4217-Code
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UZ	Unterziffer
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
vgl.	vergleiche
WKO	Wirtschaftskammer Österreich
WTBG 2017	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017
WT-AARL 2017-KSW	Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die Allgemeine Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZKR	Zentralkreditregister – Serviceeinrichtung für Finanzinstitutionen mit dem Zweck, rasch und zuverlässig über das potenzielle bzw.

tatsächliche Gesamtbligo, das sich aus der Summe der einlangenden Meldungen von Kredit- und Finanzinstituten sowie Versicherungsunternehmen ergibt, zu informieren

1. Einleitung

1.1. Hintergrund

Nach dem Zerfall der „Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien“ (kurz: Jugoslawien) im Jahr 1992 etablierten sich fünf neue Staaten. Diese Auflösung Jugoslawiens wurde von 1991 bis 1995 von einem blutigen Zivilkrieg begleitet, während gleichzeitig die zweitgrößte Inflation der Welt, neben den Hyperinflationen in Ungarn nach dem Zweiten Weltkrieg, ausgelöst wurde.¹ Bereits 1992 wurde aus den zwei verbliebenen Teilrepubliken Serbien und Montenegro die „Bundesrepublik Jugoslawien“ gebildet, international noch als „Restjugoslawien“ bekannt. Diese amtliche Bezeichnung wurde 2003 in die territorial und staatsrechtlich identische „Staatenunion von Serbien und Montenegro“ umbenannt. Im Jahr 2006 folgte, nach einem kontroversen Referendum, die Unabhängigkeitserklärung Montenegros. Schließlich löste die Republik Serbien, als einziger Rechtsnachfolger der ehemaligen Staaten, welcher auch die UN-Mitgliedschaft fortführt, die Staatenunion ab. 2008 erklärte sich zudem der Kosovo für unabhängig, eine Maßnahme, die bis heute umstritten bleibt.

Nach jener Epoche, in welcher Jugoslawien als Gründer der „Bewegung der Blockfreien Staaten“ agierte, streben die nun getrennten und unabhängig gewordenen Nachfolgestaaten den politischen und ökonomischen Anschluss an die Europäische Union an. Notwendige Reformen blieben in Serbien, aufgrund der Dynamik der politischen Vorkommnisse sowie aufgrund des Kosovokriegs² und der damit verbundenen NATO-Bombardierung 1999, vorerst aus. Serbien konnte sich erst mit dem, durch Massendemonstrationen errungenem, Rücktritt von Slobodan Milošević im Jahr 2000 endgültig von seinem kommunistischen und sozialistischen Erbe befreien und den Reform- und Modernisierungskurs ansteuern. Die Republik hat mit dem Jahr 2001, i.V. zu anderen Ländern aus der ex-jugoslawischen Region (heutzutage gebräuchlich nur „Region“ genannt), verspätet mit den Transitionsprozessen zu liberaler Marktwirtschaft und zur Privatisierung von öffentlichem Vermögen begonnen. Es folgte bis 2008 ein bedeutsames Wirtschaftswachstum i.H.v. durchschnittlich 5%. Dieser Aufschwung wurde jedoch durch die globale Finanzkrise 2009 gezügelt, weshalb in diesem Jahr das Wachstum, erstmals seit der Jahrtausendwende, negativ ausgefallen ist. Ab 2010

¹ Quelle: <https://www.wiwo.de/finanzen/geldanlage/hyperinflation-die-hoechsten-inflationen-aller-zeiten/7142988.html> Stand: 17.09.2012 – als die größte Hyperinflation der Welt aller Zeiten gilt im Moment die Hyperinflation in Zimbabwe vom Jahr 2008. D.h. dass die von der Auflösung Jugoslawiens ausgelöste Hyperinflation im Moment die drittgrößte Hyperinflation nach dem Zweiten Weltkrieg ist. Vgl. Allen (2009), S. 227–228.

² Der Konflikt zwischen Albanern und Serben in der mehrheitlich von Albanern bewohnten serbischen Provinz Kosovo und Metochien im Jahr 1999.

befanden sich die Zahlen allerdings bereits wieder im schwarzen Bereich. Die folgenden Jahre verzeichneten nur noch ein langsames Wachstum mit negativen Ausreißern 2012 und 2014 und einem positiven 2018 i.H.v. 4,3%.³

Diese Instabilität, sowie diverse Staatskrisen, schlugen sich auch in der Gesetzgebung nieder. Beispielsweise wurden im Zeitraum von 1989 bis 2020 das serbische Rechnungslegungsgesetz sieben Mal und das serbische Revisionsgesetz fünf Mal komplett geändert.⁴ Zwischen diesen umfassenden Änderungen gab es oftmals weitere kleinere Ergänzungen oder Änderungen einzelner Paragraphen. Die aktuell geltenden Fassungen des Rechnungslegungsgesetzes (RLG) und des Revisionsgesetzes (RG) stammen vom Oktober 2019.⁵

1.2. Zielsetzung und Fragestellung

Angesichts der Komplexität und Instabilität des Rechnungslegungsumfeldes in Serbien fällt es vielen ausländischen Investoren schwierig, sich im serbischen Rechnungssystem zu orientieren. Die Ziele dieser Masterarbeit sind, dieses System aus österreichischer Sicht zu analysieren und so das Zurechtfinden für einen potenziellen Investor aus Österreich zu erleichtern sowie das weitere Investieren in Serbien anzukurbeln. Nicht zuletzt deshalb, weil Österreich mit einem Gesamtvolumen von EUR 2,26 Mrd. zweitgrößter ausländischer Investor in Serbien ist,⁶ verdienen die Rechnungslegung und ihr Umfeld in Serbien genauere Betrachtung.

Mit dieser Masterarbeit wird versucht, das gesamte Rechnungslegungsumfeld in Serbien mit einem breiten Spektrum der für österreichische Investoren relevanten Gegebenheiten im Bereich der Doing Business-Bedingungen, der steuerlichen Aspekte, der existierenden Behörden, Organisationen, Gesetze und deren österreichischen Pendanten in Serbien zu veranschaulichen. Es werden schwerpunktmäßig das serbische Rechnungslegungsgesetz (RLG) und das serbische Revisionsgesetz (RG) aus österreichischer Sicht dargestellt.

³ Quelle: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&country=SRB> Stand: 02.10.2019.

⁴ Vgl. *Ranđelović* (2018), S. 274.

⁵ Quelle: <https://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SlGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/skupstina/zakon/2013/62/5/reg> Stand: 16.02.2020.

⁶ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 7: <https://www.wko.at/service/aussenwirtschaft/serbien-wirtschaftsbericht.pdf>.

Die Fragestellung, welche sich aus dieser Zielsetzung anbietet, lautet: Sind die Rechnungslegung und ihr Umfeld, inklusive Doing Business-Bedingungen, in Serbien identisch mit Österreich oder gibt es Unterschiede und, wenn ja, welche?

1.3. Methodisches Vorgehen

Das methodische Vorgehen umfasst eine Darstellung der serbischen Rechnungslegungsvorschriften und eine Vergleichsanalyse, in welcher die Bestimmungen des serbischen Rechnungslegungsgesetzes (RLG) und des Revisionsgesetzes (RG) mit den entsprechenden österreichischen Vorschriften verglichen werden. Es sollen vor allem Unterschiede, aber auch Ähnlichkeiten ermittelt und beschrieben werden. Dabei werden nur diejenigen Vorschriften für die Vergleichsanalyse herangezogen, die als sehr wichtig erscheinen und bei denen die größten Unterschiede festgestellt werden. Davor müssen zuerst alle relevanten Vorschriften gelesen, übersetzt, verglichen und zum Schluss die für die Rechnungslegung relevantesten Vorschriften dargestellt und deren Unterschiede beschrieben werden. Es können somit nicht alle Rechnungslegungsvorschriften dargestellt und mit den österreichischen verglichen werden, sondern nur diejenigen, bei denen die Unterschiede am größten sind, da sonst diese Masterarbeit zu voluminös ausgefallen wäre.

Zum Zwecke der Übersichtlichkeit und der Veranschaulichung wird viel mit tabellarischen Darstellungen gearbeitet, da die mit zahlreichen Informationen befüllten Gesetzestexte und Vergleiche ansonsten unübersichtlich ausfallen würden.

1.4. Aufbau der Masterarbeit

Zuerst wird der Doing Business-Rahmen zwischen Serbien und Österreich verglichen. Dafür werden für jedes Land die Doing Business-Berichte der Weltbankgruppe herangezogen. Nur die wichtigsten Daten und Indikatoren werden komprimiert und mittels Tabellen zusammengefasst und beschrieben. Das Ziel ist, einen allgemeinen Überblick über die Wirtschafts- und Investitionsbedingungen in Serbien verglichen zu Österreich zu gewinnen, bevor näher auf einzelne Gesetzesvorschriften eingegangen wird.

Danach folgt die Beschreibung des serbischen Rechnungslegungsumfeldes im engeren Sinne. Hierbei werden die serbischen Pendanten zu den relevantesten österreichischen Behörden, Organisationen und Gesetzen, die für das Verständnis des Rechnungssystemes in Serbien relevant sein können, ermittelt und beschrieben. Die für das

Rechnungslegungsumfeld relevanten serbischen Gesetze, wie das Wirtschaftsgesellschaftengesetz, das Einkommensteuergesetz und das Körperschaftsteuergesetz, werden ebenfalls herangezogen. Damit wird die Orientierung in der serbischen Rechnungslegung für eine in der österreichischen Rechnungslegung kundige Person erleichtert.

Der Kern dieser Masterarbeit besteht aus der Darstellung des serbischen Rechnungslegungsgesetzes (RLG) und des serbischen Revisionsgesetzes (RG) und deren Vergleiche hauptsächlich mit dem dritten Buch des österreichischen Unternehmensgesetzbuchs (UGB), aber auch mit zusätzlichen österreichischen Prüfungsvorschriften. Dabei werden die für die Rechnungslegung relevanten serbischen Gesetzestexte selbst übersetzt, ausgelegt und dargestellt, da aufgrund der ständigen Änderungen der Gesetze keine umfassenden Kommentare zum aktuellen Rechnungslegungsgesetz und zum aktuellen Revisionsgesetz bestehen. Da die wichtigste Fachzeitschrift „Računovodstvo“ meistens zweimal jährlich herausgegeben wird, gibt es zum neuen Rechnungslegungsgesetz und zum neuen Revisionsgesetz vom Oktober 2019 im Jahr 2020 bis dato weder fachliche Kommentare noch Kritik.

Weiters folgt die Kritik an der Qualität der Finanzberichterstattung und der Rechnungslegungsvorschriften in Serbien. Aufgrund der fehlenden Kommentare und Kritik des aktuellen Rechnungslegungsgesetzes und des Revisionsgesetzes werden teilweise die Kommentare der Vorversionen der zwei Gesetze in Fachzeitschriften für die kritische Analyse herangezogen, und es wird untersucht, ob die alte Kritik immer noch stimmt und für welche Rechnungslegungsbestimmungen sie noch zutreffend ist.

Abschließend werden zusammenfassende Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Zielsetzung und Fragestellung gezogen.

2. Doing Business – Vergleich zwischen Serbien und Österreich

2.1. Wirtschaftsbeziehungen zwischen Serbien und Österreich

Serbien wird als Entwicklungsland mit hohem mittlerem Einkommen eingestuft und kann in der Weltwertung der Wirtschaftsleistungen von über 200 Länder weltweit im Jahr 2018 nur Rang 85 einnehmen. Österreich hingegen fällt unter die reichsten entwickelten Länder der Welt (Hocheinkommensland) mit dem Weltbank-Weltrang 26 im Jahr 2018. Die einzelnen Wirtschaftskennzahlen der beiden Länder werden anhand der folgenden Tabelle veranschaulicht.

Wirtschaftskennzahlen	Serbien				Österreich			
	2017	2018	2019	2020 (P)	2017	2018	2019	2020 (P)
Nominales Bruttoinlandsprodukt in Mrd. USD	44,428	50,454	52,472	54,519	417,672	455,737	470,987	485,555
Bruttoinlandsprodukt/Kopf zu Kaufparität in USD	16.073	17.623	18.589	19.626	53.460	55.300	60.171	61.013
Bevölkerung in Mio	7,0	7,0	7,0	6,9	8,8	8,8	8,9	8,9
Reales Wirtschaftswachstum in %	2,0	4,3	4,0	3,9	2,6	2,0	1,6	1,5
Inflationsrate in %	3,2	2,0	2,4	2,7	2,1	2,0	1,5	1,5
Arbeitslosenrate in %	13,5	12,7	11,8	11,5	5,5	4,9	4,6	4,7
Wechselkurs der Landeswährung (RSD) zu EUR	118,4	118,2	117,6	117,7	EUR	EUR	EUR	EUR
Warenexporte des Landes in Mrd. USD	16,9	19,2			159,970	176,992		
Warenimporte des Landes in Mrd. USD	21,9	25,8			166,475	184,195		
Wirtschaftsleistung des Landes, Weltwertung		Rang 85				Rang 26		

Tabelle 1: Wirtschaftskennzahlenvergleich zwischen Serbien und Österreich⁷

Das reale Wirtschaftswachstum Serbiens ist im Vergleich zu den anderen mittel- und ost-europäischen Nachbarländern niedriger und reicht für eine nachhaltige Erholung der serbischen Wirtschaft und Verbesserung des Lebensstandards nicht aus. Diese Entwicklung ist auf eine abgeschwächte Industrieproduktion und die Einführung von Strafzöllen i.H.v. 100% auf serbische Produkte im Dezember 2018 durch den Kosovo zurückzuführen. Ein weiterer Faktor ist, dass trotz der Bemühungen Serbiens, ausländische Investitionen anzuziehen, sie aufgrund niedriger Lohnkosten überwiegend in Dienstleistungsbranchen und Produktionen mit eher niedriger Wertschöpfung (sogenannte „verlängerte Werkbänke“) getätigt werden.⁸ Das Problem ist, dass lokale

⁷ Quelle: Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 3, WKÖ, Statistik Austria, Weltbank, Statistikamt Serbien (www.stat.gov.rs), Nationalbank Serbien (www.nbs.rs), Economist Intelligence Unit.

Die Zahlen für das Jahr 2020 wurden vor der Corona-Krise prognostiziert und berücksichtigen die coronabedingten Verschlechterungen der Wirtschaftslage nicht.

⁸ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 4: <https://www.wko.at/service/aussenwirtschaft/serbien-wirtschaftsbericht.pdf>.

Unternehmen in die Wertschöpfungskette weniger eingebunden sind und nicht in ausreichendem Maß als Zulieferer in Frage kommen.

Weitere langfristige Probleme stellen die Abwanderung qualifizierter Arbeitskräfte (insbesondere Mediziner und Pflegekräfte, Ingenieure, Techniker und Handwerker, aber auch LKW-Fahrer) sowie eine niedrige Geburtenrate dar. Darüber hinaus beträgt die sogenannte informelle Beschäftigung fast 20% über alle Branchen und allein 64% in der Landwirtschaft.⁹

Das nominale Bruttoinlandsprodukt Österreichs im Jahre 2018 macht fast das Zehnfache des serbischen Bruttoinlandsprodukts aus, während das Bruttoinlandsprodukt pro Kopf zu Kaufkraftparität in USD um das Dreifache des serbischen Bruttoinlandsprodukts zu Kaufkraftparität in USD höher ist. In Anbetracht dessen, dass das Preisniveau in Serbien niedriger als in Österreich ist, lässt sich dies nachvollziehen. Die naheliegende Schlussfolgerung lautet, dass die Kaufkraft der Österreicher dreimal so hoch ist wie die der Serben.

Weiters ist der Unterschied zwischen den beiden Ländern bei Importen und Exporten enorm. Österreich exportiert fast zehnmal so viel wie Serbien und importiert das Siebenfache dessen, was Serbien importiert.

Serbien exportiert zu einem großen Teil in die EU, insbesondere nach Deutschland (2017: USD 2,15 Mrd.) und Italien (2017: USD 2,11 Mrd.), aber auch in das Nachbarland Bosnien und Herzegowina (2017: USD 1,24 Mrd.) und nach Russland (2017: USD 1,03 Mrd.) sowie in die anderen Nachbarländer des ex-jugoslawischen Raums.¹⁰

Einer der Gründe, warum ausländische Investoren in Serbien investieren, ist das Bestehen des Freihandelsabkommens mit der russischen Föderation, Kasachstan und Weißrussland, die gemeinsam einen Markt von über 170 Mio. Menschen bilden. Nach diesem Abkommen muss die Wertschöpfung i.H.v. mindestens 51% in Serbien erfolgen, damit in diese Länder zollfrei exportiert werden kann. Weitere Freihandelsabkommen, die Serbien unterzeichnet hat, wie das Stabilisierungs- und Assoziierungsabkommen mit der EU, das CEFTA-Abkommen mit Albanien, Bosnien und Herzegowina, UNMIK/Kosovo, Nordmazedonien, Moldau, Montenegro, das EFTA-Abkommen mit der Schweiz, Norwegen, Liechtenstein und Island, das Freihandelsabkommen mit der Türkei sowie das GSP-Abkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika sind von weniger Bedeutung

⁹ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 5.

¹⁰ Quelle: <https://oec.world/en/profile/country/srb/>.

für einen österreichischen bzw. EU-Investor, da zwischen der EU und den angegebenen Staaten ähnliche Freihandelsabkommen bereits bestehen.¹¹

Darüber hinaus sind für alle Investoren in Serbien sehr hohe Investitionsförderungen, abhängig von der Anzahl der angestellten Mitarbeiter, vorgesehen. Über 80% der gewährten Förderungen in der Periode von 2006 bis 2016 sind ausländischen Investoren zugeflossen.¹² Bei den sehr hohen Subventionen für ausländische Investoren stellt sich oft die Frage der Rentabilität und der positiven Auswirkung auf die Entwicklung der serbischen Wirtschaft und den Beschäftigungsgrad im Land, womit die Rechtfertigung solcher Maßnahmen in Frage zu stellen ist.

Weitere Gründe für das Investieren in Serbien sind neben niedrigen Lohnkosten (Durchschnittsnettolohn im November 2019 ca. EUR 470¹³) sowie großzügigen Förderrungen für ausländische Investoren auch niedrige Steuern, qualifizierte Arbeitskräfte und eine gute Verkehrsanbindung an Westeuropa. Zusätzlich bietet der EU-Annäherungsprozess einen wesentlichen Vorteil für potenzielle Investoren. Für den künftigen EU-Beitritt ist jedoch eine Normalisierung der Beziehungen mit dem Kosovo die Grundvoraussetzung. Allerdings führte der Kosovo im Dezember 2018 einen Zollltarif i.H.v. 100% für Waren aus Serbien ein, was zur Verschlechterung der Beziehungen zwischen Serbien und dem Kosovo und zu finanziellen Einbußen bei einigen serbischen Branchen führte.¹⁴

Aus den genannten Gründen für das Investieren in Serbien wächst, neben der EU als wichtigstem Handels- und Investitionspartner, das Interesse Chinas, sein Kapital in Serbien zu platzieren. China unternimmt die Finanzierung von bedeutsamen Verkehrsinfrastruktur- und Energieprojekten des Landes. Ein chinesischer Investor übernahm in der Stadt Smederevo das größte Stahlwerk Serbiens sowie die größte Kupfermine Serbiens. Diese hochverschuldeten Industrien sind für westeuropäische Investoren weniger attraktiv.¹⁵ Die Umsätze in der Bauwirtschaft, geprägt durch größere Infrastrukturprojekte im Straßen- und Eisenbahnbau, stiegen im ersten Halbjahr 2019 um 20%. Die Modernisierung der Eisenbahn und die Fertigstellung der transeuropäischen Korridore werden der Bauwirtschaft auch in den kommenden Jahren starke Impulse geben. Für die positive Entwicklung der Bauwirtschaft spricht auch die Tatsache, dass China mit Serbien ein Abkommen über den Infrastrukturbau von, in Summe, USD 5 Mrd.

¹¹ Quelle Development Agency of Serbia: <https://ras.gov.rs/en/export-promotion/free-trade-agreements>.

¹² Quelle: <https://www.kamatica.com/analiza/80-svih-subvencija-otislo-stranim-investitorima/59966>.

¹³ Quelle: Statistikamt Serbien <https://publikacije.stat.gov.rs/G2020/PdfE/G20201012.pdf>.

¹⁴ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 5, 6: <https://www.wko.at/service/aussenwirtschaft/serbien-wirtschaftsbericht.pdf>.

¹⁵ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 6.

abgeschlossen hat. Dies verdeutlicht, welche strategische Rolle Serbien für die chinesische „Seidenstraße“ spielt.¹⁶

Im Jahr 2018 sind Serbien insgesamt EUR 3,2 Mrd. an Nettoinvestitionen zugeflossen.¹⁷ Den ersten Platz im Gesamtinvestitionsvolumen in das Land 2018 nehmen die Niederlande, aufgrund der Holdingsgründungen und der damit verbundenen Nutzung der steuerlichen Begünstigungen, ein. Den zweitgrößten ausländischen Investor 2018, mit einem Gesamtinvestitionsvolumen von EUR 2,26 Mrd.¹⁸, stellt Österreich dar. Weiters folgt Deutschland mit diversen Unternehmen und mit seiner Leoni-Gruppe, die Draht, Kabel und Bordnetz-Systeme herstellt und als größter Arbeitgeber in der Industrie in Serbien mit 9.000 Mitarbeitern gilt.¹⁹

Wie sich die Exporte, Importe und Direktinvestitionen zwischen Serbien und Österreich entwickeln, kann der folgenden Tabelle entnommen werden.

Wirtschaftsbeziehungen Serbiens mit Österreich	2018	Veränderung zum Vorjahr in %	2019 (1-6)
Österreichische Warenexporte in MEUR	672	-0,1	628,3
Österreichische Warenimporte in MEUR	521	6,2	480,5
Österreichische Dienstleistungsexporte in MEUR	196	10,3	54 (1-3)
Österreichische Dienstleistungsimporte in MEUR	237	6,3	64 (1-3)
Österreichische Direktinvestitionen in EUR	2,26 Mrd.		
Beschäftigte bei österr. Direktinvestitionen, Stand 2016	18.600		
Direktinvestitionen aus Serbien in Österreich, Stand 2017	k.A.		
Warenexportmarkt für Österreich	30. Rang		

Tabelle 2: Wirtschaftsbeziehungen Serbiens mit Österreich²⁰

Die österreichischen Warenexporte nach Serbien stagnierten 2018 (EUR 672,2 Mio., i.V. zum Vorjahr -0,1%), während die Importe aus Serbien leicht anstiegen (EUR 521 Mio., i.V. zum Vorjahr +6,2%). Im ersten Halbjahr 2019 wuchsen aber die Exporte Österreichs nach Serbien um 20,6%, wohingegen die österreichischen Importe aus Serbien um 32% anstiegen. Es liegt immer noch ein klarer Außenhandelsüberschuss zugunsten Österreichs vor. Mit dieser Entwicklung könnte Serbien dennoch die Außenhandelsbilanz

¹⁶ Wirtschaftsbericht über Serbien AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 4.

¹⁷ Wirtschaftsbericht über Serbien AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 5.

¹⁸ Quelle: OeNB <https://www.oenb.at/isaweb/report.do?lang=DE&report=9.3.01>.

¹⁹ Quelle: Leni Serbia <https://www.leoni-serbia.com/en/leoni-in-serbia/>.

²⁰ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 3: <https://www.wko.at/service/aussenwirtschaft/serbien-wirtschaftsbericht.pdf>.

in den nächsten Jahren ausgleichen. Bei den Dienstleistungen verzeichnet Österreich jedoch traditionell ein leichtes Außenhandelsminus. Serbien exportiert mehr Transportleistungen nach Österreich, während im Tourismus Österreich in Führung liegt.²¹

Serbiens Exporte insgesamt betreffen an erster Stelle Autos (2017: USD 1,06 Mrd.) aus der Fiat-Fabrik in der Stadt Kragujevac. Im Jahr 2019 hat die Rolle des größten serbischen Exporteurs das von China geführte Stahlwerk in Smederevo übernommen.²² Der drittgrößte Exporteur ist das serbische Öl- und Gasunternehmen NIS, mehrheitlich von der russischen GAZPROM beherrscht. Weitere bedeutende Exportprodukte sind isolierter Draht (2017: USD 895 Mio.), Reifen (2017: USD 592 Mio.), Elektromotoren (2017: USD 382 Mio.), gefrorenes Obst und Nüsse (2017: USD 382 Mio.) und weitere Agrarprodukte wie Mais und Tabak, aber auch Medikamente und Strickwaren wie Socken und Ähnliches.²³

Die umsatzstärksten Warengruppen des österreichischen Exports nach Serbien stellen pharmazeutische Erzeugnisse (2017: USD 8,98 Mrd.) dar, aber auch Fahrzeugteile (2017: USD 5,4 Mrd.), Fahrzeuge (2017: USD 4,44 Mrd.) und weitere Maschinen und elektrische Anlagen, Glaswaren, Kunststoffe, Papier und im Jahr 2019 erstmals Mais.²⁴ Die größten Exportpartner Österreichs sind Deutschland (2017: USD 42,5 Mrd.), die USA (2017: USD 10,5 Mrd.), Italien (2017: USD 10,2 Mrd.), die Schweiz (2017: USD 7,7 Mrd.) und Ungarn (2017: USD 5,65 Mrd.).²⁵ Österreich führt aus Serbien Eisen und Stahl, elektrotechnische Teile, Glaswaren, PKW, Apparate und mechanische Geräte, Maschinen sowie gefrorene Früchte ein.²⁶

2.2. Österreichische Unternehmen in Serbien

Laut österreichischem „Außenwirtschaftscenter Belgrad“ der WKO und dem Firmenbuch Serbien (Agentur für Unternehmensregister)²⁷ sind 800 serbische Unternehmen mit österreichischem Kapital in Serbien registriert, davon 450 mit österreichischem Mehrheitskapital. Laut Oesterreichischer Nationalbank beschäftigen die österreichischen Auslandsinvestitionen seit 2015 über 18 Tausend Personen in Serbien.²⁸

²¹ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 6.

²² Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 6.

²³ Quelle: <https://oec.world/en/profile/country/srb/>.

²⁴ Quelle: <https://oec.world/en/profile/country/aut/> und Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 6.

²⁵ Quelle: <https://oec.world/en/profile/country/aut/>.

²⁶ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 6

²⁷ Quelle APR: <https://www.apr.gov.rs/home.1435.html>.

²⁸ Quelle: OeNB <https://www.oenb.at/isaweb/report.do?lang=DE&report=9.3.05>.

Großteil der österreichischen Unternehmen in Serbien machen Handelsfirmen und Dienstleister aus. Produktionsunternehmen gibt es viel weniger. Die ersten Unternehmen, die in Serbien zu investieren wagten, waren nach der politischen Wende im Jahr 2000 Banken und Versicherungsunternehmen. Die größte österreichische Einzelinvestition wurde 2007 von der A1 (Telekom Austria) durch die Gründung von „VIP MOBILE“ getätigt.²⁹

Österreich ist in folgenden Sektoren in Serbien sehr stark vertreten: Banken, Versicherungen, Mobilfunk, Tankstellen, Logistik und etwas weniger in der Bauindustrie.³⁰ Im Bericht des Firmenbuch Serbien (Agentur für Unternehmensregister) aus dem Jahr 2019 über die 100 erfolgreichsten Unternehmen in Serbien nach Umsatzerlösen und Nettogewinn im Jahr 2018 befinden sich drei österreichische Unternehmen, und zwar „PORSCHE SCG d.o.o. BEOGRAD“ und „OMV SRBIJA d.o.o. BEOGRAD“ sowie „VIP MOBILE d.o.o. BEOGRAD“ als Tochter der „Telekom Austria AG“.³¹ Die bedeutendsten österreichischen Banken nach Bilanzsumme lt. Serbischer Nationalbank stellen ADDIKO BANK a.d. BEOGRAD, ERSTE BANK a.d. BEOGRAD, RAIFFEISEN BANKA a.d. BEOGRAD und UNICREDIT BANK Srbija a.d. BEOGRAD dar.³² Die größte österreichische Versicherungsgesellschaft in Serbien ist WIENER STÄDTISCHE OSIGURANJE a.d.o. BEOGRAD.³³

Weitere bedeutende und bekannte österreichische Unternehmen in Serbien sind das Tochterunternehmen ABC EUROPEAN AIR&SEA CARGO DISTRIBUTION d.o.o. der MULTI TRANSPORT UND LOGISTIK HOLDING AG, KÜHNE & NAGEL d.o.o., CARGO-PARTNER d.o.o. in Logistik und Spedition, STRABAG d.o.o., PORR d.o.o. und ALU KOENIG d.o.o. in der Baubranche und NOVO INVESTMENT d.o.o. als Tochter der „NOVOMATIC GAMING INDUSTRIES GmbH“ in der Glücksspielbranche. Weiters bieten die Steuer- und Wirtschaftsberatungsgesellschaften wie die BDO d.o.o., TPA GROUP d.o.o. und LEITNERLEITNER d.o.o. ebenfalls ihre Dienstleistungen in Serbien an. Auch einige Produktionsunternehmen wie z.B. die ZG LIGHTING d.o.o., die Tochter der ZUMTOBEL LIGHTING GmbH, als Hersteller von LED-Lampen und anderer Beleuchtung, stellen ihre Produkte in Serbien her.³⁴

²⁹ Lt. Korrespondenz mit dem österreichischem Aussenwirtschaftscenter Belgrad.

³⁰ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 7.

³¹ Quelle: APR (2018) https://www.apr.gov.rs/upload/Portals/0/GFI%202019/STO_NAJ/STO_NAJ_2018.pdf.

³² Quelle: Nationalbank Serbien (2019) https://www.nbs.rs/internet/cirilica/50/50_5.html.

³³ Quelle: Nationalbank Serbien, Versicherungssektor in der Republik Serbien (2018): https://www.nbs.rs/internet/latinica/60/60_6/izvestaji/izv_IV_2018.pdf.

³⁴ Quelle: die Liste der österreichischen Niederlassungen in Serbien von der Korrespondenz mit der WKO.

Österreichische Unternehmen sind, hinsichtlich der Erwartungen in den nächsten Jahren, in Serbien nur noch gedämpft optimistisch. Die Wirtschaftslage der Hälfte der Firmen hat sich 2019 jedoch verbessert. Etwa zwei Drittel der Unternehmen rechnen mit wachsenden Umsätzen in den kommenden Jahren. Die wesentlichsten Kritikpunkte seitens der österreichischen Unternehmen sind ineffiziente Bürokratie und mangelnde Rechtssicherheit.³⁵ Serbien hat diesbezüglich Strukturreformen angebahnt und weitere Reformen zum Bürokratieabbau, im Gesundheits- und Bildungswesen sowie zur Bekämpfung der Schattenwirtschaft angekündigt, die bisher jedoch ausgeblieben sind. Dies sollte ein, vor allem für KMU, wirtschaftsfreundlicheres Umfeld verschaffen.³⁶

Angesichts der Annäherung an die EU und aufgrund des hohen Nachholbedarfs Serbiens ergibt sich mittel- bis langfristig ein Wachstumspotential für österreichisches Know-how. Aktuell und in den kommenden Jahren ist durch die Ansiedlung größerer ausländischer Produktionsbetriebe sowie durch eine angekurbelte Bauwirtschaft mit einer ansteigenden Nachfrage nach Maschinen, Ausrüstungen, Halbfabrikaten und Baumaterialien zu rechnen.³⁷

Für die erfolgreiche Anbahnung von Geschäftsbeziehungen in Serbien ist für österreichische Unternehmen das gegenseitige Verständnis für Mentalität und Kultur wesentlich. Daneben spielen die Marktpräsenz der österreichischen Firmen aus der Zeit des ehemaligen Jugoslawien und die Bekanntheit österreichischer Marken in Serbien eine positive Rolle. Darüber hinaus sind die geographische Nähe (Wien und Graz liegen nur ca. 600 km von Belgrad entfernt) und die gute Verkehrsanbindung von großem Vorteil. Wien gilt mit seinem Flughafen und den gut ausgebauten Autobahnen als Osteuropa-Hub. Dies sind Gründe, warum viele internationale Unternehmen den südosteuropäischen Raum von Wien aus steuern.³⁸

Eine oft vergessene Tatsache ist, dass die beiden Länder und ihre Hauptstädte durch den längsten Fluss der europäischen Union verbunden sind: die Donau. Der längste Teil der gesamten Donaustrecke fließt durch Serbien, was zusätzlich für Handelsbeziehungen zwischen Serbien und Österreich spricht.

³⁵ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 7.

³⁶ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 6.

³⁷ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 7.

³⁸ Wirtschaftsbericht über Serbien der AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA der WKO (2019), S. 7.

2.3. Doing Business Ranking und seine Segmente von Serbien und Österreich

2.3.1. Überblick über das Doing Business Ranking und seine Segmente

In diesem Kapitel werden zwei Berichte der Weltbankgruppe über „Doing Business“ in Serbien 2020³⁹ und „Doing Business“ in Österreich 2020⁴⁰ verglichen. Dabei werden die in den Berichten erhobenen Daten komprimiert und zusammenfassend mittels Tabellen dargestellt. Dargestellt werden nur die wichtigsten Ranking- sowie Segment-Zahlen und deren Indikatoren. Die Doing Business-Bedingungen bestimmen das Investitionsklima in einem Land und spiegeln auch die Qualität und Effektivität des Rechnungslegungssystems wider. Die Doing Business-Bedingungen gehören somit als Fundament indirekt zum Rechnungslegungsumfeld. Das Ziel ist, einen allgemeinen Überblick über die Wirtschafts- und Investitionsbedingungen in Serbien vergleichend mit Österreich zu gewinnen, bevor näher auf einzelne Gesetzesvorschriften eingegangen wird.

Das Projekt „Doing Business“ bietet objektive Maßstäbe zur Erfassung von Geschäftsbedingungen und Durchsetzung von Geschäftsvorschriften in 190 Volkswirtschaften und ausgewählten Städten auf nationaler und regionaler Ebene. Die ersten Doing Business-Berichte starteten im Jahr 2002 und befassten sich mit heimischen kleinen und mittleren Unternehmen sowie mit der Auswertung der für sie geltenden Regelungen während ihres gesamten Lebenszyklus. Ein Doing Business-Bericht umfasst mehrere wichtige Segmente des regulatorischen Umfelds für Unternehmen.⁴¹

Mit der folgenden *Tabelle 3* wird eine überblickverschaffende Darstellung der Eckdaten sowie Rankings des „Ease of Doing Business / Leichtigkeit der Abwicklung von Geschäften“ von Serbien und Österreich für das Jahr 2020 präsentiert.

Der *Tabelle 3* kann entnommen werden, dass es sich bei Österreich und Serbien um zwei vergleichbare Länder mit annähernd gleich großer Fläche und Einwohnerzahl handelt. Die Einwohnerzahl Serbiens,⁴² eines Auswanderungslandes, schrumpft jedoch um Zehn-

³⁹ Doing Business 2020 Serbia (2020):

<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/s/serbia/SRB.pdf>.

⁴⁰ Doing Business 2020 Austria (2020):

<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/a/austria/AUT.pdf>.

⁴¹ Doing Business 2019 Austria (2019), S. 3:

<http://documents.worldbank.org/curated/en/233901541075474608/pdf/131610-WP-DB2019-PUBLIC-Austria.pdf>.

⁴² Doing Business 2019 Serbia (2019), S. 4:

<http://documents.worldbank.org/curated/en/461301541164241202/pdf/131737-WP-DB2019-PUBLIC-Serbia.pdf>.

tausende jedes Jahr, während die Einwohnerzahl Österreichs⁴³ um Zehntausende jedes Jahr steigt. Die Daten für das „Ease of Doing Business“ wurden nur für die Hauptstädte Wien und Belgrad, als repräsentative Städte des jeweiligen Landes, erhoben.

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	Anmerkung
Eckdaten			
Region	Europa & Zentralasien	OECD-Hocheinkommensland	
Einkommenskategorie	oberer Bereich der mittleren Einkommenskategorie	Hocheinkommensland	
Bevölkerung	6.982.084	8.847.037	
Daten erhoben für die Hauptstadt	Belgrad	Wien	
Ease of Doing Business 2019			
Doing Business Ranking	44	27	von 190 Ländern
Doing Business-Punktzahl	75,7	78,7	von 100 Punkten

Tabelle 3: Daten aus dem „Doing Business 2020 Serbia“ und dem „Doing Business 2020 Austria“ – Überblick⁴⁴

Weiters ist ersichtlich, dass Österreich von 190 Ländern weltweit mit dem Platz 27 i.V. zum serbischen Platz 44 ein besseres Gesamtranking in Doing Business aufweist. Es erscheint überraschend, dass von 190 Ländern weltweit auch Serbien in den ersten 50 Ländern vorkommt. Allerdings ist das Land sehr bemüht, den Markt- und Investorenanforderungen zu entsprechen.

Das „Ease of Doing Business“, bzw. das Doing Business Ranking, zeigt nur das Gesamtergebnis, welches sich aus den Zwischenergebnissen in den zehn folgenden Segmenten zusammensetzt:

1. Starting a Business / Gründung eines Unternehmens
2. Dealing with Construction Permits / Umgang mit Baugenehmigungen
3. Getting Electricity / Anschließung ans Stromnetz
4. Registering Property / Eintragung des Eigentums
5. Getting Credit / Kreditbeschaffung
6. Protecting Minority Rights / Schutz der Minderheitsrechte
7. Paying Taxes / Steuerzahlungen
8. Trading across Borders / Außenhandel
9. Enforcing Contracts / Vertragsvollstreckung
10. Resolving Insolvency / Lösung von Insolvenzfällen

⁴³ Doing Business 2019 Austria (2019), S. 4.

⁴⁴ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 4 und 6, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 4 und 6.

Doing Business Score and Ranking

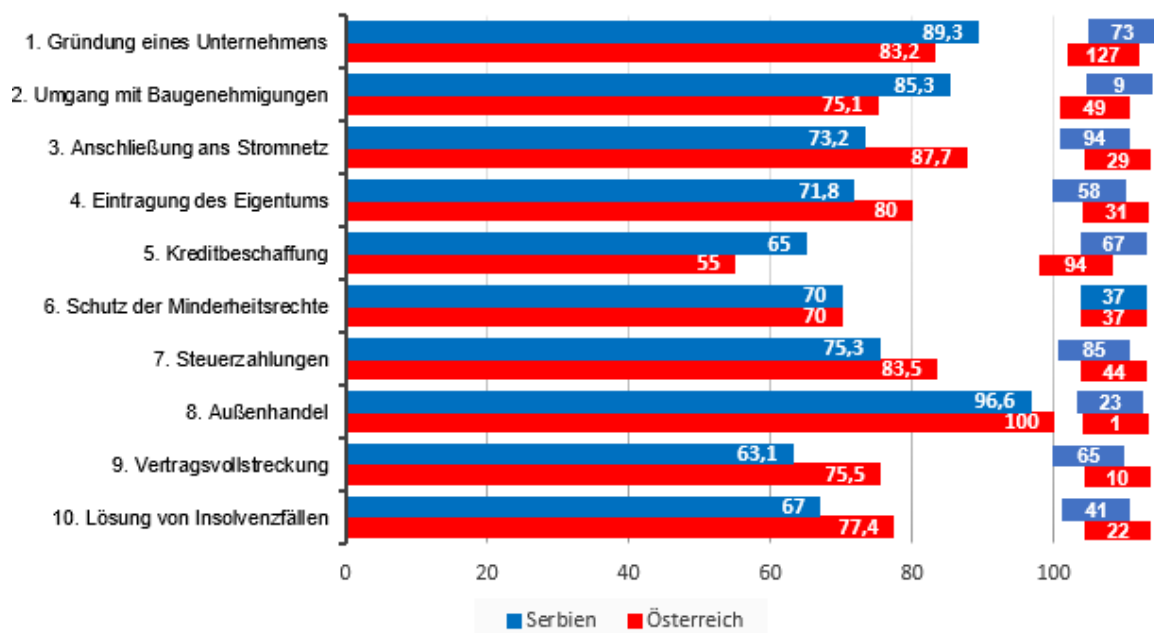


Diagramm 1: Doing Business-Punktzahlen und das Ranking des jeweiligen Segments in Serbien und Österreich⁴⁵

Die einzelnen Segmente mit erreichten Punktzahlen sowie dem Ranking werden anhand des *Diagramms 1* veranschaulicht. Je größer die erreichte Punktzahl im jeweiligen Segment, desto länger der Balken und höher das Doing Business Ranking. Am Ende jedes Balkens des jeweiligen Segments wird die erreichte Punktzahl von maximal 100 wiedergegeben. Auf der rechten Seite der Grafik, am Ende der Balken, befinden sich die erzielten Rankings des jeweiligen Segments.

Die Doing Business-Segmente sowie deren Maßstäbe bzw. Indikatoren werden in den folgenden Kapiteln mittels Tabellen dargestellt und näher beschrieben.

2.3.2. Gründung eines Unternehmens

Im Segment **Starting a Business / Gründung eines Unternehmens** erweist sich Serbien mit dem Platz 73 (Vorjahr 40) i.V. zu Österreich mit dem Platz 127 (Vorjahr 118) als deutlich besser rangiert. Dieses Ergebnis ist, unter anderem, auf die kleinere Anzahl an Beamten, die in Serbien für den Gründungsprozess in Anspruch genommen werden, sowie auf die kürzere Prozessdauer i.V. zu Österreich zurückzuführen. Österreich verfehlt hier in beiden Kriterien den OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt von 4,9 Beamten und 9,2 Tagen, die für den Gründungsprozess beansprucht werden, während

⁴⁵ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 4, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 4.

Serbien nur 7 Tage, dafür aber auch 7 Beamte für den Gründungsprozess beansprucht. Darüber hinaus sind die Kosten für die Gründung eines Unternehmens in Serbien viel günstiger als in Österreich. Diese Kosten unterschreiten in Serbien den OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt von 3% des monatlichen Pro-Kopf-Einkommens,⁴⁶ wohingegen die Kosten in Österreich⁴⁷ diesen übersteigen.

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	Anmerkung
Starting a Business 2019			
Starting a Business Ranking	73	127	von 190 Ländern
Starting a Business-Punktzahl	89,3	83,2	von 100 Punkten
Anzahl an Beamten für den Gründungsprozess in der Bürokratie	7	8	OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt: 4,9
Prozessdauer in Tagen	7	21	OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt: 9,2

Tabelle 4: Indikatoren für das Segment „Gründung eines Unternehmens“

2.3.3. Umgang mit Baugenehmigungen

Im Segment **Umgang mit Baugenehmigungen** wurden folgende Indikatoren herangezogen:⁴⁸

- Anzahl an Ablaufschritten wie die Einreichung von Bestätigungen oder von verschiedenen Dokumenten für etwaige Beseitigungen und Aufräumungen, die Einreichung von notwendigen Zertifikaten und/oder notwendige Besichtigungen und Gutachten, Versorgungsanschlüsse an das Wasser- und Kanalisationsnetz, Eintragung des Baus und Verkauf nach der Baufertigstellung
- Prozessdauer in Tagen für den gesamten Baugenehmigungsprozess
- Anfallende Kosten
- Bau-Qualitäts-Kontroll-Index (Qualität der Bauregelungen, Kontrolle vor, während und nach dem Baubeginn, berufliche Standards, Berufslizenzen und -zertifikate, Haftung und Versicherung)

⁴⁶ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 6.

⁴⁷ Doing Business 2020 Austria (2020), S. 6.

⁴⁸ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 12, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 10.

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Umgang mit Baugenehmigungen			
Ranking	9	49	
Punktzahl	85,3	75,1	
Anzahl an Ablaufschritten	11	11	12,7
Prozessdauer in Tagen	99,5	222	152,3
Kosten in % vom durchschnittlichen Lager	1,4	1,1	1,5
Bau-Qualitäts-Kontroll-Index	14	13	11,6

Tabelle 5: Indikatoren für das Segment „Umgang mit Baugenehmigungen“

Sowohl in Serbien als auch in Österreich gibt es 11 Ablaufschritte, die im Baugenehmigungsprozess durchzugehen sind, was unter dem OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt von 12,7 liegt.⁴⁹

Die Kosten werden als Prozentsatz vom Wert eines durchschnittlichen Lagers im jeweiligen Land bemessen. Hier erweisen sich die Kosten in Serbien, in absoluten Zahlen, als niedriger. Jedoch sind sie relativ, in Bezug auf den Wert eines durchschnittlichen Lagers, höher (1,4% von 300 TEUR)⁵⁰ i.V. zu Österreich (1,1% von 2,2 MEUR)⁵¹. Der Bau-Qualitäts-Kontroll-Index ist in beiden Ländern sehr gut und beträgt für Serbien und Österreich 14⁵² bzw. 13⁵³ von maximal 15.

Schließlich sticht Serbien Österreich bei der Prozessdauer in Tagen für den gesamten Baugenehmigungsprozess mit hervorragenden 99,5 Tagen⁵⁴ aus. Österreich verzeichnet hier lange 222 Tage⁵⁵, während der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt 152,3 Tage⁵⁶ ausmacht.

In Summe schneidet somit Serbien im Segment „Umgang mit Baugenehmigungen“ deutlich besser als Österreich ab und landet auf Rang 9 von 190 Volkswirtschaften weltweit, wohingegen Österreich den Rang 49 einnehmen kann.⁵⁷

⁴⁹ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 13, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 11.

⁵⁰ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 13.

⁵¹ Doing Business 2020 Austria (2020), S. 11.

⁵² Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 13.

⁵³ Doing Business 2020 Austria (2020), S. 11.

⁵⁴ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 13.

⁵⁵ Doing Business 2020 Austria (2020), S. 11.

⁵⁶ Doing Business 2020 Austria (2020), S. 11.

⁵⁷ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 13, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 11.

2.3.4. Anschließung ans Stromnetz

Im Segment **Anschließung ans Stromnetz** wurde die Auswertung anhand ähnlicher Indikatoren wie zuvor vorgenommen. Diese sind Anzahl an Ablaufschritten, Prozessdauer für Anschließung ans Stromnetz in Tagen, Kosten als Prozentsatz vom Pro-Kopf-Einkommen und Stromversorgungssicherheit und Transparenz des Tarifindex.⁵⁸

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Anschließung ans Stromnetz			
Ranking	94	29	
Punktzahl	73,2	87,7	
Anzahl an Ablaufschritten	5	5	4,4
Prozessdauer in Tagen	125	23	74,8
Kosten in % vom Pro-Kopf-Einkommen	182,4	85,8	61
Stromversorgungssicherheit und Transparenz des Tarifindex (0–8)	6	7	7,4

Tabelle 6: Indikatoren für das Segment „Anschließung ans Stromnetz“

Die Anzahl an Ablaufschritten beträgt in beiden Ländern 5, was leicht über dem OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt von 4,4 liegt.⁵⁹

Bei der Prozessdauer für die Anschließung ans Stromnetz in Tagen erbringt Österreich eine wesentlich stärkere Leistung mit nur 23 Tagen i.V. zu 125 Tagen in Serbien, was ausschlaggebend für ein höheres Ergebnis und ein Ranking von 29 für Österreich i.V. zum serbischen Rang 94 ist. Der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt macht in diesem Segment 74,8 Tage aus.⁶⁰

Die Kosten sprechen zugunsten von Österreich. Der Strompreis bei der Wiener Netze GmbH beträgt 10,2 Cent pro kWh i.V. zu 10,7 Cent pro kWh in Serbien.⁶¹ Darüber hinaus fallen in Österreich lediglich 85,8% des monatlichen Pro-Kopf-Einkommens an Kosten für die Anschließung ans Stromnetz an i.V. zu den serbischen 182,4%. Der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt liegt bei 61% des monatlichen Pro-Kopf-Einkommens.⁶²

Die Stromversorgungssicherheit und Transparenz des Tarifindex betragen 6 Indexpunkte in Serbien und 7 in Österreich, vergleichbar mit dem OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt von 7,4 der maximalen 8 Indexpunkte.⁶³

⁵⁸ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 19, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 17.

⁵⁹ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 20, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 18.

⁶⁰ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 20, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 18.

⁶¹ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 20, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 18.

⁶² Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 20, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 18.

⁶³ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 20, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 18.

2.3.5. Eintragung des Eigentums

Im Segment **Eintragung des Eigentums** beansprucht Österreich für die Eintragung des Eigentums nur 3 i.V. zu serbischen 6 Ablaufschritten. Die Prozessdauer in Tagen spricht wieder zugunsten von Österreich. Österreich nimmt für diesen Prozess nur 20,5 Tage in Anspruch, während Serbien 33 Tage benötigt. Kostengünstiger für die Eintragung des Eigentums ist Serbien (4,6% in Österreich i.V. zu 2,6% vom durchschnittlichen Immobilienwert in Serbien). Letztendlich überzeugt Österreich mit einer besseren Qualität der Immobilienverwaltung. Auf einer Indexskala von 0 bis 30 nimmt Österreich 23 und Serbien 18,5 ein, während der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt 23,2 beträgt. Deshalb überrascht das Ranking Österreichs mit dem Platz 31 i.V. zum serbischen Platz 58 nicht.⁶⁴

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Eintragung des Eigentums			
Ranking	58	31	
Punktzahl	71,8	80	
Anzahl an Ablaufschritten	6	3	4,7
Prozessdauer in Tagen	33	20,5	23,6
Kosten in % vom durchschnittlichen Immobilienwert	2,6	4,6	4,2
Qualität der Immobilienverwaltung (0–30)	18,5	23	23,2

Tabelle 7: Indikatoren für das Segment „Eintragung des Eigentums“

2.3.6. Kreditbeschaffung

Im Segment **Kreditbeschaffung** wurden die Indikatoren

- Durchsetzungsgrad der Rechtsansprüche – Kreditsicherungsrechte und Insolvenzschutz von Kreditnehmern und -gebern auf einer Skala von 0 bis 10
- Kreditinformationsindex – Umfang und Zugänglichkeit von Kreditinformationen, die von Kreditbüros und -registern zur Verfügung gestellt werden
- Kreditbürodeckung – Anzahl von Personen und Unternehmen, die als Prozentsatz der gesamten erwachsenen Bevölkerung von einem Kreditbüro erfasst sind
- Kreditregisterdeckung – Anzahl von Personen und Unternehmen, die als Prozentsatz der gesamten erwachsenen Bevölkerung von einem Kreditregister erfasst sind

⁶⁴ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 25, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 23.

angewendet.⁶⁵

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Kreditbeschaffung			
Ranking	67	94	
Punktzahl	65	55	
Durchsetzungsgrad der Rechtsansprüche	6	4	6,1
Kreditinformationsindex	7	7	6,8
Kreditbürodeckung	0	2,2	24,4
Kreditregisterdeckung	100	53,5	66,7

Tabelle 8: Indikatoren für das Segment „Kreditbeschaffung“

Beim „Durchsetzungsgrad der Rechtsansprüche“ gewinnt Serbien mit 6 zu 4 und liegt somit knapp am OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt von 6,1. Beim „Kreditinformationsindex“ ist das Ergebnis unentschieden und auch nah am OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt von 6,8.

Bei der „Kreditbürodeckung“ handelt es sich um die Anzahl an Personen und Unternehmen, über die es Informationen über aufgenommene Kredite, Rückzahlungshistorien, Rückstände und Ratings gibt, welche ein Kreditbüro erfasst. Unter die Definition eines Kreditbüros fällt in Österreich der Kreditschutzverband 1870 Holding AG (KSV 1870). Der KSV 1870⁶⁶ ist ein Privatunternehmen und erfasst 53,5% der erwachsenen Bevölkerung, während das serbische Pendant, welches „Kreditbüro“ („kreditni biro“) heißt und vom Bankenverband Serbiens gegründet wurde, eine Deckung von 100% erreicht. Die Deckung von 100% bedeutet, dass alle erwachsenen Personen (6,8 Mio.) und Unternehmen (1,1 Mio.) in Serbien erfasst sind. In Österreich sind dagegen nur 3,1 Mio. erwachsene Personen und 640 Tsd.⁶⁷ Unternehmen verzeichnet. Bei diesem Indikator teilt Serbien das beste Ergebnis mit noch 13 anderen Ländern, während Österreich (53,5%) unter dem OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt von 66,7% liegt.⁶⁸

Mit der „Kreditregisterdeckung“ ist die Anzahl an Personen und Unternehmen gemeint, über die es Informationen über aufgenommene Kredite, Rückzahlungshistorien, Rückstände und Ratings gibt und die von einem Zentralregister erfasst sind. In Österreich

⁶⁵ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 33, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 30.

⁶⁶ Quelle KSV 1870: www.ksv.at.

⁶⁷ Quelle KSV 1870: www.ksv.at.
https://www.ksv.at/?qclid=CjwKCAiAp5nyBRABEiwApTwjXiMHanpJJuqSQq9Kfu87HujAr-h7YtQ9gIJMlbJdg7EDtRmDnWgx0hoCUriQAvD_BwE.

⁶⁸ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 33, 34 und 37, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 30, 31 und 34.

erfüllte diese Aufgabe das Zentralkreditregister, indem gemäß Zentralkreditregistermeldungs-Verordnung Kredite, deren Obligo TEUR 350 übersteigt, erfasst wurden. Das Zentralkreditregister (ZKR) war eine Serviceeinrichtung für Finanzinstitutionen mit dem Zweck, rasch und zuverlässig über das potenzielle bzw. tatsächliche Gesamtobligo, das sich aus der Summe der einlangenden Meldungen von Kredit- und Finanzinstituten sowie Versicherungsunternehmen ergibt, zu informieren. Ab 2019 wurde in Österreich die Meldung über das Zentralregister geändert und präzisiert, so dass nunmehr die Meldung über die Granulare Kredit Erhebung (GKE) erfolgt.⁶⁹ Ein serbisches Gegenüber gibt es dazu nicht, weshalb Österreich mit 65,5 Tsd. Personen und 63,4 Tsd. im Register gemeldeten Unternehmen bei diesem Indikator besser aufgestellt ist. Die Kreditregisterdeckung beträgt somit für Serbien 0% und für Österreich 2,2% der erwachsenen Bevölkerung, während sich der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt auf 24,4% beläuft.⁷⁰

2.3.7. Schutz der Minderheitsrechte

Beim **Schutz der Minderheitsrechte** spielen Faktoren wie

- Offenlegungsumfang von Angaben sowie Reviews und Genehmigungsanforderungen in Bezug auf Beziehungen zu nahestehenden Personen
- Fähigkeit und Möglichkeit der Minderheitsbeteiligten, die Geschäftsführung anzuklagen und haftbar zu machen
- Zugriff der Anteilsinhaber zu internen Unternehmensdokumenten, Zugriff zu während Gerichtsprozessen erhältlichen Nachweisen und Aufteilung der Prozesskosten
- Konfliktlösungsfähigkeit bei Interessengegensätzen
- Umfang der Rechte der Anteilsinhaber
- Ausmaß von Corporate Governance-Schutzmaßnahmen
- Unternehmenstransparenzindex
- Maßnahmenstärke der Schutzvorschriften bei Minderheitsbeteiligten

mit.⁷¹

⁶⁹ Quelle: OeNB <https://www.oenb.at/meldewesen/meldebestimmungen/granulare-kredit-erhebung-gke.html>.

⁷⁰ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 33, 34 und 37, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 30, 31 und 34.

⁷¹ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 38, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 35.

Beide Länder schneiden hier gleich gut ab und landen, nahe am OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt, auf Platz 37. Was die Größe der Aktienbörse anbelangt, notieren an der Wiener Börse 150 und an der Belgrader Börse⁷² lediglich 66 Unternehmen.⁷³

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Schutz der Minderheitsrechte			
Ranking	37	37	
Punktzahl	70	70	
Offenlegungsumfang von Angaben (0–10)	6	5	6,5
Fähigkeit der Minderheitsbeteiligten, die GF haftbar zu machen (0–10)	6	5	5,3
Zugriff der Anteilsinhaber zu internen Dokumenten (0–10)	5	7	7,3
Umfang der Rechte der Anteilsinhaber (0–6)	5	5	4,7
Ausmaß von Corporate Governance-Schutzmaßnahmen (0–7)	7	7	4,5
Unternehmenstransparenzindex (0–7)	6	6	5,7

Tabelle 9: Indikatoren für das Segment „Schutz der Minderheitsrechte“

2.3.8. Steuerzahlungen

Im Segment **Steuerzahlungen** wird das Ergebnis anhand von folgenden Indikatoren gemessen:⁷⁴

- Anzahl an getätigten und/oder einbehaltenen Umsatzsteuerzahlungen pro Jahr für ein Produktionsunternehmen im Jahr 2018
- Zeitaufwand in Stunden pro Jahr für die Bearbeitung der drei Hauptsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer)
- Gesamtsteuer- und Beitragssatz – gesamte Steuern und Beiträge erhoben von allen Unternehmen im Land als Prozentsatz vom Gewinn
- Zeitaufwandsindex für die Erledigung der Rückerstattungen der Vorsteuern, Einkommen- und Körperschaftsteuern und deren Berichtigungen auf einer Skala von 0 bis 100

⁷² Quelle Belgrader Börse: <http://www.belex.rs>.

⁷³ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 39, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 36.

⁷⁴ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 43, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 40.

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Steuerzahlungen			
Ranking	85	44	
Punktzahl	75,3	83,5	
Anzahl an getätigten oder einbehaltenen USt-Zahlungen pro Jahr	33	12	10,3
Zeitaufwand in Stunden pro Jahr für die Bearbeitung	226	131	158,8
Gesamtsteuer- und Beitragssatz	36,6	51,4	39,9
Zeitaufwandsindex für die Rückerstattungen (0–100)	93,2	98,5	86,7

Tabelle 10: Indikatoren für das Segment „Steuerzahlungen“

Die Anzahl an getätigten und/oder einbehaltenen Umsatzsteuerzahlungen pro Jahr für ein Produktionsunternehmen im Jahr 2018 beträgt in Österreich lediglich 12 i.V. zu 33 in Serbien. Der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt beträgt 10,3. Je weniger Steuerzahlungen jährlich erfolgen, desto bessere Ergebnisse erzielt ein Land. Ein effizienter Staatsapparat erfordert eine geringere Anzahl an Zahlungen. Österreich schneidet hier besser ab.⁷⁵

Der Zeitaufwand in Tagen pro Jahr für die Bearbeitung der drei Hauptsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) spricht wieder zugunsten Österreichs mit 131 Tagen i.V. zu 226 Tagen in Serbien, während der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt 158,8 Tage ausmacht. Österreich ist hier klarer Sieger.⁷⁶

Der Gesamtsteuer- und Beitragssatz – gesamte Steuern und Beiträge erhoben von allen Unternehmen im Land als Prozentsatz vom Gewinn – bemisst sich in Österreich auf 51,4% und in Serbien auf 36,6%. Serbien ist somit steuergünstiger und erzielt bei diesem Indikator ein besseres Ergebnis. Der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt beziffert sich hier auf 39,9%.⁷⁷

Schließlich ergibt sich für Österreich ein Zeitaufwandsindex für die Erledigung der Rückerstattungen der Vorsteuern, Einkommen- und Körperschaftsteuern und deren Berichtigungen auf einer Skala von 0 bis 100 von 98,5 und für Serbien von 93,2. Dies lässt auf eine effizientere Abwicklung der Rückerstattungen in Österreich schließen. Der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt beträgt 86,7, was bedeutet, dass sowohl Österreich als auch Serbien unter die führenden Länder beim Zeitaufwandsindex fallen.⁷⁸

⁷⁵ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 44, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 41.

⁷⁶ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 44, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 41.

⁷⁷ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 44, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 41.

⁷⁸ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 43, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 40.

In Summe erreicht Österreich bei Steuerzahlungen den weitaus höheren Rang 44 i.V. zum serbischen Rang 85 von 190 Volkswirtschaften weltweit.

2.3.9. Außenhandel

Das nächste Segment ist der **Außenhandel**. Die Indikatoren für die Bemessung des Rankings sind:⁷⁹

- Compliance von Dokumenten mit Außenhandelsanforderungen wie bestimmtes Vorbereiten, Freigaben, Überprüfung, Abwicklung an der Grenze, elektronische Abgabe der Dokumente, etc.
- Grenzüberschreitende Compliance wie Zollabwicklung, Nachprüfen von anderen Agierenden an der Grenze und Abwicklung am Zielhafen
- Transportkosten und Kosten von Einladen und Ausladen der Sendungen am Hafen oder im Lager, Transport zwischen Lager und Hafen und Umgehen mit Verkehrsbehinderungen und polizeilichen Kontrollen

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Außenhandel			
Ranking	23	1	
Punktzahl	96,6	100	
Grenzüberschreitende Compliance – Exportkosten in USD	47	0	136,8
Compliance von Dokumenten mit Außenhandelsanforderungen – Exportkosten in USD	35	0	33,4
Transportkosten bei Export in USD	267	188	k.A.

Tabelle 11: Indikatoren für das Segment „Außenhandel“

Österreich schlägt Serbien bei jedem Indikator, inklusive der Zeiteffizienz, sowohl bei Ausfuhr als auch bei Einfuhr. Während Österreich (Rang 1) in diesem Segment das Führungsland ist, schneidet Serbien (Rang 23) schlechter, jedoch immer noch über dem OECD-Hoheinkommensländer-Durchschnitt, ab.⁸⁰

Je niedriger die jeweiligen Kosten, gemessen in USD, sind, desto ein besseres Ergebnis/Ranking erzielt das jeweilige Land. So erzielt Österreich bei „Grenzüberschreitende Compliance“ und „Compliance von Dokumenten mit

⁷⁹ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 49, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 46.

⁸⁰ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 5, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 47.

Außenhandelsanforderungen“ Kosten i.H.v USD 0 und erreicht dementsprechend das beste Ergebnis bei diesen Indikatoren.

Der größte Vorteil Serbiens im Außenhandel, i.V. zu Österreich, ist das Freihandelsabkommen mit der russischen Föderation, Kasachstan und Weißrussland, wonach die meisten Industrieprodukte Serbiens zollfrei in diese drei Länder ausgeführt werden dürfen. Zwischen Serbien und der EU gilt seit September 2013 das Stabilisierungs- und Assoziierungsabkommen, demgemäß die Einfuhr der meisten Produkte aus der EU nach Serbien zollfrei erfolgt, während bei der Ausfuhr aus Serbien in die EU Exportquoten nur bei Kalbfleisch, Zucker und Wein bestehen.⁸¹

2.3.10. Vertragsvollstreckung

Die **Vertragsvollstreckung** bemisst sich anhand der folgenden Indikatoren:⁸²

- Zeitaufwand für die gerichtliche Vollstreckung eines Vertrags in Tagen
- Kosten für die gerichtliche Vollstreckung eines Vertrags als Prozentsatz vom Streitwert
- Index der Qualität von Gerichtsverfahren (0–18)

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Vertragsvollstreckung			
Ranking	65	10	
Punktzahl	63,1	75,5	
Zeitaufwand für gerichtliche Vollstreckung in Tagen	622	397	589,6
Kosten für gerichtliche Vollstreckung in % vom Streitwert	39,6	20,6	21,5
Index der Qualität von Gerichtsverfahren (0–18)	13,5	13	11,7

Tabelle 12: Indikatoren für das Segment „Vertragsvollstreckung“

Bei fast allen Indikatoren schneidet Österreich besser ab, bis auf den der Qualität von Gerichtsverfahren, wo Serbien einen leicht besseren Index erreicht (13 für Österreich gegenüber 13,5 für Serbien), wobei der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt 11,7 beträgt. Österreich braucht für Gerichtsprozesse im Schnitt 397 Tage i.V. zu den 622 Tagen Serbiens. Der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt macht hier 589,6 Tage aus. Die österreichischen Gerichtsprozesse fallen kostengünstiger aus, und zwar

⁸¹ Quelle: <https://ras.gov.rs/podrska-izvozu/sporazumi-o-slobodnoj-trgovini>.

⁸² Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 54, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 51.

belaufen sich die Prozesskosten auf lediglich 20,6% vom Streitwert, während die Kosten in Serbien 39,6% vom Streitwert ausmachen.⁸³

Insgesamt führt dies zum Rang 10 für Österreich und Rang 65 für Serbien.

2.3.11. Lösung von Insolvenzfällen

Das Segment **Lösung von Insolvenzfällen** lässt sich anhand von folgenden Indikatoren⁸⁴ darstellen:

- Zeitaufwand für die Eintreibung von Schulden in Jahren
- Kosten für die Eintreibung von Schulden als Prozentsatz vom Insolvenzvermögen
- Endergebnis, ob das Unternehmen als Going Concern fortbesteht oder das Insolvenzvermögen zerschlagen wird
- Rückzahlungsrate an Gläubiger – der Anteil der vom Schuldner zurückgezahlten Schulden an Gläubiger
- Stärke des Insolvenzrahmenindex auf einer Skala von 0 bis 16 – setzt sich aus Management von Insolvenzvermögen, Reorganisationsindex und Gläubigerteilnahmeindex zusammen

Doing Business 2020	Serbien	Österreich	OECD-Hocheink.-Durchschnitt
Lösung von Insolvenzfällen			
Ranking	41	22	
Punktzahl	67	77,4	
Zeitaufwand für die Eintreibung von Schulden in Jahren	2	1,1	1,7
Kosten für die Eintreibung in % von Insolvenzvermögen	20	10	9,3
Endergebnis (Going Concern oder Gone Concern)	Gone Concern	Going Concern	
Rückzahlungsrate an Gläubiger	34,5	79,9	70,2
Stärke des Insolvenzrahmenindex (0–16)	15,5	11	11,9

Tabelle 13: Indikatoren für das Segment „Lösung von Insolvenzfällen“

Der Zeitaufwand für die Eintreibung von Schulden beträgt in Österreich 1,1 Jahre i.V. zu 2 Jahren in Serbien, während sich der OECD-Hoheinkommensländer-Durchschnitt auf 1,7 Jahre beläuft.⁸⁵

⁸³ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 55, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 52.

⁸⁴ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 60, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 57.

⁸⁵ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 61, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 58.

Weiters beziffern sich die Kosten für die Eintreibung von Schulden in Österreich auf lediglich 10% vom Insolvenzvermögenswert, während sie in Serbien 20% ausmachen. Der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt beträgt hier nur 9,3%.⁸⁶

Beim Endergebnis, ob das Unternehmen als Going Concern fortbesteht oder das Insolvenzvermögen zerschlagen wird, ist die Wahrscheinlichkeit in Serbien i.V. zu Österreich höher, dass Unternehmen geschlossen werden und ihr Restvermögen stückweise veräußert wird.⁸⁷

Die Rückzahlungsrate an Gläubiger ist in Österreich mit 79,9% mehr als doppelt so hoch als in Serbien (34,5%). Der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt beläuft sich auf 70,2%.⁸⁸

Bei der Stärke des Insolvenzrahmenindex übersteigt Serbien mit 15,5 Indexpunkten Österreich, mit nur 11 Indexpunkten, während der OECD-Hocheinkommensländer-Durchschnitt 11,9 Punkte ausmacht.⁸⁹

In Summe landet Österreich bei der Lösung von Insolvenzfällen auf Platz 22 und Serbien auf Platz 41 von 190 Volkswirtschaften weltweit.

2.3.12. Zusammenfassung

Um den Überblick zu bewahren, wird hier ein kurzes Fazit gezogen. Österreich schneidet in vielen Segmenten besser ab als Serbien. Serbien erzielt jedoch ein deutlich besseres Ergebnis bei der Gründung eines Unternehmens, was auf die kürzere Prozessdauer und die geringere Anzahl an in Anspruch genommenen Beamten in der Bürokratie zurückzuführen ist. Insgesamt hat Österreich ein deutlich besseres Ranking von 27, was sich mit anderen Indikatoren erklären lässt. Österreich kann einen höheren Punktestand beim Prozess der Anschließung ans Stromnetz, beim Steuerzahlungsprozedere, und beim Außenhandelsprozess vorweisen. Dahingegen hat Serbien einen kürzeren und günstigeren Prozess für Baugenehmigungen, einen stärkeren Durchsetzungsgrad der Rechtsansprüche und eine deutlich bessere Kreditbürodeckung – 100% der erwachsenen Personen, die einen Kredit aufgenommen haben.

⁸⁶ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 61, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 58.

⁸⁷ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 61, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 58.

⁸⁸ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 61, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 58.

⁸⁹ Doing Business 2020 Serbia (2020), S. 61, und Doing Business 2020 Austria (2020), S. 58.

Im Vergleich zum Doing Business-Bericht 2019 hat sich das Ranking Serbiens von 48 auf 44 verbessert, während sich das Ranking Österreichs von 26 auf 27 um einen Platz verschlechtert hat.

3. Das serbische Rechnungslegungsumfeld und sein Vergleich mit Österreich

3.1. Einführung in das serbische Rechnungslegungsumfeld

Da in dieser Arbeit vorwiegend Gesetze und Vorschriften behandelt und verglichen werden, ist insbesondere das rechtliche Umfeld wichtig.

Die Rechtssysteme der Republik Serbien und der Republik Österreich gehören zum sogenannten kontinentaleuropäischen Rechtssystem, welches auf das römische Recht zurückzuführen ist. Das kontinentaleuropäische Recht unterteilt sich in den französischen, den germanischen (Deutschland, Österreich, Schweiz) und den nordischen Zweig.⁹⁰

Es besteht die Annahme, dass Serbien größtenteils unter dem kulturellen und rechtlichen Einfluss der Habsburgischen und später Österreichisch-Ungarischen Monarchie stand und dass aus diesem Grund das Rechtssystem Serbiens dem österreichischen ähnlich ist.

In den folgenden Kapiteln werden Gesellschaftsformen und steuerliches Umfeld in den beiden Ländern sowie die serbischen Pendanten zu den österreichischen Behörden, Kammern, Vereinen, anderen relevanten Organisationen und Gesetzen näher dargestellt.

3.2. Gesellschaftsformen – Vergleich zwischen Serbien und Österreich

Anhand der folgenden Tabelle werden die Gesellschaftsformen in Serbien und Österreich dargestellt. Die obere Hälfte der Tabelle zeigt die Gesellschaftsformen in Serbien, darunter sind die von Österreich zu finden. Für die beiden Länder werden fünf Gesellschafts-, zwei Niederlassungsformen und die Rechtsform eines Einzelunternehmens der Reihe nach dargestellt – GmbH, AG, Genossenschaft, OG, KG, eingetragene Zweigniederlassung, steuerliche Betriebsstätte und Einzelunternehmer. In der Tabelle werden alle diese Formen zum Zwecke der simplen Darstellung unter Gesellschaftsformen dargestellt, obwohl rechtlich die letzten drei Formen keine Gesellschaftsformen sind. Die serbischen Gesellschaftsformen werden entsprechend den österreichischen Gesellschaftsformen der Reihe nach auf Serbisch wiedergegeben.

⁹⁰ Vgl. Dölemeyer in Europäische Geschichte Online (2011), Absatz 24: <https://d-nb.info/1020542748/34>.

Serbien				
Nr.	Gesellschaftsformen	Mindestkapital	Eintragung ins Firmenbuch	Rechtsgebühren
1	društvo s ograničenom odgovornošću (d.o.o.)	RSD 100 (< EUR 1)	ja	Registrierungsgebühren und Eintragung ins Register
2	akcionarsko društvo (a.d.)	RSD 3 Mio. (ca. EUR 25.500)	ja	Registrierungsgebühren und Eintragung ins Register
3	zadruga	nein	ja	Registrierungsgebühren und Eintragung ins Register
4	ortačko društvo (o.d.)	nein	ja	Registrierungsgebühren und Eintragung ins Register
5	komanditno društvo (k.d.)	nein	ja	Registrierungsgebühren und Eintragung ins Register
6	ogranak	nein	ja	Registrierungsgebühren und Eintragung ins Register
7	stalna poslovna jedinica	nein	nein	nein
8	preduzetnik	nein	ja	Registrierungsgebühren und Eintragung ins Register
Österreich				
Nr.	Gesellschaftsformen	Mindestkapital	Eintragung ins Firmenbuch	Rechtsgebühren
1	GmbH	EUR 35.000, bei Neugründung in den ersten 10 Jahren EUR 10.000 möglich	ja	Firmenbucheintragung
2	AG / SE	EUR 70.000	ja	Firmenbucheintragung
3	Genossenschaft	nein	ja	Firmenbucheintragung
4	OG	nein	ja	Firmenbucheintragung
5	KG	nein	ja	Firmenbucheintragung
6	eingetragene Zweigniederlassung	nein	ja	Firmenbucheintragung
7	steuerliche Betriebsstätte	nein	nein	nein
8	Einzelunternehmer	nein	nur wenn Jahresumsatz > EUR 700.000	Firmenbucheintragung, wenn JU > EUR 700.000

Tabelle 14: Gesellschaftsformen – Vergleich zwischen Serbien und Österreich⁹¹

Besonders auffallend ist der Unterschied im Mindestkapital bei der Gründung einer GmbH und einer AG zwischen Serbien und Österreich. So ist in Österreich nach § 6 GmbHG bei der Gründung ein Stammkapital von mindestens TEUR 35 nötig, ungeachtet der sogenannten Gründungsprivilegierung. Nach § 10b GmbHG kann eine GmbH die sogenannte Gründungsprivilegierung in Anspruch nehmen und günstiger gegründet werden. Die gründungsprivilegierten Stammeinlagen können auf TEUR 10 beschränkt werden, wovon mindestens die Hälfte von TEUR 5 sofort bar einzuzahlen ist. Die Gründungsprivilegierung besteht maximal 10 Jahre ab der Eintragung ins Firmenbuch und muss im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden. Für eine AG gilt in Österreich nach § 7 AktG ein Mindestkapital von TEUR 70.

⁹¹ Investieren in Serbien (2019), S. 2 und 3, und Investieren in Österreich (2019), S. 2 und 3.

In Serbien hingegen beträgt das Mindestkapital bei der Gründung einer GmbH gem. Art. 145 Wirtschaftsgesellschaftengesetz lediglich RSD 100, was umgerechnet weniger als einen Euro ausmacht. Bei einer AG beträgt das Mindestkapital gem. Art. 293 Wirtschaftsgesellschaftengesetz TRSD 3.000, was umgerechnet etwas mehr als TEUR 25 ausmacht. Eine vereinfachte Gründung wie in Österreich ist nicht vorgesehen – allerdings ist die Gründung einer Kapitalgesellschaft in Serbien, im Vergleich zu Österreich, ohnehin recht einfach und günstig.

Weiters ist die Firmenbucheintragung für alle Gesellschafts- bzw. Niederlassungsformen in Serbien, bis auf steuerliche Betriebsstätten, verpflichtend. Ähnlich verhält es sich in Österreich, mit dem einzigen Unterschied zu Serbien, dass Einzelunternehmer bis zu einem Jahresumsatz von TEUR 700 zu einer Firmenbucheintragung nicht verpflichtet sind.

Unter einer steuerlichen Betriebsstätte wird eine Geschäftsstelle oder eine feste Geschäftseinrichtung an einem bestimmten Ort, die keine eigene Rechtspersönlichkeit und keine eigene Leitung hat, verstanden. Ein Beispiel dafür sind Filialen. Im Unterschied dazu haben Zweigniederlassungen eine eigene Leitung.

In beiden Ländern fallen für firmenbucheintragungspflichtige Gesellschaftsformen die Firmenbucheintragungs- oder Registrierungsgebühren an.

3.3. Steuerliches Umfeld – Vergleich zwischen Serbien und Österreich

Die *Tabelle 15* zeigt die wichtigsten steuerlichen Unterschiede zwischen den zwei Staaten.

Während in Österreich an Körperschaftsteuer bei Gewinnen 25% des Jahresüberschusses vor Steuern und bei Gewinnen nahe Null sowie Verlusten 5% vom Stamm- bzw. Grundkapital als sogenannte Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten sind, beträgt in Serbien die Körperschaftsteuer gem. Art. 39 Körperschaftsteuergesetz bei Gewinnen immer 15% und bei Verlusten immer 0%.

Die Einkommensteuer ist in Österreich gem. § 33 EStG progressiv von 0% für die ersten TEUR 11, über 25%, 35%, 42%, 48%, 50% für weitere Einkommensteile, bis zu 55% für Einkommensteile über eine Million Euro jährlich gestaffelt.

In Serbien macht der Einkommensteuersatz dagegen sowohl für Einkünfte aus nicht-selbstständiger als auch für solche aus selbstständiger Arbeit gem. Art. 16 bzw. Art. 38

EStG immer 10% aus und berechnet sich gem. Art. 15a EStG von der Bemessungsgrundlage, die sich vom Bruttoeinkommen abzüglich des monatlichen

Steuern	Serbien	Österreich
Körperschaftsteuer	- 15% Flatrate	- 25% - 5 % Mindestkörperschaftsteuer vom österreichischen Mindestkapital für unbeschränkt steuerpflichtige SE, AG, GmbH und vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (z.B. britische Ltd.); bei Neugründungen Ermäßigungen in den ersten 10 Jahren
Einkommensteuer	- 10% Flatrate: Einkünfte aus nichtselbstständiger und selbstständiger Arbeit - 15% - 20% Flatrate: andere Einkunftsarten	- progressiv bis zu 55% ab 1 MEUR
Verlustausgleich/ Verlustvortrag	zeitlich begrenzt (5 Jahre); kein Verlustrücktrag	zeitlich unbegrenzt, jährlich i.d.R. höchstens 75% des Jahresgewinns; kein Verlustrücktrag
Gruppenbesteuerung	auf Antrag möglich. Voraussetzung für die steuerliche Konsolidierung ist die Ansässigkeit aller Gruppenmitglieder in Serbien und dass die Muttergesellschaft direkt oder indirekt mindestens 75 % der Anteile an den Gruppenmitgliedern hält.	auf Antrag möglich. Voraussetzung ist die Bildung einer Unternehmensgruppe verbundener Unternehmen. Verbundene Unternehmen sind solche, bei denen eine beteiligte Körperschaft über 50% der Grund-, Stamm-, oder Genossenschaftskapital (über 50% der Stimmrechte) besitzt. Der Gruppenträger muss in Österreich ansässig sein, während die Gruppenmitglieder auch im Ausland innerhalb der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sein können.
Steuerlich abzugsfähige Rückstellungen	- langfristige Rückstellungen für Umweltschutz - Gewährleistung - einbehaltene Kautionen und Einlagen - zwingende gesetzliche Rückstellungen bei Banken, Versicherungen und ähnliche sind bis zur gesetzlichen Höhe steuerlich abzugsfähig - alle anderen nach IFRS/IFRS für kleine und Mittelbetriebe langfristig gebildeten Rückstellungen sind anteilig abzugsfähig	- Anwartschaften auf Abfertigungen und Jubiläumsgelder - laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen - sonstige ungewisse Verbindlichkeiten - drohende Verluste aus schwelenden Geschäften - unzulässig: pauschale Rückstellungen, Aufwandsrückstellungen, Rückstellungen für Firmenjubiläen - Abzinsung langfristiger Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen (>1 Jahr) entsprechend der jeweiligen Laufzeit mit einem steuerlichen Fixzinssatz von 3,5% p.a.
PKW-Kosten	- Abschreibungssatz 10% linear - kein Vorsteuerabzug für Anschaffung und laufende Kosten	- Abschreibung mindestens acht Jahre (Neu-Pkw) - Anschaffungskosten: Angemessenheitsobergrenze EUR 40.000 (Neu-Pkw) - kein Vorsteuerabzug für Anschaffung und laufende Kosten
Umsatzsteuer	- Normalsteuersatz: 20% - Ermäßigter Steuersatz: 10% für Grundnahrungsmittel – Brot, Milch, Mehl, Speiseöl, frisches und tiefgefrorenes Obst, Gemüse, Fleisch, Fisch und Eier, Personenbeförderung, Arzneimittel, Düngemittel, Pestizide, Lehrbücher, Tageszeitungen, Beherbergungsleistungen, öffentliche Versorgung mit Gas, erstmaliger Verkauf von Wohngebäuden, Sekundärrohstoffe, Kultur wie Theater und Kino - Pauschalsatz für Landwirte: 8 %	- Normalsteuersatz: 20% - Ermäßigter Steuersatz: 10% z.B. für Lebensmittel, Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke, Beherbergungsleistungen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen, Personenbeförderung, Arzneimittel, Bücher, Zeitungen - Ermäßigter Steuersatz: 13 % für lebende Tiere und Pflanzen, Kunstgegenstände, Leistungen im Kultur- und Freizeitbereich (Theater, Kino u.Ä.)
Doppelbesteuerungsabk. (DBA)		- Immobilienklausel - Dividenden 5% / 15% - Zinsen 10% - Lizenzgebühren 5% / 10%

Tabelle 15: Steuerliche Vorschriften und Steuersätze in Serbien und Österreich – Vergleich⁹²

⁹² Investieren in Serbien (2019), S. 4–11, und Investieren in Österreich (2019), S. 4–11.

Fixbetrags von RSD 16.300 (ca. EUR 140) und etwaiger Steuerbefreiungen für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem. Art. 18 EStG ermittelt.

Zusätzlich zum Einkommensteuersatz ist in Serbien nach Art. 89 EStG ein Jahressteuersatz i.H.v. 10% für ein Einkommen, das weniger als sechsfaches Durchschnittsgehalt ausmacht bzw. 15% für ein Einkommen, das mehr als sechsfaches Durchschnittsgehalt für ein ganzes Jahr ausmacht, vorgesehen. In Österreich gibt es solch einen zusätzlichen Jahressteuersatz nicht.

Der Steuersatz bei anderen Einkunftsarten in Serbien beträgt zwischen 15% und 20%.

Die Gruppenbesteuerung ist, wie in Österreich, auch in Serbien möglich. Der Unterschied ist, dass gem. Art. 55 Körperschaftsteuergesetz alle Gruppenmitglieder in Serbien ansässig sein müssen und dass die Muttergesellschaft direkt oder indirekt mindestens 75% der Anteile an den Gruppenmitgliedern halten muss, während in Österreich gem. § 9 KStG nur der Gruppenträger in Österreich ansässig sein und die Beteiligung mehr als 50% ausmachen muss.

Bei den steuerlich abzugsfähigen Rückstellungen lehnt sich das serbische Körperschaftsteuergesetz, insbesondere bei langfristigen Rückstellungen gem. Art. 22b KStG, an die Bestimmungen der IFRS an und erkennt so gebildete Rückstellungen als abzugsfähig an. Im Vergleich zu Serbien hat Österreich zur Gänze eigene Rückstellungsbestimmungen zu Ansatz und Bewertung.

Bei den PKW-Kosten gibt es, ähnlich wie in Österreich nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG, auch in Serbien nach Art. 29 Umsatzsteuergesetz keinen Vorsteuerabzug für Anschaffung und laufende Kosten bei PKW und Kombifahrzeugen, es sei denn es handelt sich um z.B. Taxiunternehmen.

Der Normalumsatzsteuersatz macht sowohl in Österreich gem. § 10 UStG als auch in Serbien gem. Art. 23 UStG 20% vom steuerpflichtigen Umsatz aus. Darüber hinaus sehen die beiden Länder einen ermäßigten Steuersatz von 10% für Grundnahrungsmittel, Arzneimittel, Bücher, Personenbeförderung etc. vor. Österreich sieht zusätzlich einen ermäßigten Steuersatz von 13% für lebende Tiere und Pflanzen, Kunstgegenstände und Kultur vor. Für die Kultur schreibt Serbien einen Steuersatz von 10% vor.

Zwischen Serbien und Österreich besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das seit 2011 anwendbar ist und die Doppelbesteuerung zwischen den beiden Ländern vermeiden soll. Dementsprechend werden die Einkommen- und Vermögensteuern und das Land, wo sie anfallen, geregelt.

So werden Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gem. Art. 6 DBA in jenem Staat versteuert, in dem sich dieses Vermögen befindet.

Bei Einkünften aus gewerblicher und selbstständiger Tätigkeit hat gem. Art. 7 und 14 DBA grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat des Unternehmers bzw. des Selbstständigen das Recht, den gesamten Gewinn zu besteuern.

Bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit steht das Besteuerungsrecht gem. Art. 15 DBA grundsätzlich dem Staat zu, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

Dividenden werden gem. Art. 10 DBA in dem Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers besteuert. Dabei darf der Quellenstaat der auszahlenden juristischen Person eine Quellensteuer erheben – 5% der Bruttodividenden, falls der Dividendenempfänger eine juristische Person ist und zu über 25% an der dividendenauszahlenden juristischen Person beteiligt ist, bzw. 15% der Bruttodividenden in sonstigen Fällen.

Auch Zinsen werden gem. Art. 11 DBA im Ansässigkeitsstaat des Zinsenempfängers versteuert. Dabei ist der Quellenstaat berechtigt, 10% der Bruttozinsen zu erheben.

Lizenzgebühren sind gem. Art. 12 DBA grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des empfangenden Nutzungsberechtigten zu besteuern. Sie dürfen jedoch auch im Vertragsstaat, aus dem sie kommen, besteuert werden, sofern die Steuer 5% des Bruttobetrags der Lizenzgebühren bei z.B. Urheberrechten bzw. 10% des Bruttobetrags der Lizenzgebühren bei z.B. Patenten und Marken nicht übersteigt.

3.4. Serbische Pendants zu österreichischen Behörden, Organisationen und Gesetzen

Behörden und Organisationen

Die folgende *Tabelle 16* stellt die serbischen Pendants zu den österreichischen Behörden, Kammern und sonstigen für die Rechnungslegung relevanten Organisationen, sowie die englischsprachigen Webadressen dieser, dar.

Das serbische Ministerium für Finanzen ist für vergleichbare Aufgaben und Aktivitäten wie das österreichische Pendant zuständig.

Die Aufgaben der FMA nimmt in Serbien die Wertpapierkommission wahr. Die Wertpapierkommission ist eine unabhängige und weisungsfreie Behörde. Sie sichert ein ordnungsgemäßes Funktionieren des Kapitalmarkts, verbessert den Anlegerschutz und

gewährleistet Integrität, Effizienz und Transparenz des Marktes. In diesem Zusammenhang überwacht die Wertpapierkommission die Anwendung:

- 1) des Kapitalmarktgesetzes,
- 2) des Gesetzes über Übernahme von Aktiengesellschaften,
- 3) des Gesetzes über Investmentfonds.

Behörden und Gremien			
Serbien	Originalbezeichnung auf Serbisch	Link zur serbischen Quelle, wenn vorhanden, dann auf Englisch	Österreich
Ministerium für Finanzen	Ministarstvo finansija	https://www.mfin.gov.rs/?change_lang=en	Bundesministerium für Finanzen
Wertpapierkommission (Securities and Exchange Commission - SEC)	Komisija za hartije od vrednosti	http://www.sec.gov.rs/index.php/sr/	FMA
/	/		OePR
NBS (Nationalbank Serbien)	Narodna Banka Srbije	https://www.nbs.rs/internet/english/index.html	OeNB
APOB (Audit Public Oversight Board/ Öffentliches Aufsichtsgremium für Abschlussprüfung) der Wertpapierkommission	Odbor za javni nadzor nad obavljanjem revizije	http://www.sec.gov.rs/index.php/en/about-us/cooperation/audit-public-oversight-board	APAB
Finanzamt Serbien	Poreska uprava	http://poreskauprava.gov.rs/en.html	Finanzamt
Kammern und Vereinigungen			
SRRS (Verband der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer Serbiens), UPSS (Verband der Steuerberater Serbiens)	Savez računovođa i revizora Srbije, Udruženje poreskih savetnika Srbije	http://www.srrs.rs/ , http://ups-rs.com/en/homepage-2/	KSW
KoR (Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer)	Komora ovlašćenih revizora	https://www.kor.rs/Eng/index.asp	KSW und IWP
PKS (Wirtschaftskammer Serbien)	Privredna komora Srbije	https://pks.rs/	WKO
NKR (Nationalkommission für Rechnungslegung)	Nacionalna komisija za računovodstvo	/	AFRAC
Sonstige relevante Organisationen			
Belgrader Börse	Beogradska berza	www.belex.rs	Wiener Börse
Statistikamt Serbien	Republički zavod za statistiku	www.stat.gov.rs/en-US/	Statistik Austria
Agentur für Firmenregister	Agencija za privredne registre (APR)	www.apr.gov.rs/home.1435.html	Firmenbuch
Kataster	Katastar, republički geodetski zavod	www.katastar.rgz.gov.rs	Grundbuch
Bundesgesetzblatt	Službeni glasnik RS	http://www.slglasnik.com	BGBI

Tabelle 16: Serbische Pendants zu österreichischen Behörden, Gremien, Vereinigungen und sonstigen relevanten Organisationen

Die Wertpapierkommission ist zuständig auch für die Vollstreckung des Gesetzes zur Prävention von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung in Bezug auf Verwahrung und Broker-Dealer-Aktivitäten. Die Kommission setzt sich aus vier Mitgliedern und einem Prä-

sidenten zusammen. Die Kommission hat Arbeitsberichte direkt dem Parlament der Republik Serbien zu erstatten, und ihr Präsident wird auch vom Parlament gewählt.

Die österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR) findet kein Pendant in Serbien.

Das Pendant der Oesterreichischen Nationalbank ist die Nationalbank Serbien (NBS).

Die Aufgaben der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) nimmt in Serbien das Öffentliche Aufsichtsgremium für Abschlussprüfung (Audit Public Oversight Board – APOB)⁹³ der Wertpapierkommission wahr. Das APOB wurde im Oktober 2013 gegründet, um die öffentlichen Interessen zu schützen und die Arbeit der Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und unabhängigen Berater zu überwachen und zu kontrollieren. Die Einrichtung und die Arbeit des APOB unterliegt dem Revisionsgesetz. Ihre Mitglieder sind unabhängig von zugelassenen Wirtschaftsprüfern und der Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer. Das APOB hat einen Vorsitzenden und sechs Mitglieder. Der Vorsitzende und die Mitglieder des APOB werden von der Regierung gewählt und aus dem Dienst entlassen. Auf Vorschlag des Finanzministers werden vier Mitglieder gewählt, ein Mitglied auf Vorschlag der Nationalbank Serbiens und eines auf Vorschlag der Wertpapierkommission.

Das Pendant des Finanzamtes Österreich⁹⁴ ist in Serbien das Finanzamt Serbien.

Als Dachorganisation der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater dient in Österreich die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW). In Serbien bestehen für die zwei Berufsbilder zwei getrennte Verbände – Verband der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer Serbiens (SRRS)⁹⁵ und Verband der Steuerberater Serbiens (UPSS)⁹⁶.

Der Verband der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer Serbiens (SRRS) ist eine nichtstaatliche, gemeinnützige Vereinigung professioneller Buchhalter und Wirtschaftsprüfer in Serbien. Seit seiner Gründung im Jahr 1955 setzte er sich aktiv für die Entwicklung des Rechnungswesens, die Ausbildung der Mitglieder und die Harmonisierung der nationalen Berufsregulierung mit den Best Practices der Industrieländer ein. SRRS ist ein komplexer Berufsverband in der Republik Serbien,

⁹³ Quelle: Republic of Serbia Securities Commission (2019) <http://www.sec.gov.rs/index.php/en/about-us/cooperation/audit-public-oversight-board>, und IFAC (2018b) <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/serbia-republic>.

⁹⁴ Als Oberbegriff für alle nach örtlicher und sachlicher Zuständigkeit differenzierten Finanzämter in Österreich zu verstehen. Eine Reform der Finanzverwaltung wurde für 2020 geplant, nach der alle 40 Finanzämter in Österreich zu einem "Finanzamt Österreich" zusammengelegt werden. Die Reform wurde jedoch wegen der Coronakrise auf das Jahr 2021 verschoben.

⁹⁵ Quelle: SRRS <http://www.srrs.rs/>.

⁹⁶ Quelle: UPSS <http://ups-rs.com/en/homepage-2/>.

welcher Vollmitglied der International Federation of Accountants (IFAC) ist und mehr als zehntausend Wirtschaftsprüfer aus verschiedenen Segmenten zusammenbringt. Bei dem Verband erworbene Berufsbezeichnungen sind weltweit anerkannt. Die Mitgliedschaft des Verbandes besteht aus Fachleuten:

- lizenzierte Wirtschaftsprüfer des öffentlichen Sektors und interne Revisoren,
- Wirtschaftsprüfer,
- freiberufliche Buchhalter,
- Buchhalter,
- und über 5.000 Berufsanwärter und Kandidaten und Kandidatinnen für professionelle Berufsbezeichnungen.

Die beiden Verbände SRRS und UPSS sind Verbände, die der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) in Österreich nur im Bereich Rechnungswesen und Steuerberatung entsprechen. Auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung nimmt in Serbien die Aufgaben der KSW die Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer (KoR) wahr. Sie ist das Pendant der österreichischen KSW im Bereich Wirtschaftsprüfung. Die Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer hat noch ein Pendant in Österreich, und zwar das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP). Es könnte somit gesagt werden, dass die Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer gleichzeitig eine Kammer und eine Interessenvertretung der Wirtschaftsprüfer in Serbien ist und das Pendant der zwei Organisationen in Österreich, nämlich KSW und IWP, ist. Die Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer (KoR) wurde mit dem Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz 2006 gegründet, um den Beruf der Abschlussprüfer und Revisoren zu fördern und weiterzuentwickeln, internationale Rechnungslegungs- und Prüfungsvorschriften anzuwenden und die Rechnungslegung und die Wirtschaftsprüfung mit diesen Vorschriften in Einklang zu bringen, um das allgemeine und individuelle Interesse an der Geschäftstätigkeit in diesem Bereich zu schützen. Sie organisiert weiters die Erbringung von Dienstleistungen in diesem Bereich, die Durchführung von Prüfungen zur Erlangung der Berufsbezeichnungen sowie den Widerruf von Lizenzen zur Durchführung der Abschlussprüfung. Die Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer (KoR) ist seit dem 7. November 2014 assoziiertes Mitglied der International Federation of Accountants (IFAC).⁹⁷

Die WKO findet ihr Pendant in der serbischen Wirtschaftskammer.

Die Aufgaben des AFRAC in Österreich nimmt in Serbien größtenteils die Nationalkommission für Rechnungslegung wahr. Im Unterschied zum AFRAC kommen

⁹⁷ Quelle: die KoR-Webseite <https://www.kor.rs/>.

der Nationalkommission für Rechnungslegung Befugnisse einer Behörde zu. Sie agiert außerdem als ein Hilfsgremium des Finanzministeriums und besitzt andere Strukturen als das AFRAC.

Weiters sind die sonstigen für das Rechnungslegungsumfeld relevanten Organisationen und ihre Pendants der *Tabelle 16* zu entnehmen:

- Belgrader Börse (belex) – Wiener Börse,
- Statistikamt Serbien – Statistik Austria,
- Agentur für Unternehmensregister (APR) – Firmenbuch,
- Kataster – Grundbuch und
- Bundesgesetzblatt Serbiens (Službeni glasnik) – Bundesgesetzblatt (BGBl).

Gesetze

Der *Tabelle 17* sind für das Rechnungslegungsumfeld wichtige Gesetze in Österreich,

Gesetze			
Serbien	Originalbezeichnung auf Serbisch	Link zur serbischen Quelle, wenn vorhanden, dann auf Englisch	Österreich
Wirtschaftsgesellschaftengesetz	Zakon o privrednim društvima	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1474&lang=en	UGB - erstes Buch
Wirtschaftsgesellschaftengesetz	Zakon o privrednim društvima	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1474&lang=en	UGB - zweites Buch
Rechnungslegungsgesetz, Verordnungen und Richtlinien des Ministeriums für Finanzen und der Nationalbank Serbien	Zakon o računovodstvu	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1555&lang=en	UGB - drittes Buch, 1.- 3. Abschnitt
Revisionsgesetz	Zakon o reviziji	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1556&lang=en	UGB - drittes Buch, 4. Abschnitt
Revisionsgesetz	Zakon o reviziji	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1556&lang=en	WTBG 2017
Revisionsgesetz	Zakon o reviziji	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1556&lang=en	APAG
Wirtschaftsgesellschaftengesetz	Zakon o privrednim društvima	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1474&lang=en	GmbHG
Wirtschaftsgesellschaftengesetz	Zakon o privrednim društvima	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1474&lang=en	AktG
Bankengesetz	Zakon o bankama	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=96&lang=en	BWG
Versicherungsgesetz	Zakon o osiguranju	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1577&lang=en	VAG
Einkommensteuergesetz	Zakon o porezu na dohodak građana	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=82&lang=en	ESTG
Körperschaftsteuergesetz	Zakon o porezu na dobit preduzeća	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=78&lang=en	KStG
Umsatzsteuergesetz	Zakon o porezu na dodatu vrednost	http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=84&lang=en	UStG

Tabelle 17: Serbische Pendants zu österreichischen Gesetzen

deren Pendants in Serbien und deren englischsprachigen Webadressen zu entnehmen.

So finden Bestimmungen des UGB in Serbien in mindestens drei verschiedenen Gesetzen und mehreren Rechtsakten des für Finanzen zuständigen Ministeriums (abgekürzt: Finanzministerium) ihre Pendants – im Wirtschaftsgesellschaftengesetz, im Rechnungslegungsgesetz, in den Verordnungen, Richtlinien und Regelbüchern des Finanzministeriums und der Nationalbank Serbien sowie im Revisionsgesetz.

Weiters decken die Bestimmungen des serbischen Revisionsgesetzes die Bestimmungen der folgenden österreichischen Gesetze ab: drittes Buch, vierter Abschnitt des UGB, WTBG 2017 und APAG.

Die restlichen, für das Rechnungslegungsumfeld relevanten, Gesetze wie GmbHG, AktG, BWG, VAG, EStG, KStG und UStG und deren Pendants in Österreich sind ebenfalls der *Tabelle 17* zu entnehmen.

4. Die serbischen Rechnungslegungsvorschriften und ihr Vergleich zum dritten Buch des UGB

4.1. Einführung in die serbischen Rechnungslegungsvorschriften und Themenabgrenzung

Zuerst ist wichtig zu erläutern, wie serbische Gesetze richtig zu lesen sind. Im Rechnungslegungsgesetz (RLG) sowie im Revisionsgesetz (RG) wie auch in anderen serbischen Gesetzen gibt es Artikel (Art.) statt Paragraphen (§) wie im UGB. Ein Absatz ist in serbischen Gesetzestexten jeder Absatz, der nicht nummeriert sein muss und normalerweise auch nicht nummeriert ist. Im UGB werden Absätze dahingegen immer in Klammern nummeriert. Deshalb empfiehlt es sich auf der Suche nach dem richtigen Absatz in serbischen Gesetzestexten vom Artikelanfang die Absätze hinunter zu zählen, bis der richtige Absatz erreicht wird. Eine Ziffer ist ein Absatz oder eine Angabe, die mit einer Ziffer nummeriert ist. In serbischen Gesetzestexten kommen Ziffern i.V. zu österreichischen Gesetzestexten weniger vor und werden meistens bei Aufzählungen verwendet. Diese Ziffer entspricht in der serbischen Rechtssprache einem „Punkt“, aber zum Zwecke der besseren Lesbarkeit für österreichische Leser wird die Bezeichnung „Ziffer“ statt „Punkt“ benützt. Weiters werden im serbischen RLG für die Untergliederungen meistens statt Buchstaben oder „literae“ Unterziffern verwendet. So lautet beispielsweise eine Bestimmung im serbischen RLG „Art. 35 Abs. 2 Z 3 UZ 2“, wobei „UZ“ für Unterziffer steht und einem „lit.“ (litera) im UGB entspricht.

Das RLG und das RG werden in dieser Masterarbeit möglichst genau auf Basis von Originaltexten übersetzt und dargestellt. Zum Zwecke der besseren Verständlichkeit und der Formulierungen im Geiste der deutschen Sprache kommt es geringfügig zu Abweichungen der Übersetzungen von Originaltexten, indem ein Wort oder ein Beisatz bzw. eine Apposition hinzugefügt wird oder z.B. ein langer verschachtelter Satz auf Serbisch in zwei kürzere Sätze auf Deutsch umformuliert wird. Die ausgewählten wichtigsten Absätze der Gesetzestexte, die übersetzt und dargestellt werden, behalten die Aufbaustruktur der Originaltexte bei. Dementsprechend werden manche aufeinanderfolgende Absätze gemäß Originaltexten im Unterschied zum UGB oft als separate Absätze dargestellt auch dann, wenn es beispielsweise immer noch um den gleichen Begriff oder die gleiche Definition geht, aber eine andere Aussage zu diesem Begriff oder zu dieser Definition getroffen wird.

Weiters werden in dieser Masterarbeit oft Verweise gem. Originalgesetzestexten übernommen, wie beispielsweise „gem. Abs. 1 dieses Artikels“ oder „gem. Art. 1 und 2 dieses

Gesetzes“. Dabei wird im Beispiel „gem. Abs. 1 dieses Artikels“ der erste dargestellte Absatz und gleichzeitig der erste Absatz im Gesetzestext des jeweiligen Artikels laut Überschrift gemeint. Im Beispiel „gem. Art. 1 und 2 dieses Gesetzes“ wird im Abschnitt über das RLG das RLG und im Abschnitt über das RG das RG gemeint.

Nachfolgend wird der größte Unterschied des serbischen RLG i.V. zum österreichischen UGB hervorgehoben, damit der Aufbau und der Anwendungsbereich dieser Rechtsnorm besser verstanden wird. Die serbische Gesetzgebung gab die nationalen Vorschriften für die Rechnungslegung fast zur Gänze auf und führte die IFRS sowohl für den Jahres- als auch für den Konzernabschluss ein. Es sind lediglich nach Art. 26 die Kleinstgesellschaften (mikrojuristische Personen) und andere juristische Personen aus dem Art. 2 Z 2 (siehe das Kapitel Begriffsbestimmungen) aus der Verpflichtung, die IFRS oder den IFRS für KMU anzuwenden, ausgenommen. Sie dürfen jedoch das Wahlrecht auf die Anwendung der IFRS oder des IFRS für KMU ausüben, um damit den Marktanforderungen, insbesondere ausländischen Investoren, die innerhalb der Gruppe nach IFRS bilanzieren, zu entsprechen.

Aus diesem Grund, dass die IFRS oder der IFRS für KMU ihre Vollenwendung finden, finden manche UGB-Paragrafen zu Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie Inhalt der Bilanz und der GuV keine entsprechenden Pendanten im serbischen Rechnungslegungsgesetz. Dahingegen befinden sich diese Vorschriften für Kleinstgesellschaften und juristische Personen in Art. 2 Z 2, die nicht für die IFRS-Anwendung optiert haben, im „Regelbuch über die Ansatz-, Bewertungs-, Ausweis- und Darstellungsvorschriften der Kleinstgesellschaften und anderen juristischen Personen“, erlassen als ein Tertiärrechtsakt vom Ministerium für Finanzen. Andere juristische Personen sind in Art. 2 Z 2 definiert (siehe das Kapitel Begriffsbestimmungen). Da das Rechnungslegungsgesetz im Oktober 2019 geändert wurde und die Änderungen ab dem 01.01.2020 gelten, wurde die Frist für den Erlass der neuen Richtlinien und Regelbücher des Finanzministeriums und der Nationalbank Serbien auf sechs Monate ab der Geltung gesetzt. Das neue Regelbuch wurde am 25. Juni 2020 im serbischen Gesetzblatt⁹⁸ veröffentlicht.

Da das Regelbuch nur die Kleinstgesellschaften und andere juristische Personen in Art. 2 Z 2 behandelt, werden dieses Regelbuch und seine Vorschriften nicht behandelt. Es ist zu erwarten, dass die Vorschriften größtenteils den Vorschriften des UGB entsprechen. Demgegenüber werden Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, die vom UGB abweichen, beschrieben und erläutert.

⁹⁸ "Službeni glasnik", broj 89 od 25. juna 2020.

4.2. Geschichtliche Entwicklung der serbischen Rechnungslegungsvorschriften

Seit der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft mit dem Vertrag von Rom besteht der Bedarf nach Harmonisierung der internationalen Rechnungslegung und Finanzberichterstattung. Mit der Aufgabe der Harmonisierung und Compliance der nationalen mit internationalen Rechnungslegungsvorschriften befasst sich seit 1977 die „International Federation of Accountants“ (IFAC). Serbien wurde mit seinem Verband der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer (SRRS), gegründet 1955, erst 1997 Mitglied der IFAC.⁹⁹ Seitdem ist der Verband, unter anderem, auch mit der Bereitstellung der Übersetzungen von internationalen Standards wie IAS/IFRS, IFRS für KMU, ISA, IPSAS und „Code of Ethics“ des IESBA sowie mit der Förderung ihrer Annahme und Umsetzung befasst.

Der Harmonisierungsprozess begann jedoch viel früher. Das serbische Rechnungslegungsgesetz orientierte sich bereits 1989 an der Vierten Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen. Darin wurde zum ersten Mal die Möglichkeit zur Ausführung einer Wirtschafts- oder Finanzprüfung von juristischen Personen geregelt. Darüber hinaus wurde der Verband der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer in seiner Rolle bei der Übersetzung und Implementierung der internationalen Accounting Standards sowie bei der Ausbildung der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer weiter gestärkt. 1992 veröffentlichte der Verband 30 Jugoslawische Accounting Standards. Im Jahr darauf folgten weitere drei spezifische Jugoslawische Accounting Standards, und fünf Jahre später wurde noch JAS 34 verabschiedet. Es ist festzuhalten, dass Jugoslawien ein professionelles Regelwerk im Einklang mit internationalen professionellen Standards besaß.¹⁰⁰

2002 wurden das Rechnungslegungsgesetz und das Revisionsgesetz gemeinsam modifiziert. Aus diesen beiden Gesetzen entstand 2002 das „Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz“. Die IAS zur Bewertung der Bilanz- und GuV-Posten und die ISA wurden eingeführt. Außerdem wurden mit der Novellierung im Jahr 2006 die Übersetzungen der IAS/IFRS, insbesondere deren Interpretationen, verbessert und ergänzt und die „Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer“ sowie die „Nationalkommission für Rechnungslegung“ unter der Aufsicht des Ministeriums für

⁹⁹ Quelle: IFAC <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/chamber-authorized-auditors-serbia>. Vgl. Stojanović in Računovodstvo (2016), S. 88.

¹⁰⁰ Vgl. Vukelić / Đuričin / Belopavlović (2011), S. 99–100.

Finanzen gegründet.¹⁰¹ Die größte Kritik nach dieser Novellierung war auf die schlechten Bedingungen für die korrekte Implementation und Anwendung der IAS/IFRS mangels fehlender Interpretationen ausgerichtet. Weitere Kritikpunkte waren: unterschiedliche Basis für Finanzberichterstattung, unklare Kompetenzen und das Aufgeben der „local GAAP“. Kleine Gesellschaften und Unternehmer hatten jedoch ein Wahlrecht hinsichtlich der Anwendung der IAS/IFRS.¹⁰²

Die nächste Novellierung, im Jahr 2010, trug weiter zur Harmonisierung der nationalen Vorschriften mit jenen der EU bei. Es wurden präzisere Bestimmungen und Maßnahmen zur Nichteinhaltung der Finanzberichterstattungserfordernisse verfasst. Darüber hinaus wurde ein neues Register für Finanzberichte und Finanzdaten (Firmenbuch Serbien, APR) von Gesellschaften und Einzelunternehmern eingeführt. Im Vergleich zur Version von 2006 wurden alle börsennotierten Gesellschaften, ungeachtet deren Größe, zur Anwendung der IAS/IFRS verpflichtet. Lediglich nicht börsennotierte Kleinunternehmen und Einzelunternehmer behielten das Wahlrecht zur Anwendung der IAS/IFRS.¹⁰³

Schlussendlich vervollständigte die nächste Änderung des Rechnungslegungsgesetzes im Jahr 2013 die Anwendung der Vierten Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und der Siebenten Richtlinie 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss sowie der Verordnung 1606/2002/EG betreffend die Anwendungen internationaler Rechnungslegungsstandards. Es wurden neue Größenschwellen und die Kategorie „Kleinstgesellschaften“ eingeführt. Über die Verordnung 1606/2002/EG hinaus wurde die Vollanwendung der IAS/IFRS auf Jahres- sowie Konzernabschlüsse aller großen Gesellschaften erstreckt, ungeachtet ihrer Notierung an der Börse, sowie die Anwendung des IFRS für KMU eingeführt, um zur Gänze den Marktanforderungen, insbesondere ausländischen Investoren, gerecht zu werden. Lediglich die Kleinstgesellschaften und Einzelunternehmer, sowie andere Gesellschaften gemäß Art. 2 Z 2 Rechnungslegungsgesetz wie z.B. Körperschaften des öffentlichen Rechts, Vereine, Stiftungen, Kammern, Gewerkschaften und andere Organisationen, unterliegen nicht der IFRS-Pflicht – für sie gelten Regelungen sowie Verordnungen erlassen von dem Ministerium für Finanzen. Für diese Gesellschaften in Art. 2 Z 2 RLG und Kleinstgesellschaften sowie Einzelunternehmer besteht jedoch eine Option zur Anwendung des IFRS für KMU.

¹⁰¹ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. 27: <http://documents.worldbank.org/curated/en/461301541164241202/pdf/131737-WP-DB2019-PUBLIC-Serbia.pdf>.

¹⁰² Vgl. Vukelić / Đuričin / Belopavlović (2011), S. 101.

¹⁰³ Vgl. Vukelić / Đuričin / Belopavlović (2011), S. 101–102.

Serbien erhielt 2012 den Status eines EU-Beitrittskandidaten und war bestrebt, auch die o.e. Richtlinien und Verordnungen des EU-Rechts in der Rechnungslegung umzusetzen.¹⁰⁴ Drei Wochen vor der Verabschiedung des Rechnungslegungsgesetzes 2013 wurden die o.e. Richtlinien durch die neue Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU, wirksam für Abschlüsse ab 01.01.2016, ersetzt.¹⁰⁵ Deshalb war das Gesetz vom Jahr 2013 mit der internationalen Rechnungslegung nicht im Einklang.

Aus diesem Grund erfolgte eine neue Änderung des Rechnungslegungsgesetzes (RLG) und Revisionsgesetzes (RG) im Oktober 2019 mit dem Inkrafttretensdatum am 01.01.2020.¹⁰⁶ Das Rechnungslegungsgesetz wurde an die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates sowie an die Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen angepasst.

Die wesentlichen Änderungen des Rechnungslegungsgesetzes (RLG) vom Oktober 2019 beziehen sich auf folgende Sachverhalte:¹⁰⁷

- Erweiterung des Anwendungsbereichs des RLG auch auf Konkursmassen;
- Änderung der Größenkriterien für Gesellschaften;
- zusätzliche Vorschriften für die Buchführungsorganisation;
- Einführung der Pflicht zur Führung von Geschäftsbüchern und zur JA/KA-Erstellung seitens der anderen juristischen Personen bzw. Einzelunternehmer, die für diese Aufgaben bei der Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer (KoR = KSW in Österreich) lizenziert und bei der Agentur für Unternehmensregister (Firmenbuch Serbien) für Buchführungsdienstleistungen registriert sind;¹⁰⁸

¹⁰⁴ Quelle: <http://www.mfa.gov.rs/en/foreign-policy/eu/political-relations-between-the-republic-of-serbia-and-the-european-union> Stand: 03.10 2019.

¹⁰⁵ Vgl. *Stojilković* in *Računovodstvo* (2016), S. 70.

¹⁰⁶ Quelle: <https://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SlGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/skupstina/zakon/2013/62/5/reg> Stand: 16.02.2019.

¹⁰⁷ Vgl. *Ristić / Krtinić* (2019): <https://www.bdo.co.rs/sr-latn-rs/pregled-sr/revizija/novi-zakoni-o-racunovodstvu-i-reviziji-uskla%C4%91ivanja-sa-evropskom-regulativom>.

¹⁰⁸ Darunter sind Wirtschaftsprüfungs-, Bilanzbuchhaltungs- und/oder Steuerberatungsgesellschaften gemeint.

- Einführung des Wahlrechts für IFRS oder IFRS für KMU bei allen Gesellschaften, die dazu nicht verpflichtet sind (Kleinstgesellschaften und Einzelunternehmen);
- Einführung der Pflicht zur Anhang-Aufstellung auch für Kleinstgesellschaften (Mikrogesellschaften), ausgenommen Kleinst-Einzelunternehmen und Kleinstgesellschaften nach Art. 2 Z 2 Rechnungslegungsgesetz;
- Einführung der Pflicht zur Aufstellung zusätzlicher Berichte wie eines Lageberichts für mittelgroße Unternehmen, eines Corporate Governance-Berichts für börsennotierte Unternehmen, eines nichtfinanziellen Berichts für große Gesellschaften und eines Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen für große Gesellschaften und Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind;
- Verkürzung der Fristen für die Aufstellung der Abschlüsse und deren Einreichung bei der Agentur für Unternehmensregister (Firmenbuch Serbien) von sechs Monaten auf drei Monate für die meisten Finanzberichte.

Im neuen Rechnungslegungsgesetz befinden sich auch Vorschriften, die zur Qualität der Rechnungslegung und der Berufsausbildung sowie zu ethischen und professionellen Berufsstandards wesentlich beitragen sollen, aber auch zu einer zusätzlichen Belastung des KMU-Sektors sowie der Mikrogesellschaften führen werden.

Das Revisionsgesetz wurde mit der Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen in Einklang gebracht.

Eine chronologische Übersicht über die Änderungen der serbischen Rechnungslegungs- und Revisionsgesetze ist der folgenden Tabelle zu entnehmen.

Das Rechnungslegungsgesetz und das Revisionsgesetz sind als getrennte Gesetze entstanden, von 2002 bis 2006 wurden sie in ein Gesetz, und zwar in das Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz zusammengelegt. Ab 2006 sind sie wieder als getrennte Gesetze verfasst.

Gesetz	Serbisches Bundesgesetzblatt	Harmonisationsbasis
Rechnungslegungsgesetz	Službeni list SFRJ Nr. 10/1989	Richtlinien der EWG (IV, VII, VIII)
Rechnungslegungsgesetz	Službeni list SRJ Nr. 18/1993	Richtlinien der EU
Rechnungslegungsgesetz und Revisionsgesetz	Službeni list SRJ Nr. 46/1996 und SRJ Nr. 46/1996	Richtlinien der EU
Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz	Službeni list SRJ Nr. 71/2002	IAS, ISA
Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz	Službeni glasnik RS Nr. 46/2006	IFRS/IAS, ISA
Rechnungslegungsgesetz und Revisionsgesetz	Službeni glasnik RS Nr. 62/2013 und RS Nr. 62/2013	Richtlinien der EU, IFRS für KMU
Rechnungslegungsgesetz und Revisionsgesetz	Službeni list RS Nr. 73/2019 und RS Nr. 73/2019	Richtlinien der EU

Tabelle 18: Übersicht über die Chronologie der Änderungen des serbischen Rechnungslegungs- und Revisionsgesetzes bzw. des Rechnungslegungsgesetzes und des Revisionsgesetzes¹⁰⁹

4.3. Das serbische Rechnungslegungsgesetz (RLG) und sein Vergleich zum dritten Buch des UGB

4.3.1. Anwendungsbereich (Art. 1 und 4 RLG vs. § 189 UGB)

Welche Themen das serbische Rechnungslegungsgesetz regelt, ist in Art. 1 taxativ aufgezählt. Dementsprechend werden folgende Personen, Gesellschaften und Sachverhalte erfasst:

- die zur Anwendung dieses Gesetzes Verpflichteten;
- die Klassifizierung von juristischen Personen und Unternehmern;
- Buchhaltungsorganisation, Buchhaltungsunterlagen und Arten von Geschäftsbüchern und Buchhaltungsunterlagen;
- das Register der Buchhaltungsdienstleister;
- Ansatz und Bewertung von Jahresabschlussposten;
- Erstellung, Vorlage und Offenlegung von Jahresabschlüssen, Jahresgeschäftsberichten, Corporate Governance-Berichten und Berichten über Zahlungen an staatliche Stellen sowie nichtfinanzielle Berichterstattung;
- die Agentur für Unternehmensregister (Firmenbuch Serbien);
- die Nationalkommission für Rechnungslegung und Aufsicht zur Umsetzung der Bestimmungen dieses Gesetzes

Gem. Art. 4 des serbischen Rechnungslegungsgesetzes sind die Gesellschaften, die in Art. 2 Abs. 1, 2 und 3 definiert sind, verpflichtet, dieses Gesetz anzuwenden (siehe

¹⁰⁹ Vgl. Randelović (2018), S. 274.

nächstes Kapitel – Begriffsbestimmungen). Eine Gegenüberstellung, für welche Gesellschaftsformen das serbische Rechnungslegungsgesetz einerseits und das dritte Buch UGB andererseits anzuwenden sind, wird in der *Tabelle 19* dargestellt.

Anwendungsbereich – Vergleich zwischen dem serbischen Rechnungslegungsgesetz (RLG) und dem UGB		Serbien	Österreich
Nr.	Gesellschaftsform / Einkuftsart	Rechnugslegungspflicht gem. Art. 4 RLG	Rechnugslegungspflicht gem. § 189 Abs. 1 UGB
1	AG	Ja	Ja
2	GmbH	Ja	Ja
3	SE	Ja	Ja
4	Kapitalistische PersGes i.S.d. Bil-RL	Ja	Ja (Z 2 lit a)
5	Sonstige kapitalistische PersGes	Ja	Ja (Z 2 lit b)
6	PersGes ohne kapitalistischen Charakter – schw ellenw ertabhängige RL-Pflicht	Ja	Ja, w enn Jahresumsatz > EUR 700.000 (Z3)
7	GesBR (muss bei Schw ellenw ertüberschreitung als eine OG oder KG eingetragen werden)	N.a.	Ja, w enn Jahresumsatz > EUR 700.000 (Z3)
8	Freie Berufe	Ja, w enn Umsatz > 6.000.000 RSD (ca. 51 TEUR) oder auf doppelte Buchführung optiert wird	Ja, w enn auf doppelte Buchführung optiert wird
9	Land- und Forstw irt e	Ja, w enn Umsatz > 6.000.000 RSD (ca. 51 TEUR) oder auf doppelte Buchführung optiert wird	Ja, w enn Jahresumsatz > TEUR 550 oder der Einheitsw ert > TEUR 150 gem. § 125 Abs. 1 BAO oder auf doppelte Buchführung optiert wird
10	Außerbetriebliche Einkünfte:		
	a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	Nein	Nein (§ 25 EStG)
	b) Einkünfte aus Kapitalvermögen	Nein	Nein (§ 27 EStG)
	c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Nein	Nein (§ 28 EStG)
	d) Sonstige Einkünfte	Nein	Nein (§ 29 EStG)
11	Genossenschaften	Ja, w enn Umsatz > 6.000.000 RSD (ca. 51 TEUR)	Ja, w enn sie bestimmte Größenmerkmale übersteigen (GenG)
12	Privatstiftungen	Ja, w enn Umsatz > 6.000.000 RSD (ca. 51 TEUR)	Ja (PSG)
13	Alle anderen	Ja, w enn Jahresumsatz > 6.000.000 RSD (ca. 51 TEUR) oder auf doppelte Buchführung optiert wird	Ja, w enn Jahresumsatz > TEUR 700 (Z3)

Tabelle 19: Anwendungsbereich – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

Aufgrund der taxativen Aufzählung der Unternehmensformen in Art. 1, 2 und 4 RLG scheint, dass der Anwendungsbereich des serbischen Rechnungslegungsgesetzes mehr Gesellschaftsformen als das UGB umfasst. Eine Gesellschaftsform ist jedoch nach dem serbischen Rechnungslegungsgesetz unbekannt, und zwar die Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Angesichts dessen, dass eine GesBR häufig für Zusammenschlüsse wie Wohngemeinschaften, Fahrgemeinschaften oder als Zusammenschluss von Freiberuflern zu

einer Gemeinschaftspraxis oder Sozietät angewendet wird, können solche Zusammenschlüsse abhängig vom Gründungszweck, von Umsatzerlösen oder der ausgeübten Option auf doppelte Buchführung in den Anwendungsbereich des serbischen Rechnungslegungsgesetzes fallen.

Ähnlich wie nach dem österreichischen UGB, dem EStG und der BAO unterliegen dem Rechnungslegungsgesetz daher zusätzlich auch Angehörige der freien Berufe sowie Land- und Forstwirte, wenn sie nach dem serbischen Einkommensteuergesetz (zakon o porezu na dohodak građana) keine Pauschalierung beantragt haben und freiwillig doppelte Buchführung anwenden. Die Kriterien nach Art. 40 des serbischen Einkommensteuergesetzes, die eine Pauschalierung ausschließen, sind:

- Überschreiten der Umsatzerlöse von RSD 6.000.000 (ca. 51 TEUR) oder
- Der Steuerpflichtige ist eine Werbe- oder Marktanalyse-Agentur oder
- Der Steuerpflichtige ist bereits im USt-System in Evidenz (hat bereits eine UID-Nummer) oder
- Der Steuerpflichtige ist ein Handelsunternehmen oder ein Hotel oder ein Restaurant oder es wird ein Gewerbe auf dem Gebiet der Finanz- oder Immobilienvermittlung betrieben.

Darüber hinaus kann bei freien Berufen und bei Land- und Forstwirten auch freiwillig doppelte Buchführung geführt werden, damit sie dem Rechnungslegungsgesetz unterliegen.

Weiters unterliegen dem Rechnungslegungsgesetz alle Personengesellschaften unabhängig von der Größe sowie Einzelunternehmer, welche Umsatzerlöse über TEUR 51 im Jahr erwirtschaften oder auf doppelte Buchführung optiert haben. Der Schwellenwert für die Umsatzerlöse liegt mit ca. TEUR 51 viel niedriger als nach dem UGB (TEUR 700), was sich mit einer schwächeren Wirtschaftsleistung serbischer Unternehmen erklären kann.

4.3.2. Begriffsbestimmungen (Art. 2 RLG vs. § 189a UGB)

Die Begriffsbestimmungen in § 189a finden ihr Gegenüber in Art. 2 des serbischen Rechnungslegungsgesetzes, in dem zahlreiche Definitionen angeführt sind. Diese decken sich inhaltlich nur zum Teil mit Begriffen des § 189a UGB und umfassen 36 Ziffern i.V. zu 12 Ziffern in § 189a UGB. Es sind die folgenden 36 Begriffe in Art. 2 definiert:

- 1) Unter **juristische Personen** fallen Wirtschaftsgesellschaften,¹¹⁰ die Nationalbank Serbien, Banken, Zahlungsinstitute, E-Geld-Institute, Versicherungsunternehmen und Rückversicherungsunternehmen, Finanzleasinganbieter, Pensionsfonds und freiwillige Pensionsfondsverwaltungsgesellschaften, Investmentfonds und Verwaltungsgesellschaften von Investitionsfonds, Börsen und Anlagevermittlungs-Unternehmen (Broker-Dealer-Unternehmen), das Zentralregister für Wertpapiere sowie das Wertpapierdepot und das Clearing von Wertpapieren,¹¹¹ weiters Factoring-Unternehmen, Genossenschaften, die Institutionen, die gewinnorientierte Geschäfte tätigen, juristische Personen, die gemäß besonderen Bestimmungen die Bestimmungen dieses Gesetzes anwenden, sowie andere juristische Personen, die durch dieses Gesetz festgelegt sind.
- 2) Zu **anderen juristischen Personen** zählen juristische Personen, deren Unternehmen zum Teil aus öffentlichen Mitteln oder aus anderen zweckgebundenen Quellen und zum Teil oder zur Gänze aus Markteinnahmen finanziert werden, und die nicht zwecks Gewinnerzielung gegründet werden. Darunter zählen politische Organisationen, Gewerkschaften in Form von juristischen Personen, Stiftungen, Verbände, Vereine, Kammern, Kirchen und Glaubensgemeinschaften in Bereichen, in denen sie unternehmerisch tätig sind, sowie weitere Organisationen, die auf Mitgliedschaftsbasis organisiert sind.
- 3) **Unternehmer** sind natürliche Personen im Sinne des Wirtschaftsgesellschaftengesetzes, die ihre Bücher nach dem System der doppelten Buchführung führen, außer andere zwingende Vorschriften treffen abweichende Regelungen.
- 4) Die **Internationalen Rechnungslegungsstandards** (IFRS) bilden das Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung, die IAS, die IFRS und die IFRIC-Interpretationen, übersetzt und veröffentlicht vom Ministerium für Finanzen. Die vom Ministerium erstellten und veröffentlichten Übersetzungen der IFRS, des Rahmenkonzepts für die Berichterstattung sowie der IFRIC-Interpretationen umfassen den Grundtext, ohne Schlussfolgerungen, illustrative Beispiele, Richtlinien, Kommentare, abweichende Meinungen und anderes Ergänzungsmaterial, sofern sie nicht ein integrativer Bestandteil der Standards und Interpretationen sind.

¹¹⁰ Unter Wirtschaftsgesellschaften fallen in Serbien nach dem Wirtschaftsgesellschaftengesetz alle Gesellschaftsformen inklusive Personengesellschaften.

¹¹¹ Das Zentralregister für Wertpapiere in Serbien nennt sich „Zentralregister, Wertpapierdepot und Clearing von Wertpapieren“.

- 5) **International Financial Reporting Standard für kleine und mittelgroße Unternehmen** (IFRS für KMU), vom IASB herausgegeben, wird vom Ministerium für Finanzen übersetzt und veröffentlicht.
- 6) **Ordentlicher Jahresabschluss** ist ein Finanzbericht, der ein getreues und objektives Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer juristischen Person oder eines Unternehmers vermittelt. Dieser Bericht umfasst ein Geschäftsjahr, das einem Kalenderjahr entsprechen oder davon abweichen kann.
- 7) **Konzernabschluss** ist ein Finanzbericht einer wirtschaftlichen Einheit als Gruppe von Unternehmen, die das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen umfasst.
- 8) Ein **außerordentlicher Jahresabschluss** wird bei Statusänderungen aufgestellt. Bei der Statusänderung im Falle von einer Verschmelzung wird der außerordentliche Jahresabschluss von der juristischen Person erstellt, die ihre Geschäftstätigkeit einstellt, wohingegen bei einer Statusänderung im Falle einer Spaltung ein außerordentlicher Jahresabschluss von der juristischen Person erstellt wird, die im Zuge der Spaltung ihren Teil der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten abspaltet, außer zwingende Vorschriften treffen abweichende Regelungen. Weiters wird ein außerordentlicher Jahresabschluss bei der Eröffnung oder beim Abschluss eines Insolvenz- oder Liquidationsverfahrens von der betreffenden juristischen Person zu einem Stichtag, welcher einen Tag vor der Eintragung der Insolvenz oder des Liquidationsverfahrens liegt, erstellt. Außerordentliche Abschlüsse werden auch im Falle der Auflösung einer Zweigniederlassung einer ausländischen juristischen Person gem. Art. 4 Abs. 3 dieses Gesetzes bzw. von Unternehmern gem. Z 3 dieses Artikels erstellt.
- 9) **Gesetzliche Regelungen** im Sinne dieses Gesetzes umfassen sowohl dieses Gesetz als auch die erlassenen Rechtsakte des tertiären Rechts.
- 10) **Interne Regelungen** im Sinne dieses Gesetzes umfassen interne Vorschriften einer juristischen Person bzw. eines Unternehmers sowie die spezifischen Anweisungen und Richtlinien für die Organisation der Rechnungslegung und Buchhaltung, die Rechnungslegungsgrundsätze für die Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten und von Erträgen und Aufwendungen sowie andere Fragen der Führung von Geschäftsbüchern und der Erstellung von Abschlüssen, die nach diesem Gesetz durch die internen Vorschriften einer juristischen Person oder eines Unternehmers geregelt werden.

- 11) **Abschlussstichtag**¹¹² ist der Tag, an dem ein Abschluss erstellt wird, bzw. der Tag, an dem der Berichtszeitraum endet.
- 12) **Bilanz** ist ein Finanzbericht, in dem Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital zu einem bestimmten Zeitpunkt (zum Abschlussstichtag) ausgewiesen sind;
- 13) **Gewinn- und Verlustrechnung** ist ein Finanzbericht, in dem die im Berichtszeitraum erzielten Erträge, Aufwendungen und Betriebsergebnisse aufgeführt sind.
- 14) **Sonstiges Ergebnis** (OCI) ist ein Finanzbericht, der aus Posten der Erträge und Aufwendungen besteht, die nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, sondern gemäß den Anforderungen der einzelnen IFRS und des IFRS für KMU im Eigenkapital erfasst werden.
- 15) **Eigenkapitalveränderungsrechnung** ist ein Finanzbericht, der Informationen über die Eigenkapitalveränderungen während des Berichtszeitraumes wiedergibt.
- 16) **Kapitalflussrechnung** ist ein Finanzbericht, der Informationen über die Zu- und Abflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten im Berichtszeitraum wiedergibt.
- 17) **Anhang** ist ein Finanzbericht, der Beschreibungen und Aufschlüsselungen von Posten enthält, die in anderen Finanzberichten dargestellt sind. Weiters enthält er angewandte Rechnungslegungsgrundsätze und Informationen zu Posten, die in anderen Finanzberichten nicht dargestellt werden, aber von Bedeutung für die Beurteilung der Finanz- und Erfolgslage sind, sowie andere Informationen gemäß den IFRS-Anforderungen bzw. dem Tertiärrechtsakt gem. Art. 26.
- 18) **Statistischer Bericht** ist ein Bericht, in dem die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie andere für statistische Zwecke verwendete Daten aufgeführt sind.
- 19) Ein **Unternehmen von öffentlichem Interesse** ist eine juristische Person, die gemäß den Bestimmungen des Revisionsgesetzes als eine juristische Person von öffentlichem Interesse eingestuft wird (*vergleichbar mit § 189a Z 1*).
- 20) **Beteiligung** (Aktien bzw. Anteile gemäß dem Wirtschaftsgesellschaftengesetz) ist ein Recht auf einen bestimmten Anteil des Kapitals einer anderen juristischen Person, unabhängig davon, ob die Anteile verbrieft sind oder nicht. Die Anteile werden auf der Grundlage einer dauerhaften Verbindung zu dieser juristischen Person erworben mit der Absicht, zum Geschäft dieser juristischen Person beizutragen. Es wird eine Beteiligung vermutet, wenn der Anteil am Kapital einer

¹¹² Wörtliche Übersetzung wäre „der Bilanzstichtag“, weil auf Serbisch die Bilanz und die GuV-Rechnung als „Bestandsbilanz“ und „Erfolgsbilanz“ bezeichnet werden und somit beide Bilanzen sind.

anderen juristischen Person im Sinne dieses Gesetzes 20 Prozent oder mehr beträgt (*vergleichbar mit § 189a Z 2 UGB*).

- 21) Eine **nahe stehende Person** ist eine natürliche oder juristische Person, die mit einer juristischen Person im Sinne der IFRS verbunden ist.
- 22) **Umsatzerlöse** eines Unternehmens stellen die Einnahmen aus dem Verkauf von Produkten, Waren und Dienstleistungen nach Abzug von Rabatten, Umsatzsteuern und anderen Steuern dar, die in direktem Zusammenhang mit den Einnahmen stehen.
- 23) Ein **Mutterunternehmen (Muttergesellschaft)** ist eine juristische Person, die eine oder mehrere abhängige juristische Personen beherrscht (*vergleichbar mit § 189a Z 6 UGB Mutterunternehmen*).
- 24) Ein **abhängiges Unternehmen** ist eine juristische Person, die vom Mutterunternehmen beherrscht wird (*nach § 189a Z 7 UGB Tochterunternehmen*).
- 25) Eine **Gruppe** besteht aus dem Mutterunternehmen und allen anderen von der Mutter beherrschten juristischen Personen, die gemeinsam mit dem Mutterunternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden.
- 26) **Verbundene juristische Personen** stellen zwei oder mehrere juristische Personen innerhalb einer Gruppe dar (*vergleichbar mit § 189a Z 8 UGB verbundene Unternehmen*).
- 27) Ein **assoziiertes Unternehmen** ist eine juristische Person, an der eine andere juristische Person eine Beteiligung hält und deren Geschäfts- und Finanzpolitik durch diese andere juristische Person maßgeblich beeinflusst wird. Es wird vermutet, dass eine juristische Person einen maßgeblichen Einfluss auf eine andere juristische Person ausübt, sofern jene erste juristische Person 20 Prozent oder mehr der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter der zweiten juristischen Person besitzt, außer zwingende Regelungen treffen abweichende Bestimmungen (*vergleichbar mit § 189a Z 9 UGB*).
- 28) Ein **wesentlicher Posten** ist ein Posten, dessen Auslassung oder falsche Darstellung die Entscheidungen der Abschlussnutzer beeinflussen kann. Die **Wesentlichkeit** einzelner Posten wird im Zusammenhang mit anderen ähnlichen Posten beurteilt (*vergleichbar mit § 189a Z 10 UGB*).
- 29) **Insolvenzmasse** im Sinne dieses Gesetzes ist das Eigentum des Insolvenzschuldners, über das das Insolvenzverfahren im Falle einer Aussetzung oder eines Abschlusses des Insolvenzverfahrens gegen den Insolvenzschuldner im Sinne des Insolvenzgesetzes fortgeführt wird.

- 30) **Feststellungsdatum** ist der Tag, an dem das zuständige Organ der juristischen Person bzw. der Unternehmer (in der Regel der gesetzliche Vertreter) die Vorlage von Abschlüssen genehmigt (die Vorlage bei dem Aufsichtsorgan, der Hauptversammlung, etc.). Das Feststellungsdatum von Abschlüssen wird herangezogen, um Ereignisse nach dem Abschlussstichtag zu bestimmen. [sic!]¹¹³
- 31) Eine **juristische Person**, die in der **mineralgewinnenden Industrie** tätig ist, ist eine juristische Person mit Tätigkeiten auf Gebieten wie Erforschung, Prospektion, Aufdeckung, Entwicklung und Gewinnung von Kohle, Rohöl und Erdgas, Metall- und Nichtmetallerzen sowie auf dem Gebiet des Abbaus von Gestein, Sand, Ton, Kies etc.
- 32) Eine **juristische Person**, die auf dem Gebiet des **Holzeinschlags in Primärwäldern** tätig ist, ist eine juristische Person, die mit der Abholzung von Wäldern befasst ist (schließt das Abholzen von mehrjährigen Plantagen nicht ein).
- 33) Eine staatliche **Verwaltungs- bzw. Aufsichtsbehörde** im Sinne dieses Gesetzes ist jedes nationale, regionale oder lokale Organ der Republik Serbien, eines Mitgliedstaats oder eines Drittlandes. Dies schließt eine Abteilung, Agentur oder eine Wirtschaftsgesellschaft mit ein, wenn sie durch dieses Organ im Sinne von Art. 39 und 40 dieses Gesetzes verwaltet werden.
- 34) Ein **Projekt** im Sinne dieses Gesetzes stellen betriebliche Tätigkeiten dar, die durch einen Vertrag, eine Lizenz, eine Verpachtung, eine Konzession oder eine ähnliche Vereinbarung geregelt sind und die Grundlage für finanzielle Verpflichtungen gegenüber Behörden bilden. Wenn mehrere solcher Verträge miteinander verbunden sind, werden sie als ein Projekt betrachtet.
- 35) Eine **Zahlung** im Sinne dieses Gesetzes ist der gezahlte Betrag, sei es in Geld, Waren, Dienstleistungen oder Rechten, für die Aktivitäten von juristischen Personen, die sich auf Z 31 und 32 dieses Artikels beziehen. Zahlungen können in den folgenden Formen auftreten:
- 1) Produktionszahlungsansprüche;
 - 2) Gewinn-, Produktions-, Körperschaft- sowie Kapitalertragsteuern, ausgenommen Verbrauchsteuern wie Umsatzsteuer, Einkommensteuer oder Aktien;
 - 3) Nutzungsentgelte;

¹¹³ Es ist unklar, was im RLG mit Ereignissen nach dem Abschlussstichtag gemeint ist, weil in Österreich lt. AFRAC-Stellungnahme 16 – Wertaufhellung und Wertbegründung auf S. 6 die Rede von Erkenntnissen zwischen Aufstellung und Feststellung eines Abschlusses ist.

- 4) Dividenden;
- 5) Unterzeichnungs-, Aufdeckungs- und Produktionsprämien;
- 6) Lizenz-, Pacht-, Teilnahmegebühren und andere Lizenzgebühren und/oder Konzessionsgebühren;
- 7) Zahlungen für Aufbau der Infrastruktur.

36) Als **Mitgliedstaat** wird ein Mitgliedstaat der Europäischen Union bezeichnet.

Die Begriffsdefinitionen sind im serbischen RLG zahlreicher als im UGB. Viele Begriffe stammen aus den IFRS. Der Statistikbericht z.B. ist hingegen ein Begriff außerhalb der IFRS-Bestimmungen, der im UGB kein Pendant findet. Die Arten von Finanzberichten werden im Kapitel [4.3.10.](#) näher ausgeführt.

4.3.3. Größenklassen (Art. 6 und 7 RLG und Art. 2 RG vs. § 221 UGB)

Mit der folgenden *Tabelle 20* werden die **Größenklassen und deren Schwellenwerte gem. Art. 6 RLG** dargestellt. In der oberen Hälfte der Tabelle werden die Größenklassen in Serbien und darunter die österreichischen abgebildet. Dementsprechend werden in der Tabelle für die beiden Länder Gesellschaften in vier Größenklassen der Reihe nach gegliedert – Kleinst-, kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. In Österreich fallen die Kleinstkapitalgesellschaften im Unterschied zu Serbien unter kleine Kapitalgesellschaften und sind somit eine Untergruppe der kleinen Kapitalgesellschaften.¹¹⁴ In Serbien gibt es somit vier Größenklassen, und zwar mikrojuristische Personen, kleine juristische Personen, mittelgroße juristische Personen und große juristische Personen, wohingegen in Österreich drei Größenklassen bestehen – kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. In Serbien gelten die Größenkriterien nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für Personengesellschaften und Einzelunternehmer. Im serbischen Gesetzestext wird statt der Bezeichnung „Kleinstkapitalgesellschaften“ die Bezeichnung „mikrojuristische Personen“ verwendet.

Auffallend ist, dass ein Unterschied bei den Schwellenwerten nur bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften besteht, da die serbischen Schwellenwerte um MEUR 1 bei der Bilanzsumme und um MEUR 2 bei den Umsatzerlösen i.V. zu Österreich niedriger angesetzt sind. Es sind trotzdem sowohl die serbischen als auch die österreichischen Schwellenwerte im Einklang mit Art. 3 der EU-Richtlinie 2013/34/EU über den Jahres- und Konzernabschluss, weil die Bilanzrichtlinie Mitgliedstaaten gem. Art. 3 Abs. 2 auch die

¹¹⁴ Im Folgenden werden die Kleinstgesellschaften immer als eine Untergruppe von der Größenklasse „kleine Gesellschaften“ betrachtet und der Begriff „Kleinst-“ als das Pendant zur serbischen Größenklasse „mikrojuristische Personen“ verwendet.

Schwellenwerte bis zu MEUR 6 für die Bilanzsumme und bis zu MEUR 12 für die Umsatzerlöse zulässt. Die Schwellenwerte bei mittelgroßen Gesellschaften bei Arbeitnehmern sind in beiden Ländern gleich.

Serbien					
Nr.	Größenklassenkriterien (2 von 3 müssen zutreffen)	mikrojuristische Personen	kleine juristische Personen	mittelgroße juristische Personen	große juristische Personen
1	Bilanzsumme in EUR zum Abschlussstichtag	≤ 350.000	> 350.000	> 4.000.000	> 20.000.000
2	Umsatzerlöse in EUR im Geschäftsjahr	≤ 700.000	> 700.000	> 8.000.000	> 40.000.000
3	Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	≤ 10	> 10	> 50	> 250
Österreich					
Nr.	Größenklassenkriterien (2 von 3 müssen zutreffen)	kleine Kapitalgesellschaften		mittelgroße Kapitalgesellschaften	große Kapitalgesellschaften
		Kleinstkapitalges.	kleine Kapitalges.		
1	Bilanzsumme in EUR zum Abschlussstichtag	≤ 350000	> 350.000	> 5.000.000	> 20.000.000
2	Umsatzerlöse in EUR 12 M vor dem Abschlussstichtag	≤ 700.000	> 700.000	> 10.000.000	> 40.000.000
3	Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	≤ 10	> 10	> 50	> 250

Tabelle 20: Schwellenwerte der Größenklassen – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

Darüber hinaus ist in Österreich, nach dem UGB, die Bilanzsumme zum Abschlussstichtag maßgeblich,¹¹⁵ während sich in Serbien, vor der letzten Novelle im Oktober 2019, die durchschnittliche Bilanzsumme gem. Art. 6 RLG als arithmetischer Mittelwert der Bilanzsummen am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres bemessen hat. Mit der Novellierung ist nun die Bilanzsumme zum Abschlussstichtag, genauso wie nach dem UGB, relevant.

Der Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl berechnet sich in beiden Ländern gleich, als die Summe der Arbeitnehmer an den jeweiligen Monatsletzen dividiert durch 12 Monate oder weniger im Falle eines Rumpfgeschäftsjahres.¹¹⁶

Die Rechtsfolgen der Größenmerkmale treten nach dem serbischen RLG ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn zwei von drei Merkmalen im letzten Jahr überschritten oder nicht mehr überschritten wurden, während nach dem österreichischen UGB diese Merkmale in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten bzw. nicht mehr überschritten werden müssen, damit ab dem folgenden Geschäftsjahr die Zuordnung zur neuen Größenklasse erfolgt.

Im Falle der Neugründung oder Umgründung erfolgt die Zuordnung zu einer Größenklasse bereits am ersten Abschlussstichtag, sowohl nach dem serbischen

¹¹⁵ Vgl. Schiebel in U. Torggler, § 221 UGB, II. Größenmerkmale Rz [5] (2019).

¹¹⁶ In Österreich gem. § 221 Abs. 6 UGB.

Rechnungslegungsgesetz als auch nach dem österreichischen UGB gem. § 221 Abs. 4 UGB.¹¹⁷

Die Umsatzerlöse der letzten 12 Monate vor dem Abschlussstichtag sind nach dem UGB sogar bei einem Rumpfgeschäftsjahr zu berücksichtigen, was sich allenfalls mit Hilfe von USt-Voranmeldungen ermitteln lassen kann. Bei Neugründungen ist auf die Umsatzerlöse des Rumpfgeschäftsjahres abzustellen.¹¹⁸ Nach dem serbischen Rechnungslegungsgesetz ist immer auf die Umsatzerlöse des Geschäftsjahres / Rumpfgeschäftsjahres abzustellen.

Die Umschreibung der Größenklassen umfasst in Serbien alle Gesellschaftsformen und eben auch die Personengesellschaften und Einzelunternehmer. Gem. § 189 Abs. 1 Z 2 i.V.m. § 221 Abs. 5 UGB sind jedoch in Österreich noch Personengesellschaften umfasst, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, sogenannte verdeckte Kapitalgesellschaften. Für die Beurteilung, wie groß die verdeckte Kapitalgesellschaft ist, werden die Größenmerkmale der Personengesellschaft herangezogen.¹¹⁹

Weiters gelten folgende Unternehmen stets **als große juristische Personen** gem. Art. 6 Abs. 12 RLG und fallen somit gem. Art. 2 Z 22 Revisionsgesetz (RG) unter Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die Unternehmen von öffentlichem Interesse – Public Interest Entities (PIE) umfassen:

- Nationalbank Serbien,
- Kreditinstitute,
- Versicherungsunternehmen,
- Finanzleasinganbieter,
- Pensionsfonds,
- Pensionsfondsverwaltungsgesellschaften,
- Das Zentralregister, das Wertpapierdepot und das Clearing von Wertpapieren,
- Investmentfonds,
- Investmentfondsverwaltungsgesellschaften,
- Börsen und Anlagevermittlungs-Unternehmen,
- Finanzinstitute,
- Factoring-Gesellschaften.

¹¹⁷ Vgl. *Schiebel* in U. Torggler, § 221 UGB, VI. Rechtsfolgen, Rz [24] (2019).

¹¹⁸ Vgl. *Schiebel* in U. Torggler, § 221 UGB, II. Größenmerkmale Rz [9] (2019).

¹¹⁹ Vgl. *Schiebel* in U. Torggler, § 221 UGB, IV. Verdeckte Kapitalgesellschaften Rz [16] (2019).

Gesellschaften gelten auch in Österreich gem. § 189a Z 1 lit. b und c UGB als Unternehmen von öffentlichem Interesse. Es ist zu beachten, dass große Kapitalgesellschaften in Österreich nicht wie in Serbien gem. Art. 2 Z 22 RG von der Definition des Unternehmens von öffentlichem Interesse gem. § 189a Z 1 UGB erfasst sind.

Im serbischen Rechnungslegungsgesetz werden gem. Art. 7 RLG im Unterschied zum österreichischen UGB auch **Gruppen juristischer Personen bzw. Konzerne in Größenklassen** gegliedert. Diese Gliederung von Unternehmensgruppen ist auch im Einklang mit Art. 3 der EU-Richtlinie 2013/34/EU über den Jahres- und Konzernabschluss.

Kleine Gruppen juristischer Personen sind gem. Art. 7 Abs. 1 RLG Gruppen, die aus der Muttergesellschaft und den Tochtergesellschaften bestehen, die einer Konsolidierung des Abschlusses unterliegen und auf konsolidierter Basis zum Abschlussstichtag der Muttergesellschaft die Schwellenwerte von zwei der folgenden drei Kriterien nicht überschreiten:

- 1) durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer 50;
- 2) Umsatzerlöse in Höhe von EUR 8.000.000 im RSD-Gegenwert;
- 3) Bilanzsumme zum Abschlussstichtag in Höhe von EUR 4.000.000 im RSD-Gegenwert.

Mittelgroße Gruppen von juristischen Personen sind gem. Art. 7 Abs. 2 RLG Gruppen, die keine kleinen Gruppen sind und aus der Muttergesellschaft und den Tochtergesellschaften bestehen, die einer Konsolidierung des Abschlusses unterliegen und auf konsolidierter Basis zum Abschlussstichtag der Muttergesellschaft die Schwellenwerte von zwei der folgenden drei Kriterien nicht überschreiten:

- 1) durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer 250;
- 2) Umsatzerlöse in Höhe von EUR 40.000.000 im RSD-Gegenwert;
- 3) Bilanzsumme zum Abschlussstichtag in Höhe von EUR 20.000.000 im RSD-Gegenwert.

Große Gruppen von juristischen Personen sind gem. Art. 7 Abs. 3 RLG Gruppen, die aus der Muttergesellschaft und den Tochtergesellschaften bestehen, die einer Konsolidierung des Abschlusses unterliegen und auf konsolidierter Basis zum Abschlussstichtag der Muttergesellschaft zwei der drei in Art. 7 Abs. 2 RLG genannten Kriterien überschreiten.

Die Klassifizierung des Konzerns gem. Art. 7 Abs. 3 RLG nach den oben genannten Kriterien erfolgt durch die Muttergesellschaft zum Abschlussstichtag des Konzernabschlusses. Die so ermittelten Schwellenwerte für die Größenklassifizierung der Gruppe gelten umgehend für das laufende, nach dem Abschlussstichtag beginnende Geschäftsjahr.

Für die Umrechnung von Fremdwährungsbeträgen gem. Art. 7 Abs. 1 und 2 RLG wird im RSD-Gegenwert der von der serbischen Nationalbank festgelegte offizielle mittlere Wechselkurs des Dinars angewendet, welcher am Abschlussstichtag des Konzernabschlusses gültig ist.

4.3.4. Organisation und Unterlagen des Rechnungswesens (Art. 8–11 RLG vs. § 190 UGB)

Art. 8 RLG – Organisation des Rechnungswesens

Gemäß Art. 8 RLG bestimmen juristische Personen bzw. Unternehmer, in Übereinstimmung mit diesem Gesetz, die Organisation des Rechnungswesens auf eine Weise, die eine umfassende Erfassung der Geschäftsvorfälle sowie die Verhinderung und rechtzeitige Erkennung falsch erfasster Geschäftsvorfälle ermöglicht und interne Rechnungslegungskontrollverfahren reguliert. Sie legen Rechnungslegungsgrundsätze fest und bestimmen die verantwortlichen Personen für die Rechtmäßigkeit und Richtigkeit des Auftretens eines Geschäftsvorfalles und die Erstellung und Kontrolle von Buchhaltungsunterlagen bei einem Geschäftsvorfall. Sie regeln den Verlauf von Buchhaltungsunterlagen und Fristen für ihre Einreichung bei der zuständigen Abteilung zur weiteren Bearbeitung und Eintragung in die Geschäftsbücher.

Die juristische Person, bzw. der Unternehmer, bestimmt durch interne Grundsätze zur Regelung der Organisation des Rechnungswesens die Art und Form der von ihr geführten Hilfsbücher.

Die Führung der Geschäftsbücher ist so organisiert, dass Folgendes ermöglicht wird:

- 1) Kontrolle der Eingabedaten;
- 2) Kontrolle der Richtigkeit der eingegebenen Daten;
- 3) Einblick in einzelne Kontensalden und den Saldo des Hauptbuchs;
- 4) Einblick in die Chronologie der durchgeführten Geschäftsvorfalleinträge;
- 5) Aufbewahren und Verwenden von Daten.

Eine juristische Person und ein Unternehmer, die die Datenverarbeitung auf einem Computer durchführen, müssen eine Rechnungswesen-Software verwenden, die das Funktionieren des internen Kontrollsystems im Rechnungswesen ermöglicht und das Löschen gebuchter Geschäftsvorfälle verhindert (*vergleichbar mit § 190 Abs. 4 und 5 Satz 1 UGB*).

Art. 9 RLG – Unterlagen des Rechnungswesens

Die Buchung von Geschäftsvorfällen und -ereignissen (im Folgenden: Geschäftsvorfälle) auf den Konten von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Kapital, Erträgen und Aufwendungen erfolgt auf der Grundlage glaubwürdiger Buchhaltungsunterlagen.

Ein Buchhaltungsbeleg ist ein schriftliches Dokument oder eine elektronische Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalles, welcher alle Informationen enthält, die für die Erfassung eines Geschäftsvorfalles in den Geschäftsbüchern benötigt werden. Die Grundlage, die Art und der Inhalt eines Geschäftsvorfalles müssen eindeutig einem zugehörigen Buchhaltungsdokument entnommen werden können.

Eine Rechnung als Buchhaltungsdokument im Sinne dieses Gesetzes ist in elektronischer Form zu erstellen und juristischen Personen und Unternehmern vorzulegen. Sie und ihre Glaubwürdigkeit müssen von einer dafür zuständigen Person durch ihre Unterschrift oder ein anderes Kennzeichen (das durch interne Richtlinien festgelegt wird, durch die die juristische Person oder der Unternehmer die Organisation der Rechnungslegung regelt) bestätigt werden.

Der Buchhaltungsbeleg wird in der erforderlichen Anzahl (nach Bedarf) an Kopien am Ort und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles erstellt.

Ein in einer Kopie erstelltes Buchhaltungsdokument kann versendet werden, wenn die in diesem Dokument enthaltenen Informationen stets verfügbar sind.

Eine Fotokopie des Buchhaltungsbelegs ist die Grundlage für die Buchung eines Geschäftsvorfalles, sofern sie den Aufbewahrungsort des Originaldokuments angibt und von einer verantwortlichen Person überprüft wird, welche die Echtheit mit ihrer Unterschrift oder einem anderen Kennzeichen bestätigt.

Als ein Buchhaltungsbeleg gilt auch ein Dokument, das auf dem Telekommunikationsweg oder über den EDI-Dienst (Electronic Data Interchange) ausgestellt oder empfangen wird.

Es liegt in der Verantwortung des Absenders sicherzustellen, dass Daten bei Eintragung in das Telekommunikationssystem auf Buchhaltungsunterlagen basieren und dass die ursprünglichen Buchhaltungsunterlagen aufbewahrt werden.

Wenn ein Buchhaltungsbeleg über einen elektronischen Datenaustauschdienst übertragen wird, muss der Anbieter des elektronischen Datenaustauschdienstes die Integrität der ausgetauschten Daten sicherstellen.

Art. 10 RLG – Verantwortung für Buchhaltungsbelege

Die Person, die den Buchhaltungsbeleg erstellt, ist für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen im Buchhaltungsbeleg, für deren Rechengenauigkeit und für die genaue Darstellung des eingetretenen Geschäftsvorfalles verantwortlich.

Die Person, die gem. Abs. 1 RLG den Buchhaltungsbeleg erstellt, bestätigt durch ihre Unterschrift oder einen anderen Identifikationscode (der durch interne Richtlinien bestimmt wird, durch die die juristische Person oder der Unternehmer die Organisation der Rechnungslegung regelt) die Rechengenauigkeit und Echtheit des Rechnungslegungsdokuments.

Der als elektronische Aufzeichnung erstellte Buchhaltungsbeleg enthält die Unterschrift oder ein anderes Kennzeichen der verantwortlichen Person bzw. der Person, die zur Ausstellung des Buchhaltungsbelegs oder elektronischen Unterschrift gemäß den gesetzlichen Bestimmungen befugt ist.

Die juristische Person bzw. der Unternehmer ist verpflichtet, vor Eingabe der Informationen aus dem Buchhaltungsbeleg in die Geschäftsbücher die verantwortliche Person zu bestimmen, welche die Kontrolle der Echtheit des Dokuments durchführen soll. Die verantwortliche Person bestätigt durch ihre Unterschrift oder ein anderes Erkennungszeichen (bestimmt durch interne Richtlinien, durch die die juristische Person oder der Unternehmer die Buchhaltungsorganisation regelt), dass das Buchhaltungsdokument glaubwürdig ist (vollständig, wahr, rechnerisch korrekt und dass es den Geschäftsvorfall glaubwürdig darstellt).

Die Kontrolle über Buchhaltungsunterlagen kann nicht von Personen ausgeübt werden, welche für die wesentlichen Dinge (Werte) verantwortlich sind, auf die sich die Unterlagen beziehen.

Die juristische Person bzw. der Unternehmer ist verpflichtet, alle erforderlichen Maßnahmen zum Schutz der Buchhaltungsunterlagen vor Verlusten, Schäden und Änderungen zu treffen und sicherzustellen, dass die erforderlichen technischen Geräte, Datenträger und Software vor Missbrauch geschützt sind.

Art. 11 RLG – Fristen für die Einreichung von Buchhaltungsunterlagen bei der Buchhaltungsabteilung

Buchungsbelege sind nach deren Erfassung bei juristischen Personen bzw. Unternehmern oder deren Eingang bei anderen zuständigen Personen spätestens fünf

Arbeitstage nach dem Datum des Geschäftsvorfalles oder innerhalb von fünf Arbeitstagen nach dem Datum des Eingangs bei der Buchhaltung einzureichen (innerhalb des angegebenen Zeitraums muss auch die Echtheit des Buchhaltungsbelegs überprüft werden).

Jene Personen, die Geschäftsbücher führen, sind nach Durchführung der Kontrolle der erhaltenen Buchungsbelege verpflichtet, diese Buchungsbelege spätestens fünf Arbeitstage, ab dem Tag des Eingangs, in den Geschäftsbüchern zu verbuchen.

4.3.5. Geschäftsbücher und Kontenrahmen (Art. 12–14, 16 und 17 RLG)

Art. 12 RLG – Arten von Geschäftsbüchern

Geschäftsbücher stellen einheitliche Aufzeichnungen über den Status und die Veränderungen von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten und Eigenkapital, von Erträgen und Aufwendungen sowie außerbilanziellen Vermögenswerten und außerbilanziellen Verbindlichkeiten von juristischen Personen und Unternehmern dar.

Die Geschäftsbücher sind das Journal, das Hauptbuch sowie Neben- und Hilfsbücher.

Das Journal und das Hauptbuch werden nach dem System der doppelten Buchführung geführt.

Das Journal ist ein Geschäftsbuch, das eine chronologische Aufzeichnung der aufgetretenen Geschäftsvorfälle darstellt.

Es kann als einzelnes Geschäftsbuch oder als mehrere Geschäftsbücher geführt werden, die für Geschäftsvorfälle bestimmter bilanzieller oder außerbilanzieller Posten bestimmt sind.

Das Hauptbuch ist eine vollständige Sammlung von Konten, die ausgeglichen sind, für die systematische Erfassung der Salden und der Veränderungen von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Eigenkapital, Erträgen und Aufwendungen, und es bildet die Grundlage für die Aufstellung des Abschlusses. Das Hauptbuch besteht aus zwei getrennten Teilen: bilanzielle und außerbilanzielle Evidenzen.

Das Hauptbuch sollte die im Kontenplan festgelegten Konten enthalten, welche den Anforderungen der juristischen Person oder des Unternehmers entsprechen.

Nebenbücher sind analytische Aufzeichnungen und andere Hilfsbücher (wie z.B. Kassenjournal). Juristische Personen, bzw. Unternehmer, können analytische Aufzeichnungen für verschiedene Arten von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten getrennt führen:

immaterielle Vermögenswerte, Immobilien, Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, langfristige Finanzplatzierungen, Vorräte, Forderungen, Betriebsverbindlichkeiten, Kreditverbindlichkeiten und andere Bilanzposten.

Materielle Vermögenswerte in Neben- und Hilfsbüchern werden in Mengen und in Geldbeträgen dargestellt.

Das Kassenjournal erfasst Geschäftsvorfälle, die auf der Grundlage von Bargeld und anderen in der Registrierkasse von juristischen Personen und Unternehmern aufbewahrten Werten auftreten. Das Kassenjournal wird am Ende eines jeden Geschäftstages geschlossen und zur Einsichtnahme und anschließend zur Buchung spätestens am nächsten Geschäftstag eingereicht.

Art. 13 RLG – Wie Geschäftsbücher zu führen sind

Die Geschäftsbücher werden auf der Grundlage von Buchhaltungsbelegen geführt.

Sie werden nach dem Grundsatz der unveränderbaren Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle geführt.

Geschäftsbücher werden so geführt, dass sie die Kontrolle der Eingabedaten, die Richtigkeit der eingegebenen Daten, die Speicherung der Daten, die Verwendung von Daten, den Einblick in Umsatz und Salden bzw. Transaktionen sowie den Einblick in die Chronologie der durchgeführten Geschäftsvorfälle auf den Konten von Hauptbüchern und Hilfsbüchern ermöglichen (Buchungsdatum).

Die Geschäftsbücher werden für ein Geschäftsjahr geführt, das mit dem Kalenderjahr identisch ist, es sei denn, sie werden für ein Geschäftsjahr geführt, das sich gemäß diesem Gesetz vom Kalenderjahr unterscheidet.

Abweichend von Abs. 4 dieses Artikels kann ein Geschäftsjahr kürzer als 12 aufeinanderfolgende Kalendermonate sein, wenn eine juristische Person bzw. ein Unternehmen gegründet wird oder im Falle von Statusänderung, Liquidation, Insolvenz, Beginn der Anwendung des Geschäftsjahres, das nicht dem Kalenderjahr entspricht, sowie in anderen Fällen gemäß dem Gesetz.

Geschäftsbücher können in losen Blättern aufbewahrt, verknüpft oder auf eines der elektronischen oder magnetischen Medien übertragen werden, sodass sie nach Bedarf gedruckt oder auf dem Bildschirm angezeigt werden können.

Sie werden zu Beginn des Geschäftsjahres auf Basis der Abschlussbilanz des Vorjahres eröffnet.

Neu gegründete juristische Personen und Unternehmer eröffnen Geschäftsbücher auf der Grundlage der Eröffnungsbilanz, die auf der Grundlage der Liste der Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt der Registrierung bei der Agentur (Firmenbuch Serbien) oder einer anderen zuständigen Behörde erstellt wird.

Art. 14 RLG – Kontenrahmen

Juristische Personen und Unternehmer verbuchen ihre Geschäftsvorfälle auf den im Kontenplan festgelegten Konten und gegebenenfalls auf den Konten, die durch die Aufschlüsselung der im Kontenplan festgelegten Konten erstellt wurden.

Kontenplan und Inhalt des Kontos im Kontenplan schreiben folgende Institutionen vor:

- 1) der für Finanzen zuständige Minister (Finanzminister) – für Unternehmen, Genossenschaften und Unternehmer;
- 2) der für Finanzen zuständige Minister (Finanzminister) – für andere juristische Personen gemäß Art. 2 Z 2 dieses Gesetzes;
- 3) Nationalbank Serbien – für die Nationalbank Serbien, Banken, Versicherungsunternehmen, Finanzleasinganbieter, freiwillige Pensionsfonds und freiwillige Pensionsfondsverwaltungsgesellschaften gemäß diesem Gesetz und anderen Gesetzen, die das Geschäft der Finanzinstitute regeln, über die laut Gesetz die Aufsicht von der Serbischen Nationalbank ausgeübt wird;
- 4) Wertpapierkommission – für das Zentralregister, das Wertpapierdepot und das Clearing von Wertpapieren, Investmentfonds und Investmentfondsverwaltungsgesellschaften sowie für Börsen und Anlagevermittlungs-Unternehmen.

Das Regelbuch über den Kontenplan und über den Inhalt der Konten im Kontenplan für Unternehmen, Genossenschaften und Unternehmer als tertiärer Rechtsakt des Finanzministeriums¹²⁰ bestimmt den Kontenrahmen folgendermaßen:

- Klasse 0 – gezeichnetes, aber nicht eingezahltes Eigenkapital und Anlagevermögen
- Klasse 1 – Vorräte und zur Veräußerung gehaltene Sachanlagen
- Klasse 2 – Kurzfristige Forderungen und Platzierungen, Barmittel und aktive Rechnungsabgrenzungen
- Klasse 3 – Eigenkapital

¹²⁰ „Службени гласник РС“, број 62/13: <http://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SlGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/ministarstva/pravilnik/2014/95/2/reg>.

- Klasse 4 – Rückstellungen, Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzungen
- Klasse 5 – Material-, Energie-, Personal- und Finanzaufwendungen sowie Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen
- Klasse 6 – Betriebliche und Finanzerträge
- Klasse 7 – Abschluss- und Evidenzkonten sowie Rücklagenbewegung und Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
- Klasse 8 – Außerbilanzielle Posten
- Klasse 9 – Material-, Wareneinsatz und Herstellungsleistungen

Die Bestimmungen dieses Regelbuchs gelten auch für Unternehmen, die IFRS anwenden.

Serbien		Österreich	
Kl.	Bezeichnung	Kl.	Bezeichnung
00	Anlagevermögen	00	Anlagevermögen
01	Vorräte	01	Vorräte
02	Sonstiges Umlaufvermögen, aktive Rechnungsabgrenzungen (ohne aktive lat. Steuern)	02	Sonstiges Umlaufvermögen, aktive Rechnungsabgrenzungen, aktive latente Steuern
04	Rückstellungen, Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzungen	03	Rückstellungen, Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzungen
06	Betriebliche Erträge	04	Betriebliche Erträge
05	Material- und Energieaufwand	05	Materialaufwand und sonstige bezogene Herstellungsleistungen
09	Material-, Wareneinsatz und Herstellungsleistungen		
05	Personalaufwand	06	Personalaufwand
	Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen	07	Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen
06	Finanzerträge	08	Finanzerträge und Finanzaufwendungen, Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, Rücklagenbewegung
05	Finanzaufwendungen		
07	Rücklagenbewegung und Steuern vom Einkommen und vom Ertrag		
00	gezeichnetes, aber nicht eingezahltes Eigenkapital	09	Eigenkapital, Einlagen unechter stiller Gesellschafter, Abschluss- und Evidenzkonten
03	Eigenkapital, Einlagen unechter stiller Gesellschafter		
07	Abschluss- und Evidenzkonten		
08	Außerbilanzielle Posten	/	/

Tabelle 21: Vergleich zwischen dem serbischen und dem österreichischen Kontenrahmen

In Österreich ist für den Kontenrahmen der Fachsenat für Betriebswirtschaft der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zuständig. Aus der Sicht des österreichischen Einheitskontenrahmens, beschlossen vom Fachsenat für Betriebswirtschaft der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer im Mai 2017, sieht der Vergleich wie in der *Tabelle 21* aus.

Art. 16 RLG – Beauftragung einer anderen juristischen Person oder eines Unternehmers mit der Führung von Geschäftsbüchern und der Erstellung von Abschlüssen

Die juristische Person bzw. der Unternehmer kann die Führung von Geschäftsbüchern und die Erstellung von Abschlüssen nach dem RLG einer juristischen Person oder einem Unternehmer, welcher in das Register der Buchhaltungsdienstleister eingetragen ist, vertraglich anvertrauen.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels können verbundene juristische Personen ihrer verbundenen juristischen Person die Führung von Geschäftsbüchern und die Erstellung von Abschlüssen anvertrauen.

Die Bestimmungen gem. Abs. 1 und 2 dieses Artikels gelten nicht für die Nationalbank Serbien, Banken, Versicherungsunternehmen, Finanzleasinganbieter, freiwillige Pensionsfonds, freiwillige Pensionsfondsverwaltungsgesellschaften, Investmentfonds, Investmentfondsverwaltungsgesellschaften, das Zentralregister, das Wertpapierdepot und das Clearing von Wertpapieren, Börsen, Anlagevermittlungs-Unternehmen (Broker-Dealer-Unternehmen), Factoring-Unternehmen, Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute.

Eine juristische Person bzw. ein Unternehmer, der eine registrierte Geschäftstätigkeit zur Erbringung von Buchhaltungsdienstleistungen ausübt, bezeichnet durch interne Rechtsakte eine Person, die für die Führung der Geschäftsbücher und die Erstellung von Abschlüssen für jeden Kunden verantwortlich ist, für den die Dienstleistungen der Buchhaltung und Erstellung von Abschlüssen erbracht werden.

Eine Person, die wegen einer Straftat in der Republik Serbien oder einem anderen Land zu einer endgültigen Haftstrafe verurteilt wurde, darf die Führung von Geschäftsbüchern und die Erstellung von Abschlüssen nicht ausführen sowie andere Tätigkeiten im Bereich der Rechnungslegung gemäß diesem Gesetz nicht ausüben.

Art. 17 RLG – Register der Buchhaltungsdienstleister

Das Register der Buchhaltungsdienstleister (im Folgenden: das Register) wird von der Agentur für Unternehmensregister¹²¹ (im Folgenden: Agentur oder Firmenbuch Serbien) geführt.

Die Aufgabe der Führung des in Abs. 1 dieses Artikels genannten Registers wird der Agentur anvertraut.

Das in Abs. 1 dieses Artikels genannte Register wird in serbischer Sprache geführt.

Das in Abs. 1 dieses Artikels genannte Register wird regelmäßig aktualisiert und auf der Website der Agentur veröffentlicht.

Das in Abs. 1 dieses Artikels genannte Register ist ein öffentlich geführtes Buch.

Die Art der Führung und der Inhalt des Registers werden vom für Finanzen zuständigen Minister auf Vorschlag der Agentur festgelegt.

Die Agentur führt das Register über einen Registrar, der gemäß dem für die Tätigkeit der Agentur geltenden Recht ernannt wurde.

Die Agentur erstattet der Nationalen Rechnungslegungskommission mindestens einmal jährlich einen Bericht über Fragen im Zusammenhang mit der Führung des in Abs. 1 dieses Artikels genannten Registers.

Die Verarbeitung der Daten in dem in Abs. 1 dieses Artikels genannten Register erfolgt nach dem Recht zum Schutz personenbezogener Daten.

4.3.6. Pflicht zur Aufstellung eines Inventars und Abstimmung von Forderungen und Verbindlichkeiten (Art. 20–22 RLG vs. § 192 UGB)

Art. 20 RLG – Verpflichtung zur Inventur

Die juristische Person bzw. der Unternehmer ist verpflichtet zu Beginn des Geschäftsbetriebs eine Bestandsaufnahme der Vermögenswerte, Verbindlichkeiten sowie außerbilanziellen Vermögenswerte und außerbilanziellen Verbindlichkeiten unter Angabe der einzelnen Werte in Mengen und Geldbeträgen durchzuführen.

Die juristische Person bzw. der Unternehmer führt zum Abschlussstichtag eine Bestandsaufnahme der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten durch und passt den Saldo in den Büchern an den Saldo gemäß dem Inventar an.

¹²¹ Firmenbuch Serbien.

Die Abstimmung von Umsatz und Saldo des Hauptbuchs mit dem Journal und der Nebenbücher mit dem Hauptbuch erfolgt vor der Bestandsaufnahme der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten und vor der Aufstellung des Jahresabschlusses.

Die juristische Person bzw. der Unternehmer kann durch eigene interne Richtlinien längere Zeiträume für die Bestandsaufnahme von Büchern, Filmen, Archiven und dergleichen vorsehen, sofern diese Zeiträume fünf Jahre nicht überschreiten.

Die Art und die maximale Frist für die Durchführung einer Bestandsaufnahme sowie die Anpassung des Buchhaltungssaldos an die tatsächliche Situation werden vom für Finanzen zuständigen Minister festgelegt.

Art. 21 RLG – Zusätzliche Verpflichtung zur Inventur

Zusätzlich zu der in Art. 20 dieses Gesetzes genannten Bestandsaufnahme der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten führt eine juristische Person bzw. ein Unternehmer, im Falle der Übergabe, führt er eine Abstimmung des Bestandes mit dem Inventar durch, im Falle einer Preisänderung, führt er eine Anpassung der Verkaufspreise von Produkten und Waren in einem Einzelhandelsunternehmen durch, sowie im Falle der Statusänderung, der Eröffnung oder des Abschlusses eines Insolvenzverfahrens, und im Falle einer Liquidation, sowie in anderen gesetzlich vorgesehenen Fällen.

Art. 22 RLG – Abstimmung von Forderungen und Verbindlichkeiten anhand von Saldenbestätigungen

Juristische Personen und Unternehmer sind verpflichtet, gegenseitige Forderungen und Verbindlichkeiten vor der Aufstellung des Abschlusses folgendermaßen in Einklang zu bringen:

Jeder Gläubiger ist verpflichtet, jedem Schuldner vor Aufstellung des Jahresabschlusses eine Liste der ausstehenden Verbindlichkeiten vorzulegen.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannten Personen sind verpflichtet, auf Antrag des Wirtschaftsprüfers auf unabhängige Bestätigung des Saldos aus Forderungen und Verbindlichkeiten zu antworten.

Alle juristischen Personen und Unternehmer, die einen Anhang zum Jahresabschluss erstellen, müssen im Anhang Angaben zu nicht abgestimmten Forderungen und Verbindlichkeiten machen:

- 1) Anzahl und Gesamtbetrag der nicht abgestimmten Forderungen und deren Verhältnis zur Anzahl und Gesamtsumme der Forderungen;
- 2) Anzahl und Gesamtbetrag der nicht abgestimmten Verbindlichkeiten und deren Verhältnis zur Anzahl und Gesamtsumme der Verbindlichkeiten.

4.3.7. Allgemeine Grundsätze der Bewertung (Art. 23 RLG vs. § 201 UGB)

Die Posten, die im Jahres- und im Konzernabschluss von juristischen Personen und Unternehmern dargestellt werden, sollten gemäß den allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätzen nach Art. 23 Rechnungslegungsgesetz bewertet werden:

- 1) Annahme, dass die juristische Person oder der Unternehmer kontinuierlich tätig ist (*entspricht § 201 Abs. 2 Z 2 UGB – Fortführungsannahme*);
- 2) Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Bewertungsgrundlagen werden von Jahr zu Jahr einheitlich angewendet (*entspricht § 201 Abs. 2 Z 1 UGB*);
- 3) Die erstmalige Erfassung sowie Bewertung von Posten erfolgt nach dem Vorsichtsprinzip (*entspricht § 201 Abs. 2 Z 4 UGB bei der Bewertung*), insbesondere:
 - 1) nur bis zum Abschlussstichtag realisierte Gewinne dürfen erfasst werden (*entspricht § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB*);
 - 2) in der Bilanz werden Verbindlichkeiten ausgewiesen, die während des laufenden oder eines vorangegangenen Geschäftsjahres entstanden sind, auch wenn diese Verbindlichkeiten erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Genehmigungsdatum für die Offenlegung des Abschlusses erkennbar werden;
 - 3) alle Wertminderungen werden berücksichtigt, unabhängig davon, ob das Ergebnis des Geschäftsjahres ein Gewinn oder Verlust ist (*entspricht § 201 Abs. 2 Z 4 lit. c UGB*);
 - 4) alle mit dem Geschäftsjahr verbundenen Einnahmen und Ausgaben werden unabhängig vom Datum ihrer Zahlung berücksichtigt (*entspricht § 201 Abs. 2 Z 5 UGB*);
 - 5) die Aktiv- und Passivposten sind einzeln zu bewerten (*entspricht § 201 Abs. 2 Z 3 UGB*);
 - 6) die Saldierung von Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten oder Erträgen und Aufwendungen ist verboten (*entspricht § 196 Abs. 2 UGB*);
 - 7) die Eröffnungsbilanz jedes Geschäftsjahres muss der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres entsprechen (*entspricht § 201 Abs. 2 Z 6 UGB*);

- 8) die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung werden unter Berücksichtigung des Inhalts des betreffenden Geschäftsvorfalles berechnet und dargestellt;
- 9) Beträge, die in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, werden periodengerecht nach dem Verursachungsprinzip von Erträgen und Aufwendungen berechnet.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels sind Abweichungen von den allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätzen nur bei Anwendung bestimmter IFRS und des IFRS für KMU zulässig. Diese Abweichungen sowie deren Gründe sind im Anhang zum Jahresabschluss einschließlich ihrer Auswirkungen auf die Vermögenswerte, die Verbindlichkeiten, die Finanzlage und den Gewinn oder Verlust der juristischen Person oder des Unternehmers anzugeben.

Sollte die Anwendung der Bestimmungen dieses Gesetzes und der nach diesem Gesetz erlassenen Rechtsakte sowie der IFRS und des IFRS für KMU nicht ausreichen, um ein zutreffendes und objektives Bild der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Ergebnisse der juristischen Person oder des Unternehmers zu erhalten, so legt der Unternehmer im Anhang zum Jahresabschluss die zusätzlichen Informationen vor, die zur Erfüllung dieser Anforderung erforderlich sind.

4.3.8. Anwendung der IFRS (Art. 24–26 RLG vs. § 245a UGB)

Anhand der *Tabelle 22* wird der Vergleich bei der Anwendung der IFRS zwischen Serbien und Österreich dargestellt.

In Österreich sind Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen nach Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 nach IFRS aufzustellen. Dies hat eine befreiende Wirkung für die Aufstellung eines Konzernabschlusses nach §§ 247 ff. UGB. Das heißt, dass kapitalmarktorientierte Unternehmen den Konzernabschluss nach IFRS aufstellen müssen und zusätzlich den Konzernabschluss nach §§ 247 ff. UGB aufstellen können, kein Unternehmen dies jedoch tut, da es optional und mit viel Aufwand verbunden ist.

In Serbien schreibt der Art. 24 RLG vor, dass der Konzernabschluss nach IFRS verpflichtend ist. Es gibt keinen Konzernabschluss nach nationalen Vorschriften, da Serbien diese Vorschriften zugunsten der internationalen Rechnungslegungsstandards aufgegeben hat.

Anwendung der IFRS		
Gesellschaften	Serbien – RLG	Österreich – UGB
KA kapitalmarktorientierter Unternehmen	IFRS verpflichtend nach Art. 24 RLG	IFRS verpflichtend, befreiende Wirkung für KA nach § 245a (1) UGB
KA nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen	IFRS verpflichtend nach Art. 24 RLG	Freiwillig IFRS, befreiende Wirkung für KA nach § 245a (2) UGB
JA aller Unternehmen	IFRS verpflichtend nach Art. 24 und 25 RLG für alle bis auf die Kleinstunternehmen (mikrojuristische Personen) und als mikro eingestuften Einzelunternehmer, jedoch auch für sie nach Art. 26 RLG Option auf IFRS für KMU oder die Vollarwendung der IFRS	Freiwillig IFRS, keine befreiende Wirkung für JA nach UGB
nicht kapitalmarktorientierte KMU	IFRS für KMU verpflichtend nach Art. 25 RLG sowohl für den JA als auch für den KA, jedoch auch für sie Option auf die Vollarwendung der IFRS	Freiwillig IFRS, keine befreiende Wirkung für JA nach UGB

Tabelle 22: Anwendung der IFRS – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

Weiters können die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen in Österreich freiwillig einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellen, was eine befreiende Wirkung für die Pflicht, einen Konzernabschluss nach §§ 247 ff. UGB aufzustellen, hat. In Serbien ist auch für solche Unternehmen nach Art. 24 RLG eine Pflicht für die Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS vorgesehen.

In Österreich müssen alle Unternehmen ihren Jahresabschluss nach UGB aufstellen, wobei sie freiwillig auch nach IFRS aufstellen können, was aber keine befreiende Wirkung für die Aufstellung nach UGB hat. In Serbien muss auch der Jahresabschluss aller Unternehmen verpflichtend nach IFRS oder dem IFRS für KMU aufgestellt werden, bis auf den Jahresabschluss der mikrojuristischen Personen (Kleinstkapitalgesellschaften und Kleinstpersonengesellschaften) und der als mikro eingestuften Einzelunternehmer sowie der anderen Gesellschaften in Art. 2 Z 2 RLG, die ihren Jahresabschluss auch nach nationalen Vorschriften aufstellen können, aber auch eine Option auf den IFRS für KMU oder die Vollarwendung der IFRS haben.

Die nicht kapitalmarktorientierten KMU in Serbien sind nach Art. 25 RLG verpflichtet, mindestens den IFRS für KMU, mit der Option auf die Vollarwendung der IFRS, anzuwenden. Lediglich die mikrojuristischen Personen und die Gesellschaften in Art. 2 Z 2 RLG dürfen gem. Art. 26 RLG ihren JA weiterhin nach nationalen Vorschriften gem. Verordnungen, Richtlinien und Regelbüchern des Finanzministeriums aufstellen, allerdings mit Option auf den IFRS für KMU oder die Vollarwendung der IFRS.

In der nächsten *Tabelle 23* sind die juristischen Personen bzw. der Einzelunternehmer und andere Gesellschaften in Art. 2 RLG sowie ihre Pflicht zur Aufstellung der Jahresabschlüsse nach IFRS aufgelistet.

Anwendung der IFRS in Serbien gemäß Art. 24–26 Rechnungslegungsgesetz		
Art. 2	Anwendungsbereich Rechnungslegungsgesetz	Jahresabschluss nach IFRS verpflichtend?
Z 1	Kapital- und Personengesellschaften, wenn nicht als Kleinstgesellschaften eingestuft	Ja - wenn groß, dann gem. Art. 24 nach IFRS - wenn mittelgroß, dann gem. Art. 25 nach dem IFRS für KMU, jedoch Option auf IFRS
	Serbische Nationalbank	Ja gem. Art. 24 RLG, weil diese Unternehmen Unternehmen von öffentlichem Interesse sind und gem. Art. 6 Abs. 12 RLG stets als groß gelten
	Kreditinstitute	
	Finanzinstitute	
	Versicherungen	
	Finanzleasinganbieter	
	Pensionfonds	
	Pensionsfondsverwaltungsgesellschaften	
	Investmentfonds	
	Investmentfondsverwaltungsgesellschaften	
	offene und geschlossene Fonds	
	Börsen und Anlagevermittlungs-Unternehmen	
	Factoring-Gesellschaften	
Z 2	Genossenschaften	Nein, gem. Art. 26 RLG jedoch Option auf IFRS oder den IFRS für KMU unabhängig von der Größe
	Anstalten	
	Körperschaften des öffentlichen Rechts	
	Politische Organisationen	
	Stiftungen	
	Vereine	
	Kammern	
	Gewerkschaften	
	Kirchen und Glaubensgemeinschaften in Bereichen, wo sie gewerblich tätig sind	
Z 3	Einzelunternehmer, wenn doppelte Buchführung geführt wird und als kleinst (mikro) eingestuft werden	Nein, gem. Art. 26 jedoch Option auf IFRS oder den IFRS für KMU

Tabelle 23: Anwendung der IFRS und IFRS für KMU in Serbien gemäß Rechnungslegungsgesetz

Alle großen Unternehmen bzw. Unternehmen von öffentlichem Interesse in Art. 2 Z 1 haben ihren Jahresabschluss nach IFRS, alle KMU nach IFRS für KMU, mit Option auf die Vollanwendung der IFRS, aufzustellen.

Das serbische Rechnungslegungsgesetz kommt durch die Anwendung der IFRS, den Anforderungen der ausländischen Investoren, insbesondere großen Konzernen, entgegen. Außerdem entspricht das Gesetz auch den EU-Bestimmungen, obwohl das Land noch kein Mitglied der EU geworden ist, während Österreich trotz fortlaufender Angleichung an die IFRS immer noch eigene Rechnungslegungsbestimmungen im UGB nicht aufgegeben hat. Der UGB-Abschluss stellt in Österreich immerhin die Basis für die Ermittlung der zu entrichtenden Körperschaft- und Einkommensteuern dar. In Serbien wird neben der IFRS-Ergebnisrechnung eine steuerrechtliche GuV gemäß dem serbischen Körperschaftsteuergesetz geführt. Folglich wird die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer mithilfe eines Formulars der Steuerbehörde (Finanzamt Serbien) ermittelt.

4.3.9. Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen (Art. 28 RLG vs. § 212 UGB)

Juristische Personen und Unternehmer sind gem. Art. 28 RLG verpflichtet, Buchhaltungsunterlagen, Geschäftsbücher und Abschlüsse ordnungsgemäß aufzubewahren und durch interne Richtlinien die für ihre Lagerung verantwortlichen Personen und Geschäftsräume sowie die Art der Lagerung festzulegen.

Der Jahresabschluss, die Prüfungsberichte und der statistische Bericht werden 20 Jahre lang aufbewahrt.

Der Geschäftsbericht wird ab dem letzten Tag des Geschäftsjahres, für welches er erstellt wurde, 20 Jahre lang aufbewahrt.

Das Journal und das Hauptbuch werden zehn Jahre lang aufbewahrt.

Die Hilfsbücher sind ab dem Datum ihres Abschlusses fünf Jahre lang aufzubewahren.

Gehaltslisten oder analytische Verdienstaufzeichnungen sind unbegrenzt lange aufzubewahren.

Die Dokumente, auf deren Grundlage die Daten in den Geschäftsbüchern erfasst werden, werden fünf Jahre lang aufbewahrt.

Zahlungsdokumente werden in autorisierten Zahlungsinstituten fünf Jahre lang aufbewahrt.

Die Aufbewahrungsfristen für Buchhaltungsbelege und Geschäftsbücher werden ab dem letzten Tag des Geschäftsjahres gezählt, auf das sie sich beziehen.

Buchhaltungsunterlagen, Geschäftsbücher und Abschlüsse werden im Original, oder auf eine andere gesetzlich vorgeschriebene Weise, aufbewahrt.

Buchhaltungsunterlagen können auf elektronischen Medien in Form von elektronischen Originaldokumenten oder digitalen Kopien gespeichert werden, sofern die zuständige Behörde Zugang zu den so gespeicherten Informationen hat und vorausgesetzt, dass:

- 1) auf die in dem elektronischen Dokument oder der Aufzeichnung enthaltenen Informationen zugegriffen werden kann und dass die Informationen zur weiteren Verarbeitung geeignet sind;
- 2) die Daten in der Form gespeichert werden, in der sie erstellt, gesendet oder empfangen wurden;
- 3) aus der gespeicherten elektronischen Nachricht der Absender, der Empfänger, die Zeit und der Ort des Sendens und Empfangens bestimmt werden können;
- 4) Technologien und Verfahren angewendet werden, die ausreichend sicher gegen Änderungen oder Löschungen von Daten sind, oder andere zuverlässige Mittel, um die Unveränderlichkeit von Daten oder Nachrichten zu gewährleisten, sowie eine Sicherungsdatenbank an einem anderen Ort angewendet werden.

Buchhaltungsunterlagen, Geschäftsbücher und Abschlüsse werden in den Geschäftsräumen einer juristischen Person bzw. eines Unternehmers bzw. bei juristischen Personen oder Unternehmern, die mit der Führung der Geschäftsbücher betraut sind, aufbewahrt.

Wenn die Geschäftsbücher, zusätzlich zu den physischen Daten, auf dem Computer gespeichert werden, muss die juristische Person oder der Unternehmer sicherstellen, dass die Anwendungssoftware gespeichert wird, damit die Daten für die Kontrolle zugänglich sind. Falls die juristische Person bzw. der Unternehmer aus technischen Gründen die Funktionalität der gespeicherten Anwendungssoftware zur Eingabe, Verarbeitung und Speicherung von Buchhaltungsdaten nicht bereitstellen kann, ist die Person verpflichtet, das Datendokument im Klartextformat aufzubewahren.

Zusätzlich zu dem in Abs. 13 dieses Artikels erwähnten Datendokument ist eine juristische Person oder ein Unternehmer verpflichtet, eine Beschreibung der Eingabefelder selbst bereitzustellen sowie die Trennzeichen zu definieren, die die Daten voneinander trennen (Datenabgrenzer).

Bei Eröffnung eines Liquidations- oder Insolvenzverfahrens werden die Buchhaltungsunterlagen und die Geschäftsbücher dem Liquidator oder dem Insolvenzverwalter vorgelegt.

Ein Vergleich über die Aufbewahrungsfristen von verschiedenen Unterlagen zwischen Serbien und Österreich kann der folgenden *Tabelle 24* entnommen werden.

In Österreich beginnt die Frist nach § 212 Abs. 2 UGB ab dem Schluss des Kalenderjahres, für das die letzte Bucheintragung vorgenommen, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluss festgestellt, der Konzernabschluss aufgestellt oder der Geschäftsbrief empfangen oder abgesendet worden ist, zu laufen. Darüber hinaus gilt die Aufbewahrungspflicht noch solange, als Unterlagen für ein anhängiges gerichtliches oder behördliches Verfahren von Bedeutung sind.

Im Gegensatz dazu beginnt in Serbien die Frist ab dem Schluss des Geschäftsjahres (nicht Kalenderjahres), auf das sich die Unterlagen beziehen, zu laufen. Das Geschäftsjahr muss allerdings nach Art. 29 RLG dem Kalenderjahr entsprechen, was bedeutet, dass es keinen Unterschied i.V. zu Österreich gibt. Es ist jedoch für ausländische Unternehmen erlaubt, ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr zu haben, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz im Ausland hat und selbst nach diesem Geschäftsjahr ihren Abschluss aufstellt. Das ist jedoch nur mit Zustimmung der serbischen Nationalbank bzw. des für Finanzen zuständigen Ministers bzw. der serbischen Börsenaufsichtsbehörde (Wertpapierkommission, SEC), je nach Zuständigkeit, zulässig.

Aufbewahrungsfristen von Unterlagen		
Unterlagen	Serbien - gem. Artikel 28 RLG	Österreich - gem. § 212 UGB
Journal	10 Jahre	7 Jahre
Hauptbuch	10 Jahre	7 Jahre
Nebenbücher	5 Jahre	7 Jahre
Hilfsbücher	5 Jahre	7 Jahre
Bilanz und GuV	20 Jahre	7 Jahre
JA/KA	20 Jahre	7 Jahre
Lagebericht	20 Jahre	7 Jahre
Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk	20 Jahre	k.A.
Statistikbericht	20 Jahre	k.A.
restliche Finanzberichte	20 Jahre	k.A.
Buchungsbelege	5 Jahre	7 Jahre
Auszahlungslisten und analytische Lohnevidenzen	unbegrenzt	7 Jahre

Tabelle 24: Aufbewahrungsfristen von Unterlagen – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

4.3.10. Finanzberichte

4.3.10.1. Jahresabschluss (Art. 29 RLG vs. §§ 193 und 222 UGB)

Art. 29 RLG

Juristische Personen bzw. Unternehmer sind gemäß diesem Gesetz und den gemäß diesem Gesetz erlassenen Richtlinien oder Statuten (Tertiärrecht) verpflichtet, einen regelmäßigen Jahresabschluss für das Geschäftsjahr zu erstellen, das dem Kalenderjahr entspricht.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels kann eine abhängige juristische Person (Tochterunternehmen) mit Sitz in der Republik Serbien, deren Muttergesellschaft mit Sitz im Ausland ein anderes Geschäftsjahr als das Kalenderjahr hat, mit Zustimmung des für Finanzen zuständigen Ministers oder der Wertpapierkommission (SEC), einen regelmäßigen Jahresabschluss mit einem vom Kalenderjahr abweichenden letzten Tag des Geschäftsjahres erstellen und veröffentlichen. Die Tochtergesellschaft ist verpflichtet, ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr fortlaufend und mindestens fünf Jahre ab dem Beginn des vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Die gem. Abs. 2 dieses Artikels vorgesehene Ausnahme darf von Banken, Versicherungsunternehmen, Finanzleasinganbietern, freiwilligen Pensionsfonds und freiwilligen Pensionsfondsverwaltungsgesellschaften, Zahlungsinstituten und E-Geld-Instituten und den übrigen seitens der Nationalbank Serbiens gemäß den gesetzlichen Bestimmungen beaufsichtigten Unternehmen nicht verwendet werden.

Der regelmäßige Jahresabschluss großer juristischer Personen, mittelgroßer juristischer Personen und juristischer Personen, die zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (Muttergesellschaften), kapitalmarktorientierter Kapitalgesellschaften und der Unternehmen, die sich gemäß dem Kapitalmarktgesetz auf einen Börsengang vorbereiten, unabhängig von der Größe, umfasst:

- 1) Bilanz,
- 2) Gewinn- und Verlustrechnung,
- 3) Sonstiges Ergebnis,
- 4) Eigenkapitalveränderungsrechnung,
- 5) Geldflussrechnung,
- 6) Anhang zum Jahresabschluss.

Der regelmäßige Jahresabschluss von juristischen Personen und Einzelunternehmern, ausgenommen juristische Personen gem. den vorangehenden und dem folgenden Absatz, umfasst:

- 1) Bilanz,
- 2) Gewinn- und Verlustrechnung,
- 3) Anmerkungen zum Jahresabschluss.

Der regelmäßige Jahresabschluss von Einzelunternehmern und anderen juristischen Personen in Art. 2 Abs. 2 dieses Gesetzes, die als mikrojuristische Person (Kleinstkapitalgesellschaft) eingestuft sind, umfasst:

- 1) Bilanz,
- 2) Gewinn- und Verlustrechnung.

Juristische Personen, deren Geschäft anderen Vorschriften unterliegt, aufgrund derer die für die Überwachung ihres Geschäfts zuständige Behörde oder Organisation den Inhalt und die Struktur des Jahresabschlusses vorschreibt, müssen einen Jahresabschluss gemäß diesem Gesetz und diesen Vorschriften erstellen.

Eine juristische Person ist verpflichtet, einen außerordentlichen Jahresabschluss in den in diesem Gesetz festgelegten Fällen zu erstellen. Außerordentliche Abschlüsse umfassen:

- 1) Bilanz,
- 2) Gewinn- und Verlustrechnung.

Vergleich Art. 29 RLG vs. §§ 193 und 222 UGB

Wie ein Vergleich zwischen Serbien und Österreich hinsichtlich der Bestandteile des Jahresabschlusses aussieht, kann der folgenden Tabelle entnommen werden.

Finanzberichte und ihre Bestandteile – RLG vs. UGB		
Nr.	Serbien	Österreich
1	Jahresabschluss gem. Art. 29 RLG	Jahresabschluss gem. §§ 193 und 222 UGB
	- Bilanz - GuV - Sonstiges Ergebnis - Eigenkapitalveränderungsrechnung - Geldflussrechnung - Anhang	- Bilanz - GuV - Anhang

Tabelle 25: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich der Bestandteile des Jahresabschlusses

4.3.10.2. Zuständigkeit für das Vorschreiben von Inhalt und Form der Formulare für den Jahres- und den Konzernabschluss sowie für den statistischen Bericht (Art. 30 RLG)

Der für Finanzen zuständige Minister schreibt den Inhalt und die Form der Jahres- und Konzernabschlüsse gemäß Art. 29 und 31 dieses Gesetzes und des statistischen Berichts gemäß Art. 44 Abs. 3 dieses Gesetzes für Unternehmen, Genossenschaften und Unternehmer vor.

Der für Finanzen zuständige Minister gibt den Inhalt und die Form der Abschlüsse gemäß Art. 29 und 31 dieses Gesetzes und des gemäß Art. 44 Abs. 3 dieses Gesetzes genannten statistischen Berichts auch für andere in Art. 2 Abs. 2 dieses Gesetzes genannte juristische Personen vor.

Die Serbische Nationalbank schreibt den Inhalt und die Form der Abschlussformulare gemäß Art. 29 und 31 dieses Gesetzes und des statistischen Berichts gemäß Art. 44 Abs. 3 dieses Gesetzes für die Serbische Nationalbank, Banken, Versicherungsunternehmen, Finanzleasinganbieter, freiwillige Pensionsfonds und freiwillige Pensionsfondsverwaltungsgesellschaften gemäß diesem Gesetz und anderen Gesetzen vor, die das Geschäft dieser Finanzinstitute regeln, über die gemäß dem Gesetz die Aufsicht durch die Serbische Nationalbank ausgeübt wird.

Die Wertpapierkommission schreibt den Inhalt und die Form der Abschlussformulare gemäß Art. 29 und 31 dieses Gesetzes und des statistischen Berichts gemäß Art. 44 Abs. 3 dieses Gesetzes für Investmentfonds, Investmentfondsverwaltungsgesellschaften, das Zentralregister, das Wertpapierdepot und das Clearing von Wertpapieren sowie Börsen und Anlagevermittlungs-Unternehmen vor.

4.3.10.3. Konzernabschluss (Art. 31 RLG vs. §§ 244 und 250 UGB)

Art. 31 RLG

Der Konzernabschluss wird von der juristischen Person, welche die Muttergesellschaft ist, aufgestellt, bei dem Firmenbuch vorgelegt und offengelegt.

Die Muttergesellschaft hat Kontrolle über eine Gesellschaft,¹²² wenn sie:

¹²² Im Originaltext steht an dieser Stelle „über ein abhängiges Unternehmen“, was lt. Definition gem. Art. 2 RLG eine Tochtergesellschaft ist. Zum besseren Verständnis wurde an dieser Stelle der Begriff „abhängiges Unternehmen“ durch den Begriff „Gesellschaft“ ersetzt, weil eine Muttergesellschaft erst Kontrolle und

- 1) über die Gesellschaft Macht ausüben kann;
- 2) aufgrund ihrer Beteiligung an dieser juristischen Person variablen Renditen ausgesetzt ist oder Anspruch auf die Rendite hat;
- 3) die Fähigkeit besitzt, diese Macht zu nutzen, um die Renditen, die ihr zustehen, sowie deren Höhe beeinflussen zu können.

Die Macht der Muttergesellschaft über eine Gesellschaft besteht, wenn sie:

- 1) die Mehrheit der Aktien oder Stimmrechte der Gesellschafter dieser Gesellschaft hat;
- 2) das Recht, die Mehrheit der Mitglieder eines Verwaltungs-, Management- oder Aufsichtsorgans der Gesellschaft zu ernennen oder abzuberufen, innehat und gleichzeitig Aktionär oder Anteilseigner dieser Gesellschaft ist;
- 3) das Recht hat, gemäß einem mit dieser Gesellschaft geschlossenen Vertrag oder gemäß den Bestimmungen des Gründungsvertrags oder der Satzung dieser Gesellschaft einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft, deren Aktionär oder Anteilseigner sie ist, auszuüben; oder
- 4) als Aktionär oder Anteilseigner einer Gesellschaft gemäß einer Vereinbarung mit anderen Aktionären oder Anteilseignern dieser Gesellschaft (juristische Person der Tochtergesellschaft) einzig und allein die Mehrheit der Aktionäre oder Stimmrechte der Mitglieder der juristischen Person kontrolliert.

Für die Zwecke des Abs. 4 Z 1 und 4 dieses Artikels wird die Gesamtzahl der Aktionäre oder Stimmrechte von Anteilseignern einer Tochtergesellschaft um Stimmrechte in Bezug auf Aktien, die von dieser Tochtergesellschaft bzw. einer Enkelgesellschaft oder einer Person, die in eigenem Namen, jedoch auf Rechnung dieser Gesellschaften handelt, gehalten werden, reduziert.

Für die Bestimmung des Stimmrechts und des Rechts auf Ernennung und Abberufung der Mehrheit der Mitglieder der Leitungsgremien einer Tochtergesellschaft, die eine Muttergesellschaft hat, werden die Stimmrechte und andere Rechte, die dieser Muttergesellschaft direkt gehören, sowie die indirekten Rechte über andere verbundene juristische Personen oder andere nahe stehende Personen berücksichtigt. Diese Rechte werden durch die Rechte in Bezug auf

- 1) Aktien oder Beteiligungen zugunsten einer Person, die weder Mutter- noch Tochtergesellschaft dieser juristischen Person ist; oder

Macht über eine Gesellschaft hat, wenn die betreffenden Kriterien erfüllt sind, und deshalb diese Gesellschaft ohne Erfüllung der Kriterien, noch kein abhängiges Unternehmen sein kann.

2) Aktien oder Anteile:

- a) die als Garantie dienen, sofern diese Rechte gemäß den im Zusammenhang mit dieser Garantie erhaltenen Anweisungen ausgeübt werden; oder
- b) die sich auf die Gewährung von Krediten im Rahmen des normalen Geschäftsverlaufs beziehen, sofern das Stimmrecht im Interesse des Garantiegebers ausgeübt wird,

reduziert.

Die Tatsache, wo (im In- oder Ausland) sich der Sitz einer Tochtergesellschaft befindet, hat keinen Einfluss auf die Aufnahme der Tochtergesellschaft in den Konzernabschluss.

Der Konzernabschluss wird zum gleichen Zeitpunkt wie der ordentliche Jahresabschluss der Muttergesellschaft aufgestellt.

Der Konzernabschluss umfasst:

- 1) Konzernbilanz,
- 2) Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung,
- 3) Konsolidiertes Sonstiges Ergebnis,
- 4) Konsolidierte Eigenkapitalveränderungsrechnung,
- 5) Konzerngeldflussrechnung,
- 6) Anhang zum Konzernabschluss (Konzernanhang).

Die Muttergesellschaft nimmt den Jahresabschluss ihrer Tochterunternehmen in den Konzernabschluss auf.

Die Bestimmungen zu den in Art. 24 (Anwendung der IFRS) dieses Gesetzes genannten Abschlüssen gelten entsprechend für die Erfassung, Bewertung, Darstellung und Offenlegung von Posten im Konzernabschluss.

Wenn sich die Zusammensetzung der in die Konsolidierung einbezogenen Gruppe juristischer Personen im Laufe des Geschäftsjahres geändert hat, sollte der Konzernabschluss Informationen enthalten, die einen Vergleich der aufeinanderfolgenden Konzernabschlüsse der Gruppe ermöglichen.

Die in Abs. 11 dieses Artikels genannte Verpflichtung wird durch die Aufstellung einer konsolidierten Vergleichsbilanz und einer harmonisierten vergleichenden Gewinn- und Verlustrechnung sowie deren Darstellung im Konzernanhang erfüllt.

Vergleich Art. 31 RLG vs. §§ 244 und 250 UGB

Stehen Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland so haben nach § 244 Abs 1 UGB die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens einen Konzernabschluss, einen Konzernlagebericht sowie gegebenenfalls einen Corporate Governance-Bericht aufzustellen.

Wie ein Vergleich zwischen Serbien und Österreich hinsichtlich der Bestandteile des Konzernabschlusses aussieht, kann der folgenden Tabelle entnommen werden.

Finanzberichte und ihre Bestandteile – RLG vs. UGB		
Nr.	Serbien	Österreich
2	Konzernabschluss gem. Art. 31 RLG	Konzernabschluss gem. § 250 UGB
	- Konzernbilanz - Konzern-GuV - Konsolidiertes Sonstiges Ergebnis - Konsolidierte Eigenkapitalveränderungsrechnung - Konzerngeldflussrechnung - Konzernanhang	- Konzernbilanz - Konzern-GuV - Konsolidierte Eigenkapitalveränderungsrechnung - Konzerngeldflussrechnung - Konzernanhang - Segmentberichterstattung (evtl.)

Tabelle 26: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich der Bestandteile des Konzernabschlusses

4.3.10.4. Ausnahmen von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (Art. 32 RLG vs. §§ 245, 246 und 249 UGB)

Art. 32 RLG

Kleine Gruppen in Art. 7 RLG sind von der Verpflichtung zur Aufstellung, Vorlage bei dem Firmenbuch und Offenlegung eines Konzernabschlusses befreit, es sei denn, mindestens ein Mitglied der Gruppe ist ein Unternehmen von öffentlichem Interesse.

Von der Verpflichtung zur Aufstellung, Vorlage bei dem Firmenbuch und Offenlegung des Konzernabschlusses ist auch eine Muttergesellschaft (im Folgenden als „befreite Muttergesellschaft“ bezeichnet, weil sie von der Verpflichtung zur Aufstellung eines KA befreit ist), die gleichzeitig eine Tochtergesellschaft einer übergeordneten Muttergesellschaft ist, befreit, einschließlich einer Muttergesellschaft (befreite Muttergesellschaft) von öffentlichem Interesse (im Inland oder in einem Mitgliedstaat), sofern es sich nicht um eine juristische Person handelt, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Sinne der Kapitalmarktvorschriften zugelassen sind.

Damit eine Muttergesellschaft von der Verpflichtung zur Aufstellung, Vorlage und Offenlegung des Konzernabschlusses befreit wird, muss die übergeordnete Muttergesellschaft dieses Gesetz oder das Recht eines Mitgliedstaats anwenden und es muss Folgendes erfüllt werden:

- 1) die übergeordnete Muttergesellschaft hält alle Anteile an der befreiten Muttergesellschaft. Aktien oder Anteile an der befreiten Muttergesellschaft, die von der befreiten Muttergesellschaft selbst und den gesetzlichen Mitgliedern ihrer Leitungsgremien gemäß der Verpflichtung im Gründungsvertrag oder der Satzung dieser juristischen Person gehalten werden, werden für diesen Zweck nicht berücksichtigt; oder
- 2) die Muttergesellschaft (die übergeordnete Muttergesellschaft) der befreiten Muttergesellschaft hält mindestens 90 Prozent der Anteile an der befreiten Muttergesellschaft und die anderen Anteilseigner oder Mitglieder der befreiten Muttergesellschaft haben schriftlich zugestimmt, dass diese befreite Muttergesellschaft keinen Konzernabschluss aufstellt.

Die in Abs. 3 dieses Artikels genannten Ausnahmen können angewendet werden, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- 1) der Jahresabschluss der befreiten Muttergesellschaft und die Jahresabschlüsse aller ihrer Tochterunternehmen, die sie in ihren Konzernabschluss aufnehmen würde, werden im Abschluss der größeren Gruppe juristischer Personen, deren übergeordnete Muttergesellschaft diesem Gesetz unterliegt, konsolidiert; oder
- 2) der Jahresabschluss der befreiten Muttergesellschaft und die Jahresabschlüsse aller ihrer Tochterunternehmen, die sie in ihren Konzernabschluss aufnehmen würde, werden im Abschluss der größeren Gruppe juristischer Personen, deren übergeordnete Muttergesellschaft dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegt, konsolidiert;
- 3) der genannte Konzernabschluss nach Z 1 und 2 dieses Absatzes und der Konzernlagebericht einer größeren Gruppe juristischer Personen werden von der übergeordneten Muttergesellschaft dieser Gruppe gemäß RLG erstellt; oder
- 4) der genannte Konzernabschluss nach Z 1 und 2 dieses Absatzes und der Konzernlagebericht einer größeren Gruppe juristischer Personen werden von der übergeordneten Muttergesellschaft dieser Gruppe gemäß IFRS erstellt;
- 5) die befreite Muttergesellschaft veröffentlicht die folgenden Dokumente in der Weise, die für die Vorlage von Unterlagen zu den Abschlüssen gem. Art. 45 dieses Gesetzes vorgeschrieben ist:

- 1) den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht gem. Z 3 dieses Absatzes; oder
- 2) den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht gem. Z 4 dieses Absatzes; und
- 3) den Prüfungsbericht;
- 6) die befreite Muttergesellschaft legt im Anhang zum Jahresabschluss offen:
 - 1) Name und Sitz der übergeordneten Muttergesellschaft, die den in Z 3 oder Z 4 dieses Absatzes genannten Konzernabschluss erstellt, und
 - 2) die Befreiung von der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts unter Erläuterung der Gründe für diese Befreiung.

Für den Fall, dass die befreite Muttergesellschaft den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht gem. Abs. 4 Z 4 dieses Artikels veröffentlicht, übersetzt sie diese Berichte in die serbische Sprache.

Eine Muttergesellschaft ist nicht verpflichtet, ihre Tochterunternehmen, einschließlich Tochterunternehmen von öffentlichem Interesse, in den Konzernabschluss aufzunehmen, wenn mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- 1) wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses nach diesem Gesetz erforderlichen Informationen nicht ohne unangemessene Kosten oder unangemessene Verzögerung verfügbar sind;
- 2) die Aktien bzw. Anteile der Tochterunternehmen ausschließlich zum Zweck ihres späteren Verkaufs gehalten werden, unter der Voraussetzung, dass die Muttergesellschaft nachweisen kann, dass sie aktiv am Verkauf dieser Aktien oder Anteile arbeitet; oder
- 3) es erhebliche langfristige Einschränkungen gibt, die Folgendes erheblich behindern:
 - 1) die Muttergesellschaft bei der Ausübung ihrer Rechte an dem Eigentum oder der Verwaltung dieser abhängigen juristischen Person (Tochtergesellschaft); oder
 - 2) die einheitliche Unternehmensführung dieser Tochtergesellschaft.

Ein Mutterunternehmen, einschließlich eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, ist von der Verpflichtung zur Erstellung, Vorlage und Offenlegung des Konzernabschlusses befreit, wenn:

- 1) es nur Tochterunternehmen, die entweder einzeln oder konsolidiert vom Standpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses unwesentlich sind, gibt; oder
- 2) alle ihre Tochterunternehmen gem. Abs. 6 dieses Artikels von der Konsolidierung befreit werden können.

Vergleich Art. 32 RLG vs. §§ 245, 246 und 249 UGB

Eine Gegenüberstellung der RLG- und UGB-Vorschriften hinsichtlich der Ausnahmen und Befreiungen von der Konsolidierung kann der *Tabelle 27* entnommen werden.

Ausnahmen und Befreiungen von der Konsolidierung – RLG vs. UGB		
Nr.	Serbien	Österreich
2a	Ausnahmen von der Konsolidierung gem. Art. 32 RLG	Befreiung von der Konsolidierung gem. §§ 245 und 246 UGB
	- Kleine Gruppen gem. Art. 7 RLG sind von der Verpflichtung zur Erstellung, Vorlage und Offenlegung eines Konzernabschlusses befreit, es sei denn, mindestens ein Mitglied der Gruppe ist ein Unternehmen von öffentlichem Interesse - Von der Verpflichtung zur Erstellung, Vorlage und Offenlegung des Konzernabschlusses ist auch eine Muttergesellschaft (Im Folgenden als „befreites Unternehmen“ bezeichnet), die gleichzeitig eine Tochtergesellschaft der übergeordneten Muttergesellschaft ist, befreit, einschließlich einer Muttergesellschaft (befreite Muttergesellschaft) von öffentlichem Interesse, sofern es sich nicht um eine juristische Person handelt, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Sinne der Kapitalmarktvorschriften zugelassen sind, im Inland oder in einem Mitgliedstaat - Um von der Verpflichtung zur Aufstellung, Vorlage und Offenlegung des Konzernabschlusses befreit zu werden, muss die übergeordnete Muttergesellschaft dieses Gesetz oder das Recht eines Mitgliedstaats anwenden und es muss Folgendes erfüllt werden: 1) Die übergeordnete Muttergesellschaft hält alle Anteile an der befreiten Muttergesellschaft, Aktien oder Anteile an der befreiten Muttergesellschaft, die selbst von der befreiten Muttergesellschaft, Mitgliedern ihrer Leitungsgremien gem. RLG oder der Verpflichtung im Gründungsvertrag oder der Satzung dieser juristischen Person gehalten werden, werden für diesen Zweck nicht berücksichtigt; oder '2) Die Muttergesellschaft der befreiten Muttergesellschaft hält mindestens 90 Prozent der Anteile an der befreiten Muttergesellschaft, und die anderen Anteilseigner oder Mitglieder der befreiten Muttergesellschaft haben schriftlich vereinbart, dass diese befreite Muttergesellschaft keinen Konzernabschluss aufstellt. - Die genannten Ausnahmen können angewendet werden, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind: 1) Die befreite Muttergesellschaft veröffentlicht die folgenden Dokumente in der Weise, die für die Vorlage von Unterlagen zu den Abschlüssen gem. Art. 45 dieses Gesetzes vorgeschrieben ist: 2) den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht gem. Z 3 dieses Absatzes; oder	-----§ 245 UGB----- (1) Befreit von der Konzernabschluss-Aufstellung ist ein Mutterunternehmen, wenn es im Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens einbezogen ist und: 1) das übergeordnete Mutterunternehmen dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegt und entweder a) sämtliche Anteile am befreiten Unternehmen besitzt oder b) mindestens 90% der Anteile am befreiten Unternehmen besitzt und die anderen Anteilseigner der Befreiung zugestimmt haben oder c) <u>weder der Aufsichtsrat noch eine qualifizierte Minderheit, deren Anteile 10% des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von 1 400 000 Euro erreichen, spätestens sechs Monate vor dem Ablauf des Konzerngeschäftsjahrs die Aufstellung des Teilkonzernabschlusses verlangen oder</u> 2) <u>das übergeordnete Mutterunternehmen nicht dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegt und weder der Aufsichtsrat noch eine qualifizierte Minderheit, deren Anteile 5% des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von 700 000 Euro erreichen, spätestens sechs Monate vor dem Ablauf des Konzerngeschäftsjahrs die Aufstellung des Teilkonzernabschlusses verlangen</u> '(2) der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des übergeordneten Mutterunternehmens haben nur befreiende Wirkung nach Abs. 1, wenn alle nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sind: 1) das befreite Unternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen sind unbeschadet des § 249 in den befreienden Konzernabschluss einbezogen 2) Konzernabschluss und Konzernlagebericht wurden nach dem für das übergeordnete Mutterunternehmen maßgeblichen Recht im Einklang mit der Bilanz-Richtlinie oder nach den gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angenommenen internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt 3) der befreiende Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens nach Abs. 1 Z 2 wurde von einem nach dem anzuwendenden Recht zugelassenen Abschlussprüfer geprüft 4) der Anhang des Jahresabschlusses des befreiten Unternehmens enthält Angaben über den Namen und den Sitz des übergeordneten Mutterunternehmens, das den befreienden Konzernabschluss aufstellt, sowie einen Hinweis auf die Befreiung von der Verpflichtung, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen

3) den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht gem. Z 4 dieses Absatzes; und 4) den Prüfungsbericht 5) die befreite Muttergesellschaft im Anhang zum Jahresabschluss offengelegt: 1) Name und Sitz der übergeordneten Muttergesellschaft, die den gem. Z 3 oder Z 4 dieses Abs. genannten Konzernabschluss erstellt, und 2) Eine Befreiung von der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts unter Erläuterung der Gründe für diese Befreiung. - Für den Fall, dass die befreite Muttergesellschaft den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht gem. Abs. 4 Z 4 dieses Artikels, veröffentlicht sie diese Berichte übersetzt in die serbische Sprache. - Eine Muttergesellschaft ist nicht verpflichtet, ihre Tochtergesellschaft, einschließlich Tochterunternehmen von öffentlichem Interesse, in den Konzernabschluss aufzunehmen, wenn mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist: 1) wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses nach diesem Gesetz erforderlichen Informationen nicht ohne unangemessene Kosten oder unangemessene Verzögerung verfügbar sind; 2) Die Aktien bzw. Anteile dieser Tochtergesellschaft werden ausschließlich zum Zweck ihres späteren Verkaufs gehalten. Die Muttergesellschaft kann nachweisen, dass sie aktiv am Verkauf dieser Aktien oder Anteile arbeitet; oder 3) Es gibt erhebliche langfristige Einschränkungen, die Folgendes erheblich behindern: 1) die Muttergesellschaft bei der Ausübung ihrer Rechte an dem Eigentum oder der Verwaltung dieser abhängigen juristischen Person (Tochtergesellschaft); oder 2) die einheitliche Geschäftsführung dieser Tochtergesellschaft. - Ein Mutterunternehmen, einschließlich eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, ist von der Verpflichtung zur Erstellung, Vorlage und Offenlegung des Konzernabschlusses befreit, wenn: 1) es nur Tochterunternehmen, die entweder einzeln oder konsolidiert vom Standpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses unwesentlich sind, gibt; oder 2) alle ihre Tochterunternehmen gem. Absatz 6 dieses Artikels	5) der befreiende Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des übergeordneten Mutterunternehmens werden unverzüglich in deutscher Sprache oder in einer in internationalen Finanzkreisen gebräuchlichen Sprache beim Firmenbuchgericht offengelegt (§ 280 Abs. 2) und dem Aufsichtsrat sowie der nächsten ordentlichen Hauptversammlung (Generalversammlung) vorgelegt. (3) Die Befreiung nach Abs. 1 darf NICHT in Anspruch genommen werden, wenn das befreite Unternehmen eine Gesellschaft im Sinn des § 189a Abs. 1 lit. a ist (kapitalmarktorientierte Unternehmen) -----§ 246 UGB----- (1) Ein Mutterunternehmen ist von der Pflicht, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, befreit, wenn 1) am Abschlußstichtag seines Jahresabschlusses und am vorhergehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen: a) Die Bilanzsummen in den Bilanzen des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, übersteigen insgesamt nicht 24 Millionen Euro b) Die Umsatzerlöse des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, übersteigen in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag insgesamt nicht 48 Millionen Euro c) Das Mutterunternehmen und die Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluß einzubeziehen wären, haben in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt; oder 2) am Abschlußstichtag eines von ihm aufzustellenden Konzernabschlusses und am vorhergehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen: a) Die Bilanzsumme übersteigt nicht 20 Millionen Euro b) Die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen nicht 40 Millionen Euro c) Das Mutterunternehmen und die in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen haben in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt (2) Ein Mutterunternehmen ist von der Pflicht, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen NICHT befreit, wenn eines der verbundenen Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 189a Z 1) ist.
--	---

Tabelle 27: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich Ausnahmen und Befreiungen von der Konsolidierung

Die unterstrichenen UGB-Bestimmungen auf der rechten Seite finden keine Pendant im serbischen Rechnungslegungsgesetz.

- § 245 Abs. 1 Z 1 lit. c UGB – ein Auswahlrecht zwischen dem Aufsichtsrat und Vorstand und somit dem Two-Tier-Board-System und dem One-Tier-Board-System mit nur einem Verwaltungsrat wurde in Serbien erst ab 2012 ins Wirtschaftsgesellschaftengesetz gem. Art. 198 für GmbH und gem. Art. 326 für AG eingeführt. Davor galt nur das One-Tier-Board-System (Verwaltungsrat, bestehend aus Executive- und Non-Executive-Mitgliedern). In der aktuellen Fassung besteht ein Auswahlrecht zwischen den zwei Systemen. Der Art. 32 RLG

wurde jedoch noch nicht aktualisiert und enthält noch keine Erwähnung von Aufsichtsratsbestimmungen.

- § 245 Abs. 1 Z 2 UGB – eine qualifizierte Minderheit sowie die dazugehörigen Grenzwerte finden ebenso keine Erwähnung in Art. 32 RLG.
- § 245 Abs. 2 Z 5 UGB – Der befreiende Konzernabschluss muss klarerweise in Serbien in die serbische Sprache und in Österreich in die deutsche Sprache übersetzt und offengelegt werden. Darüber hinaus wird in Österreich, nach dieser Bestimmung, auch die englische Sprache erlaubt, während dies in Serbien nach dem serbischen Rechnungslegungsgesetz nicht der Fall ist.

Gem. § 249 Abs. 2 UGB kann die Pflicht zur Einbeziehung der Tochterunternehmen in den Konzernabschluss entfallen, wenn deren Einbeziehung entweder für sich und zusammengenommen nicht wesentlich ist oder die Tochterunternehmen aufgrund von § 249 Abs.1 UGB nicht einbezogen zu werden brauchen. Im RLG ist die Formulierung in Art. 32 Abs. 7 Z 1 ähnlich: „Ein Mutterunternehmen, einschließlich eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, ist von der Verpflichtung zur Erstellung, Vorlage und Offenlegung des Konzernabschlusses befreit, wenn es nur Tochterunternehmen, die entweder einzeln oder konsolidiert vom Standpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses unwesentlich sind“.

In der nächsten *Tabelle 28* wird ein zusammenfassender Vergleich zwischen den RLG- und UGB-Bestimmungen hinsichtlich der größenabhängigen Befreiung von der Konsolidierungspflicht dargestellt.

Während in Serbien nur kleine Gruppen, die die zwei von drei Kriterien erfüllen (siehe *Tabelle 28*), von der Konsolidierung befreit sind, ist eine größenabhängige Befreiung von der Konsolidierung in Österreich nach UGB, mit Kriterien für sowohl die Gruppe nach dem Jahresabschlussstichtag der Muttergesellschaft als auch nach dem Konzernabschlussstichtag vorgeschrieben. Die Schwellenwerte unterscheiden sich und sind in Serbien niedriger als in Österreich. Nach RLG sind kleine Gruppen, die zwei von drei angegebenen Kriterien nach Art. 7 RLG unterschreiten, von der Konsolidierungspflicht befreit ($\leq$ MEUR 4 Bilanzsumme, $\leq$ MEUR 8 Umsatzerlöse, $\leq$ 50 Arbeitnehmer), es sei denn eines der Unternehmen der Gruppe ist ein Unternehmen von öffentlichem Interesse – vergleichbar mit § 246 Abs. 3 UGB, wonach § 246 Abs. 1 UGB nicht anzuwenden ist, wenn eines der verbundenen Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist.

Serbien			
Nr.	Größenabhängige Befreiung von der Konsolidierung (2 von 3 Kriterien müssen zutreffen)	Kleine Gruppe gem. Art. 32 und 7 RLG	
1	Bilanzsumme in EUR zum Abschlussstichtag	≤ 4.000.000	
2	Umsatzerlöse in EUR im Geschäftsjahr	≤ 8.000.000	
3	Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	≤ 50	
Österreich			
Nr.	Größenabhängige Befreiung von der Konsolidierung (2 von 3 Kriterien müssen zutreffen)	Gruppe gem. § 246 Abs. 1 Z 1 UGB am Jahresabschlussstichtag und am vorhergehenden Jahresabschlussstichtag der Mutter	Gruppe gem. § 246 Abs. 1 Z 2 UGB am Konzernabschlussstichtag und am vorhergehenden Konzernabschlussstichtag
1	Bilanzsumme in EUR zum Abschlussstichtag	≤ 24.000.000	≤ 20.000.000
2	Umsatzerlöse in EUR 12 M vor dem Abschlussstichtag	≤ 48.000.000	≤ 40.000.000
3	Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	≤ 250	≤ 250

Tabelle 28: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich der größenabhängigen Befreiung von der Konsolidierung

4.3.10.5. Prüfung der Finanzberichte (Art. 33 RLG)

Die Prüfung des ordentlichen Jahresabschlusses und des ordentlichen Konzernabschlusses erfolgt nach den für die Prüfung geltenden Vorschriften.¹²³

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- 1) gibt einen Bestätigungsvermerk darüber ab,
 - 1) ob der Lagebericht mit dem ordentlichen Jahresabschluss desselben Geschäftsjahres im Einklang steht;
 - 2) ob der Lagebericht gemäß den geltenden gesetzlichen Bestimmungen erstellt wurde; und
- 2) erstellt eine Erklärung darüber, ob sie auf der Grundlage ihres besten Wissens und ihres Verständnisses der juristischen Person und ihres Umfelds, welche sie während der Prüfung erworben hat, materiell und wesentlich falsche Angaben im jährlichen Lagebericht festgestellt hat, und hebt die Art dieser Angaben hervor.

¹²³ Unter den für die Prüfung geltenden Vorschriften ist, vor allem das RG gemeint.

Die Bestimmungen des Abs. 2 dieses Artikels gelten entsprechend sowohl für die Konzernabschlüsse als auch für die Konzernlageberichte.¹²⁴

4.3.10.6. Anhang (Art. 2 und 29 RLG vs. §§ 222 und 236–242 UGB)

Anhang (Art. 2 Z 17 RLG vs. §§ 236–241 UGB)

Der Anhang wird nach dem serbischen Rechnungslegungsgesetz als ein Finanzbericht definiert, welcher Beschreibungen und Aufschlüsselungen von Posten enthält, die in anderen Finanzberichten (Bilanz und GuV) dargestellt sind. Weiters enthält er angewandte Rechnungslegungsgrundsätze und Informationen zu Posten, die in anderen Finanzberichten nicht dargestellt werden, aber von Bedeutung für die Beurteilung der Finanz- und Erfolgslage sind, sowie andere Informationen gemäß den IFRS-Anforderungen bzw. dem Tertiärrechtsakt gem. Art. 26. Die Bestimmung zum Anhang gilt sinngemäß auch für den Konzernanhang.

Es wird daher für weitere detaillierte Anforderungen und Angabe-Bestimmungen auf die IFRS verwiesen.

Das UGB dahingegen enthält viele Vorschriften zum Anhang. Beginnend von § 236 UGB, in dem die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang so zu erläutern sind, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird, bis zu § 242 UGB.

Eine Anführung der restlichen UGB-Bestimmungen (§§ 237–241) in Bezug auf verpflichtende Anhangsangaben wird anhand der *Tabelle 29* dargestellt.

Die unterstrichene Anhangsangabe zu Art und finanziellen Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag in § 238 Abs. 1 Z 11 UGB findet ihr serbisches Gegenstück im Lagebericht in Art. 34 Abs. 4 Z 4 RLG (siehe das Kapitel zum Lagebericht).

¹²⁴ Die Überschrift dieses Artikels heißt wörtlich übersetzt "Prüfung der Finanzberichte", obwohl es sich in Artikel 33 größtenteils um den Lagebericht handelt und nur mit dem ersten Satz auf weitere für die Prüfung geltende Vorschriften verwiesen wird.

Anhang – RLG vs. UGB		
Nr.	Serbien	Österreich
3	Anhang gem. Art 2 Z 17 RLG	Anhang gem. §§ 237–241 UGB
	- Der Anhang ist ein Finanzbericht, der Beschreibungen und Aufschlüsselungen von Posten enthält, die in anderen Finanzberichten (Bilanz und GuV) dargestellt sind. Weiters, enthält er angewandte Rechnungslegungsgrundsätze und Informationen zu Posten, die in anderen Finanzberichten nicht dargestellt werden, aber von Bedeutung für die Beurteilung der Finanz- und Erfolgslage sind sowie andere Informationen gemäß den IFRS-Anforderungen bzw. dem Tertiärrechtsakt gem. Artikel 26	- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden - an Stelle des Vermerks unter der Bilanz der Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse (§ 199) sowie sonstiger wesentlicher finanzieller Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind - Aktien, die aus einer bedingten Kapitalerhöhung oder einem genehmigten Kapital im Geschäftsjahr gezeichnet wurden - das genehmigte Kapital - den Betrag des unter den Verbindlichkeiten ausgewiesenen nachrangigen Kapitals - das Bestehen einer wechselseitigen Beteiligung - die Beträge der den Mitgliedern des Vorstands und des Aufsichtsrats gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen - der Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung - der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren - die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer während des Geschäftsjahrs - Name und Sitz des Mutterunternehmens der Gesellschaft, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt -----Zusätzlich für mittelgroße und große Gesellschaften:----- für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente: - Art und Umfang der Finanzinstrumente - den beizulegenden Zeitwert der betreffenden Finanzinstrumente für zum Finanzanlagevermögen gehörende Finanzinstrumente, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, wenn eine außerplanmäßige Abschreibung unterblieben ist: - den Buchwert und den beizulegenden Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen - die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung - auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist - Name und Sitz anderer Unternehmen, an denen die Gesellschaft oder für deren Rechnung eine andere Person eine Beteiligung hält - das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten - Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Gesellschaft ist - Name und Sitz des Mutterunternehmens der Gesellschaft, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt - im Fall der Offenlegung der von den Mutterunternehmen, wo die aufgestellten Konzernabschlüsse erhältlich sind - den Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses - Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte <u>- Art und finanzielle Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</u> - Geschäfte der Gesellschaft mit nahe stehenden Unternehmen und Personen - bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens die Aufwendungen des Geschäftsjahrs für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen - die Aufgliederung der Haftungsverhältnisse und Erläuterungen dazu - Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden, wenn sie einen erheblichen Umfang haben - den in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesenen Betrag der Einlagen von stillen Gesellschaftern - bei der Anwendung einer Bewertungsmethode gemäß § 209 Abs. 2 die Unterschiedsbeträge für die jeweilige Gruppe - die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen - in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände, die von einem verbundenen Unternehmen oder von einem Gesellschafter mit einer Beteiligung (§ 189a Z 2) erworben wurden - die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen - die im § 231 Abs. 2 Z 10 und Abs. 3 Z 9 enthaltenen Erträge sowie die im § 231 Abs. 2 Z 14 und Abs. 3 Z 13 enthaltenen Aufwendungen aus Zweckgemeinschaften - Pflichtangaben über Organe und Arbeitnehmer gemäß § 239 UGB wie einzelne Bezüge und Gesamtbezüge der Mitglieder des Vorstands und AR -----Zusätzlich für große Gesellschaften:----- - Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und geographisch bestimmten Märkten -----Zusätzliche Pflichtangaben bei AG:----- - auf jede Aktiengattung entfallenden Betrag des Grundkapitals - Bestand und den Zugang an Aktien, die ein Aktionär für Rechnung der Gesellschaft oder eines verbundenen Unternehmens übernommen hat - Aktien, die aus einer bedingten Kapitalerhöhung oder einem genehmigten Kapital im Geschäftsjahr gezeichnet wurden - das genehmigte Kapital - den Betrag des unter den Verbindlichkeiten ausgewiesenen nachrangigen Kapitals - das Bestehen einer wechselseitigen Beteiligung und die Angabe des beteiligten Unternehmens

Tabelle 29: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich Anhangsangaben

Anhang – Pflicht zur Aufstellung (Art. 29 RLG vs. §§ 222 und 242 UGB)

In der nächsten Gegenüberstellung (Tabelle 30) zwischen den beiden Ländern wird die Pflicht zur Anhangs-Aufstellung dargestellt.

Pflicht zur Aufstellung – Anhang		
Gesellschaften	Serbien gem. Art. 29 RLG	Österreich gem. § 222 und § 242 UGB
kapitalmarktorientierte KapGes bzw. PIE	Ja	Ja
große Kapitalgesellschaften	Ja	Ja
mittelgroße Kapitalgesellschaften	Ja	Ja
kleine Kapitalgesellschaften	Nein	Ja
Kleinstkapitalgesellschaften	Nein	Nein, wenn geforderte Angaben unter der Bilanz gemacht werden
Kleinstpersonengesellschaften	Nein	Nein
Einzelunternehmer	Ja, wenn als groß oder mittelgroß eingestuft	Nein

Tabelle 30: Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB¹²⁵

Der Tabelle kann entnommen werden, dass in Serbien, im Gegensatz zu Österreich, kleine Kapitalgesellschaften zur Anhangs-Aufstellung nicht verpflichtet sind.

Ein weiterer wesentlicher Unterschied ist, dass in Serbien die Pflicht zur Aufstellung des Anhangs auch für Einzelunternehmer besteht, wenn sie als mittelgroß oder groß eingestuft werden, während in Österreich nach UGB diese Pflicht für Einzelunternehmer im Zusammenhang mit deren Größe nicht existiert.

4.3.10.7. Lagebericht (Art. 34 RLG vs. §§ 222, 243 und 243a UGB)

Lagebericht nach Art. 34 RLG

Eine juristische Person ist verpflichtet, jährlich einen Lagebericht zu erstellen, welcher einen objektiven Überblick der Entwicklung und der Ergebnisse ihres Geschäfts und ihrer Lage sowie eine Beschreibung der grundlegenden Risiken und Unsicherheiten, denen sie ausgesetzt ist, enthält.

¹²⁵ Kleinstpersonengesellschaften sind jene Personengesellschaften, die gem. Art. 6 RLG als mikro eingestuft wurden.

Der jährliche Lagebericht sollte eine umfassende Analyse der Entwicklung und der Ergebnisse des Geschäfts der juristischen Person und ihrer Lage in Übereinstimmung mit dem Umfang und der Komplexität des Geschäfts enthalten.

Eine Analyse der Entwicklung und der Ergebnisse der Geschäftstätigkeit der juristischen Person und ihrer Lage gem. Abs. 2 dieses Artikels umfasst finanzielle und gegebenenfalls nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, die für die jeweilige Tätigkeit relevant sind, einschließlich Informationen zu Umwelt- und Personalfragen. Im Rahmen der Analyse enthält der Lagebericht einen Verweis auf die im ordentlichen Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge sowie zusätzliche Erläuterungen zu diesen Beträgen.

Der Lagebericht enthält:

- 1) eine kurze Beschreibung der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur der juristischen Person;
- 2) eine glaubwürdige Darstellung der Entwicklung, der Finanz- und der Ertragslage der juristischen Person, einschließlich finanzieller und nicht finanzieller Leistungsindikatoren, die für die jeweilige Art von Geschäftstätigkeit relevant sind, sowie Informationen zu Personalangelegenheiten;
- 3) Informationen zu Umweltinvestitionen;
- 4) alle wesentlichen Ereignisse nach dem Ende des Geschäftsjahres;
- 5) geplante zukünftige Entwicklung;
- 6) Forschungs- und Entwicklungs-Aktivitäten;
- 7) Informationen zum Rückkauf eigener Aktien oder Anteile;
- 8) bestehende Zweigniederlassungen;
- 9) welche Finanzinstrumente verwendet werden, falls dies zur Beurteilung der Finanzlage und der Leistungsindikatoren der jeweiligen Geschäftstätigkeit relevant ist;
- 10) die Ziele und Richtlinien im Zusammenhang mit dem Finanzrisikomanagement sowie die Richtlinie zum Schutz aller wesentlichen Arten von geplanten Transaktionen, für welche Absicherungsgeschäfte durchgeführt werden;
- 11) Exposition gegenüber Preisrisiken, Kreditrisiken, Liquiditätsrisiken und Cashflow-Risiken, eine Strategie zur Steuerung dieser Risiken und zur Bewertung ihrer Wirksamkeit.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels sind Kleinst- und kleine juristische Personen, mit Ausnahme von Unternehmen von öffentlichem Interesse, nicht verpflichtet, einen Lagebericht aufzustellen. Die Angaben zur Rücknahme ihrer eigenen Aktien oder Anteile müssen jedoch im Anhang angegeben werden.

Vergleich zwischen dem RLG und dem UGB – Lagebericht

Ein Vergleich zwischen den Lageberichtbestimmungen der beiden Länder kann der folgenden *Tabelle 31* entnommen werden.

In Serbien kommt die auf der linken Seite der Tabelle unterstrichene Bestimmung zur Angabe aller wesentlichen Ereignisse nach dem Ende des Geschäftsjahres nach Art. 34 Abs. 4 Z 4 RLG im Lagebericht vor. In Österreich befindet sich diese Angabe zu den Arten und finanziellen Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, gem. § 238 Abs. 1 Z 11 UGB, im Anhang.

Die auf der rechten Seite der Tabelle unterstrichenen lageberichtbezogenen UGB-Bestimmungen unterscheiden sich von den RLG-Bestimmungen bei den kapitalmarktorientierten und PIE-Gesellschaften:

- Beschränkungen der Stimmrechte nach § 243a Abs.1 Z 2 UGB;
- direkte und indirekte Beteiligungen am Kapital, die zumindest 10 vom Hundert betragen nach § 243a Abs.1 Z 3 UGB;
- Inhaber von Aktien mit besonderen Kontrollrechten nach § 243a Abs. 1 Z 4 UGB;
- die Art der Stimmrechtskontrolle bei einer Kapitalbeteiligung der Arbeitnehmer, wenn sie das Stimmrecht nicht unmittelbar ausüben, nach § 243a Abs. 1 Z 5 UGB;
- die Bestimmungen über die Ernennung und Abberufung des Vorstands und Aufsichtsrats nach § 243a Abs. 1 Z 6 UGB;
- die Bestimmungen über die Änderung der Satzung der Gesellschaft nach § 243a Abs. 1 Z 6 UGB;
- die nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergebenden Befugnisse der Mitglieder des Vorstands, insbesondere hinsichtlich der Möglichkeit, Aktien auszugeben oder zurückzukaufen, nach § 243a Abs. 1 Z 7 UGB;

die wichtigsten Merkmale des IKS und des Risikomanagements i.Z.m. dem Rechnungslegungsprozess nach § 243a Abs. 2 UGB.

Zu diesen Bestimmungen gibt es keine Pendant in Art. 34 RLG, mit dem der Lagebericht geregelt wird. Dafür sind sie jedoch im Corporate Governance-Bericht nach Art. 35 RLG enthalten (siehe nächstes Kapitel).

Lagebericht – RLG vs. UGB		
Nr.	Serbien	Österreich
4	Lagebericht gem. Art. 34 RLG	Lagebericht gem. §§ 222, 243 und 243a UGB
	- kurze Beschreibung der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur der juristischen Person - eine glaubwürdige Darstellung der Entwicklung, der Finanz- und der Ertragslage der juristischen Person, - einschließlich finanzieller und nicht finanzieller Indikatoren, die für eine bestimmte Art von Geschäftstätigkeit relevant sind sowie - Informationen zu Personalangelegenheiten - Informationen zu Umweltinvestitionen - alle wesentlichen <u>Ereignisse nach dem Ende des Geschäftsjahres</u> - geplante zukünftige Entwicklung - Tätigkeiten im Bereich Forschung und Entwicklung - Informationen zur Rückkauf eigener Aktien oder Anteile - Zwagniederlassungen der Gesellschaft - die Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern für die Beurteilung der VFE-Lage wesentlich ist - die Ziele und Richtlinien im Zusammenhang mit dem Finanzrisikomanagement sowie die Richtlinie zum Schutz aller wesentlichen Arten geplanter Transaktionen, für welche Absicherungsgeschäfte durchgeführt werden - Exposition gegenüber Preisrisiken, Kreditrisiken, Liquiditätsrisiken und Cashflow-Risiken - eine Strategie zur Steuerung dieser Risiken und zur Bewertung ihrer Wirksamkeit	- möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage - ausgewogene und umfassende Analyse des Geschäftsverlaufs und Geschäftsergebnisses - einschließlich wichtigster finanzieller Leistungsindikatoren - die voraussichtliche Entwicklung - Tätigkeiten im Bereich Forschung und Entwicklung - der Bestand an eigenen Anteilen der Gesellschaft, die sie, ein verbundenes Unternehmen oder eine andere Person für Rechnung der Gesellschaft oder eines verbundenen Unternehmens erworben oder als Pfand genommen hat - Zwagniederlassungen der Gesellschaft - die Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern für die Beurteilung VFE-Lage wesentlich ist - die Risikomanagementziele und -methoden, einschließlich der Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten geplanter Transaktionen - bestehende Preisänderungs-, Ausfall-, Liquiditäts- und Cashflow-Risiken - -----Zusätzlich für große Kapitalgesellschaften:----- - die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einschließlich Informationen über Umwelt und Arbeitnehmerbelange - -----Zusätzlich für eine kapitalmarktorientierte AG:----- - <u>Zusammensetzung des Kapitals</u> - <u>Beschränkungen der Stimmrechte</u> - <u>direkte und indirekte Beteiligungen am Kapital, die zumindest 10 vom Hundert betragen</u> - <u>Inhaber von Aktien mit besonderen Kontrollrechten</u> - die <u>Art der Stimmrechtskontrolle</u> bei einer Kapitalbeteiligung der Arbeitnehmer, wenn sie das Stimmrecht nicht unmittelbar ausüben - Bestimmungen über die <u>Ernennung und Abberufung der Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats</u> - Bestimmungen über die <u>Änderung der Satzung der Gesellschaft</u> - nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergebende <u>Befugnisse der Mitglieder des Vorstands</u>, insbesondere hinsichtlich der Möglichkeit, Aktien auszugeben oder zurückzukaufen - alle bedeutenden <u>Vereinbarungen bei Kontrollwechsel</u> - Bestand und wesentlicher Inhalt von <u>Entschädigungsvereinbarungen</u> zwischen der Gesellschaft und ihren Vorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern oder Arbeitnehmern für den Fall eines öffentlichen Übernahmeangebots - -----Zusätzlich bei PIES und kapitalmarktorientierten Unternehmen:----- - die wichtigsten <u>Merkmale des IKS</u> und des <u>Risikomanagements i.Z.m. dem Rechnungslegungsprozess</u>

Tabelle 31: Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB hinsichtlich Lageberichtsangaben

Die weiteren unterstrichenen Bestimmungen:

- Zusammensetzung des Kapitals nach § 243a Abs.1 Z 1 UGB;
- alle bedeutenden Vereinbarungen bei Kontrollwechsel nach § 243a Abs. 1 Z 8 UGB;
- Bestand und wesentlicher Inhalt von Entschädigungsvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Vorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern oder Arbeitnehmern für den Fall eines öffentlichen Übernahmeangebots nach § 243a Abs.1 Z 9 UGB

werden im serbischen RLG in Art. 34 nicht explizit aufgeführt.

Lagebericht – Pflicht zur Aufstellung

Die nächste Tabelle zeigt einen Vergleich über die Pflicht zur Aufstellung von Lageberichten.

Der wesentliche Unterschied hier ist, dass in Serbien auch jene Personengesellschaften, die als groß oder mittelgroß eingestuft werden, der Pflicht zur Aufstellung des Lageberichts unterliegen, während in Österreich keine Personengesellschaft, bei der ein unbeschränkt Haftender eine natürliche Person ist, dieser Pflicht unterliegt.

Pflicht zur Aufstellung – Lagebericht		
Gesellschaften	Serbien gem. Art. 34 RLG	Österreich gem. § 222 UGB i.V.m. § 243 Abs. 4 UGB
kapitalmarktorientierte KapGes bzw. PIE	Ja	Ja
große Kapitalgesellschaften	Ja	Ja
mittelgroße Kapitalgesellschaften	Ja	Ja
kleine AG	Nein	Ja
kleine GmbH	Nein	Nein
Kleinstkapitalgesellschaften	Nein	Nein
Personengesellschaften	Ja, wenn als groß oder mittelgroß eingestuft	Nein

Tabelle 32: Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

4.3.10.8. Corporate Governance-Bericht (Art. 35 RLG vs. §§ 222 und 243c UGB)

Art. 35 RLG

Der Corporate Governance-Bericht ist ein wesentlicher Bestandteil des Lageberichts [sic!] börsennotierter Unternehmen bzw. der Unternehmen, die sich darauf vorbereiten, gemäß dem Kapitalmarktgesetz an die Börse zu gehen.

Der Corporate Governance-Bericht muss mindestens folgende Angaben enthalten:

- 1) Verweis auf
 - 1) die Corporate Governance-Regeln, denen das Unternehmen unterliegt;
 - 2) Corporate Governance-Regeln, die die juristische Person freiwillig anwendet;

- 3) alle relevanten Informationen zu Corporate Governance-Praktiken, die über die Anforderungen des nationalen Rechts hinausgehen;
- 2) eine Beschreibung der Grundelemente des internen Kontrollsystems und der Risikominderung [sic!] der juristischen Person im Zusammenhang mit dem Rechnungslegungsprozess;
- 3) Informationen zu Übernahmeangeboten, wenn ein Unternehmen verpflichtet ist, die Vorschriften für die Übernahme von Unternehmen anzuwenden:
 - 1) direkte oder indirekte Beteiligung am erworbenen Kapital (einschließlich indirekter Beteiligung an diesem Kapital durch Pyramidenstrukturen und gegenseitige Interessen);
 - 2) die Inhaber von Wertpapieren mit besonderen Kontrollrechten und eine Beschreibung dieser Rechte;
 - 3) alle Beschränkungen der Stimmrechte, wie etwa Beschränkungen des Stimmrechts des Inhabers eines bestimmten Prozentsatzes oder einer bestimmten Anzahl von Stimmen, Fristen für die Ausübung des Stimmrechts und die Gründe, warum in Zusammenarbeit mit juristischen Personen finanzielle Rechte aus Wertpapieren vom Besitz dieser Wertpapiere getrennt werden;
 - 4) die Regeln für die Ernennung und Entlassung von Mitgliedern des Verwaltungsrates (Vorstands) einer juristischen Person und die Änderung der Satzung oder des Gründungsvertrags;
 - 5) die Befugnisse der Mitglieder des Vorstands einer juristischen Person und insbesondere die Befugnisse im Bereich der Ausgabe oder des Kaufs von Wertpapieren;
- 4) Zusammensetzung und Arbeitsweise der Leitungsgremien und ihrer Ausschüsse;
- 5) eine Beschreibung der Diversitätspolitik in Bezug auf die Organe, die die juristische Person verwalten, in Bezug auf Aspekte wie Alter, Geschlecht oder Bildung und Beruf sowie Angabe der Ziele der Diversitätspolitik, ihrer Umsetzung und der Ergebnisse im Berichtszeitraum. Wenn eine solche Richtlinie nicht umgesetzt wird, muss der Bericht eine Begründung für die Nichtumsetzung enthalten (die nach diesem Punkt erforderlichen Informationen werden von kleinen und mittleren juristischen Personen nicht benötigt).

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gibt ihre Stellungnahme gemäß Art. 33 dieses Gesetzes (Prüfung der Jahresabschlüsse) zu den gem. Abs. 2 Z 2 und 3 dieses Artikels vorgelegten Informationen ab und prüft, ob die in Abs. 2 Z 1, 4 und 5 dieses Artikels genannten Informationen bekanntgegeben wurden.

Unter Bezugnahme auf die Corporate Governance-Regeln gem. Abs. 2 Z 1 UZ 1 oder 2 dieses Artikels gibt die juristische Person den Ort an, an dem diese Regeln öffentlich zugänglich sind. Bei Bezugnahme auf die in Abs. 2 Z 1 UZ 3 dieses Artikels genannten Informationen stellt die juristische Person sicher, dass der Corporate Governance-Kodex öffentlich zugänglich ist.

Der in Abs. 1 dieses Artikels genannte Corporate Governance-Bericht wird von Unternehmen von öffentlichem Interesse, die Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Sinne des Gesetzes über Wirtschaftsgesellschaften sind, vorgelegt.

Vergleich zwischen RLG und UGB – Corporate Governance-Bericht

Ein Vergleich zwischen den Angaben im Corporate Governance-Bericht in Serbien und in Österreich bzw. nach RLG und UGB wird anhand der folgenden Tabelle dargestellt.

Die unterstrichenen Angaben im Corporate Governance-Bericht nach Art. 35 des serbischen Rechnungslegungsgesetzes finden ihre Pendants in Österreich im Lagebericht gem. § 243a UGB, mit dem die zusätzlichen Angaben bei kapitalmarktorientierten AG geregelt werden. Diese sind:

- Beschränkungen der Stimmrechte, wie etwa Beschränkungen des Stimmrechts des Inhabers eines bestimmten Prozentsatzes oder einer bestimmten Anzahl von Stimmen, Fristen für die Ausübung des Stimmrechts und die Gründe, warum in Zusammenarbeit mit juristischen Personen finanzielle Rechte aus Wertpapieren vom Besitz dieser Wertpapiere getrennt werden (Art. 35 Abs. 2 Z 3 UZ 3 RLG vs. § 243a Abs. 1 Z 2 UGB);
- direkte und indirekte Beteiligungen am erworbenen Kapital (Art. 35 Abs. 2 Z 3 UZ 1 RLG vs. § 243a Abs. 1 Z 3 UGB);
- Inhaber von Wertpapieren mit besonderen Kontrollrechten (Art. 35 Abs. 2 Z 3 UZ 2 RLG vs. § 243a Abs. 1 Z 4 UGB);
- Beschränkungen der Stimmrechte (Art. 35 Abs. 2 Z 3 UZ 3 RLG vs. § 243a Abs. 1 Z 3 UGB);
- Bestimmungen über die Ernennung und Abberufung der Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats (Art. 35 Abs. 2 Z 3 UZ 4 RLG vs. § 243a Abs. 1 Z 6 UGB);
- Bestimmungen über Änderung der Satzung der Gesellschaft (Art. 35 Abs. 2 Z 3 UZ 4 RLG vs. § 243a Abs. 1 Z 6 UGB);

- Befugnisse der Mitglieder des Vorstands und insbesondere die Befugnisse im Bereich der Ausgabe oder des Kaufs von Wertpapieren (Art. 35 Abs. 2 Z 3 UZ 5 RLG vs. § 243a Abs. 1 Z 7 UGB);

Corporate Governance-Bericht – RLG vs. UGB		
Nr.	Serbien	Österreich
5	Corporate Governance-Bericht gem. Art 35 RLG	Corporate Governance-Bericht gem. §§ 222 und 243c UGB
	- Corporate Governance-Regeln, denen das Unternehmen unterliegt - Corporate Governance-Regeln, die freiwillig angewendet werden - Corporate Governance-Praktiken, die über die Anforderungen des nationalen Rechts hinausgehen - Beschreibung der <u>Grundelemente des IKS</u> und der <u>Risikominderung i.Z.m. dem Rechnungslegungsprozess</u> - Informationen zu Übernahmeangeboten, wenn ein Unternehmen verpflichtet ist, die Vorschriften für die Übernahme von Unternehmen anzuwenden: - <u>direkte oder indirekte Beteiligung am erworbenen Kapital</u> - <u>die Inhaber von Wertpapieren mit besonderen Kontrollrechten</u> - <u>eine Beschreibung dieser Rechte</u> - <u>alle Beschränkungen der Stimmrechte</u>, wie etwa Beschränkungen des Stimmrechts des Inhabers eines bestimmten Prozentsatzes oder einer bestimmten Anzahl von Stimmen, Fristen für die Ausübung des Stimmrechts und die Gründe, warum in Zusammenarbeit mit juristischen Personen finanzielle Rechte aus Wertpapieren vom Besitz dieser Wertpapiere getrennt werden - Regeln für die <u>Ernennung und Abberufung von Mitgliedern des Vorstands</u> - <u>Änderung der Satzung oder des Gründungsvertrags</u> der Gesellschaft - <u>Befugnisse der Mitglieder des Vorstands</u> und insbesondere die Befugnisse im Bereich der Ausgabe oder des Kaufs von Wertpapieren - Zusammensetzung und Arbeitsweise der Leitungsgremien und ihrer Ausschüsse - Beschreibung des Diversitätskonzepts	- Nennung eines in Österreich anerkannten Corporate Governance-Kodex - Angabe, wo dieser öffentlich zugänglich ist - soweit eine AG von diesem abweicht, eine Erklärung in welchen Punkten und aus welchen Gründen diese Abweichung erfolgt - wenn eine AG beschließt, keinem Kodex zu entsprechen, eine Begründung dafür - Zusammensetzung und die Arbeitsweise des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie seiner Ausschüsse - Maßnahmen zur Förderung von Frauen im Vorstand, AR und in leitenden Stellungen - Beschreibung des Diversitätskonzepts

Tabelle 33: Vergleich zwischen den Angaben im Corporate Governance-Bericht nach dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

Zusätzlich bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs) und kapitalmarktorientierten Unternehmen:

- die wichtigsten Merkmale des IKS und des Risikomanagements i.Z.m. dem Rechnungslegungsprozess (Art. Abs. 2 Z 2 RLG vs. § 243a Abs. 2 UGB).

4.3.10.9. Nichtfinanzielle Erklärung, nichtfinanzieller Bericht (Art. 37 RLG vs. § 243b UGB)

Art. 37 RLG

Die zur Aufnahme der nichtfinanziellen Erklärung verpflichteten Unternehmen sind große juristische Personen, die von öffentlichem Interesse sind und zum Abschlussstichtag das Kriterium von durchschnittlich 500 Mitarbeitern während des Geschäftsjahres überschreiten.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels unterliegt eine juristische Person, die eine Tochtergesellschaft ist, keiner Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung, wenn diese juristische Person (einschließlich ihrer Tochtergesellschaften)¹²⁶ in den gem. diesem Art. und Art. 36 dieses Gesetzes aufgestellten Konzernlagebericht einbezogen wird.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannte juristische Person muss in den jährlichen Lagebericht einen nichtfinanziellen Bericht aufnehmen. Dieser enthält Informationen, die zum Verständnis der Entwicklung, der Geschäftsergebnisse und der Lage der juristischen Person sowie der Ergebnisse ihrer Tätigkeiten im Zusammenhang mit Fragen des Mindestumweltschutzes, sozialen und personellen Fragen, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung erforderlich sind, einschließlich:

- 1) eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells der juristischen Person;
- 2) eine Beschreibung der Richtlinien des Unternehmens in Bezug auf diese Themen,¹²⁷ einschließlich der grundlegenden Analyseverfahren, die durchgeführt werden;
- 3) die Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- 4) die zugrunde liegenden Risiken, die das Geschäft der juristischen Person betreffen, einschließlich, falls relevant und notwendig, ihrer Geschäftsbeziehungen, Produkte oder Dienstleistungen, die in diesen Bereichen nachteilige Ergebnisse verursachen können, sowie die Art und Weise, wie die juristische Person diese Risiken verwaltet;
- 5) nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, die für ein bestimmtes Geschäft relevant sind;

¹²⁶ D.h. Einzelgesellschaften.

¹²⁷ Fragen des Mindestumweltschutzes, soziale und personelle Fragen, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung.

Wenn eine juristische Person Maßnahmen im Zusammenhang mit einem oder mehreren der in Abs. 3 dieses Artikels genannten Themen nicht umsetzt, sind im nichtfinanziellen Bericht die Gründe für diese Nichtumsetzung anzugeben.

Das zum nichtfinanziellen Bericht verpflichtete Unternehmen hat in den nichtfinanziellen Bericht gegebenenfalls einen Verweis auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge, sowie zusätzliche Erläuterungen zu diesen Beträgen, aufzunehmen.

In Ausnahmefällen kann das zum nichtfinanziellen Bericht verpflichtete Unternehmen im nichtfinanziellen Bericht Informationen über bevorstehende Ereignisse oder Probleme während seiner Verhandlungen mit anderen Personen weglassen, wenn, gemäß einer begründeten Stellungnahme der für diese Stellungnahme gemeinsam verantwortlichen Mitglieder der Leitungsgremien, die Offenlegung solcher Informationen für die Geschäftsposition der juristischen Person nachteilig sein könnte, vorausgesetzt eine solche Unterlassung gefährdet ein faires und objektives Verständnis der Entwicklung, der Geschäftsergebnisse und der Position der juristischen Person nicht.

Durch die Erfüllung der in Abs. 3 dieses Artikels genannten Verpflichtung wird davon ausgegangen, dass die juristische Person auch die Verpflichtung im Zusammenhang mit der Analyse nichtfinanzieller Informationen gem. Art. 34 Abs. 4 Z 2 dieses Gesetzes erfüllt hat.

Die Verpflichtung in Abs. 1 dieses Artikels gilt nicht für die Serbische Nationalbank.

Vergleich zwischen RLG und UGB – nicht finanzielle/r Erklärung/Bericht

Ein Vergleich der Angaben im nichtfinanziellen Bericht bzw. in der nichtfinanziellen Erklärung zwischen den beiden Ländern kann der *Tabelle 34* entnommen werden. Bei diesem Vergleich kann festgestellt werden, dass sich die Bestimmungen in den beiden Ländern gut miteinander decken.

Nichtfinanzielle Erklärung, nichtfinanzieller Bericht – RLG vs. UGB		
Nr.	Serbien	Österreich
6	Nichtfinanzielle Erklärung, nichtfinanzieller Bericht gem. Art. 37 RLG als Teil des Lageberichts	Nichtfinanzielle Erklärung, nichtfinanzieller Bericht gem. § 243b UGB
	- kurze Beschreibung des Geschäftsmodells der Gesellschaft - Beschreibung der von der Gesellschaft in Bezug auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Menschenrechte, Korruption und Bestechung verfolgten Konzepte - die Ergebnisse dieser Konzepte - die zugrunde liegenden Risiken, die das Geschäft der juristischen Person betreffen, einschließlich ihrer Geschäftsbeziehungen, Produkte oder Dienstleistungen, die in diesen Bereichen nachteilige Ergebnisse verursachen können, sowie der Art und Weise, wie die juristische Person diese Risiken verwaltet - die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die konkrete Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind - Verfolgt die Gesellschaft in Bezug auf einen oder mehrere der genannten Belange kein Konzept, hat die nichtfinanzielle Erklärung eine klare Begründung hierfür zu enthalten - In Ausnahmefällen können Informationen über künftige Entwicklungen oder Belange, über die Verhandlungen geführt werden, weggelassen werden, soweit gemäß der begründeten Stellungnahme der für diese Stellungnahme gemeinsam verantwortlichen Mitglieder der Leitungsgremien die Offenlegung solcher Informationen 1) nachteilig für die Geschäftsposition der juristischen Person sein könnte und 2) eine solche Nichtaufnahme ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert.	- kurze Beschreibung des Geschäftsmodells der Gesellschaft - Beschreibung der von der Gesellschaft in Bezug auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Menschenrechte, Korruption und Bestechung verfolgten Konzepte - die Ergebnisse dieser Konzepte - die angewandten Due-Diligence-Prozesse - die wesentlichen Risiken, die wahrscheinlich negative Auswirkungen auf diese Belange haben werden, und die Handhabung dieser Risiken durch die Gesellschaft, und zwar: a) soweit sie aus der eigenen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft entstehen und, b) wenn dies relevant und verhältnismäßig ist, soweit sie aus ihren Geschäftsbeziehungen, ihren Erzeugnissen oder ihren Dienstleistungen entstehen - die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die konkrete Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind - Verfolgt die Gesellschaft in Bezug auf einen oder mehrere der in Abs. 2 genannten Belange kein Konzept, hat die nichtfinanzielle Erklärung eine klare Begründung hierfür zu enthalten - In Ausnahmefällen können Informationen über künftige Entwicklungen oder Belange, über die Verhandlungen geführt werden, weggelassen werden, soweit 1) eine solche Angabe nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung geeignet ist, der Geschäftslage der Gesellschaft ernsthaft zu schaden, und 2) eine solche Nichtaufnahme ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert.

Tabelle 34: Vergleich der Angaben im nichtfinanziellen Bericht zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

4.3.10.10. Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen (Art. 39 RLG vs. § 243d UGB)

Art. 39 RLG

Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, müssen jährlich einen Bericht über die Zahlungen an staatliche Stellen erstellen und veröffentlichen.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannte juristische Person nimmt in den jährlichen Lagebericht einen Bericht über die Zahlungen an staatliche Stellen auf.

In Ausnahmefällen ist eine Mutter- oder [sic!] eine Tochtergesellschaft nicht verpflichtet, den in Abs. 1 dieses Artikels genannten Bericht zu erstellen, wenn die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- 1) die Muttergesellschaft unterliegt diesem Gesetz;
- 2) die übergeordnete Muttergesellschaft unterliegt dem Recht eines Mitgliedstaats;
- 3) Zahlungen an staatliche Stellen, die von der betreffenden juristischen Person getätigt wurden, sind in den konsolidierten Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen einbezogen, der von der übergeordneten Muttergesellschaft gem. Art. 40 dieses Gesetzes erstellt wurde.

Zahlungen in einem Geschäftsjahr von weniger als TEUR 100 im RSD-Gegenwert im Sinne des Art. 6 Abs. 7 dieses Gesetzes, unabhängig davon, ob sie als einmalige Zahlung oder als eine Reihe verbundener Zahlungen erfolgen, müssen in dem in Abs. 1 dieses Artikels genannten Bericht nicht ausgewiesen werden.

In dem in Abs. 1 dieses Artikels genannten Bericht sind für jedes Geschäftsjahr folgende Angaben zu machen:

- 1) der Gesamtbetrag der an alle staatlichen Stellen geleisteten Zahlungen;
- 2) der Gesamtbetrag gemäß der Art der Zahlungen an alle staatlichen Stellen gem. Art. 2 Z 35 dieses Gesetzes;
- 3) in dem Fall, in dem sich diese Zahlungen auf ein bestimmtes Projekt beziehen, ist der Gesamtbetrag, der für jedes dieser Projekte gezahlt wird, nach Art der Zahlungen gem. Art. 2 Z 35 dieses Gesetzes und der Gesamtbetrag der Zahlungen für jedes dieser Projekte anzugeben.

Zahlungen einer juristischen Person für Verpflichtungen auf der Ebene der juristischen Person können auf dieser Ebene und nicht auf Projektebene veröffentlicht werden.

Wenn Sachleistungen an staatliche Stellen geleistet werden, werden diese im Wert und gegebenenfalls im Umfang, mit zusätzlichen Hinweisen zur Bestimmung ihres Wertes, ausgewiesen.

Die Veröffentlichung einer Zahlung gemäß diesem Art. spiegelt den Inhalt und nicht die Form der betreffenden Zahlung oder Aktivität wider.

Zahlungen und Aktivitäten dürfen nicht aufgeteilt oder zusammengeführt werden, um die Anwendung der Bestimmungen dieses Gesetzes zu vermeiden.

Die Mitglieder des Leitungsorgans einer juristischen Person sind verpflichtet sicherzustellen, dass nach ihrem besten Wissen und Können ein Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen gemäß diesem Gesetz erstellt und veröffentlicht wird.

Vergleich zwischen RLG und UGB – Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen

Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen – RLG vs. UGB		
Nr.	Serbien	Österreich
7	Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen gem. Art. 39 RLG	Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen gem. § 243d UGB
	Für jedes Geschäftsjahr sind folgende Angaben zu machen: - den Gesamtbetrag der an alle staatlichen Stellen geleisteten Zahlung - den Gesamtbetrag gemäß der Art der Zahlungen an alle staatlichen Stellen gem. Art. 2 Z 35 dieses Gesetzes - in dem Fall, in dem sich diese Zahlungen auf ein bestimmtes Projekt beziehen, der Gesamtbetrag, der für jedes dieser Projekte gezahlt wird, nach Art der Zahlungen gem. Art. 2 Z 35 dieses Gesetzes und der Gesamtbetrag der Zahlungen für jedes dieser Projekte - Zahlungen von weniger als 100.000 € in RSD-Gegenwert müssen in einem Geschäftsjahr gem. Art. 6 Abs. 7 dieses Gesetzes, unabhängig davon, ob sie als einmalige Zahlung oder als eine Reihe verbundener Zahlungen erfolgen, in dem gem. Abs. 1 dieses Artikels genannten Bericht nicht angegeben werden.	Es ist der Gesamtwert der Leistungen im Geschäftsjahr je staatlicher Stelle anzugeben und zusätzlich aufzugliedern, welcher Gesamtbetrag jeweils entfällt auf: - Produktionszahlungsansprüche - Steuern, die auf die Erträge, die Produktion oder die Gewinne von Unternehmen erhoben werden, ausgenommen Steuern, die auf den Verbrauch erhoben werden (wie etwa Umsatzsteuern), Lohnsteuern oder vom Umsatz abhängige Steuern - Nutzungsentgelte - Dividenden - Unterzeichnungs-, Entdeckungs- und Produktionsboni - Lizenz-, Miet- und Zugangsgebühren sowie sonstige Gegenleistungen für Lizenzen und/oder Konzessionen und - Beiträge für die Verbesserung der Infrastruktur - Wenn die Leistungen für ein bestimmtes Projekt gewidmet sind, ist anzugeben, welcher Teil der gemäß Abs. 3 anzugebenden Beträge auf das Projekt entfällt. Zusätzlich ist der Gesamtwert der Leistungen für das Projekt anzugeben - Leistungen, deren Gegenwert im Geschäftsjahr unter 100.000 Euro liegt, müssen nicht ausgewiesen werden - Ist eine staatliche Stelle stimmberechtigter Anteilshaber der Gesellschaft, so müssen gezahlte Dividenden oder Gewinnanteile nur berücksichtigt werden, wenn sie 1) nicht unter denselben Bedingungen wie an andere Anteilshaber mit vergleichbaren Anteilen gleicher Gattung gezahlt wurden oder 2) anstelle von Produktionsrechten oder Nutzungsentgelten gezahlt wurden

Tabelle 35: Angaben im Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

Der Tabelle 35 kann der Vergleich der Angaben im Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen zwischen den beiden Ländern bzw. zwischen dem RLG und dem UGB entnommen werden.

Es ist festzustellen, dass die Angaben nach § 243d UGB, im Vergleich zum serbischen Pendant nach Art. 29 RLG, präziser und genauer definiert sind. So werden im UGB die Produktionszahlungsansprüche, Ertragsteuern und Beiträge für die Verbesserung der Infrastruktur explizit angeführt, während im serbischen RLG die Angaben im Allgemeinen

als Gesamtbeträge an staatliche Stellen und gegebenenfalls als projektbezogene Zahlungen definiert sind.

4.3.10.11. Konzernlagebericht (Art. 36 RLG vs. §§ 244 und 267 UGB)

Art. 36 RLG

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernlageberichts hat eine Muttergesellschaft, die gemäß Art. 31 dieses Gesetzes zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist.

Der Konzernlagebericht enthält die nach Art. 34 und gegebenenfalls Art. 35, 38 und 40 dieses Gesetzes geforderten Informationen.

Die zur Aufstellung des Konzernlageberichts verpflichtete Muttergesellschaft hat die geforderten Informationen entsprechend Art. 34 und 35 dieses Gesetzes so anzupassen, dass:

- 1) bei der Berichterstattung über Einzelheiten zu erworbenen eigenen Aktien im Konzernabschluss die Anzahl und der Nennwert oder, falls kein Nennwert vorliegt, der Buchwert aller Aktien der Muttergesellschaft, die von dieser Muttergesellschaft gehalten werden, sowie der Tochtergesellschaften dieser Muttergesellschaft oder Personen, die in ihrem eigenen Namen, aber für Rechnung dieser juristischen Personen handeln, angegeben werden;
- 2) im Corporate Governance-Bericht bei der Berichterstattung über interne Kontroll- und Risikomanagementsysteme die Hauptmerkmale der internen Kontroll- und Risikomanagementsysteme für juristische Personen, die im Konzernabschluss als Ganzes enthalten sind, beschrieben werden.

Vergleich zwischen RLG und UGB – Konzernlagebericht

Hinsichtlich der notwendigen Angaben unterscheiden sich Konzernlageberichte von Lageberichten sowohl nach RLG als auch nach UGB nicht. Es ist daher an dieser Stelle auf die Vergleichsanalyse im Kapitel „Lagebericht“ zu verweisen. Es gilt in beiden Staaten, Serbien und Österreich, dass alle Muttergesellschaften, die einen Konzernabschluss aufstellen, auch verpflichtend einen Konzernlagebericht aufzustellen haben.

4.3.10.12. Konsolidierter Corporate Governance-Bericht (Art. 35 RLG vs. § 267b UGB)

Art. 35 RLG

Der konsolidierte Corporate Governance-Bericht hat keinen eigenen Artikel im serbischen Rechnungslegungsgesetz. Deshalb wird hier auf das Kapitel „Corporate Governance-Bericht“ verwiesen, weil diese Angaben-Bestimmungen genauso für den konsolidierten Corporate Governance-Bericht gelten.

Vergleich zwischen RLG und UGB – konsolidierter Corporate Governance-Bericht

Im UGB ist für den konsolidierten Corporate Governance-Bericht ein eigener Paragraph und zwar § 267b vorgesehen. Hier wird auch geregelt, welche Mutterunternehmen einen konsolidierten Corporate Governance-Bericht aufzustellen haben. Nach § 267b UGB sind das Mutterunternehmen, deren Aktien zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinne des § 1 Z 2 BörseG 2018 zugelassen sind.

4.3.10.13. Konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung, konsolidierter nichtfinanzieller Bericht (Art. 38 RLG vs. § 267a UGB)

Art. 38 RLG

Das zur konsolidierten nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtete Unternehmen ist eine juristische Person in einer Gruppe, die als groß eingestuft wird und zum Abschlussstichtag auf konsolidierter Basis das Kriterium einer durchschnittlichen Anzahl von 500 Mitarbeitern während des Geschäftsjahres überschreitet.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannte juristische Person nimmt in den Konzernlagebericht den nichtfinanziellen Bericht auf.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels unterliegt eine Muttergesellschaft, die auch eine Tochtergesellschaft ist, keiner Verpflichtung zu einer konsolidierten nichtfinanziellen Berichterstattung, wenn die befreite Muttergesellschaft und ihre Tochtergesellschaften in den, gem. diesem Artikel und Art. 36 dieses Gesetzes, erstellten Konzernlagebericht einbezogen werden.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannte juristische Person nimmt in ihren Konzernlagebericht eine konsolidierte nichtfinanzielle Berichterstattung auf, welche Informationen enthält, die zum Verständnis der Entwicklung, der Ertragslage, der Position

der Gruppe sowie der Ergebnisse ihrer Tätigkeiten im Zusammenhang mit den Mindestanforderungen an Umwelt, Soziales, Personalangelegenheiten, Achtung der Menschenrechte und der Fragen der Bekämpfung von Korruption und Bestechung beitragen, einschließlich:

- 1) einer kurzen Beschreibung des Geschäftsmodells der Gruppe;
- 2) einer Beschreibung der Richtlinien der Gruppe in Bezug auf diese Themen, einschließlich der grundlegenden Analyseverfahren, die durchgeführt werden;
- 3) der Ergebnisse dieser Maßnahmen;
- 4) der zugrunde liegenden Risiken, die mit diesen Problemen im Zusammenhang mit dem Geschäft der Gruppe verbunden sind, einschließlich, falls relevant und erforderlich, ihrer Geschäftsbeziehungen, Produkte oder Dienstleistungen, die in diesen Bereichen zu nachteiligen Ergebnissen führen können, und wie die Gruppe mit diesen Risiken umgeht;
- 5) nichtfinanzieller Leistungsindikatoren, die für ein bestimmtes Geschäft relevant sind.

Wenn die Gruppe die Maßnahmen im Zusammenhang mit einem oder mehreren der in Abs. 4 dieses Artikels genannten Themen nicht umsetzt, gibt sie im konsolidierten nichtfinanziellen Bericht die Gründe für ihre Nichtumsetzung an.

Der konsolidierte nichtfinanzielle Bericht enthält gegebenenfalls Verweise auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge sowie zusätzliche Erläuterungen zu diesen Beträgen.

Ausnahmsweise kann das zum nichtfinanziellen Bericht verpflichtete Unternehmen im nichtfinanziellen Bericht Informationen über bevorstehende Ereignisse oder Probleme während seiner Verhandlungen mit anderen Personen weglassen, wenn gemäß einer begründeten Stellungnahme der für diese Stellungnahme gemeinsam verantwortlichen Mitglieder der Leitungsgremien, die Offenlegung solcher Informationen für die Geschäftsposition der Gruppe oder eines Mitglieds der Gruppe nachteilig sein könnte, vorausgesetzt eine solche Unterlassung gefährdet ein faires und objektives Verständnis der Entwicklung, der Geschäftsergebnisse und der Position der juristischen Person nicht.

Durch die Erfüllung der in Abs. 4 dieses Artikels genannten Verpflichtung wird davon ausgegangen, dass die juristische Person auch die Verpflichtung im Zusammenhang mit der Analyse nichtfinanzieller Informationen gem. Art. 34 Abs. 4 Z 2 und Art. 36 dieses Gesetzes erfüllt hat.

Das zur Prüfung des Konzernabschlusses verpflichtete Unternehmen ist verpflichtet, von jener Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, mit welcher sie die Prüfung ihres Konzernabschlusses vereinbart hat, bestätigen zu lassen, dass der nichtfinanzielle Bericht gemäß den Bestimmungen dieses Artikels aufgestellt wurde.

Vergleich zwischen RLG und UGB – konsolidierter nichtfinanzielle/r Erklärung/ Bericht

Sowohl nach § 267a UGB als auch nach Art. 38 RLG unterscheiden sich die geforderten Angaben nicht von vorgeschriebenen Angaben im nichtfinanziellen Bericht bzw. in der nichtfinanziellen Erklärung nach § 243b UGB und nach Art. 37 RLG – sie beziehen sich aber auf die Konzernebene.

4.3.10.14. Konsolidierter Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen (Art. 40 RLG vs. § 267c UGB)

Art. 40 RLG

Unternehmen von öffentlichem Interesse, die als Muttergesellschaften einen Konzernabschluss aufstellen und in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, müssen entsprechend den Anforderungen gem. Art. 39 dieses Gesetzes einen konsolidierten Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen aufstellen.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannte juristische Person nimmt in den Konzernlagebericht den konsolidierten Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen auf.

Eine Muttergesellschaft im Sinne dieses Gesetzes handelt dann in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern, wenn sie selbst oder eine ihrer Tochtergesellschaften in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig ist.

Der konsolidierte Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen enthält nur Zahlungen im Zusammenhang mit den Rohstoffgewinnungsaktivitäten und/oder Aktivitäten auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern.

Die Verpflichtung zur Erstellung des in Abs. 1 dieses Artikels genannten konsolidierten Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen gilt nicht für:

- 1) eine Muttergesellschaft einer kleinen Gruppe, es sei denn, eine der verbundenen juristischen Personen ist eine Gesellschaft von öffentlichem Interesse;
- 2) eine Muttergesellschaft einer mittleren Gruppe, es sei denn, eine der verbundenen juristischen Personen ist eine Gesellschaft von öffentlichem Interesse;
- 3) eine Muttergesellschaft, die diesem Gesetz unterliegt und die auch eine Tochtergesellschaft ist, wenn ihre übergeordnete Muttergesellschaft ebenfalls diesem Gesetz unterliegt; und
- 4) eine Muttergesellschaft, die diesem Gesetz unterliegt und die auch eine Tochtergesellschaft ist, wenn ihre übergeordnete Muttergesellschaft dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegt.

Informationen über die Geschäftstätigkeit einer Tochtergesellschaft, einschließlich eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, müssen nicht in den konsolidierten Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen aufgenommen werden, wenn mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- 1) Wesentliche langfristige Beschränkungen behindern die Muttergesellschaft bei der Ausübung ihrer Rechte an dem Eigentum oder der Verwaltung dieser Tochtergesellschaft erheblich.
- 2) In äußerst seltenen Fällen, wenn die Informationen, die zur Erstellung eines konsolidierten Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen gemäß diesem Gesetz erforderlich sind, nicht ohne übermäßige Kosten oder übermäßige Verzögerung verfügbar sind.
- 3) Die Aktien oder Anteile dieser Tochtergesellschaft werden ausschließlich zum Zweck ihres späteren Verkaufs gehalten (die Muttergesellschaft kann nachweisen, dass sie aktiv am Verkauf dieser Aktien oder Anteile arbeitet).

Diese Ausnahmen gem. Abs. 6 dieses Artikels gelten nur, wenn sie auch für die Zwecke des Konzernabschlusses verwendet werden.

Die Mitglieder des Leitungsorgans einer juristischen Person sind verpflichtet sicherzustellen, dass nach ihrem besten Wissen und Können ein konsolidierter Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen gemäß diesem Gesetz erstellt und veröffentlicht wird.

Vergleich zwischen RLG und UGB – konsolidierter Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen

Auch hier unterscheiden sich nach § 267c UGB und nach Art. 40 RLG die geforderten Angaben nicht von den vorgeschriebenen Angaben im Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen nach § 243d UGB und nach Art. 39 RLG – sie beziehen sich aber auf die Konzernebene.

4.3.10.15. Statistischer Bericht gem. Art. 2 Z 18 und 44 RLG

Der Statistische Bericht wird im serbischen Rechnungslegungsgesetz explizit unter dem Abschnitt „Finanzberichte“ angeführt. Dazu gibt es kein Pendant im UGB.

Nach Art. 2 Z 18 RLG ist der statistische Bericht ein Bericht, in dem die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie andere für statistische Zwecke verwendete Daten aufgeführt sind.

Nach Art. 44 Abs. 1 und 2 RLG sind juristische Personen und Unternehmer verpflichtet, zu statistischen Zwecken der Agentur innerhalb der gemäß diesen Absätzen angegebenen Fristen zusätzlich zum Jahres- bzw. Konzernabschluss einen statistischen Bericht vorzulegen.

Diese Frist ist der 31. März des auf den Abschlussstichtag folgenden Jahrs, in dem Fall, dass das Kalenderjahr dem Geschäftsjahr entspricht. Wenn das Geschäftsjahr nicht dem Kalenderjahr entspricht, ist der statistische Bericht spätestens drei Monate nach dem Abschlussstichtag der Agentur vorzulegen.

Der statistische Bericht wird elektronisch über die APR-Applikation (Applikation des Firmenbuchs Serbien) eingereicht und muss durch eine qualifizierte elektronische Unterschrift des gesetzlichen Vertreters der juristischen Person unterschrieben werden.

Die Form und der Inhalt des statistischen Berichts für Unternehmen, Genossenschaften und Unternehmer sind im „Regelbuch über Form und Inhalt des statistischen Berichts für Unternehmen, Genossenschaften und Unternehmer“ (Amtsblatt der RS, Nr. 127/2014) beschrieben. Das Formular dieses Berichts ist dem Regelbuch im Anhang beigelegt.

4.3.10.16. Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des JA/KA (Art. 44, 45 und 47 RLG vs. §§ 193, 244 und 277 UGB)

Art. 44 RLG – Vorlage von Abschlüssen zur Veröffentlichung:

Juristische Personen bzw. Unternehmer sind verpflichtet, der Agentur zu statistischen Zwecken und zur Veröffentlichung ordentliche Jahresabschlüsse für das Berichtsjahr bis spätestens 31. März des folgenden Jahres vorzulegen, sofern nicht in einem besonderen Gesetz etwas anderes bestimmt ist.

Juristische Personen mit einem anderen Geschäftsjahr als dem Kalenderjahr sind verpflichtet, der Agentur zu statistischen Zwecken und zur Veröffentlichung einen ordentlichen Jahresabschluss für das Berichtsjahr spätestens drei Monate nach dem Bilanzstichtag vorzulegen.

Juristische Personen und Unternehmer sind zu statistischen Zwecken gem. Abs. 1 und 2 dieses Artikels verpflichtet, der Agentur innerhalb der in diesen Absätzen angegebenen Fristen einen statistischen Bericht vorzulegen.

Juristische Personen, die einen Konzernabschluss aufstellen (Muttergesellschaften), müssen den Konzernabschluss für das Berichtsjahr spätestens bis zum 30. April des folgenden Jahres der Agentur zur Veröffentlichung vorlegen, sofern nicht ein spezielles Gesetz anderes vorsieht.

Juristische Personen bzw. Unternehmer, die außerordentliche Abschlüsse aufstellen, müssen diese der Agentur innerhalb von 60 Tagen nach dem Abschlussstichtag zur Veröffentlichung vorlegen.

Juristische Personen bzw. Unternehmer, die weder Geschäftsvorfälle hatten noch in Geschäftsbüchern Vermögenswerte und Verbindlichkeiten ausweisen, legen der Agentur anstelle des ordentlichen Jahresabschlusses, spätestens bis zum 31. März des folgenden Jahres, eine Inaktivitätserklärung für das Berichtsjahr vor.

Eine juristische Person bzw. ein Unternehmer, die für das Berichtsjahr eine Inaktivitätserklärung abgegeben haben, gelten im folgenden Jahr gem. Art. 6 dieses Gesetzes als mikrojuristische Person (Kleinstgesellschaft) oder Mikroeinzelunternehmer.

Die Berichte in Abs. 1–5 dieses Artikels und die in Abs. 6 dieses Artikels genannte Erklärung, die durch eine qualifizierte elektronische Unterschrift des gesetzlichen Vertreters unterzeichnet ist, werden in ein separates Informationssystem der Agentur eingegeben und der Agentur in elektronischer Form vorgelegt.

Die Agentur ist verpflichtet, den Eingang der ordentlichen Jahres- und Konzernabschlüsse bzw. der Inaktivitätserklärungen für das letzte Berichtsjahr sowie der außerordentlichen Abschlüsse für das vorangegangene und das laufende Jahr gemäß diesem Gesetz sicherzustellen.

Art. 45 RLG – Vorlage von Unterlagen zum Abschluss

Juristische Personen und Unternehmer, die verpflichtet sind, den Jahresabschluss gemäß dem für die Prüfung geltenden Recht prüfen zu lassen, sind verpflichtet, der Agentur zusätzlich zum in Art. 44 dieses Gesetzes genannten, ordentlichen Jahres- bzw. Konzernabschluss auch Folgendes vorzulegen:

- 1) den Beschluss über die Annahme des ordentlichen Jahres- oder Konzernabschlusses;
- 2) den Lagebericht bzw. den Konzernlagebericht gemäß diesem Gesetz;
- 3) den Prüfungsbericht, der gemäß dem für die Prüfung geltenden Recht erstellt wurde, zusammen mit den Abschlüssen, die Gegenstand der Prüfung waren;
- 4) den korrigierten ordentlichen Jahres- bzw. Konzernabschluss, der vom zuständigen Organ angenommen wurde, falls der korrigierte Abschluss Korrekturen im Vergleich mit den in Art. 44 dieses Gesetzes genannten und bereits vorgelegten Jahres- bzw. Konzernabschluss enthält.

Juristische Personen und Unternehmer legen der Agentur die in Abs. 1 dieses Artikels genannten Unterlagen spätestens:

- 1) bis zum 30. Juni des folgenden Jahres für den ordentlichen Jahresabschluss;
- 2) bis zum 31. Juli des folgenden Jahres für den Konzernabschluss

vor.

Die bevollmächtigte Person trägt die in Abs. 1 dieses Artikels genannten Unterlagen, die vom gesetzlichen Vertreter manuell oder durch qualifizierte elektronische Unterschrift unterzeichnet wurden, in ein spezielles Informationssystem der Agentur gemäß den Vorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr ein und übermittelt sie der Agentur in elektronischer Form.

Art. 47 RLG – Offenlegung von Abschlüssen

Daten aus vollständigen und rechnerisch richtigen Abschlüssen und dem statistischen Bericht sowie die Dokumentation gem. Art. 44–46 dieses Gesetzes veröffentlicht die

Agentur auf ihrer Website im Jahresabschlussregister und stellt der juristischen Person oder dem Unternehmer eine Bescheinigung aus, die sie gleichzeitig auf ihrer Website veröffentlicht.

Die Agentur ist verpflichtet, den Jahresabschluss, den statistischen Bericht und die in Abs. 1 dieses Artikels genannten Unterlagen innerhalb von 60 Tagen nach Erhalt des vollständigen und rechnerisch richtigen Abschlusses, bzw. nach Erhalt der Unterlagen der juristischen Person oder des Unternehmers, auf der Internetseite zu veröffentlichen.

Wenn während des Überprüfungsprozesses festgestellt wird, dass der vorgelegte Jahresabschluss der juristischen Person, bzw. des Unternehmers, nicht vollständig und rechnerisch richtig ist, dass die Person, bzw. der Unternehmer, nicht in Übereinstimmung mit dem Gesetz eingestuft wurde oder dass nicht alle vorgeschriebenen Unterlagen vorgelegt wurden, muss die Agentur die juristische Person oder den Unternehmer über die festgestellten Mängel informieren und sie auf der Website der Agentur im Jahresabschlussregister veröffentlichen.

Die juristische Person oder der Unternehmer muss die in Abs. 3 dieses Artikels genannten festgestellten Mängel spätestens 30 Tage nach dem Datum der Veröffentlichung auf der Website der Agentur beheben.

Bei den Abschlüssen bzw. Unterlagen gem. Art. 44–46 dieses Gesetzes, in denen juristische Personen und Unternehmer die festgestellten Mängel gem. Abs. 3 und 4 dieses Artikels nicht behoben haben, ist die Agentur verpflichtet, diese Abschlüsse nach Ablauf der Korrekturfrist, spätestens aber bis zum 30. September des auf das Berichtsjahr folgenden Jahres, auf ihrer Website als unvollständig und rechnerisch unrichtig zu veröffentlichen.

Die Agentur ist verpflichtet, allen Nutzern den Zugriff auf die in Abs. 1 genannten Abschlüsse und Unterlagen nach Abs. 1 und 5 dieses Artikels für die letzten drei Berichtsjahre kostenlos auf der Website der Agentur zu ermöglichen.

Vergleich zwischen RLG und UGB

Der folgenden Tabelle ist der Vergleich zwischen RLG und UGB über die Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses zu entnehmen.

In Österreich muss die Aufstellung eines Jahresabschlusses für das vorangegangene Geschäftsjahr innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Bei

Kapitalgesellschaften ist diese Frist kürzer und beträgt nur fünf Monate nach dem Abschlussstichtag. In Serbien beträgt dagegen die Frist für Aufstellung eines JA nur drei

Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des JA / KA				
JA	Serbien	RLG	Österreich	UGB
Aufstellung	< 3 Mo nach dem Abschlussstichtag	Art. 44 RLG	< 9 Mo, KapGes < 5 Mo nach dem Abschlussstichtag	§§ 193 und 222 (1) UGB
Feststellung	< 6 Mo nach dem Abschlussstichtag	Art. 44 und 45 RLG	- GmbH < 8 Mo nach dem Abschlussstichtag - AG < 2 Mo nach der Aufstellung, wenn keine Beanstandungen	§ 35 (1) GmbHG § 96 AktG
Offenlegung	< 8 Mo nach dem Abschlussstichtag (spät. 2 Mo nach Feststellung bzw. Einreichung bei der Agentur für Unternehmensregister)	Art. 47 RLG	KapGes < 9 Mo nach dem Abschlussstichtag (kleine GmbH nur Bilanz und Anhang; KleinstkapitalGes nur Bilanz)	§ 277 (1) UGB
KA	Serbien	RLG	Österreich	UGB
Aufstellung	< 4 Mo nach dem Abschlussstichtag	Art. 44 RLG	< 5 Mo	§ 244 (1) UGB
Feststellung (in Ö nicht erforderlich)	< 7 Mo nach dem Abschlussstichtag	Art. 44 und 45 RLG	- GmbH < 8 Mo nach dem Abschlussstichtag - AG < 2 Mo nach der Aufstellung, wenn keine Beanstandungen	§ 96 AktG
Offenlegung	< 9 Mo nach dem Abschlussstichtag (spät. 2 Mo nach Feststellung bzw. Einreichung bei der Agentur für Unternehmensregister)	Art. 47 RLG	< 9 Mo nach dem Abschlussstichtag	§ 280 UGB

Tabelle 36: Aufstellung, Festlegung und Offenlegung des JA/KA – Vergleich zwischen dem serbischen RLG und dem österreichischen UGB

Monate nach dem Abschlussstichtag für alle Unternehmen bzw. Unternehmer. In der letzten Version des Rechnungslegungsgesetzes galt eine Frist von sechs Monaten. Die mit dem neuen Rechnungslegungsgesetz verkürzte Frist wurde viel kritisiert.

Weiters ist für die Feststellung eines JA in Österreich bei einer GmbH eine Frist von acht Monaten bzw. bei einer AG zwei Monaten nach der Aufstellung, d.h. maximal sieben Monate nach dem Abschlussstichtag, vorgesehen. In Serbien wird im Gegensatz dazu eine Frist von sechs Monaten nach dem Abschlussstichtag bei allen Unternehmen bzw. Unternehmern vorgeschrieben.

Schließlich muss in Österreich spätestens neun Monate nach dem Abschlussstichtag der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften offengelegt werden. In Serbien dagegen muss der Jahresabschluss von allen Unternehmen bzw. Unternehmern innerhalb von acht Monaten nach dem Abschlussstichtag von der Agentur für Unternehmensregister offengelegt werden.

Für den Konzernabschluss gelten in Österreich die gleichen Fristen für Aufstellung (Feststellung eines Konzernabschlusses ist in Österreich nicht erforderlich) und Offenlegung

wie für den Jahresabschluss. In Serbien sind dagegen die Fristen für die Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des Konzernabschlusses, i.V. zu den Fristen für den Jahresabschluss, jeweils um einen Monat länger.

Für Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zur Belgrader Börse bzw. zur Wiener Börse zugelassen sind, gelten in den beiden Ländern gem. Art. 50 Kapitalmarktgesetz in Serbien bzw. gem. § 124 Börsegesetz in Österreich kürzere Fristen von längstens 4 Monaten für die Veröffentlichung der Abschlüsse.

4.3.10.17. Sprache und Währung der Rechnungslegung (Art. 42 RLG vs. §§ 190 Abs. 2 und 193 Abs. 4 UGB)

Geschäftsbücher, Abschlüsse, Lageberichte, Beschlüsse über die Annahme von Abschlüssen, Prüfungsberichte, Berichte über Zahlungen an staatliche Stellen, nichtfinanzielle Berichte und andere finanzielle und nichtfinanzielle Informationen werden in serbischer Sprache erstellt. Die Beträge in den Geschäftsbüchern, Abschlüssen, Beschlüssen sowie sonstigen finanziellen und nichtfinanziellen Informationen gem. Abs. 1 dieses Artikels werden in Dinar (RSD) angegeben.

Im Vergleich dazu sind in Österreich Geschäftsbücher und sonstige Aufzeichnungen gem. § 190 Abs. 2 UGB in einer lebendigen Sprache zu führen und Abschlüsse gem. § 193 Abs. 4 UGB in Euro und in deutscher Sprache, unbeschadet der volksgruppenrechtlichen Bestimmungen in der jeweils geltenden Fassung, aufzustellen. Für den Konzernabschluss gilt durch den Verweis gem. §§ 245a und 251 UGB § 193 Abs. 4 UGB sinngemäß.

4.3.11. Nationalkommission für Rechnungslegung (Art. 53–55 RLG)

Art. 53 RLG – Gründung und Arbeitsumfang der Nationalkommission

Die Regierung setzt auf Vorschlag des Finanzministeriums die Nationalkommission für Rechnungslegung (im Folgenden: Kommission) mit den folgenden Aufgaben ein:

- 1) Überwachung der Umsetzung der Richtlinien der Europäischen Union im Bereich der Rechnungslegung und Vorschlagen geeigneter Lösungen für die nationalen Rechtsvorschriften;
- 2) Überwachung des Prozesses der Anwendung der IFRS und des IFRS für KMU und Vorschlagen von Lösungen für alle Probleme, die bei der Anwendung dieser Standards auftreten können;

- 3) Überwachung des Umsetzungsprozesses dieses Gesetzes und der auf dessen Grundlage verabschiedeten Rechtsakte und Vorschläge an das Ministerium zur Lösung etwaiger Probleme, die bei der Umsetzung dieser Rechtsakte auftreten können;
- 4) Stellungnehmen zum Rechtsakt der Kammer (Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer) zur Regelung von Form und Inhalt des Antrags auf Erteilung der Genehmigung gem. Art. 18 dieses Gesetzes sowie zur Regelung der Gebühr für die Erteilung der Genehmigung;
- 5) Prüfung der von der Agentur erhaltenen Informationen zu den Fragen im Zusammenhang mit der Führung des in Art. 17 Abs. 8 dieses Gesetzes genannten Registers;
- 6) Prüfung der Berichte der Kammer zu den Fragen im Zusammenhang mit der Erteilung und dem Widerruf von Lizenzen für Buchhaltungsdienstleistungen;
- 7) Prüfung der von der Agentur erhaltenen Informationen über die Anwendung dieses Gesetzes im Bereich, der sich auf die Einreichung von Berichten und Unterlagen beim Abschlussregister (das Abschlussregister der Agentur) gem. Art. 44–46 dieses Gesetzes bezieht;
- 8) Zurverfügungstellung von Informationen an das Finanzministerium über mögliche Änderungen anderer Rechtsvorschriften, die sich auf die Finanzberichterstattung im Sinne dieses Gesetzes auswirken können.

Die Kommission nimmt ihre Geschäftsordnung selbst an.

Art. 54 RLG – Arbeitsbericht

Die Kommission ist verpflichtet, dem Ministerium mindestens einmal im Monat einen Bericht über ihre Arbeit vorzulegen.

Die Kommission veröffentlicht auf der Website des Ministeriums einen jährlichen Arbeitsbericht.

Art. 55 RLG – Zusammensetzung und Finanzierung der Kommission

Die Regierung ernennt auf Vorschlag des für Finanzen zuständigen Ministers den Präsidenten und sechs Mitglieder der Kommission aus Personen mit Fachkenntnissen in den Bereichen Finanzen, Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, von denen jeweils

eine Person auf Vorschlag der Wertpapierkommission und der Serbischen Nationalbank ernannt wird.

Fachliche und administrative Aufgaben für die Bedürfnisse der Kommission werden vom Finanzministerium wahrgenommen.

Die Vergütung für die Arbeit des Präsidenten und der Mitglieder der Kommission wird aus dem Budget der Republik Serbien bereitgestellt.

Die Höhe der Vergütung des Präsidenten und der Mitglieder der Kommission wird von der Regierung auf Vorschlag des Ministeriums festgelegt.

Unterschied zum AFRAC

Die Nationalkommission hat keine eigene Webseite, weshalb die Aktivität der Kommission i.V. zum AFRAC intransparent ist. Im Unterschied zum AFRAC kommen der Nationalkommission für Rechnungslegung Aufgaben einer Behörde zu. Die Kommission ist direkt dem Finanzminister als Hilfsgremium des Finanzministeriums unterstellt, auf dessen Vorschlag der Präsident und sechs Mitglieder ernannt werden, während das AFRAC durch folgende Gründungsmitglieder nach § 4 der Statuten des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee gegründet wurde:

- 1) das Bundesministerium für Justiz,
- 2) das Bundesministerium für Wirtschaft,
- 3) das Bundesministerium für Finanzen,
- 4) Kammer der Wirtschaftstreuhänder,
- 5) Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer,
- 6) Wirtschaftskammer Österreich,
- 7) Industriellenvereinigung,
- 8) Vereinigung österreichischer Revisionsverbände,
- 9) Sparkassen-Prüfungsverband,
- 10) Finanzmarktaufsicht,
- 11) Aktuarvereinigung Österreichs und
- 12) Verband der Versicherungsunternehmen Österreichs.

Die serbische Kommission ist i.V. zum AFRAC für die Überwachung der Umsetzung der Richtlinien der Europäischen Union im Bereich der Rechnungslegung sowie des Umsetzungsprozesses des Rechnungslegungsgesetzes zuständig, während das AFRAC diese Aufgaben in Österreich nicht wahrnimmt. Das AFRAC ist für die Veröffentlichung

und Erstellung von Gutachten gem. § 4 der Statuten des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee zuständig. Beide Gremien befassen sich jedoch mit der fachlichen Beratung der zuständigen Ministerien bei der Erstellung von Gesetzesvorschlägen. Das AFRAC unterstützt i.V. zum serbischen Pendant gem. § 4 der Statuten des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee auch die österreichischen Vertreter in internationalen und europäischen Arbeitsgruppen auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Abschlussprüfung bei der Festlegung ihrer Verhandlungsposition.

Das AFRAC ist im Gegensatz zur serbischen Kommission ein Vereinsorgan des Vereines „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“ und heißt auf Deutsch „Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung“. Weitere Vereinsorgane des „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“ sind gem. § 8 der Statuten des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee die Generalversammlung, der Vorstand, die Rechnungsprüfer und das Schiedsgericht. Die Mitglieder des Vereins gliedern sich gem. § 4 Statuten des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee in:

- ordentliche,
- außerordentliche und
- Ehrenmitglieder.

Der Zweck des Vereins ist gem. § 2 Statuten des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee, der Forschung, Dokumentation und Weiterentwicklung der Rechnungslegung und Abschlussprüfung in Österreich unter Berücksichtigung der internationalen und europäischen Entwicklung und der österreichischen Interessen auf diesem Gebiet nicht auf Gewinn gerichtet zu dienen. Diesen Zweck erfüllt gem. § 14 der Statuten des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee das Vereinsorgan AFRAC (Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung).

4.3.12. Aufsicht über juristische Personen und Unternehmer (Art. 56 RLG)

Die Aufsicht über juristische Personen und Unternehmer im Hinblick auf die Überprüfung der Richtigkeit der Erfassung von Geschäftsvorfällen in den Geschäftsbüchern erfolgt durch die Steuerverwaltung (Finanzamt Serbien) gemäß den Bestimmungen der Vorschriften über das Steuerverfahren und die Steuerverwaltung.

Die Aufsicht über Banken, Versicherungsunternehmen, Finanzleasinganbieter, Pensionsfonds und freiwillige Pensionsfondsverwaltungsgesellschaften zur Überprüfung der Richtigkeit der Erfassung von Geschäftsvorfällen in den Geschäftsbüchern erfolgt durch die Serbische Nationalbank im Rahmen der Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben gemäß

den Bestimmungen über Finanzinstitute, welche die Serbische Nationalbank überwacht, sowie gemäß den Bestimmungen über Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute im Sinne der Überprüfung der Richtigkeit der Erfassung von Geschäftsvorfällen in den Geschäftsbüchern in Bezug auf die Bereitstellung von Zahlungsdiensten und die Ausgabe von elektronischem Geld sowie Aktivitäten im Zusammenhang mit diesen Transaktionen.

Das entsprechende Aufsichts-Pendant ist die OeNB bzw. die FMA für Kredit-, Finanz- und Zahlungsinstitute sowie Versicherungsunternehmen und Investmentfonds sowie Kapitalmärkte in Österreich. Das entsprechende Pendant für Steuerverfahren und Steuerverwaltung ist das Finanzamt Österreich ab 2021 (2020 noch als Oberbegriff für die 40 nach örtlicher und sachlicher Zuständigkeit differenzierten Finanzämter Österreichs zu verstehen).

4.3.13. Strafbestimmungen (Art. 57 und 58 RLG vs. §§ 282 und 283 UGB)

Art. 57 RLG – Verstöße von juristischen Personen gegen das Gesetz

Eine juristische Person wird mit einer Geldstrafe zwischen RSD 100.000 und RSD 3.000.000 belegt, wenn sie:

- 1) gemäß diesem Gesetz nicht richtig als mikro-, kleine, mittelgroße oder große juristische Person eingestuft ist (Art. 6);
- 2) eine Gruppe juristischer Personen, bei der sie die Muttergesellschaft ist, nicht richtig als eine kleine, mittelgroße oder große Gruppe einstuft (Art. 7);
- 3) die Organisation der Rechnungslegung nicht mit einer internen Richtlinie in der in Art. 8 Abs. 1 dieses Gesetzes genannten Weise regelt;
- 4) Datenverarbeitung am Computer durchführt, jedoch keine Buchhaltungssoftware bereitstellt, die das Funktionieren des Systems der internen Buchhaltungskontrollen ermöglicht und das Löschen gebuchter Geschäftsvorfälle verhindert (Art. 8 Abs. 4);
- 5) keine Buchhaltungsunterlagen gemäß diesem Gesetz (Art. 9) erstellt;
- 6) gegen die Bestimmungen des Art. 10 dieses Gesetzes verstößt;
- 7) keine Buchhaltungsunterlagen und Unterlagen zur Buchung innerhalb der vorgeschriebenen Frist einreicht und wenn sie Geschäftsvorfälle nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist in den Geschäftsbüchern verbucht (Art. 11);
- 8) keine Geschäftsbücher in Übereinstimmung mit diesem Gesetz (Art. 13) führt;

- 9) die Person, die mit der Führung der Geschäftsbücher und der Erstellung des Jahresabschlusses betraut ist, nicht durch eine interne Richtlinie benennt (Art. 15);
- 10) gegen die Bestimmungen des Art. 16 dieses Gesetzes verstößt;
- 11) die Agentur nicht innerhalb von acht Tagen nach Änderung einer der Tatsachen und Umstände, auf deren Grundlage sie in das Register eingetragen wurde (Art. 18 Abs. 18), benachrichtigt;
- 12) Vermögenswerte und Schulden gemäß diesem Gesetz nicht verzeichnet (Art. 20 und 21);
- 13) als Gläubiger dem Schuldner keinen aushaftenden Restbetrag von unbezahlten Rechnungen und, falls nicht im Anhang angegeben, keine Differenzen bei Abstimmung von Forderungen und Verbindlichkeiten zur Verfügung stellt (Art. 22 Abs. 2 und 4);
- 14) keine Abschlüsse gemäß diesem Gesetz (Art. 23–26) erstellt und präsentiert;
- 15) es versäumt, die Bücher gemäß diesem Gesetz zu schließen (Art. 27);
- 16) Buchhaltungsunterlagen, Geschäftsbücher, Abschlüsse, Geschäftsberichte und Prüfungsberichte nicht innerhalb der Fristen und in der in diesem Gesetz vorgeschriebenen Weise (Art. 28 Abs. 1–10) aufbewahrt;
- 17) Geschäftsbücher, die gemäß diesem Gesetz in elektronischen Medien aufbewahrt werden, nicht schützt (Art. 28 Abs. 11);
- 18) keine Abschlüsse in Übereinstimmung mit diesem Gesetz (Art. 29 und 31) erstellt;
- 19) den Abschluss nicht prüfen lässt (Art. 33);
- 20) keinen Lagebericht, keinen Corporate Governance-Bericht, keinen Konzernlagebericht, keinen nichtfinanziellen Bericht, keinen konsolidierten nichtfinanziellen Bericht, keinen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen oder keinen konsolidierten Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen erstellt (Art. 34–40);
- 21) die Geschäftsbücher, Berichte, Entscheidungen und sonstigen finanziellen und nichtfinanziellen Informationen nicht in serbischer Sprache und in Dinar erstellt (Art. 42);
- 22) der Agentur ihre Finanzberichte, Unterlagen mit Abschlüssen und den statistischen Bericht nicht in der Art und Weise und innerhalb der in diesem Gesetz vorgeschriebenen Fristen zur Veröffentlichung vorlegt (Art. 44–46);
- 23) Daten verwendet, die aus dem Jahresabschlussregister (APR) stammen und gegen Art. 52 dieses Gesetzes verstoßen.

Für die in Abs. 1 Z 1–23 dieses Artikels genannten wirtschaftlichen Straftaten wird zusätzlich über die verantwortliche Person (Geschäftsführer, Vorstand) der juristischen Person eine Geldstrafe zwischen RSD 20.000 und RSD 150.000 verhängt.

Abgesehen von Abs. 1 und 2 dieses Artikels, verhängt die Serbische Nationalbank, wenn sie im Rahmen des in Art. 56 Abs. 2 dieses Gesetzes genannten Aufsichtsverfahrens feststellt, dass die Bank, das Zahlungsinstitut, das E-Geld-Institut, die Versicherungsgesellschaft, der Finanzleasinganbieter oder die freiwillige Pensionsfondsverwaltungsgesellschaft gegen Art. 57 Abs. 1 dieses Gesetzes verstößt, über diese juristischen Personen und die verantwortlichen Personen Geldbußen gemäß den Bestimmungen des Gesetzes über die Geschäfte von Finanzinstituten, die von der Serbischen Nationalbank überwacht werden.

Art. 58 RLG – Verstöße von Unternehmern gegen das Gesetz

Gegen einen Unternehmer wird eine Geldstrafe von RSD 100.000 bis RSD 500.000 wegen den Straftaten in Art. 57 Abs. 1 Z 1, Z 3–17 und Z 18 in Bezug auf Art. 29 dieses Gesetzes sowie Z 21–23 genannten Straftaten verhängt.

Unterschied zu §§ 282 und 283 UGB

Die §§ 282 und 283 UGB regeln die Prüfungspflicht des Registergerichts und damit verbundene Zwangsstrafen, falls das Registergericht Verstöße gegen Fristen zur Einreichung der Abschlüsse zum Firmenbuch oder gegen Fristen zur Aufstellung, Offenlegung und Veröffentlichung oder gegen Form und Inhalt der Abschlüsse bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung feststellt.

Die restlichen Straftaten in Bezug auf Rechnungslegung, die im RLG aufgezählt sind, finden ihre Pendanten als Tatbestände des Strafrechts im österreichischen Strafgesetzbuch.

5. Das serbische Revisionsgesetz (RG) und sein Vergleich mit den österreichischen Prüfungsvorschriften

5.1.1. Überblick

Das serbische Revisionsgesetz deckt sich größtenteils mit Bestimmungen dreier österreichischer Gesetze, nämlich mit den Bestimmungen des vierten Abschnitts des dritten Buchs des UGB, Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz 2017 und dem Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (siehe *Tabelle 17*).

Eine Vergleichsanalyse aller dieser Bestimmungen würde den Umfang dieser Masterarbeit beträchtlich vergrößern, weshalb nur die wichtigsten Bestimmungen und deren Unterschiede zwischen den beiden Ländern dargestellt und erläutert werden.

5.1.2. Regelungsbereich des RG

Welche Themen das serbische Revisionsgesetz regelt, ist in Art. 1 taxativ aufgezählt. Dementsprechend werden folgende Sachverhalte geregelt:

- die Bedingungen und die Art der Durchführung der Abschlussprüfung;
- die Prüfungspflicht;
- die Fachkompetenz von Personen und Lizenzen zur Durchführung der Prüfung;
- die Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, selbstständigen Wirtschaftsprüfern und lizenzierten Wirtschaftsprüfern sowie Erteilung und Widerruf der Lizenz an Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und selbstständige Wirtschaftsprüfer;
- Überwachung der Durchführung von Prüfungen;
- Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer (KoR, im Folgenden: die Kammer) und Überwachung ihrer Arbeit;
- internationale Zusammenarbeit mit zuständigen Stellen auf dem Gebiet der Aufsicht über Prüfungen;
- andere Fragen im Zusammenhang mit der Prüfung.

5.1.3. Begriffsbestimmungen des RG (Art. 2 RG)

Die folgenden Begriffe im Sinne des Art. 2 RG haben folgende Bedeutungen:

- 1) **Prüfung von Abschlüssen** (im Folgenden: Prüfung) ist der Prozess der Überprüfung und Bewertung des Abschlusses sowie der Daten und Methoden, die bei

der Erstellung des Abschlusses verwendet werden, auf dessen Grundlage ein unabhängiges Gutachten darüber abgegeben wird, ob der Abschluss in allen wesentlichen Aspekten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanz- und der Ertragslage der juristischen Person gemäß den einschlägigen Vorschriften für die Aufstellung des Jahresabschlusses vermittelt.

- 2) **Geprüfte juristische Person** ist eine juristische Person oder ein Unternehmer im Sinne des Rechnungslegungsgesetzes, deren Jahresabschluss gemäß diesem Gesetz einer gesetzlichen Prüfung unterliegt.
- 3) **Abschlussprüfung** bezeichnet die Prüfung der ordentlichen Jahres- und Konzernabschlüsse, die nach dem Rechnungslegungsgesetz erstellt werden müssen, sowie die Prüfung der Unternehmen, für die die Prüfung nach diesem Gesetz (RG) nicht obligatorisch ist, sondern freiwillig erfolgt.
- 4) **Wirtschaftsprüfungsgesellschaft** ist eine in der Republik Serbien gegründete Gesellschaft, die gemäß dem für Wirtschaftsgesellschaften geltenden Wirtschaftsgesellschaftengesetz gegründet wurde und gemäß diesem Gesetz (RG) über eine gültige Prüfungslizenz verfügt.
- 5) **Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eines Mitgliedstaats** ist unabhängig von ihrer Rechtsform eine juristische Person, die über die Befugnis der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (im Folgenden: Mitgliedstaat) verfügt, eine Abschlussprüfung durchzuführen.
- 6) **Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eines Drittlandes** ist unabhängig von ihrer Rechtsform eine juristische Person, die die Befugnis einer zuständigen Behörde eines Drittlandes hat, eine Abschlussprüfung durchzuführen, mit Ausnahme einer juristischen Person, die auf der Grundlage einer gültigen Lizenz für die Durchführung von Abschlussprüfungen in einem Mitgliedstaat als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft registriert ist.
- 7) **Zugelassener Wirtschaftsprüfer** ist eine natürliche Person, die gemäß diesem Gesetz die Prüfung zum Erwerb des Titels des Wirtschaftsprüfers bestanden hat und keine gültige Lizenz zur Durchführung von Prüfungen besitzt.
- 8) **Lizenzierter Wirtschaftsprüfer** ist eine natürliche Person, die gemäß diesem Gesetz die Prüfung zum Erwerb des Titels des Wirtschaftsprüfers bestanden hat und über eine gültige Lizenz zur Durchführung von Prüfungen verfügt.
- 9) **Selbstständiger Wirtschaftsprüfer** ist ein lizenzierter Wirtschaftsprüfer, der gemäß diesem Gesetz über eine gültige Lizenz zur Prüfung als Unternehmer verfügt.

- 10) **Wirtschaftsprüfer eines Mitgliedstaats** ist eine natürliche Person, die über eine gültige Lizenz der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats zur Durchführung einer Abschlussprüfung verfügt.
- 11) **Wirtschaftsprüfer eines Drittlandes** ist eine natürliche Person, die über ein gültiges Dokument der zuständigen Drittlandbehörde für die Abschlussprüfung verfügt, ausgenommen Staatsangehörige der Republik Serbien, die dieses Dokument bei den ehemaligen Mitgliedstaaten der SFRJ erworben haben, die keine Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind,¹²⁸ und ausgenommen natürliche Personen, die in einem Mitgliedstaat auf der Grundlage eines gültigen Prüfungsdokuments für die Durchführung von Abschlussprüfungen registriert sind.
- 12) **Konzernprüfer** ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die die Abschlussprüfung des Konzernabschlusses durchführt.
- 13) **Netzwerk** bedeutet eine Organisation, die:
- 1) auf gegenseitige Zusammenarbeit abzielt und zu der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder selbstständige Wirtschaftsprüfer gehören, und
 - 2) darauf abzielt, Gewinne oder Kosten zu verteilen oder über gemeinsames Eigentum, über gemeinsame Kontrolle oder Management, gemeinsame Richtlinien und Verfahren zur Kontrolle der Prüfungsqualität, über eine gemeinsame Geschäftsstrategie, über die Verwendung eines gemeinsamen Namens oder über einen erheblichen Teil der fachlichen Ressourcen verfügt.
- 14) Eine mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eines Mitgliedstaats **verbundene Prüfungsgesellschaft** ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die durch ein gemeinsames Eigentum, eine gemeinsame Kontrolle oder ein gemeinsames Management mit der Prüfungsgesellschaft eines Mitgliedstaats verbunden ist.
- 15) **Prüfungsbericht** ist ein Bericht, der von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einem selbstständigen Wirtschaftsprüfer gemäß diesem Gesetz und den internationalen Prüfungsstandards ausgestellt wurde.
- 16) **Zuständige Behörden** sind die befugten Behörden oder Stellen der Mitgliedstaaten und Drittländer, die die Prüfung regeln und / oder Prüfer und Prüfungsgesellschaften beaufsichtigen sowie mit den zuständigen Behörden anderer Länder auf dem Gebiet der Prüfung zusammenarbeiten.
- 17) **Internationale Prüfungsstandards** und der internationale Standard zur Qualitätskontrolle umfassen die International Standards on Auditing (ISA) und den

¹²⁸ Slowenien bzw. Kroatien sind seit 2004 bzw. seit 2013 Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

International Standard on Quality Control (ISQC) sowie damit verbundene Erläuterungen und andere Standards, veröffentlicht vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC), und Änderungen dieser Standards sowie künftige Standards, die von diesem Gremium herausgegeben oder verabschiedet wurden, deren Übersetzung vom für Finanzen zuständigen Ministerium (im Folgenden: Ministerium) festgelegt und veröffentlicht wird.

- 18) **Internationale Rechnungslegungsstandards** (im Folgenden als IFRS bezeichnet) sind die internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) und der internationale Rechnungslegungsstandard für kleine und mittlere Unternehmen (IFRS für KMU), die im Rechnungslegungsgesetz genauer definiert sind.
- 19) Der **Ethikkodex für Wirtschaftsprüfer** ist ein von der Kammer auf der Grundlage des IFAC-Ethikkodex für Wirtschaftsprüfer erlassener Rechtsakt, wobei die Kammer auch beschließen kann, den Ethikkodex für Wirtschaftsprüfer der International Federation of Accountants (IFAC) direkt anzuwenden.
- 20) **Internationale Bildungsstandards** sind die International Education Standards (IES), die von der International Federation of Accountants (IFAC) verabschiedet wurden;
- 21) **Professionelle Skepsis** ist eine Haltung, die kritisches Denken und die Fähigkeit, Umstände zu identifizieren, die auf eine mögliche Ungenauigkeit von Darstellungen aufgrund von Fehlern oder Betrug hinweisen können, und eine kritische Bewertung von Prüfungsnachweisen umfasst.
- 22) **Unternehmen von öffentlichem Interesse** sind:
 - 1) große juristische Personen, die gemäß dem Rechnungslegungsgesetz als solche klassifiziert sind (*gem. § 189a Z 1 UGB umfassen die Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht die großen Kapitalgesellschaften*);
 - 2) juristische Personen, die im Sinne des Kapitalmarktrechts als börsennotierte Unternehmen gelten (*entspricht § 189a Z 1 lit. a UGB*);
 - 3) alle juristischen Personen, die von der Regierung auf Vorschlag des zuständigen Ministeriums als juristische Personen von öffentlichem Interesse für die Republik Serbien erklärt wurden, unabhängig von ihrer Größe (*entspricht § 189a Z 1 lit. d UGB*).
- 23) **Nichtpraktiker** ist eine natürliche Person, die während der Mitgliedschaft im Gremium, das öffentliche Aufsichtstätigkeiten durchführt,¹²⁹ keine Prüfungen durchgeführt hat und mindestens drei Jahre vor der Mitgliedschaft in diesem

¹²⁹ Hier meint der Gesetzgeber das APOB.

Gremium kein Stimmrecht in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hatte und keine Direktor-Stelle innehatte bzw. kein Mitglied der Geschäftsleitung oder des Aufsichtsorgans einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und nicht bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beschäftigt oder anderweitig mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verbunden war.

24) **Verantwortlicher Prüfungspartner** ist:

- 1) ein lizenziierter Wirtschaftsprüfer, der von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einem selbstständigen Wirtschaftsprüfer für eine bestimmte Prüfungsaufgabe als Hauptverantwortlicher für die Durchführung der Abschlussprüfung im Namen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder im Namen des selbstständigen Wirtschaftsprüfers ernannt wurde;
- 2) im Falle einer Konzernprüfung – ein lizenziierter Wirtschaftsprüfer, der von der Prüfungsgesellschaft als Hauptverantwortlicher für die Durchführung der Abschlussprüfung auf Gruppenebene ernannt wurde und der den Konzernprüfungsbericht unterzeichnet;
- 3) ein lizenziierter Wirtschaftsprüfer, der den Prüfungsbericht unterzeichnet.

25) **Drittland** ist ein Nicht-EU-Land.

26) **Nahestehende Personen** sind nahestehende Personen im Sinne des Gesetzes über Wirtschaftsgesellschaften.

27) Eine Filiale der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vertritt die Organisationseinheit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ohne die Eigenschaft einer juristischen Person.

28) Zugelassener **interner Revisor** ist eine natürliche Person, die über die einschlägige Berufsbezeichnung verfügt, die gemäß diesem Gesetz erworben wurde.

29) Die **Wertpapierkommission** (im Folgenden als die „Kommission“ bezeichnet) ist eine Einrichtung, die die öffentliche Überwachung der Durchführung von Prüfungen und der Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, selbstständigen Wirtschaftsprüfern und lizenzierten Wirtschaftsprüfern gemäß diesem Gesetz durchführt.

30) **Mittelgroße juristische Person** ist eine juristische Person, die gemäß dem Rechnungslegungsgesetz als eine mittelgroße juristische Person eingestuft ist.

31) **Kleine juristische Person** ist eine juristische Person, die gemäß dem Rechnungslegungsgesetz als eine kleine juristische Person eingestuft ist;

- 32) **Heimatmitgliedstaat** einer Prüfungsgesellschaft oder eines Wirtschaftsprüfers ist der Mitgliedstaat, der dieser Prüfungsgesellschaft oder diesem Wirtschaftsprüfer eine Prüfungslizenz erteilt hat.
- 33) **Aufnahmemitgliedstaat** ist ein Mitgliedstaat, in dem der Wirtschaftsprüfer aufgrund einer gültigen Lizenz für gesetzliche Prüfungsaufträge der zuständigen Behörde seines Heimatmitgliedstaats gesetzliche Prüfungsaufträge durchführt. Der Aufnahmemitgliedstaat beantragt die Ausstellung dieses Lizenznachweises vom Heimatmitgliedstaat des Wirtschaftsprüfers. Als **Aufnahmemitgliedstaat** gilt auch ein Mitgliedstaat, in dem die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die über eine gültige Lizenz für gesetzliche Prüfungsaufträge vom Heimatmitgliedstaat verfügt, die Registrierung zur Durchführung von Abschlussprüfungen beantragt hat oder ein Mitgliedstaat, in dem die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für die Durchführung der Abschlussprüfungen bereits registriert ist.

5.1.4. Prüfungspflicht und Durchführung der gesetzlichen Prüfung (Art. 26 und 27 RG vs. § 268 UGB)

Art. 26 RG – Prüfungspflicht

Die Abschlussprüfung ist erforderlich für ordentliche Jahresabschlüsse großer und mittelgroßer juristischer Personen, die gemäß dem Rechnungslegungsgesetz als solche klassifiziert sind, sowie der Unternehmen von öffentlichem Interesses gemäß dem Kapitalmarktgesetz, unabhängig von ihrer Größe, sowie aller juristischen Personen oder Unternehmer, deren Umsatz des vorangegangenen Geschäftsjahres den RSD-Gegenwert von EUR 4.400.000 übersteigt.

Die Abschlussprüfung des Konzernabschlusses ist für die Mutterunternehmen, die den Konzernabschluss nach dem Rechnungslegungsgesetz aufstellen, verpflichtend.

Für die Umrechnung des in Abs. 1 dieses Artikels genannten Fremdwährungsbetrags in RSD wird der von der Serbischen Nationalbank festgelegte offizielle mittlere Wechselkurs des Dinars angewendet, der am letzten Tag des Geschäftsjahres gültig ist, für das der Jahresabschluss erstellt wurde.

Eine Prüfung von Abschlüssen von juristischen Personen und anderen nicht in Abs. 1 und 2 dieses Artikels angeführten Unternehmen stellt eine freiwillige Prüfung dar.

Art. 27 RG – Art und Weise der Durchführung und Umfang der Abschlussprüfung

Die Abschlussprüfung wird in Übereinstimmung mit diesem Gesetz und anderen Gesetzen zur Abschlussprüfung von Abschlüssen einzelner juristischer Personen sowie den ISA und dem Berufsethikkodex durchgeführt.

Die Abschlussprüfung im Sinne dieses Gesetzes beinhaltet keine detaillierten Zusicherungen hinsichtlich der Zukunftsfähigkeit des geprüften Unternehmens oder der Effizienz oder Effektivität, mit der die Leitungsorgane die Geschäfte des geprüften Unternehmens führen oder führen werden.

Vergleich zwischen RG und UGB – Prüfungspflicht

Der nächsten *Tabelle 37* ist der Vergleich zur Prüfungspflicht verschiedener Gesellschaftsformen zwischen den beiden Ländern zu entnehmen. In der oberen Hälfte der Tabelle werden die Gesellschaftsformen in Serbien, darunter jene in Österreich aufgezeigt. In der Tabelle werden für die beiden Länder, Gesellschaften in acht Gesellschaftsformen der Reihe nach gegliedert – GmbH, AG, Genossenschaft, OG, KG, eingetragene Zweigniederlassung, steuerliche Betriebsstätte und Einzelunternehmer.¹³⁰ Die serbischen Gesellschaftsformen werden entsprechend den österreichischen Gesellschaftsformen der Reihe nach auf Serbisch wiedergegeben.

In Serbien sind gem. 26 Art. RG sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften inklusive Einzelunternehmer prüfungspflichtig, sofern die Umsätze im letzten Geschäftsjahr TEUR 4.400 im RSD-Gegenwert überstiegen haben. Die Abschlussprüfung ist jedenfalls erforderlich für Abschlüsse großer und mittelgroßer Kapitalgesellschaften, unabhängig vom erzielten Umsatz.

In Österreich sind hingegen gem. § 268 UGB alle Kapitalgesellschaften, außer kleinen Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sofern sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften einen Aufsichtsrat haben müssen, prüfungspflichtig. Auch Personengesellschaften unterliegen gem. § 221 Abs. 5 UGB der Prüfungspflicht, wenn kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als unbeschränkt haftendem Gesellschafter ist. Einzelunternehmer sind nicht prüfungspflichtig.

¹³⁰ In der *Tabelle 37* werden alle diese Formen zum Zwecke der simplen Darstellung unter Gesellschaftsformen dargestellt, obwohl rechtlich die letzten drei Formen keine Gesellschaftsformen sind – gleich wie in der *Tabelle 14*.

Serbien		
Nr.	Gesellschaftsformen	Prüfungspflicht gem. Art. 26 Revisionsgesetz
1	društvo s ograničenom odgovornošću (d.o.o.)	Sofern als große oder mittelgroße Gesellschaft qualifiziert. Pflichtprüfung unabhängig von der Größe, wenn die Umsätze im letzten Geschäftsjahr TEUR 4.400 (Gegenwert in RSD) überstiegen haben.
2	akcionarsko društvo (a.d.)	Sofern als große oder mittelgroße Gesellschaft qualifiziert. Pflichtprüfung unabhängig von der Größe, wenn die Umsätze im letzten Geschäftsjahr TEUR 4.400 (Gegenwert in RSD) überstiegen haben.
3	zadruga	Sofern als große oder mittelgroße Gesellschaft qualifiziert. Pflichtprüfung unabhängig von der Größe, wenn die Umsätze im letzten Geschäftsjahr TEUR 4.400 (Gegenwert in RSD) überstiegen haben.
4	ortačko društvo (o.d.)	Sofern als große oder mittelgroße Gesellschaft qualifiziert. Pflichtprüfung unabhängig von der Größe, wenn die Umsätze im letzten Geschäftsjahr TEUR 4.400 (Gegenwert in RSD) überstiegen haben.
5	komanditno društvo (k.d.)	Sofern als große oder mittelgroße Gesellschaft qualifiziert. Pflichtprüfung unabhängig von der Größe, wenn die Umsätze im letzten Geschäftsjahr TEUR 4.400 (Gegenwert in RSD) überstiegen haben.
6	ogranak	Im Rahmen einer etwaigen Prüfung des Stammhauses.
7	stalna poslovna jedinica	Im Rahmen einer etwaigen Prüfung des Stammhauses.
8	preduzetnik	Ja, wenn die Umsätze im Vorjahr TEUR 4.400 (Gegenwert in RSD) überstiegen haben.
Österreich		
Nr.	Gesellschaftsformen	Prüfungspflicht gem. § 268 UGB
1	GmbH	Ja, weil Kapitalgesellschaft, außer kleine GmbH, sofern diese nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften einen AR haben müssen.
2	AG / SE	Ja, weil Kapitalgesellschaft (auch kleine AG).
3	Genossenschaft	ja, wenn die Größe der Genossenschaft gem. § 1 GenRevG mittelgroß oder groß ist.
4	OG	Nein, außer wenn keine natürliche Person Vollhafter und die Größe der Gesellschaft mittelgroß oder groß ist.
5	KG	Nein, außer wenn keine natürliche Person Vollhafter und die Größe der Gesellschaft mittelgroß oder groß ist.
6	eingetragene Zweigniederlassung	Im Rahmen einer etwaigen Prüfung des Stammhauses.
7	steuerliche Betriebsstätte	Im Rahmen einer etwaigen Prüfung des Stammhauses.
8	Einzelunternehmer	Nein.

Tabelle 37: Abschlussprüfungspflichtige und nicht abschlussprüfungspflichtige Gesellschaftsformen – Vergleich zwischen Serbien und Österreich

5.1.5. Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfung (Art. 28–30 RG)

Art. 28 RG – Berufsethik und professionelle Skepsis

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und lizenzierte Wirtschaftsprüfer müssen die Grundsätze der Berufsethik einhalten, die mindestens ihre Rolle im öffentlichen Interesse, ihre Integrität und Objektivität, ihr Fachwissen und ihre Sorgfaltspflicht abdecken.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und lizenzierte Wirtschaftsprüfer haben sicherzustellen, dass sie bei der Durchführung einer Abschlussprüfung professionelle Skepsis bewahren und die Möglichkeit des Bestehens materiell wesentlicher Fehler aufgrund von Fehldarstellungen oder Verhaltensweisen, die auf Unregelmäßigkeiten, einschließlich Betrug oder Irrtum, hinweisen, ungeachtet der vorherigen Erfahrung des

lizenzierten Wirtschaftsprüfers oder der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Bezug auf die Ehrlichkeit und Integrität der Geschäftsführung des geprüften Unternehmens und der mit der Leitung dieses Unternehmens beauftragten Personen, berücksichtigen.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und lizenzierte Wirtschaftsprüfer haben insbesondere ihre professionelle Skepsis zu wahren, wenn sie Geschäftsführung hinsichtlich der Einschätzung der Fair Values, der Wertminderung von Vermögenswerten, der Rückstellungen und des künftigen Geldflusses prüfen, was für die Beurteilung der Fähigkeit des zu prüfenden Unternehmens, den normalen Geschäftsverlauf fortzusetzen, relevant ist.

Art. 29 RG – Unabhängigkeit und Objektivität

Bei der Durchführung einer Abschlussprüfung müssen die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die lizenzierten Wirtschaftsprüfer und jede natürliche Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt oder indirekt zu beeinflussen, unabhängig vom zu prüfenden Unternehmen sein und dürfen nicht am Entscheidungsprozess des Unternehmens teilnehmen.

Die Unabhängigkeit der in Abs. 1 dieses Artikels genannten Personen wird in dem vom geprüften Jahresabschluss abgedeckten Zeitraum und in dem Zeitraum gewährleistet, in dem die Abschlussprüfung bis zur Erstellung des Prüfungsberichts durchgeführt wird.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und lizenzierte Wirtschaftsprüfer müssen in den Prüfungsarbeitspapieren alle wesentlichen Bedrohungen für die Unabhängigkeit sowie die Schutzmaßnahmen dokumentieren, die zur Minderung dieser Bedrohungen angewendet werden.

Wenn das zu prüfende Unternehmen während des Berichtszeitraums von einem anderen Unternehmen erworben wird oder mit einem anderen Unternehmen fusioniert, sollte die Prüfungsgesellschaft bestehende Interessen oder Beziehungen aus der jüngeren Vergangenheit identifizieren und überprüfen, einschließlich aller für dieses Unternehmen erbrachten Nichtprüfungsleistungen.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und lizenzierte Wirtschaftsprüfer ergreifen innerhalb von spätestens drei Monaten ab dem Datum des Eintretens der im vorigen Absatz dieses Artikels genannten Umstände alle erforderlichen Maßnahmen, um alle Interessen oder Beziehungen aufzulösen, die ihre Unabhängigkeit gefährden würden, und

erforderlichenfalls Schutzmaßnahmen zu treffen, um die Bedrohung ihrer Unabhängigkeit durch frühere und bestehende Interessen oder Beziehungen zu verringern.

Art. 30 RG – Vorbereitung auf die gesetzliche Prüfung und Bewertung der Unabhängigkeit

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und lizenzierte Wirtschaftsprüfer sollten vor der Annahme oder Fortsetzung ihres Prüfungsauftrags als Abschlussprüfer Folgendes bewerten und dokumentieren:

- 1) ob diese Person¹³¹ die Anforderungen des Art. 29 dieses Gesetzes erfüllt;
- 2) ob die Unabhängigkeit dieser Person gem. Art. 29 dieses Gesetzes bedroht ist und welche Schutzmaßnahmen zur Verringerung dieser Bedrohung getroffen wurden;
- 3) ob diese Person über kompetente Mitarbeiter, Zeit und Ressourcen verfügt, die erforderlich sind, um die Abschlussprüfung ordnungsgemäß durchzuführen;
- 4) ob im Falle der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft der verantwortliche Prüfungspartner zur Durchführung gesetzlicher Prüfungshandlungen berechtigt ist.

Unterschied zum UGB

Die beschriebenen Grundsätze finden ihre Pendanten nicht in einem der österreichischen UGB-Paragrafen, sondern in § 77 Abs. 7 WTBG 2017. Der serbische Gesetzgeber hat die Grundsätze direkt aus den International Standards on Auditing, ISA 200, ins Revisionsgesetz übernommen. Die Anwendung dieser sowie der zusätzlichen Anforderungen über die ISA hinaus ist in Österreich gem. § 24 der Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (KSW-PRL 2017) und gem. Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) KFS/PG1 geboten.

Die Befangenheit und Ausgeschlossenheit werden im Kapitel über das Verbot der Durchführung von Abschlussprüfungen behandelt.

¹³¹ Der Gesetzgeber meint hier die Person des Wirtschaftsprüfers.

5.1.6. Voraussetzungen für die Erteilung der Prüfungslizenz und die Fachprüfung zur Zulassung (Art. 6 und 9 RG vs. §§ 8, 9, 21 und 22 WTBG 2017)

Art. 6 RG – Voraussetzungen für die Erteilung der Prüfungslizenz

Eine Prüfungslizenz (im Folgenden: Lizenz) ist ein öffentliches Dokument, das vom Finanzministerium gemäß diesem Gesetz ausgestellt wird.

Die Lizenz wird an eine Person ausgestellt,

- 1) die die Prüfung zum Titel des Wirtschaftsprüfers bestanden hat;
- 2) die eine Hochschulausbildung der zweiten Stufe (Bachelor- und Master-Studien) gemäß dem Gesetz über die Hochschulbildung bzw. einen Titel eines Diplomstudienabschlusses mit einer Dauer von mindestens vier Jahren erworben hat;
- 3) die mindestens drei Jahre praktische Berufserfahrung mit Abschlussprüfungen hat, von denen mindestens zwei Jahre von einem lizenzierten Wirtschaftsprüfer überwacht wurden.
- 4) der gemäß diesem Gesetz die Erteilung einer neuen Lizenz nicht verboten ist, falls ihr die Lizenz früher entzogen wurde – nach Ablauf des Zeitraums, in dem die Erteilung einer neuen Lizenz verboten ist;
- 5) die nicht wegen Straftaten im Sinne von Art. 5 dieses Gesetzes verurteilt wurde.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannte Lizenz kann einem Wirtschaftsprüfer eines Mitgliedstaats ausgestellt werden, der über ein gültiges Dokument der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats zur Durchführung einer gesetzlichen Prüfung verfügt, das inhaltlich einer Lizenz (Lizenz, Bescheinigung usw.) entspricht, und die in Abs. 2 Z 2–5 dieses Artikels genannten Bedingungen erfüllt.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannte Lizenz kann unter den Bedingungen der Gegenseitigkeit an einen Prüfer eines Drittlandes ausgestellt werden, der über ein gültiges Dokument der zuständigen Drittlands-Behörde zur Durchführung einer gesetzlichen Prüfung verfügt, das inhaltlich einer Lizenz (Lizenz, Bescheinigung usw.) entspricht, und die in Absatz 2 Z 2–5 dieses Artikels genannten Bedingungen erfüllt.

Um eine Lizenz zu erwerben, muss ein Wirtschaftsprüfer eines Mitgliedstaats oder ein Wirtschaftsprüfer eines Drittlandes eine zusätzliche Prüfung über die Kenntnis der Vorschriften der Republik Serbien in dem in Art. 9 Abs. 4 Z 1 dieses Gesetzes genannten Bereich ablegen.

Art. 9 RG – Fachprüfung zur Wirtschaftsprüfungszulassung

Die Prüfung zum Erwerb des Titels des Wirtschaftsprüfers wird gemäß diesem Gesetz bei der Kammer abgelegt.

Die Prüfung zum zugelassenen Wirtschaftsprüfer umfasst das erforderliche theoretische Wissen in für die Abschlussprüfung relevanten Fächern und die Fähigkeit, dieses Wissen in die Praxis umzusetzen.

Die Prüfung zum Titel eines zugelassenen Wirtschaftsprüfers gem. Abs. 2 dieses Artikels umfasst die folgenden Bereiche:

- 1) allgemeine Theorie und Grundsätze der Rechnungslegung;
- 2) die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Aufstellung des Jahres- und Konzernabschlusses;
- 3) IFRS;
- 4) Finanzanalyse;
- 5) Management Accounting;
- 6) Risikomanagement und interne Kontrolle;
- 7) Abschlussprüfung und berufliche Fähigkeiten;
- 8) ISA;
- 9) Berufsethik und Unabhängigkeit.

Die in Abs. 2 dieses Artikels genannte Prüfung zum Erwerb des Titels eines zugelassenen Wirtschaftsprüfers umfasst auch die folgenden Bereiche, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind:

- 1) Kenntnis der Vorschriften der Republik Serbien, nämlich:
 - 1) Gesellschaftsrecht und Corporate Governance,
 - 2) Schuldrecht,
 - 3) Vorschriften über die Durchführung nationaler und internationaler Zahlungsvorgänge und die Übertragung von Kapital,
 - 4) Vorschriften über den Kapital- und Wertpapiermarkt,
 - 5) Insolvenz und Liquidation,
 - 6) das Steuersystem,
 - 7) Zivil- und Handelsrecht sowie Vorschriften über die Geschäftstätigkeit von Banken, Versicherungsunternehmen und anderen Finanzinstituten;
 - 8) Arbeitsrecht;
- 2) Informationstechnologie und Computersysteme;
- 3) Mikroökonomie, allgemeine und Finanzökonomie;

- 4) Finanzmathematik und Statistik;
- 5) Grundprinzipien des Finanzmanagements von Unternehmen.

Vergleich zu §§ 8, 9, 21 und 22 WTBG 2017

Ein Wirtschaftsprüfer in Österreich muss außer allgemeinen Voraussetzungen gem. § 8 Abs. 1 WTBG 2017 auch weitere Voraussetzungen für die öffentliche Bestellung gem. § 8 Abs. 2 Z 2 erfüllen:

- 1) ein erfolgreich absolviertes facheinschlägiges Hochschulstudium oder ein fach-einschlägiges Fachhochschulstudium mit einem Arbeitsaufwand von zumindest 180 ECTS-Anrechnungspunkten;
- 2) die erfolgreich abgelegte Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer;
- 3) eine zumindest dreijährige Praxiszeit als Berufsanwärter, davon mindestens zwei Jahre umfassende hauptberufliche wirtschaftsprüfende Tätigkeit in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum.

Gem. § 8 Abs. 1 Z 2 WTBG 2017 ist die besondere Vertrauenswürdigkeit eine der allgemeinen Voraussetzungen. Sie liegt gem. § 9 WTBG 2017 nicht vor, wenn der Berufswerber von einem Gericht wegen einer mit Vorsatz begangenen strafbaren Handlung zu einer mehr als dreimonatigen Freiheitsstrafe, wegen einer mit Bereicherungsvorsatz begangenen strafbaren Handlung oder wegen eines Finanzvergehens bzw. von einer Finanzstrafbehörde wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens mit Ausnahme einer Finanzordnungswidrigkeit rechtskräftig verurteilt oder bestraft worden ist.

Die Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer umfasst gem. § 22 WTBG 2017 im schriftlichen Prüfungsteil folgende Bereiche:¹³²

- 1) Betriebswirtschaftslehre,
- 2) Rechnungslegung und externe Finanzberichterstattung,
- 3) Rechtslehre,
- 4) Abschlussprüfung

und gem. § 23 WTBG 2017 im mündlichen Prüfungsteil:

¹³² Für Details zu den Fachgebieten, siehe § 6 der Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die nähere Ausgestaltung des Prüfungsverfahrens der Fachprüfungen für die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufs-Prüfungsordnung 2018).

- 1) Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und Finanzwissenschaft, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind,
- 2) Grundzüge des Bank-, Versicherungs-, Wertpapierrechts und Devisenrechts, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind,
- 3) Qualitätssicherung, Risikomanagement und Berufsrecht der Wirtschaftstreuhänder, insbesondere in Hinblick auf die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer,
- 4) Prüfung der EDV-Anwendung in der Rechnungslegung,
- 5) Prüfung mit technischen Hilfsmitteln und Anwendung von Prüfungssoftware,
- 6) Grundzüge der Mathematik und Statistik, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind,
- 7) Grundzüge der Sonderrechnungslegungsvorschriften,
- 8) besondere Kenntnisse der Kapitalgesellschaften, der Genossenschaften, der Stiftungen und Corporate Governance,
- 9) Abgabenrecht, soweit für die Abschlussprüfung relevant, und ausreichende Kenntnisse der für die Abschlussprüfung relevanten Rechts- und Verwaltungsvorschriften.

Es lässt sich schließen, dass die Voraussetzungen und erforderlichen Kenntnisse sowie Qualifikationen in Form der abgelegten Fachprüfung und der Berufsstandards in den beiden Ländern sehr gut, fundiert und vergleichbar sind.

5.1.7. Bestellung des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft **(Art. 31 und 32 RG vs. § 270 UGB)**

Art. 31 RG – Personen, die die Abschlussprüfung durchführen

Die Prüfung wird von lizenzierten Wirtschaftsprüfern, Mitarbeitern der Prüfungsgesellschaft oder selbstständigen Wirtschaftsprüfern durchgeführt, vorausgesetzt, diese sind Mitglieder der Kammer.

Eine Prüfungsgesellschaft oder ein selbstständiger Wirtschaftsprüfer kann bestimmte Aufgaben im Prüfungsprozess an andere von der Prüfungsgesellschaft beschäftigte Personen oder an einen einzelnen Wirtschaftsprüferunternehmer, die nicht zur Durchführung der Prüfungsarbeiten berechtigt sind, auslagern, vorausgesetzt, ihre Arbeit ist geplant und von einem lizenzierten Wirtschaftsprüfer überwacht.

Die Prüfung des ordentlichen Jahresabschlusses von Unternehmen von öffentlichem Interesse und des Konzernabschlusses großer Gruppen juristischer Personen im Sinne

des Rechnungslegungsgesetzes darf von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt werden, die mindestens vier lizenzierte Wirtschaftsprüfer auf Vollzeitbasis beschäftigt, es sei denn ein Sondergesetz regelt etwas anderes.

Art. 32 RG – Auswahl der Prüfungsgesellschaft

Das geprüfte Unternehmen muss spätestens bis zum 30. September des Geschäftsjahres, auf das sich die Prüfung bezieht, einen Prüfungsvertrag entsprechend der gesetzlichen Regelung mit der Prüfungsgesellschaft auf der Grundlage eines Beschlusses der Hauptversammlung oder eines anderen zuständigen Organs abschließen, das durch die internen Regelungen dieses Unternehmens zur Bestellung einer Prüfungsgesellschaft festgelegt wurde.

Die in Abs. 1 dieses Artikels genannte Frist kann im Falle der Prüfung des Konzernabschlusses spätestens bis zum 30. November des Geschäftsjahres verlängert werden.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels wird die Prüfungsgesellschaft von der Hauptversammlung eines zu prüfenden Unternehmens, bei dem das Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, spätestens drei Monate vor dem Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt, das vom Kalenderjahr abweicht.

Jede vertragliche Bestimmung, die die Wahl der in Abs. 1 dieses Artikels genannten Hauptversammlung oder der Gesellschafter des zu prüfenden Unternehmens auf bestimmte Kategorien oder Listen lizenzierter Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Hinblick auf die Ernennung eines bestimmten lizenzierten Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zur Durchführung der Abschlussprüfung dieses Unternehmens beschränkt, ist verboten.

Unterschied zu § 270 UGB

Die Frist zur Bestellung des Abschlussprüfers gem. § 270 Abs. 1 UGB dauert bis Ende des Geschäftsjahres, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt, während in Serbien gem. Art. 32 RG der Abschlussprüfer bis spätestens 30. September für die Jahresabschlussprüfung und bis zum 30. November für die Konzernabschlussprüfung zu bestellen ist.

Für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen z.B. gelten in Österreich, anders als in Serbien, andere Fristen entsprechend den speziellen Gesetzen über Banken und Versicherungsunternehmen (BWG und VAG). Die Bestellung von Bankprüfern mit Aus-

nahme von solchen, die Prüfungsorgane gesetzlich zuständiger Prüfungseinrichtungen sind, hat gem. § 63 Abs. 1 BWG vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres zu erfolgen und ist der FMA unverzüglich schriftlich anzuzeigen. Die Wahl des Abschlussprüfers eines Versicherungsunternehmens hat gem. § 260 Abs. 1 VAG auch vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres zu erfolgen und ist der FMA auch unverzüglich zu melden.

5.1.8. Prüfungsvertrag (Art. 33 RG vs. § 270 Abs. 3 UGB)

Art. 33 RG – Prüfungsvertrag

Die gegenseitigen Rechte und Pflichten der Prüfungsgesellschaft und des geprüften Unternehmens sind im Prüfungsvertrag geregelt.

Der Prüfungsvertrag muss schriftlich abgeschlossen werden.

Für jeden Auftrag der Prüfungsgesellschaft muss ein Prüfungsvertrag gesondert abgeschlossen werden.

Der Prüfungsvertrag muss zusätzlich zu den im Gesetz über Schuldverhältnisse festgelegten Elementen Folgendes enthalten:

- 1) die Struktur des Prüfungsteams;
- 2) Angaben zur geplanten Anzahl von Stunden für die Prüfung durch die Mitglieder des Prüfungsteams;
- 3) vorsehen, dass die Prüfungsgesellschaft nach Abschluss der Prüfung die von den Mitgliedern des Prüfungsteams aufgewendeten Stunden zusammenstellt und eine endgültige Rechnung ausstellt;
- 4) den Gesamtpreis für den Prüfungsdienst.

Sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, dürfen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften keine Auslagerung an andere Prüfungsgesellschaften vornehmen.

Ein Prüfungsvertrag kann während der Prüfung nicht gekündigt werden, es sei denn, es gibt hinreichende Gründe dafür.

Meinungsverschiedenheiten in Bezug auf die Rechnungslegung und Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens zwischen dem Unternehmen und der Prüfungsgesellschaft können nicht als berechtigte Gründe für die Beendigung des Vertrags im Sinne von Abs. 6 dieses Artikels angesehen werden.

Das zu prüfende Unternehmen und die Prüfungsgesellschaft informieren die Kommission über die Beendigung des in Abs. 6 dieses Artikels genannten Prüfungsvertrags und über

die Beendigung der Prüfung mit einer ausführlichen Erläuterung der Gründe, die zur Beendigung geführt haben.

Die Prüfungsgesellschaft ist verpflichtet, vor Abschluss des Vertrages über die Durchführung der Abschlussprüfung bzw. während der Abschlussprüfung entsprechend den Anforderungen gem. Art. 29 dieses Gesetzes zu handeln.

Im Falle der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse kann die Kündigung des Prüfungsvertrags, sofern dies begründet ist, vor das zuständige Gericht gebracht werden seitens:

- 1) mindestens 5% der Aktionäre oder Anteilsinhaber dieser Gesellschaft;
- 2) Organen, die für die Überwachung der Geschäfte dieses Unternehmens verantwortlich sind;
- 3) des Prüfungsausschusses.

Unterschied zu § 270 Abs. 3 UGB

I.V. zum letzten Absatz des serbischen Gegenstücks hat nach § 270 Abs. 3 UGB auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats, von Gesellschaftern, deren Anteile zusammen fünf Prozent der Stimmrechte oder des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von EUR 350.000 erreichen, oder der Abschlussprüferaufsichtsbehörde der zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelssachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Prüfers einen anderen Abschlussprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden wichtigen Grund geboten erscheint, insbesondere wenn ein Ausschlussgrund vorliegt oder sonst die Besorgnis einer Befangenheit besteht.

5.1.9. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk (Art. 39 und 40 RG vs. §§ 273 und 274 UGB)

Art. 39 RG – Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk

Die Prüfungsgesellschaft ist verpflichtet, einen Prüfungsbericht über die gemäß den ISA und den Bestimmungen dieses Gesetzes durchgeführte Abschlussprüfung zu erstellen.

Der Prüfungsbericht muss mindestens Folgendes enthalten:

- 1) die Identifikationsdaten des geprüften Unternehmens, dessen ordentlicher Jahresabschluss oder Konzernabschluss Gegenstand der gesetzlichen Prüfung ist;
- 2) die Bezeichnung des ordentlichen Jahresabschlusses oder des Konzernabschlusses unter Angabe des Datums oder der Periode, auf die sich der Jahresabschluss oder der Konzernabschluss bezieht;
- 3) eine Beschreibung des einschlägigen Rechtsrahmens, der bei der Aufstellung des ordentlichen Jahresabschlusses bzw. des Konzernabschlusses angewendet wurde;
- 4) eine Beschreibung des Umfangs der Abschlussprüfung und der ISA, nach denen die Abschlussprüfung durchgeführt wurde;
- 5) das Prüfungsurteil (der Bestätigungsvermerk) des lizenzierten Wirtschaftsprüfers kann uneingeschränkt, eingeschränkt oder negativ sein und muss klar angeben, ob der ordentliche Jahresabschluss bzw. der Konzernabschluss ein getreues und objektives Bild der Finanzlage¹³³ der juristischen Person gemäß den einschlägigen rechtlichen Rahmenbedingungen bieten, und ob der Jahresabschluss den besonderen Vorschriften für die Geschäftstätigkeit der juristischen Person entspricht, sofern dies nach diesen Vorschriften erforderlich ist;
- 6) besondere Warnungen und Probleme, auf die der lizenzierte Wirtschaftsprüfer hinweisen möchte, ohne jedoch ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben;
- 7) die Ansicht und Erklärung der Geschäftsführung darüber, ob der Lagebericht im Einklang mit dem ordentlichen Jahresabschluss für dasselbe Geschäftsjahr steht, und ob der ordentliche Jahresabschluss in Übereinstimmung mit dem Rechnungslegungsgesetz erstellt wurde, und ob der lizenzierte Wirtschaftsprüfer auf Basis von Kenntnissen und Nachweisen, die er im Rahmen der Prüfung erworben hat, die wesentlichen Fehldarstellungen der im Jahresabschluss enthaltenen fehlerhaften Angaben, mit einer Beschreibung der Art dieser Angaben festgestellt hat;
- 8) eine Erklärung über mögliche wesentlich zweifelhafte Ereignisse oder Umstände, die die Fähigkeit des geprüften Unternehmens, seine Geschäftstätigkeit fortzusetzen, in Frage stellen könnten;
- 9) Angaben zum Sitz der Prüfungsgesellschaft.

Abweichend von Abs. 2 Z 5 dieses Artikels kann ein lizenzierte Wirtschaftsprüfer auf die Abgabe eines Prüfungsurteils zum ordentlichen Jahresabschluss oder zum Konzernab-

¹³³ Hierunter fallen nach der Definition gem. Art 2 Z 6 RLG auch die Vermögens- und die Ertragslage, obwohl nicht explizit angeführt.

schluss verzichten, sofern keine ausreichenden Prüfungsnachweise und kein Zugang zu den vom Prüfungsmandanten verlangten Informationen vorliegen.

Für den Fall, dass mehrere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gem. Art. 34 dieses Gesetzes eine Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse gemeinsam durchgeführt haben, müssen sie sich auf die Ergebnisse der Abschlussprüfung einigen und anschließend einen harmonisierten Prüfungsbericht mit einem Bestätigungsvermerk erstellen. Im Falle von Meinungsverschiedenheiten gibt jede Prüfungsgesellschaft ihr Prüfungsurteil ab und gibt den Grund für die Meinungsverschiedenheit in einem separaten Anhang zum Prüfungsbericht an. Die Gründe für die Meinungsverschiedenheit werden dem Prüfungsausschuss dieses Unternehmens näher erläutert.

Der Prüfungsbericht muss vom verantwortlichen Prüfungspartner unterzeichnet werden. Für den Fall, dass eine Abschlussprüfung von mehreren Prüfungsgesellschaften gem. Art. 34 dieses Gesetzes gemeinsam durchgeführt wurde, muss der Prüfungsbericht von allen lizenzierten Wirtschaftsprüfern unterzeichnet werden, die als verantwortliche Personen ihrer Prüfungsgesellschaft die Abschlussprüfung durchgeführt haben.

Abweichend von Abs. 5 dieses Artikels muss die Unterschrift eines lizenzierten Wirtschaftsprüfers der Öffentlichkeit nicht zugänglich gemacht werden, wenn die Offenlegung dieser Information eine unmittelbare Gefahr für die persönliche Sicherheit dieses lizenzierten Wirtschaftsprüfers darstellen könnte.

In dem in Abs. 6 dieses Artikels genannten Fall ist die Prüfungsgesellschaft verpflichtet, vor der Ausstellung des Prüfungsberichts den Prüfungsausschuss über den Namen des lizenzierten Wirtschaftsprüfers und die besonderen Gründe, aus denen diese Information nicht veröffentlicht wird, zu informieren und gleichzeitig den betreffenden Prüfungsbericht vom betreffenden lizenzierten Wirtschaftsprüfer unterzeichnet vorzulegen.

Der Prüfungsbericht muss den Bestimmungen des Abs. 2 Z 1–7 dieses Artikels entsprechen. Bei der Übereinstimmung des Lageberichts mit dem ordentlichen Jahresabschluss desselben Geschäftsjahres im Sinne von Abs. 2 Z 7 dieses Artikels berücksichtigt die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht des geprüften Unternehmens. Wenn dem Konzernabschluss der ordentliche Jahresabschluss der Muttergesellschaft beigefügt ist, können die Prüfungsberichte konsolidiert werden.

Das in Abs. 2 Z 5 dieses Artikels genannte Prüfungsurteil des lizenzierten Wirtschaftsprüfers bezieht sich auf den gesamten Jahresabschluss.

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte (Key Audit Matters, kurz KAM) im Sinne der ISA gelten für gesetzliche Prüfungen von börsennotierten Unternehmen im Sinne des Kapitalmarktgesetzes.

Der Bericht des Abschlussprüfers wird in serbischer Sprache erstellt und veröffentlicht.

Dem Prüfungsbericht des Abschlussprüfers sind der ordentliche Jahresabschluss oder der Konzernabschluss beizulegen.

Art. 40 RG – Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die eine Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, müssen dem Prüfungsausschuss des geprüften Unternehmens innerhalb der Frist für die Einreichung des Prüfungsberichts im Sinne des Rechnungslegungsgesetzes einen zusätzlichen Bericht vorlegen. Für den Fall, dass das geprüfte Unternehmen keinen Prüfungsausschuss hat, ist der zusätzliche Bericht einem Gremium mit gleichwertiger Funktion in derselben Gesellschaft vorzulegen.

Der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss sollte schriftlich erfolgen, das Ergebnis der Abschlussprüfung erläutern und mindestens Folgendes enthalten:

- 1) Erklärung über die Unabhängigkeit gem. Art. 29 dieses Gesetzes;
- 2) den Namen des verantwortlichen Prüfungspartners;
- 3) wenn die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft einen Experten für bestimmte Tätigkeiten, einen lizenzierten Wirtschaftsprüfer oder eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beauftragt hat, die nicht demselben Netzwerk angehört, um bestimmte Tätigkeiten während der Prüfung durchzuführen, muss dies im zusätzlichen Bericht angegeben werden. Zusätzlich muss der Bericht eine Bestätigung über die Unabhängigkeit des beauftragten Wirtschaftsprüfers oder der beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft enthalten;
- 4) Art, Häufigkeit und Umfang der Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss oder dem Gremium, das eine gleichwertige Funktion hat, der Geschäftsleitung oder dem Aufsichtsrat des geprüften Unternehmens, einschließlich der Termine der Sitzungen mit diesen Organen;
- 5) eine Beschreibung des Umfangs der Abschlussprüfung und des Zeitraums, in dem die Prüfung durchgeführt wurde;
- 6) wenn mehrere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften involviert sind, eine Beschreibung der Aufgabenteilung zwischen diesen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften;

- 7) eine Beschreibung der verwendeten Methodik, einschließlich Beschreibungen der Bilanzposten, die durch die ausgewählte Stichprobe bestätigt wurden, einschließlich Erläuterungen wesentlicher Veränderungen der verwendeten Methodik gegenüber dem Vorjahr. Dies gilt auch dann, wenn die Prüfung im Vorjahr von einer anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchgeführt wurde;
- 8) Offenlegung:
 - 1) der quantitativen Wesentlichkeitsgrenzen, die bei der ordentlichen Jahresabschlussprüfung verwendet wurden;
 - 2) der Wesentlichkeitsgrenzen für bestimmte Arten von Transaktionen, Kontensalden oder Darlegungen;
 - 3) der qualitativen Faktoren, die bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen berücksichtigt wurden;
- 9) eine Erläuterung von Einschätzungen im Zusammenhang mit den während der Prüfung ermittelten Ereignissen oder Bedingungen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufkommen lassen können. Diese Erklärung sollte einen Überblick über alle Garantien, Zusicherungsschreiben, staatlichen Eingriffe und anderen Unterstützungsmaßnahmen enthalten, die bei der Beurteilung der Fortführung der Geschäfte berücksichtigt wurden;
- 10) wesentliche Mängel des geprüften Unternehmens oder, im Falle konsolidierter Abschlüsse, wesentliche Mängel des internen Kontrollsystems und / oder des Rechnungslegungssystems der Muttergesellschaft. Für jeden wesentlichen Mangel sollte angegeben werden, ob der Mangel durch das Management des geprüften Unternehmens beseitigt wurde;
- 11) wesentliche Punkte im Zusammenhang mit der Nichteinhaltung gesetzlicher und interner Vorschriften des geprüften Unternehmens, die während der Prüfung festgestellt wurden, soweit sie für die Fähigkeit des Prüfungsausschusses, seine Aufgaben zu erfüllen, wichtig sein können;
- 12) die Beurteilung der angewendeten Bewertungsmethoden, die bei verschiedenen Posten des Jahres- oder konsolidierten Abschlusses verwendet wurden;
- 13) im Falle der Prüfung eines Konzernabschlusses die Offenlegung des Konsolidierungsumfangs, der ausgewählten Kriterien, die bei der Festlegung des Konsolidierungsumfangs verwendet wurden, sowie die Angabe, ob die angewandten Kriterien mit den Finanzberichterstattungsregelungen übereinstimmen;
- 14) die Angabe, ob das geprüfte Unternehmen alle angeforderten Erläuterungen und Unterlagen zur Verfügung gestellt hat;

- 15) die Angabe, ob es bedeutsame Probleme während der Prüfung gab, sowie weitere Erkenntnisse, die für den Prüfungsausschuss von Wichtigkeit wären.

Unterschied zu §§ 273 und 274 UGB

Nach dem UGB sind Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk in zwei getrennten Paragraphen, und zwar in § 273 und § 274 UGB, geregelt. In Serbien sind dem Bestätigungsvermerk nach Art. 39 RG, der den Titel „Prüfungsbericht“ trägt, lediglich drei Ziffern – Abs. 2 Z 5, 6 und 7 gewidmet. Der Bestätigungsvermerk schaut jedoch in beiden Ländern inhaltlich und formell ähnlich aus.

Der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss nach Art. 39 RG, der für Unternehmen von öffentlichem Interesse notwendig ist, findet jedoch kein Pendant im österreichischen Gegenstück – im UGB. Gem. Art. 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist es auch in Österreich erforderlich, diesen zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss jedes PIEs vorzulegen.

Die Aufnahme der Verordnungsbestimmungen direkt ins serbische Gesetz erscheint logisch, da die EU-Verordnungen in Serbien nicht gelten.

5.1.10. Verbot der Durchführung der Abschlussprüfung – Befangenheit und Ausgeschlossenheit (Art. 44 und 45 RG vs. §§ 271 und 271a UGB)

Art. 44 RG – Verbot für den Abschlussprüfer

Ein lizenziierter Wirtschaftsprüfer darf die Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn:

- 1) er Anteile oder Aktien an dem zu prüfenden Unternehmen besitzt oder einen wesentlichen finanziellen Einfluss auf das zu prüfende Unternehmen ausüben kann oder erhebliches Interesse an einer verbundenen juristischen Person des zu prüfenden Unternehmens hat (*vergleichbar mit § 271 Abs. 2 Z 1 UGB, außer dass statt „erhebliches Interesse“ an dem verbundenen Unternehmen hier, im österreichischen Gegenstück, die Rede von 20% der Anteile am verbundenen Unternehmen ist*);
- 2) er Direktor oder Mitglied der Geschäftsleitung oder des Aufsichtsorgans oder Prokurator und Bevollmächtigter des geprüften Unternehmens oder eines verbundenen Unternehmens ist, das ein erhebliches Interesse an dem geprüften

Unternehmen besitzt (vergleichbar mit § 271 Abs. 2 Z 2 UGB, außer dass statt „erhebliches Interesse“ an dem geprüften Unternehmen hier, im österreichischen Gegenstück, wieder die Rede von 20% der Anteile am zu prüfenden Unternehmen ist oder davon, dass dieser Tatbestand (20% der Anteile am zu prüfenden Unternehmen) innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahrs erfüllt wurde);

- 3) sein Ehegatte oder ein Blutsverwandter der geraden Linie und bis zum dritten Grad der Seitenlinie Direktor oder Mitglied der Geschäftsleitung oder des Aufsichtsorgans oder Prokurator und Bevollmächtigter des geprüften Unternehmens ist (ähnlich gem. § 271 Abs. 1 UGB, allerdings allgemein formuliert);
- 4) er die in Art. 45 Abs. 1 Z 3 dieses Gesetzes genannten Dienstleistungen erbracht hat;
- 5) andere Umstände eintreten, die die Unabhängigkeit des lizenzierten Wirtschaftsprüfers beeinträchtigen können.

Das Verbot der Erbringung der in Abs. 1 dieses Artikels genannten Dienstleistungen gilt auch für lizenzierte Wirtschaftsprüfer, die die Prüfung des Konzernabschlusses des geprüften Unternehmens durchführen.

Die in Abs. 1 genannten Verbote beziehen sich auf das Jahr, für das die Prüfung durchgeführt wird, sowie auf das Jahr, in dem die Prüfung durchgeführt wird.

Ein lizenzierte Wirtschaftsprüfer darf keine monetären oder nichtmonetären Geschenke oder Dienstleistungen vom geprüften Unternehmen oder einer mit diesem geprüften Unternehmen verbundenen juristischen oder natürlichen Person erbitten oder erhalten, es sei denn, ein außenstehender, objektiver und kundiger Dritter würde den Geschenkwert als unbedeutend und vernachlässigbar bewerten (*diese Bestimmung findet kein Pendant im UGB, sehr wohl aber in § 24 der Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die Allgemeine Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (WT-AARL 2017-KSW)*).

Die Verbote gem. Abs. 1 und 4 dieses Artikels gelten auch für Mitglieder des Prüfungsteams und andere Personen, die an der Prüfung teilnehmen und keine lizenzierten Wirtschaftsprüfer sind.

Art. 45 RG – Verbot für die Prüfungsgesellschaft

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf ein Unternehmen nicht prüfen,

- 1) an dem sie Anteile oder Aktien hält oder wenn sie Anteile oder Aktien an einem Unternehmen besitzt, das mit der geprüften Gesellschaft verbunden ist (*vergleichbar mit § 271 Abs. 4 UGB*);
- 2) das Aktien oder Anteile der beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft besitzt;
- 3) wenn die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eine Organisationseinheit, die demselben Netzwerk gehört, oder eine mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verbundene Partei in dem Geschäftsjahr, für das die Prüfung durchgeführt wurde oder in dem laufenden Geschäftsjahr, in dem die Prüfung gerade durchgeführt wird, folgende Dienstleistungen durchgeführt hat:
 - 1) Pflege und Führung von Geschäftsbüchern sowie Erstellung von Jahresabschlüssen (*vergleichbar mit § 271 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB*);
 - 2) Bewertung von Eigenkapital, Vermögenswerten und/oder Verbindlichkeiten, die im Jahresabschluss berücksichtigt werden, oder Bewertung von Posten, bei denen offensichtlich ein Interessenkonflikt besteht (*vergleichbar mit § 271 Abs. 2 Z 4 lit. d UGB*);
 - 3) Vertretung im Steuerverfahren (*vergleichbar mit § 271a Abs. 1 Z 2 UGB; betrifft nur fünffach große Gesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse in Österreich*);
 - 4) Steuerberechnung und Abgabe von Steuererklärungen für natürliche Personen, die Führungskräfte des Finanzsektors in dem geprüften Unternehmen sind (*vergleichbar mit § 271a Abs. 6 UGB; betrifft nur fünffach große Gesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse in Österreich – im Unterschied zum serbischen Gesetz darf der Abschlussprüfer Steuerberatungsleistungen gemäß Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 lit. a (i) und (iv) bis (vii) Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder Bewertungsleistungen gemäß Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 lit. f Verordnung (EU) Nr. 537/2014 unter bestimmten Voraussetzungen erbringen*);
 - 5) Beratung zur Bilanzierung von Steuerverbindlichkeiten (*diese Bestimmung findet kein Pendant im österreichischen UGB*);
 - 6) Erstellung und Implementierung der internen Revision und des internen Kontrollsystems (*vergleichbar mit § 271 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB*);
 - 7) Erstellung und Implementierung von Informationssystemen im Bereich Rechnungswesen (*vergleichbar mit § 271a Abs. 1 Z 3 UGB. Im Gegenstück zum serbischen Revisionsgesetz gilt dieser Ausschlussgrund in Österreich nur für fünffach große Gesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse*);

- 8) versicherungsmathematische Dienstleistungen (*vergleichbar mit § 271 Abs. 2 Z 4 lit. d UGB*);
- 9) sonstige Dienstleistungen, die unter bestimmten Umständen die Unabhängigkeit des lizenzierten Wirtschaftsprüfers oder der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gefährden und / oder die Bewertung von Posten im Jahresabschluss beeinflussen könnten (*vergleichbar mit § 271 Abs. 2 Z 4 lit. c UGB*);
- 4) wenn sie auf andere Weise mit dem geprüften Unternehmen in einer Beziehung steht, so dass eine solche Verbindung die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Prüfung beeinträchtigen kann (*vergleichbar mit § 271 Abs. 1 UGB*).

Die Ausschließungsgründe gem. Abs. 1 dieses Artikels gelten auch für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die den Konzernabschluss des geprüften Unternehmens prüfen.

Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf keine monetären oder nicht monetären Geschenke oder Dienstleistungen von der geprüften Gesellschaft oder einer anderen juristischen oder natürlichen Person, die mit dieser Gesellschaft in Beziehung steht, erbitten oder erhalten, es sei denn, ein objektiver, vernünftiger und informierter Dritter würde den Wert des Geschenks oder der Dienstleistung als unbedeutend und vernachlässigbar einschätzen.

Im Falle einer Änderung des Status des geprüften Unternehmens, dessen Jahresabschluss einer Prüfungspflicht unterliegt, ist die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verpflichtet, zu prüfen, ob mögliche Bedrohungen für ihre Unabhängigkeit bzw. die Unabhängigkeit des lizenzierten Wirtschaftsprüfers im Sinne von Art. 29 und Art. 30 dieses Gesetzes besteht, und innerhalb von drei Monaten nach der Statusänderung die Geschäftsbeziehungen, die die Unabhängigkeit beeinträchtigen können, zu beenden.

5.1.11. Prüfungsausschuss und interner Revisor (Art. 53 und 54 RG)

Art. 53 RG – Gründung und Zusammensetzung des Prüfungsausschusses

Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen einen Prüfungsausschuss (Business Monitoring Committee) haben.

Der Prüfungsausschuss übt seine Tätigkeit im Einklang mit dem für Unternehmen geltenden Recht aus (Wirtschaftsgesellschaftengesetz).

Der Prüfungsausschuss besteht aus mindestens drei Mitgliedern, die gemäß dem in Abs. 2 dieses Artikels genannten Gesetz ernannt werden.

Der Prüfungsausschuss ist entweder ein separater Ausschuss oder eine Kommission des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans des zu prüfenden Unternehmens und setzt sich aus nicht geschäftsführenden Mitgliedern des Verwaltungsorgans und/oder Mitgliedern des Aufsichtsorgans des zu prüfenden Unternehmens zusammen und/oder wird von der Hauptversammlung der Aktionäre des zu prüfenden Unternehmens oder bei Unternehmen ohne Aktionäre von einem gleichwertigen Organ ernannt (*diese Bestimmung sieht i.V. zum österreichischen Two-Tier-Board-System sowohl das One-Tier-Board- als auch das Two-Tier-Board-System vor*).

Mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses muss auf dem Gebiet der Rechnungslegung und / oder Abschlussprüfung kompetent sein.

Die Mitglieder des Ausschusses müssen insgesamt für die Geschäfte des zu prüfenden Unternehmens kompetent sein.

Die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses muss unabhängig vom zu prüfenden Unternehmen sein. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses wird von den Gesellschaftern oder dem Aufsichtsrat des geprüften Unternehmens ernannt und ist vom zu prüfenden Unternehmen unabhängig. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses muss jährlich von der Hauptversammlung der Aktionäre des zu prüfenden Unternehmens gewählt werden.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels sind Unternehmen von öffentlichem Interesse, die gemäß Sondervorschriften über Gremien verfügen, deren Zuständigkeiten gem. Abs. 2 dieses Artikels in die Zuständigkeiten eines Prüfungsausschusses fallen, nicht verpflichtet, einen Prüfungsausschuss gemäß diesem Gesetz zu bilden.

Abweichend von Abs. 1 dieses Artikels sind Unternehmen von öffentlichem Interesse, die Tochterunternehmen sind bzw. Mitglieder einer Unternehmensgruppe sind, die auf Gruppenebene einen Prüfungsausschuss haben, der auf Gruppenebene die in Abs. 2 dieses Artikels genannte Zuständigkeiten ausübt, nicht verpflichtet, einzeln einen Prüfungsausschuss gemäß diesem Gesetz zu bilden, sofern in einem Sondergesetz nichts Abweichendes bestimmt ist.

Art. 54 RG – Zugelassener interner Revisor

Eine juristische Person beauftragt mit der Durchführung der internen Revision eine Person, die den Titel eines zugelassenen internen Revisors innehat, sofern in einem gesonderten Gesetz nicht anders bestimmt ist.

Der Titel eines zugelassenen internen Revisors kann von einer Person erworben werden, die:

- 1) eine Hochschulausbildung der zweiten Stufe (Bachelor- und Master-Studien) gemäß dem Gesetz über die Hochschulbildung bzw. einen Titel eines Diplomstudienabschlusses mit einer Dauer von mindestens vier Jahren erworben hat;
- 2) über eine mindestens dreijährige Berufserfahrung in den Bereichen externe oder interne Revision oder fünfjährige Erfahrung im Rechnungswesen verfügt;
- 3) die Prüfung zur Erlangung dieses Titels gemäß der Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer bestanden hat (*im Unterschied zu Serbien ist in Österreich die Prüfung zum internen Revisor am Institut für Interne Revision Österreich abzuschließen*);
- 4) nicht wegen Straftaten im Sinne von Art. 5 dieses Gesetzes verurteilt wurde.

Als Berufserfahrung, die die Voraussetzung zum Prüfungsantritt darstellt, gilt die Berufserfahrung, die während befristeter oder unbefristeter Arbeitsverhältnisse erlangt wurde.

Der zugelassene interne Revisor ist verpflichtet, sich kontinuierlich beruflich weiterzuentwickeln, indem er fachspezifische Kurse, Seminare und Vorlesungen in einer Mindestdauer, die im Fortbildungsprogramm der Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer festgelegt ist, besucht.

Ein zugelassener interner Revisor darf weder Mitglied des Vorstandes sein noch andere Aufgaben im Unternehmen wahrnehmen.

Unterschied zu den österreichischen Vorschriften

Die Bestimmungen, die den Prüfungsausschuss regeln, stehen nicht im UGB. In Österreich ist der Prüfungsausschuss in anderen Gesetzen wie z.B. nach § 30g GmbHG für Gesellschaften mit beschränkter Haftung, nach § 92 AktG für Aktiengesellschaften und nach § 63a BWG für Kreditinstitute geregelt und mit den Bestimmungen des Art. 53 und des Art. 54 des serbischen Revisionsgesetzes vergleichbar.

Weiters sind im Vergleich zu Serbien die Voraussetzungen zur Erlangung einer CIA-Zertifizierung (Certified Internal Auditor) in Österreich laut dem Institut für Interne Revision Österreich¹³⁴ wie folgt:

- 1) ein Universitäts- bzw. Fachhochschulabschluss oder

¹³⁴ Quelle: <https://www.internerevision.at/zertifizierungen/cia/>.

- 2) Beweis einer mindestens zweijährigen Universitäts- bzw. Fachhochschulausbildung und einer zweijährigen relevanten Berufserfahrung oder
- 3) Matura und fünfjährige relevante Berufserfahrung oder
- 4) erfolgreiches Ablegen des IAP (Internal Audit Practitioner) Examen oder
- 5) siebenjährige relevante Berufserfahrung (davon müssen mindestens vier Jahre bereits absolviert sein, die restliche Berufserfahrung kann während des Prüfungsprozesses gesammelt werden).

Zur Berufserfahrung gem. Punkt 2 ist mindestens eine zweijährige Berufserfahrung in der Internen Revision oder einem äquivalenten Gebiet (Wirtschaftsprüfung, Qualitätssicherung, Compliance und IKS-bezogene Tätigkeiten) erforderlich; ein Master-Abschluss gemäß dem Bologna-Prozess oder eine Tätigkeit in relevanten Berufsbereichen (Rechnungswesen / Finance, Recht) kann im Ausmaß von maximal 12 Monaten angerechnet werden.

5.1.12. Rotationspflicht der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und des Wirtschaftsprüfers (Art. 50 RG vs. §§ 270a und 271a Abs. 1 Z 4 und Abs. 3 UGB)

Art. 50 RG – Wechsel der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und des Wirtschaftsprüfers

Eine Prüfungsgesellschaft kann vom Beginn ihrer Prüfung an höchstens zehn aufeinanderfolgende Jahre lang eine Prüfung bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, sofern in einem Sondergesetz nichts Abweichendes bestimmt ist.

Nach Ablauf der in Abs. 1 dieses Artikels genannten maximal zulässigen Frist darf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in den nächsten vier Jahren nicht mehr dasselbe Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen.

Prüfungsgesellschaften müssen spätestens alle sieben Jahre ab Beginn der Abschlussprüfung den lizenzierten Wirtschaftsprüfer, den Unterzeichner des Prüfungsberichts bzw. den verantwortlichen Prüfungspartner wechseln.

Der lizenzierte Wirtschaftsprüfer oder der verantwortliche Prüfungspartner darf drei Jahre nach Unterzeichnung des letzten Prüfungsberichts wieder dasselbe Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen.

Unterschied zu §§ 270a und 271a Abs. 1 Z 4 und Abs. 3 UGB

Im Vergleich zu Serbien regelt das UGB in § 270a die Verlängerung der Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse und in § 271a Abs. 1 Z 4 und Abs. 3 die Ausschlussgründe bei fünffach großen Gesellschaften und Gesellschaften von öffentlichem Interesse.

§ 270a UGB regelt die Verlängerung der Höchstlaufzeit auf:

- 1) 20 Jahre, wenn der Wahl für das erste nach dem 16. Juni 2016 beginnende zu prüfende Geschäftsjahr, mit dem die Höchstlaufzeit des Art. 17 Abs. 1 Unterabs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 überschritten ist, ein im Einklang mit Art. 16 Abs. 2–5 dieser Verordnung durchgeführtes öffentliches Ausschreibungsverfahren vorausgeht;
- 2) bzw. 24 Jahre, wenn ab dem ersten nach dem 16. Juni 2016 beginnenden zu prüfenden Geschäftsjahr, mit welchem die Höchstlaufzeit des Art. 17 Abs. 1 Unterabs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 überschritten ist, mehrere Abschlussprüfer gemeinsam bestellt werden (Joint Audit).

Diese zwei Verlängerungsfristen sieht das serbische Revisionsgesetz nicht vor.

Im Unterschied zu Serbien, wo die Höchstlaufzeit von zehn Jahren direkt im Gesetz verankert ist, beträgt die Höchstlaufzeit der fortlaufenden Bestellung bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse in Österreich nach Art. 17 Abs. 1 Unterabs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 genauso zehn Jahre.

Gem. § 271a Abs. 1 Z 4 UGB ist ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer einer großen Gesellschaft, bei der das Fünffache eines der Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird, ausgeschlossen, wenn er einen Bestätigungsvermerk gem. § 274 UGB über die Prüfung des JA der Gesellschaft bereits in sieben Fällen gezeichnet hat; dies gilt nicht nach einer Unterbrechung der Prüfungstätigkeit für zumindest drei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre (*entspricht Art 17 Abs. 7 Unterabs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014*).

Weiters ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gem. § 271a Abs. 3 UGB ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach Abs. 1 des § 271a UGB ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer

ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist.

5.1.13. Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer (Art. 55, 57, 58, 60, 61, 64 und 74 RG vs. §§ 151–153 und 181 WTBG 2017)

Art. 55 RG – Status und Sitz der Kammer

Die Kammer ist eine unabhängige Berufsorganisation zugelassener Wirtschaftsprüfer, die bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften angestellt sind, und von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und selbstständigen Wirtschaftsprüfern mit der Eigenschaft einer juristischen Person, deren Rechte, Pflichten und Verantwortlichkeiten in diesem Gesetz und in der Satzung der Kammer festgelegt sind.

Die Kammer hat ein Konto.

Der Hauptsitz der Kammer befindet sich in Belgrad.

Die Kammer kann gemäß dem Gesetz Zweigstellen haben.

Die Kammer registriert sich gemäß dem Gesetz bei der Agentur für Unternehmensregister (Firmenbuch Serbien, APR).

Art. 57 RG – Kammer anvertraute Aufgaben

Die Kammer nimmt als Behörde folgende Aufgaben wahr:

- 1) Annehmen und Durchführen des Curriculums für Fachprüfungen zum Erwerb des Titels eines zugelassenen Wirtschaftsprüfers, Organisieren der Fachprüfungen zum Erwerb des Titels eines zugelassenen Wirtschaftsprüfers und Ausstellen des Zertifikats für den Titel eines zugelassenen Wirtschaftsprüfers;
- 2) Regelung der detaillierteren Bedingungen und Verfahren für die Befreiung von der Prüfung nach Art. 9 dieses Gesetzes;
- 3) Verabschieden eines Programmes zur beruflichen Weiterentwicklung und Organisation der beruflichen Weiterentwicklung der lizenzierten Wirtschaftsprüfer;
- 4) Vorschreiben des Minimums an Arbeitsdokumentation, die den Inhalt der Arbeitsmethodik regelt;
- 5) Führung eines Registers der lizenzierten Wirtschaftsprüfer;

- 6) Führung eines Registers von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und selbstständigen Wirtschaftsprüfern;
- 7) Führung eines Verzeichnisses der auferlegten Maßnahmen;
- 8) Festlegung des Mitgliedsbeitrags für die Kammermitglieder;
- 9) Festlegung der Höhe der Gebühren für die Eintragung in die Register der Kammer, der Gebühren für die von der Kammer durchgeführten Prüfungen, der Gebühren für die Ausstellung von Auszügen aus Registern, der Gebühren für Bestätigungen und Bescheinigungen über die von der Kammer geführten Aufzeichnungen sowie die Festlegung der Höhe der sonstigen gesetzlich vorgeschriebenen Gebühren der Kammer;
- 10) Durchführen der Ermittlungs-, Disziplinar- und anderen Verfahren in Übereinstimmung mit dem Statut und den Verordnungen der Kammer.

Die Kammer nimmt die in Abs. 1 dieses Artikels genannten Aufgaben als ihr anvertraute / übertragene Aufgaben wahr.

Die in Abs. 1 Z 1–4 und Z 8–9 dieses Artikels genannten Akte werden mit vorheriger Zustimmung des Ministeriums verabschiedet, das vor Erteilung seiner Zustimmung die Stellungnahme der Wertpapierkommission einholt.

Art. 58 RG – Restliche Aufgaben

Zusätzlich zu den in Art. 57 dieses Gesetzes genannten Aufgaben nimmt die Kammer auch folgende Aufgaben wahr:

- 1) Festlegung der Anwendung des Berufsethikkodex der Wirtschaftsprüfer;
- 2) Überwachung der Umsetzung der ISA;
- 3) Annahme und Durchführung des Curriculums für Fachprüfungen zum Erwerb des Titels eines zugelassenen internen Revisors, Organisieren der Fachprüfungen zum Erwerb des Titels eines zugelassenen internen Revisors und Ausstellen des Zertifikats für den Titel eines zugelassenen internen Revisors;
- 4) Verabschieden und Organisieren eines Programmes zur kontinuierlichen beruflichen Weiterentwicklung der zugelassenen internen Revisoren;
- 5) Kümern um das Ansehen der Mitglieder der Kammer bzw. um die Durchführung von Abschlussprüfungen und internen Revisionen gemäß dem Berufsethikkodex der Abschlussprüfer;
- 6) professionelle Unterstützung der Mitglieder der Kammer;

- 7) Vorlage des Prüfungsurteils des Abschlussprüfers und des jährlichen Arbeitsberichts beim Ministerium und bei der Kommission;
- 8) Zusammenarbeit mit dem Ministerium und der Kommission und fachkundige Unterstützung bei der Erfüllung ihrer Aufgaben im Einklang mit diesem Gesetz;
- 9) Durchführung von Schulungen und Zertifizierungen zum Erwerb anderer Titel in der Wirtschaftsprüfung und in der internen Revision gemäß den Verordnungen der Kammer;
- 10) Ausführung anderer Aufgaben in Übereinstimmung mit diesen und anderen Gesetzen und den Statuten.

Art. 60 RG – Finanzierung der Kammer

Die Kammer finanziert sich anhand von:

- 1) Mitgliedsbeiträgen der Mitglieder der Kammer;
- 2) Gebühren für die Eintragung in die Register der Kammer;
- 3) anderen Quellen gemäß den Verordnungen und Rechtsakten der Kammer.

Art. 61 RG – Mittel der Kammer

Die Mittel der Kammer werden auf dem Konto der Kammer geführt.

Die durch die Rechtsakte der Kammer autorisierte Person ist für die Verwaltung der Mittel der Kammer verantwortlich.

Die Kammer ist für ihre Verpflichtungen mit allen ihr zur Verfügung stehenden Vermögenswerten verantwortlich.

Art. 64 RG – Organe der Kammer

Die Organe der Kammer sind:

- 1) die Generalversammlung;
- 2) der Rat;
- 3) andere Organe der Kammer.

Die Zuständigkeit, Amtszeit und Arbeitsweise der Organe der Kammer sind im Statut festgelegt.

Art. 74 RG – Aufsicht über die Kammer

Das Finanzministerium überwacht die Rechtmäßigkeit der Arbeit und Handlungen der Kammer.

Das Ministerium und die Wertpapierkommission überwachen die Erfüllung der in Art. 57 Abs. 1 dieses Gesetzes genannten Aufgaben im Rahmen dieses Gesetzes.

Bei der Durchführung der in Abs. 1 und 2 dieses Artikels genannten Überwachung können das Ministerium und die Kommission bei der Kammer geeignete Berichte und Daten anfordern bzw. einen direkten Einblick in die Arbeit der Kammer ausüben.

Die Kammer ist verpflichtet, die in Abs. 3 dieses Artikels genannten Berichte und Daten dem Ministerium und der Kommission innerhalb von 30 Tagen ab dem Datum der Anforderung der Daten vorzulegen, es sei denn, das Ministerium oder die Kommission legen eine kürzere Frist fest.

Bei der Ausübung der Aufsicht über die öffentlichen Befugnisse der Kammer gelten die Bestimmungen des Gesetzes über die öffentliche Verwaltung.

Unterschied zu §§ 151–153 und 181 WTBG 2017 – Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Gem. § 151 Abs. 1 WTBG 2017 ist die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT – die Bezeichnung bis 31. Dezember 2017) zur Vertretung der gemeinsamen Interessen ihrer Mitglieder errichtet und ist somit das Pendant zur serbischen Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer. Die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW – die Bezeichnung ab 31. Dezember 2017) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und hat ihren Sitz in Wien. Die Umbenennung von KWT auf KSW steht im Zusammenhang mit dem Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz 2017 (WTBG 2017) – gem. § 151 Abs. 4 ist die Kammer der Wirtschaftstreuhänder berechtigt, die Bezeichnung „Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW)“ zu führen.

Die Aufgaben der Kammer nach § 152 WTBG 2017 entsprechen in großem Maße den Aufgaben des serbischen Gegenstücks, mit folgenden Ausnahmen, die im serbischen Revisionsgesetz nicht angeführt sind:

- 1) die Errichtung, der Betrieb und die Förderung gemeinsamer wirtschaftlicher Einrichtungen, die der Wohlfahrt, der Unterstützung und der Altersvorsorge der Mitglieder und deren Hinterbliebenen dienen (§ 152 Abs. 2 Z 5 WTBG 2017);

- 2) die Anregung rechtlicher Maßnahmen und die Erstattung von Gutachten zu Gesetzes- und Verordnungsentwürfen, sofern Interessen berührt werden, deren Vertretung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zukommt (§ 152 Abs. 2 Z 6 WTBG 2017);
- 3) die Entsendung von Vertretern in andere Körperschaften und Einrichtungen und die Erstattung von Besetzungsvorschlägen, sofern dies besondere Gesetze oder Vorschriften vorsehen (§ 152 Abs. 2 Z 9 WTBG 2017);
- 4) die Bestellung von Wirtschaftstreuhändern als Verfahrenshelfer in gerichtlichen Abgabenverfahren vor den Verwaltungsgerichten sowie die Bestellung von Wirtschaftstreuhändern als Verteidiger vor der Finanzstraßbehörde (§ 152 Abs. 2 Z 10 WTBG 2017); und
- 5) der Abschluss und die Aufrechterhaltung einer Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung zugunsten der Mitglieder für Schäden, deren Höhe die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung gemäß § 11 Abs. 3 übersteigt (Excedentenversicherung), sofern dies im Interesse der Gesamtheit ihrer Mitglieder sinnvoll erscheint (§ 152 Abs. 2 Z 11 WTBG 2017).

Andererseits ist als Aufgabe der serbischen Kammer ausdrücklich die Überwachung der Umsetzung der ISA angeführt, was nicht zu den Aufgaben der österreichischen Kammer zählt.

Weiters unterscheidet sich die Organisationstruktur der Kammer der Wirtschaftstreuhänder von der serbischen Kammer und sieht nach § 153 WTBG wie folgt aus:

- 1) der Präsident,
- 2) die Vizepräsidenten,
- 3) das Präsidium,
- 4) der Vorstand und
- 5) der Kammertag.

Gem. § 181 WTBG 2017 untersteht die Kammer der Wirtschaftstreuhänder der Aufsicht des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Forschung, während das serbische Gegenstück gem. Art. 74 RG der Aufsicht des Finanzministers und der Wertpapierkommission untersteht.

Darüber hinaus umfasst die Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Österreich auch den Steuerberaterberuf, der in Serbien unter der Obhut des Verbandes der Steuerberater Serbiens als von der Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer getrennte Organisation gefördert und organisiert wird.

5.1.14. Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und selbstständigen Wirtschaftsprüfer (Art. 75 und 76 RG)

Art. 75 RG – Gegenstand der Qualitätsprüfung

Die Wertpapierkommission kontrolliert die Qualität der Arbeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, selbstständigen Wirtschaftsprüfern und lizenzierten Wirtschaftsprüfern, um sicherzustellen, dass die Abschlussprüfungen den ISA und den Bestimmungen dieses Gesetzes entsprechen.

Die Kontrolle und die Art der Durchführung der Qualitätskontrolle sollte der Komplexität der von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder dem selbstständigen Wirtschaftsprüfer durchgeführten Arbeiten entsprechen. Dies ist durch die internen Rechtsakte der Wertpapierkommission weiter geregelt.

Die Qualitätsprüfung erfolgt objektiv und in einem Prozess, der Interessenkonflikte zwischen Qualitätsprüfern und zu prüfenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, selbstständigen Wirtschaftsprüfern und lizenzierten Wirtschaftsprüfern ausschließt.

Für das Verfahren der Qualitätsprüfung gelten die Bestimmungen des Gesetzes über das allgemeine Verwaltungsverfahren, sofern dieses Gesetz nichts anderes bestimmt.

Zur Durchführung der in Abs. 1 dieses Artikels genannten Qualitätskontrolle verabschiedet die Wertpapierkommission eine Methode zur Überprüfung der Qualität der durchgeführten Prüfungen und zur Überprüfung der Qualität der Arbeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, selbstständigen Wirtschaftsprüfern und lizenzierten Wirtschaftsprüfern.

Art. 76 RG – Art und Weise der Qualitätsprüfung

Die Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wird gewährleistet durch:

- 1) Überwachung, Sammlung und Überprüfung von Berichten und Mitteilungen, die der Kommission von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, selbstständigen Wirtschaftsprüfern und lizenzierten Wirtschaftsprüfern gemäß diesem Gesetz vorgelegt wurden;
- 2) Überprüfung der Geschäftstätigkeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und selbstständigen Wirtschaftsprüfern;

- 3) Verhängung von Maßnahmen im Rahmen der Qualitätskontrolle gemäß diesem Gesetz.

Die Überprüfung der Geschäftstätigkeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und selbstständigen Wirtschaftsprüfern gemäß Abs. 1 Z 2 dieses Artikels umfasst:

- 1) Überprüfung des internen Qualitätskontrollsystems;
- 2) Überprüfung der Unabhängigkeit des lizenzierten Wirtschaftsprüfers, des selbstständigen Wirtschaftsprüfers und der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Bezug auf das geprüfte Unternehmen;
- 3) Überprüfung der Übereinstimmung der Prüfungsverfahren mit dem Gesetz und den ISA;
- 4) Qualitätsbewertungen in Bezug auf die Ressourcen (Zusammensetzung und Stunden des Prüfungsteams);
- 5) Überprüfung der berechneten Preise für Prüfungsleistungen;
- 6) Überprüfung der Arbeitsqualität des lizenzierten Wirtschaftsprüfers.

Bei der Überprüfung des in Abs. 2 Z 1 dieses Artikels genannten internen Qualitätskontrollsystems wird festgestellt, ob die Prüfungsgesellschaft bzw. der selbstständige Wirtschaftsprüfer über die geeigneten Leitlinien und Prozesse für folgende Tätigkeiten verfügen:

- 1) Übernahme der Verantwortung für die Qualität der geleisteten Arbeit;
- 2) Einhaltung ethischer Anforderungen;
- 3) Aufbau und Pflege von Beziehungen zu den für die Aufstellung des Jahresabschlusses verantwortlichen Personen und zu den Nutzern anderer Dienstleistungen der Prüfungsgesellschaft;
- 4) Zusammensetzung von Prüfungsteams;
- 5) Durchführung der Prüfung in Übereinstimmung mit dem Gesetz und den ISA;
- 6) Sicherstellen, dass die Richtlinien und Prozesse des internen Qualitätskontrollsystems funktionieren und in der Praxis eingehalten werden.

Die Überprüfung der Qualität der Arbeit des lizenzierten Wirtschaftsprüfers gem. Abs. 2 Z 6 dieses Artikels erfolgt durch Überprüfung aller Arbeitsunterlagen von mindestens einer durchgeführten Prüfung.

Die Personen, die die Qualitätskontrollarbeiten durchführen, sind verpflichtet, die erforderliche Anzahl ausgewählter Prüfungsdokumente bzw. Prüfstichproben zu überprüfen, damit die Überprüfung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bzw. des selbstständigen Wirtschaftsprüfers unter Anwendung der ISA und der

Unabhängigkeitsanforderungen gem. Art. 29 dieses Gesetzes qualitativ und umfassend ist.

Art. 81 RG – Maßnahmen im Qualitätskontrollprozess

Wenn bei der Qualitätskontrolle festgestellt wird, dass die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder der selbstständige Wirtschaftsprüfer die Bestimmungen dieses Gesetzes und anderer Regeln des Prüfungsberufs nicht einhält, können folgende Maßnahmen ergriffen werden:

- 1) Beseitigung festgestellter Unregelmäßigkeiten anordnen;
- 2) Herausgeben einer öffentlichen Warnung;
- 3) Widerrufen der Lizenz zur Durchführung der Prüfungen unter bestimmten Bedingungen;
- 4) Erlassung eines vorübergehenden Verbotes für maximal drei Jahre, das der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bzw. dem selbstständigen Wirtschaftsprüfer die Durchführung von Abschlussprüfungen untersagt;
- 5) Verhängung eines vorübergehenden Verbotes für maximal drei Jahre, das dem Gründer (Mitglied) oder dem Mitglied des Leitungsorgans der Prüfungsgesellschaft oder dem Gründer (Mitglied) oder dem Mitglied des Leitungsorgans eines Unternehmens von öffentlichem Interesse die Wahrnehmung von Funktionen in der Prüfungsgesellschaft oder in dem Unternehmen von öffentlichem Interesse untersagt;
- 6) Widerrufen der Lizenz zur Durchführung der Prüfungen;
- 7) Verhängung einer Geldstrafe.

Art. 108 RG – Öffentliches Aufsichtsgremium für Abschlussprüfung (APOB)

Das Audit Public Oversight Board (APOB) bietet fachkundige Unterstützung bei der Arbeit der Wertpapierkommission zur Umsetzung der Bestimmungen dieses Gesetzes.

Das öffentliche Aufsichtsgremium für Abschlussprüfung prüft und genehmigt die allgemeinen und individuellen Rechtsakte der Kommission im Rahmen seiner durch dieses Gesetz festgelegten Zuständigkeiten.

Das APOB hat einen Vorsitzenden und sechs Mitglieder:

- 1) der Vorsitzende und vier Mitglieder – auf Vorschlag des für Finanzen zuständigen Ministers;

- 2) ein Mitglied – auf Vorschlag der Nationalbank von Serbien;
- 3) ein Mitglied – auf Vorschlag der Wertpapierkommission.

Die Mitglieder des APOB handeln unabhängig und weisungsfrei.

Vergleich zwischen der APAB und dem APOB

Das öffentliche Aufsichtsgremium für Abschlussprüfung (Audit Public Oversight Board – APOB) ist ein Gremium der Wertpapierkommission, das speziell für die Überwachung und Überprüfung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und der selbstständigen Wirtschaftsprüfer zuständig ist. Die Aufgaben des APOB werden im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt oder taxativ aufgezählt. Deshalb bleibt etwas unklar, ob die Qualitätsprüfungen von der Kommission selbst oder vom APOB durchgeführt werden. Das APOB ist im Gesetz als Gremium, das die Wertpapierkommission bei der Überwachung der Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer und bei der Überwachung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützt, definiert. Auf der Webseite der Kommission steht jedoch, dass das APOB tatsächlich die Aufsicht über die Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer und über die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und selbstständigen Wirtschaftsprüfer ausübt.¹³⁵

Alle Aufgaben und Befugnisse des APOB bzw. der Wertpapierkommission sind insgesamt vergleichbar mit den Aufgaben und Befugnissen der APAB. Da jedoch die Wertpapierkommission auch für die Aufgaben, welche in Österreich die FMA wahrnimmt, zuständig ist, bleibt die Kompetenztrennung zwischen der Kommission und dem APOB verwirrend und komplex. Das APOB hat keine eigene Webseite wie die APAB in Österreich, weshalb seine Aktivitäten i.V. zur APAB intransparent sind. Die Wertpapierkommission veröffentlicht jedoch nach Art. 107 RG ihren jährlichen Arbeitsplan und -bericht für das nächste bzw. das vorangegangene Kalenderjahr.

Weiters unterscheiden sich die Finanzierung und die Organisationsstruktur des APOB von der Finanzierung und der Organisationsstruktur der APAB.

Das APOB finanziert sich durch die Wertpapierkommission und diese primär durch Tarifebühren für die Tätigkeiten der Kommission sowie durch Umlagen für Inspektionen. Die APAB finanziert sich andererseits gem. § 21 APAG unter anderem durch das Finanzmi-

¹³⁵ Quelle: Wertpapierkommission <http://www.sec.gov.rs/index.php/en/about-us/cooperation/audit-public-oversight-board>.

nisterium und durch die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie durch Gebührenerträge und Umlagen für Inspektionen.

Das APOB setzt sich aus sechs Mitgliedern und einem Vorsitzenden zusammen und hat zusammen mit der ganzen Wertpapierkommission ihre Arbeitsberichte beim zuständigen Ausschuss des Nationalrates der Republik Serbien vorzulegen. Die APAB besteht aus zwei Organen – einem Vorstand (zwei Mitglieder) und einem Aufsichtsrat (Vorsitzender, Stellvertreter und zwei weitere Mitglieder). Die APAB unterliegt gem. § 14 APAG der Aufsicht des Bundesministers für Finanzen. Die beiden Institutionen, das APOB und die APAB, nehmen ihre Aufgaben weisungsfrei und unabhängig wahr.

6. Kritik an der Qualität der Finanzberichterstattung und der Rechnungslegungsvorschriften in Serbien

Da es bis zum September 2020 keine aktuelle Literatur gibt, die das aktuelle Rechnungslegungsgesetz und das aktuelle Revisionsgesetz sowie deren Umfeld und Qualität behandelt, wird für diese Kritik ältere Literatur, und zwar nur jene, die auf die aktuellen Rechnungslegungsgesetz und Revisionsgesetz immer noch zutreffend ist, herangezogen. Es ist zu erwarten, dass außer den Anpassungen an die EU-Richtlinien, die im Kapitel über die geschichtliche Entwicklung dargestellt wurden, die alten Mängel und Kritikpunkte immer noch bestehen.

Die alten Mängel, welche das alte Rechnungslegungsgesetz und das alte Revisionsgesetz (beide seit dem ersten Jänner 2014 geltend) sowie deren Umfeld und Qualität betreffen und mit den neuen ab dem ersten Jänner 2020 geltenden Gesetzen immer noch nicht behoben wurden, werden größtenteils vom „Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing“ des Centers for Financial Reporting Reform der Weltbank vom Juni 2015 und von den Ausgaben der Jahre 2015 und 2016 der Fachzeitschrift „Računovodstvo“ („Accounting“), herausgegeben vom Verband der Buchhalter und Wirtschaftsprüfer Serbiens (SRRS), übernommen.

Die positive Kritik über die serbische Rechnungslegung sowie ihr Umfeld sieht folgendermaßen aus:¹³⁶

- 1) Verringerung der Berichtspflichten für kleinere Unternehmen, indem der IFRS für KMU und andere vereinfachte Berichterstattungsregeln mit dem Rechnungslegungsgesetz im Jahr 2013 übernommen wurden;
- 2) Begrenzung der Reichweite der gesetzlichen Prüfungspflicht mit dem Revisionsgesetz 2013 anhand der Anpassung der Prüfungsschwellen, um kleinere Unternehmen auszunehmen, die möglicherweise nicht stark von einer Prüfung profitieren und dafür objektiv nicht zahlen können;
- 3) Verbesserung der institutionellen Infrastruktur und Qualitätskontrolle
 - 1) mit der Gründung der Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer 2006, die ein Qualitätsprüfungsprogramm für Pflichtprüfungen implementiert und hochqualifizierte Prüfer angestellt hat;
 - 2) mit der Gründung der Aufsichtsbehörde – Nationalkommission für Rechnungslegung 2006 sowie

¹³⁶ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. v-vi.

- 3) mit der Gründung des Firmenbuchs Serbien (APR) im Jahr 2010, dessen Aufgaben von 2005 bis 2010 die Serbische Nationalbank führte;¹³⁷
- 4) Anpassung an die EU-Richtlinien,¹³⁸ wie Bestimmungen zu den Größenklassen und Größenschwellen sowie Finanzberichten wie Lagebericht, Corporate Governance-Bericht, nichtfinanzieller Bericht, Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen und Ausnahmen und Befreiungen;
- 5) Adoption und Anwendung der besten internationalen Standards weltweit – IFRS sowie IFRS für KMU, was für Sicherheit, Stabilität und Zuverlässigkeit des Rechnungslegungsrahmens für Investoren sorgt.

Die negative Kritik überwiegt deutlich die positive Kritik und lautet wie folgt:¹³⁹

- 1) Häufige Änderungen des Rechnungslegungsgesetzes und des Revisionsgesetzes ohne einen objektiven Bedarf, was zu zusätzlichen administrativen und Implementierungs-Kosten, auch bei Anpassung der Rechtsakte des tertiären Rechts in Form von Richtlinien und Regelbüchern des Finanzministeriums, geführt hat.¹⁴⁰
- 2) Der rechtliche und regulatorische Rahmen ist volatil, unzuverlässig und instabil, insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Stabilität und Sicherheit für Investoren, die Serbien dringend benötigt. Die einzig gute Seite des Rechnungslegungsgesetzes in Serbien ist die Einführung der internationalen Rechnungslegungsstandards für die Finanzberichterstattung.¹⁴¹
- 3) Schlechte und unpräzise Gesetzesbestimmungen sowie die unvollständige und verspätete Anpassung an die internationalen Rechnungslegungsbestimmungen und verspätete und unzulängliche Übersetzungen der IFRS und der dazugehörigen Interpretationen.¹⁴²
- 4) Das schrittweise Aufgeben der nationalen Rechnungslegungsvorschriften mit der Ausweitung der IFRS-Anwendung ab 2006.¹⁴³
- 5) Die derzeitige Anforderung, des IFRS für KMU anzuwenden, wird als belastend und unrealistisch betrachtet. Es wird darüber hinaus kritisiert, dass die

¹³⁷ Vgl. Vukelić / Đuričin / Belopavlović (2011), S. 101.

¹³⁸ Vgl. Ristić / Krtinić (2019): <https://www.bdo.co.rs/sr-latn-rs/pregled-sr/revizija/novi-zakoni-o-racunovodstvu-i-reviziji-uskla%C4%91ivanja-sa-evropskom-regulativom>.

¹³⁹ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. vii-x.

¹⁴⁰ Vgl. Novičević in Računovodstvo (2015), S. 41 und Stojilković in Računovodstvo (2016), S. 65–66.

¹⁴¹ Vgl. Novičević in Računovodstvo (2015), S. 41.

¹⁴² Vgl. Novičević in Računovodstvo (2015), S. 41 und Stojilković in Računovodstvo (2016), S. 65–66.

¹⁴³ Vgl. Vukelić / Đuričin / Belopavlović (2011), S. 101.

Vollanwendung der IFRS für alle als groß eingestuften Unternehmen, d.h. auch für die großen Unternehmen, die nicht börsennotiert sind, zu weit gefasst ist.

- 6) Mit dem aktuellen Rechnungslegungsgesetz hat Serbien sogar das Wahlrecht für die Vollanwendung der IFRS für alle Unternehmen, auch für die Kleinstgesellschaften und Einzelunternehmen, die zur Anwendung des IFRS für KMU nicht verpflichtet sind, eingeführt.¹⁴⁴
- 7) Die Einführung der Pflicht zur Anhang-Aufstellung auch für Kleinstgesellschaften (Mikrogesellschaften), ausgenommen Kleinst-Einzelunternehmen und Kleinstgesellschaften gem. Art. 2 Z 2 Rechnungslegungsgesetz, belastet zusätzlich den KMU-Sektor.¹⁴⁵
- 8) Die Verkürzung der Fristen für Aufstellung der Abschlüsse und deren Einreichung bei der Agentur für Unternehmensregister (Firmenbuch Serbien) von sechs auf drei Monate, bei den meisten Finanzberichten, sorgt für einen weiteren finanziellen und administrativen Druck für Unternehmen.¹⁴⁶
- 9) Die Qualität der Unternehmensfinanzberichterstattung hat sich während und nach der letzten Finanzkrise 2008–2009 trotz rechtlicher und institutioneller Verbesserungen verschlechtert, da der wirtschaftliche Druck die Unternehmen veranlasst hat, die Kosten für Rechnungslegung und Abschlussprüfung zu senken, was sich entsprechend auf die Qualität auswirkte. Eine bessere Qualität der Rechnungslegung ist aufgrund der Corona-Krise 2020 leider nicht zu erwarten.¹⁴⁷
- 10) Unternehmen mit Liquiditätsengpässen, die versuchen Kosten, überall wo es möglich ist, zu sparen, haben die Prüfungshonorare so nach unten gedrückt, dass sie häufig für eine Prüfung im Einklang mit den festgelegten Standards nicht ausreichen. Angesichts der in vielen Fällen außerordentlich niedrigen Prüfungshonorare ist es wahrscheinlich, dass einige Prüfer eher Prüfungsberichte statt Prüfungsleistungen verkaufen bzw. Prüfungsberichte bereitstellen, um den Eindruck zu erwecken, dass die gesetzlich vorgeschriebene Pflicht zur Abschlussprüfung eingehalten wird, während nur eine geringe oder gar keine Prüfung tatsächlich durchgeführt wird.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Vgl. Ristić / Krtinić (2019): <https://www.bdo.co.rs/sr-latn-rs/pregled-sr/revizija/novi-zakoni-o-racunovodstvu-i-reviziji-uskla%C4%91ivanja-sa-evropskom-regulativom>.

¹⁴⁵ Vgl. Ristić / Krtinić (2019).

¹⁴⁶ Vgl. Ristić / Krtinić (2019).

¹⁴⁷ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. vii.

¹⁴⁸ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. viii.

- 11) Mit ein paar Ausnahmen scheint die Qualität der internen Kontrollen im Allgemeinen nicht ausreichend zu sein, um eine zuverlässige Rechnungslegung und Finanzberichterstattung zu gewährleisten. In staatlichen Unternehmen wird die Qualität der internen Kontrollen allgemein als besonders schlecht eingestuft.¹⁴⁹
- 12) Einige serbische Staatsunternehmen müssen ihren externen Prüfer im Rahmen eines öffentlichen Ausschreibungsverfahrens ernennen, wobei niedrige Prüfungsgebühren das Hauptkriterium für die Auswahl sind und die Kompetenz, die Erfahrung oder das Engagement des Abschlussprüfers für eine angemessene Prüfung kaum berücksichtigt werden. In der Regel erfolgt die Ernennung von Wirtschaftsprüfern für Staatsunternehmen erst spät im Prozess der Finanzberichterstattung, sodass möglicherweise nicht genügend Zeit für eine wirksame Prüfung bleibt.¹⁵⁰
- 13) Das Rechnungslegungsgesetz befasst sich überhaupt nicht mit der Problematik der Abschlüsse des öffentlichen Sektors.¹⁵¹
- 14) Viele kleine und mittlere Unternehmen lagern ihre Buchhaltung vollständig aus, häufig an Anbieter mit zweifelhafter Kompetenz und Qualität.¹⁵²
- 15) Die Qualität der Rechnungslegung und Finanzberichterstattung ist unbefriedigend.¹⁵³ Die in den Finanzberichten enthaltenen Informationen sind formal sehr oft falsch, unvollständig und inkonsistent. Die Steuerverwaltung (Finanzamt) stellt oft fest, dass diese "vollständigen und rechnerisch genauen Daten" in den Abschlüssen überhaupt nicht mit den operativen vom Finanzamt erhobenen Daten übereinstimmen, auf deren Grundlage sie entweder die Umsatzsteuer oder die Ertragsteuer (ESt, KöSt) ermittelt.¹⁵⁴
- 16) Die Accounting-Ausbildung bedarf eines stärkeren Fokus auf praktische Anwendung der IFRS. Lehrmaterialien befassen sich manchmal unzureichend mit den Fragen der praktischen Anwendung. Darüber hinaus besteht, wie in vielen Ländern, eine unzureichende Zusammenarbeit und Verknüpfung zwischen Hochschullehrern und professionellen Buchhaltungsorganisationen oder großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, um sicherzustellen, dass die

¹⁴⁹ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. vii.

¹⁵⁰ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. viii.

¹⁵¹ Vgl. *Stojilković* in *Računovodstvo* (2016), S. 66.

¹⁵² Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. vii.

¹⁵³ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. vii.

¹⁵⁴ Vgl. *Novićević* in *Računovodstvo* (2015), S. 42–43.

Universitätsausbildung die Studenten angemessen auf den Eintritt in die Berufe Buchhaltung und Wirtschaftsprüfung vorbereitet.¹⁵⁵

- 17) Aspekte der beruflichen Bildung, insbesondere der Schulungs- und Prüfungsprozess für Wirtschaftsprüfer, die eine Zertifizierung als Abschlussprüfer anstreben, sind ebenfalls schlecht entwickelt. Aufgrund des weit verbreiteten Mangels an Bewertung der internen Kontrollen bei der Bewertung und Planung des Prüfungsrisikos scheint es, dass die berufliche Ausbildung der Prüfer möglicherweise auch stärker auf die internen Kontrollen ausgerichtet sein muss.¹⁵⁶
- 18) Serbische Qualitätssicherungsprüfer sind gut qualifiziert, jedoch muss die Kapazität für die risikobasierten Reviews und die speziellen Reviews von Sonderprüfungen erhöht werden.¹⁵⁷
- 19) Weder die Kammer der zugelassenen Wirtschaftsprüfer noch die Nationalkommission für Rechnungslegung verfügen über einen eigenen Ausschuss oder gut entwickelte Verfahren für die Behandlung von Disziplinarfällen von Wirtschaftsprüfern.¹⁵⁸
- 20) Die Finanzberichterstattung in Serbien wird nicht gut verstanden oder für wirtschaftliche Entscheidungen verwendet. Sie erhält so wenig Aufmerksamkeit, dass beispielsweise Staatsunternehmen, die eingeschränkte oder negative Bestätigungsvermerke erhalten haben, in einigen Fällen Dividenden auf der Grundlage der gemeldeten Gewinne gezahlt haben, obwohl die Buchhaltungsanpassungen, die für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erforderlich wären, diese Gewinne vollständig eliminiert hätten.¹⁵⁹

Es sollte berücksichtigt werden, dass viele dieser negativen Kriterien etliche EU-Länder, darunter auch Österreich, betreffen, wie beispielsweise die Disharmonie der Rechnungslegung mit dem EU-Recht oder eine Überregulierung und Überbelastung der KMU, aber auch die mangelnde Praxisorientierung der Hochschulen und der fehlende Schwerpunkt bei internen Kontrollen bei der Durchführung von Prüfungen und in der beruflichen Ausbildung.

¹⁵⁵ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. viii.

¹⁵⁶ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. viii.

¹⁵⁷ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. ix.

¹⁵⁸ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. ix.

¹⁵⁹ Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), S. x.

Diese Mängel sind jedoch in Serbien viel gravierender und intensiver vorhanden, aufgrund der fehlenden Ressourcen und ständigen Instabilitäten, sei es als Folge von kriegerischen Auseinandersetzungen oder von anderen politischen Unruhen und Wirtschaftskrisen. Trotzdem könnte ein Minimum von Rechnungslegungsqualität, insbesondere durch die Vollenwendung der IFRS, sichergestellt werden – besonders für ausländische Investoren. Darüber hinaus ist Serbien auf einem sehr guten Weg zur Harmonisierung mit der EU-Legislative und nähert sich mit jeder Gesetzänderung weiter den EU-Standards an.

Damit Serbien auf dem richtigen Kurs bleiben kann, benötigt es politische Stabilität, gut überlegte Reformen und auf dem Weg dorthin finanzielle Unterstützung der EU-Hilfsfonds für Drittstaaten, um die Umsetzung der Rechnungslegungsvorschriften qualitativ gewährleisten zu können. Derzeit, angesichts der Corona-Krise, ist leider zu erwarten, dass eine weitere Verbesserung der Rechnungslegungsqualität in Serbien ins Stocken geraten wird.

7. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Serbien stellt aus vielen Gründen ein gutes Gebiet für ausländische Investitionen dar und es hat das Potenzial, das China Europas als ein Wirtschaftsstandort zu werden.

Serbien bietet nicht nur wesentlich niedrigere Steuern i.V. zu Österreich und zahlreichen anderen EU-Ländern, sondern auch erheblich niedrigere Lohnkosten. Serbische Arbeitskräfte sind qualifiziert und gut ausgebildet und für diese Qualitäten, i.V. zu Österreich und allen anderen EU-Ländern, viel weniger bezahlt. Die geographische Lage von Serbien ist, i.V. zur geographischen Lage Chinas, für europäische Investoren von riesigem Vorteil. Exporte können in die EU und nach Russland einfach ausgeführt werden, nicht zuletzt, weil Serbien begünstigende Freihandelsvereinbarungen mit diesen Staaten genießt.

Darüber hinaus sind vor allem für ausländische Investoren in Serbien sehr hohe Investitions- und Anstellungsförderungen, abhängig von der Anzahl der angestellten Mitarbeiter, vorgesehen, wodurch klar gezeigt wird, dass ausländische Direktinvestitionen, i.V. zu inländischen, stark bevorzugt werden.

Die Niederlande, Österreich (Banken und Versicherungen), Deutschland (Leoni), Italien (Fiat-Autos), Russland (NIS-Ölunternehmen) und China (Stahlwerk in Smederevo) sind in Serbien bereits stark vertreten. Für österreichische Investoren spielen die ähnliche Kultur, die gemeinsame Geschichte, die guten und langen Handelsbeziehungen sowie die Donauverbindung der beiden Hauptstädte zusätzlich eine entscheidende Rolle. Zudem stehen die Doing Business-Bedingungen und die dazugehörige Infrastruktur Serbiens jenen von Österreich nur geringfügig nach.

Die serbischen Rechnungslegungsvorschriften gebieten, als größter Unterschied i.V. zu Österreich, die Vollenwendung der IFRS samt dem IFRS für KMU, was die Orientierung und Vergleichbarkeit der Rechnungslegung für ausländische Investoren in Serbien enorm erleichtert.

Darüber hinaus sind das Rechnungslegungsgesetz und das Revisionsgesetz sowie das Rechnungslegungsumfeld im Einklang mit der europäischen Legislative. Es lässt sich anhand der Vergleichsanalyse behaupten, dass die serbische Rechnungslegungslegislatur in großem Ausmaß der österreichischen entspricht. Es bleiben dennoch beachtliche Zweifel an der Umsetzung der Rechnungslegungsvorschriften und der Qualität der Abschlüsse bestehen.

Diese Mängel, die bei der Umsetzung und der Qualität der rechtlichen Normen immer noch bestehen, könnten möglicherweise für ausländische Investoren von Vorteil sein, da

es für Unternehmen in Serbien i.V. zu Österreich und anderen entwickelten Ländern etwas breiteren Spielraum, mildere Regelungen und eine weniger strenge Bürokratie gibt.

Manche Bestimmungen sind, wie im Kapitel über die Kritik an der Qualität der serbischen Rechnungslegung dargestellt, Formalitäten, die in der Praxis nicht so genau umgesetzt werden oder eher selektiv je nach Bedarf und zur Verfügung stehenden Ressourcen umgesetzt werden. Dies gilt als Minuspunkt für die Rechtsstaatlichkeit, jedoch ist es, zumindest für ausländische Investoren, ein Plus für die Kostenreduzierung.

Literaturverzeichnis

AFRAC (2020): Statuten des Vereins Österreichisches Rechnungslegungskomitee, abgerufen am 03.03.2020 von https://www.afrac.at/?page_id=27

AFRAC-Stellungnahme 16 (2015): Wertaufhellung und Wertbegründung (UGB), Wertaufhellung und Wertbegründung vor und nach Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen, hrsg. von AFRAC, Wien Dezember 2015, abgerufen am 30.07.2020 von https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC-Stellungnahme-16-Wertaufhellung-und-Wertbegr%C3%BCndung-UGB_clean.pdf

Allen, Larry (2009): Hyperinflation in Yugoslavia, in: The Encyclopedia of Money, hrsg. von ABC Clío, Santa Barbara (California), Denver (Colorado), Oxford (England), S. 227–228

APR (2018): Izveštaj o sto naj... privrednih društava 2018, hrsg. von Agencija za privredne registre (APR), Belgrad 2018, abgerufen am 01.11.2019 von https://www.apr.gov.rs/upload/Portals/0/GFI%202019/STO_NAJ/STO_NAJ_2018.pdf

AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA (2019): Wirtschaftsbericht Serbien, hrsg. von AUSSENWIRTSCHAFT AUSTRIA DER WKO, Belgrad 2019, abgerufen am 03.10.2019 von <https://www.wko.at/service/aussenwirtschaft/serbien-wirtschaftsbericht.pdf>

Doing Business 2019 Austria (2019), hrsg. von World Bank Group, Austria 2019, abgerufen am 10.11.2019 von <http://documents.worldbank.org/curated/en/233901541075474608/pdf/131610-WP-DB2019-PUBLIC-Austria.pdf>

Doing Business 2019 Serbia (2019), hrsg. von World Bank Group, Serbia 2019, abgerufen am 10.11.2019 von <http://documents.worldbank.org/curated/en/461301541164241202/pdf/131737-WP-DB2019-PUBLIC-Serbia.pdf>

Doing Business 2020 Austria (2020), hrsg. von World Bank Group, Austria 2019, abgerufen am 11.02.2020 von <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/a/austria/AUT.pdf>

Doing Business 2020 Serbia (2020), hrsg. von World Bank Group, Serbia 2020, abgerufen am 11.02.2020 von

<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/s/serbia/SRB.pdf>

Dölemeyer, Barbara (2011): Rechtsräume, Rechtskreise, in: Europäische Geschichte Online, hrsg. vom Institut für Europäische Geschichte, Mainz, abgerufen am 06.07.2020 von <https://d-nb.info/1020542748/34>

IFAC (2018a): Chamber of Authorized Auditors of Serbia, veröffentlicht im April 2018, abgerufen am 03.10.2019 von <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/chamber-authorized-auditors-serbia>

IFAC (2018b): Serbia, Republic of, veröffentlicht im April 2018, abgerufen am 30.09.2019 von <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/serbia-republic>

Kamatica (Webseite zur Analyse von Kredit- und Versicherungsprodukten sowie von Business, Börse und Immobilien) (2019): 80% svih subvencija otišlo stranim investitorima, veröffentlicht am 25.10.2019, abgerufen am 10.05.2020 von <https://www.kamatica.com/analiza/80-svih-subvencija-otislo-stranim-investitorima/59966>

Ministry of Foreign Affairs of Serbia (2019): Political Relations Between the Republic of Serbia and the European Union, abgerufen am 05.12.2019 von <http://www.mfa.gov.rs/en/foreign-policy/eu/political-relations-between-the-republic-of-serbia-and-the-european-union>

Nationalbank Serbien (2018): Sektor osiguranja u Republici Srbiji (Versicherungssektor in der Republik Serbien), hrsg. von der Nationalbank Serbien, Belgrad, abgerufen am 04.10.2019 von https://www.nbs.rs/internet/latinica/60/60_6/izvestaji/izv_IV_2018.pdf

Nationalbank Serbien (2019): Bilans stanja/uspeha banaka (Bilanz und GuV von Banken), abgerufen am 04.10.2019 von https://www.nbs.rs/internet/latinica/50/50_5.html

Novićević, Blagoje (2015): Causes and Consequences of Low Quality Financial Reporting in Republic of Serbia, in: Računovodstvo, Ausgabe 2 (2015), S. 34–50
pravno-informacioni-sistem (serbisches Rechtsinformationssystem) (2019): Zakon o računovodstvu: 73/2019-11 (Rechnungslegungsgesetz), abgerufen am 11.01.2020 von <http://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SlGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/skupstina/zakon/2019/73/2>

- pravno-informacioni-sistem (serbisches Rechtsinformationssystem) (2019): Zakon o reviziji: 73/2019-26 (Revisionsgesetz), abgerufen am 11.01.2020 von <http://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SlGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/skupstina/zakon/2019/73/3>
- Randelović, Dragana S.* (2018): Accounting Regulations as Prerequisite for the Quality of Financial Statements, Doktorarbeit, University of Niš, Serbien, Faculty of Economics 2018
- Razvojna agencija Srbije (Development Agency of Serbia) (2019): Podsticaji za investiranje (Financial Benefits and Incentives), abgerufen am 10.05.2020 von <https://ras.gov.rs/podrska-investitorima/zasto-srbija/podsticaji-za-investiranje#> und <https://ras.gov.rs/en/invest-in-serbia/why-serbia/financial-benefits-and-incentives>
- Report on the Observance of Standards and Codes on Accounting and Auditing (ROSC) – Republic of Serbia (2015), hrsg. von The World Bank – Centre for Financial Reporting Reform, Serbia 2015
- Republic of Serbia Securities Commission (2019): The Audit Public Oversight Board, hrsg. von der Republik Serbien, Serbien 2019, abgerufen am 20.04.2020 von <http://www.sec.gov.rs/index.php/en/about-us/cooperation/audit-public-oversight-board>
- Ristić Kostić, Ksenija / Krtinić, Danijela* (2019): Članak: Novi zakoni o računovodstvu i reviziji: Usklađivanja sa evropskom regulativom, in: BDO Srbija, Belgrad 2019, abgerufen am 20.02.2020 von <https://www.bdo.co.rs/sr-latn-rs/pregled-sr/revizija/novi-zakoni-o-racunovodstvu-i-reviziji-uskla%C4%91ivanja-sa-evropskom-regulativom> und <https://bif.rs/2020/01/novi-zakoni-o-racunovodstvu-i-reviziji-uskladjivanja-sa-evropskom-regulativom/>
- Schiebel, Alexander* (2019): Kommentierung zu § 221 UGB, in UGB Kommentar, 3. Aufl., hrsg. von U. Torggler, 2019
- Stojanović, Rada* (2016): Divergence of Accounting Regulations in Serbia in Relation to Global Regulations, in Računovodstvo, Ausgabe 1 (2016), S. 73–100
- Stojilković, Milorad* (2016): Financial Reporting in the Republic of Serbia – Key Open Issues and Development Strategy, in: Računodovodstvo, Ausgabe 1 (2016), S. 55–72

TPA Gruppe (2019): Investieren in Österreich, Das aktuelle Steuersystem im Überblick | 2019, hrsg. von TPA Gruppe, Wien 2019

TPA Gruppe (2019): Investieren in Serbien, Das aktuelle Steuersystem im Überblick | 2019, hrsg. von TPA Gruppe, Wien 2019

Vukelić, Gordana / Đuričin, Sonja / Belopavlović, Grozdana (2011): Harmonization of Serbian accounting standards with the EU standards, in: Serbia and the European Union, economic lessons from the new member states, hrsg. von Mirjana Radović Marković et al., Coimbra, Faculdade de economia Universidade de Coimbra 2011, S. 92–104

WirtschaftsWoche (2012): Die höchsten Inflationen aller Zeiten, veröffentlicht am 17. September 2012, abgerufen von
<https://www.wiwo.de/finanzen/geldanlage/hyperinflation-die-hoechsten-inflationen-aller-zeiten/7142988.html>

Anhang: Kurzfassung / Abstract

Kurzfassung

Mit dieser Masterarbeit wird versucht, das gesamte Rechnungslegungsumfeld in Serbien mit einem breiten Spektrum der für österreichische Investoren relevanten Gegebenheiten im Bereich der Doing Business-Bedingungen, der steuerlichen Aspekte, der existierenden Behörden, Organisationen, Gesetze und deren österreichischen Pendanten in Serbien zu veranschaulichen. Es werden schwerpunktmäßig das serbische Rechnungslegungsgesetz (RLG) und das serbische Revisionsgesetz (RG) aus österreichischer Sicht dargestellt und analysiert.

Serbien stellt aus vielen Gründen ein gutes Gebiet für ausländische Investitionen dar und es hat das Potenzial, das China Europas als ein Wirtschaftsstandort zu werden. Österreich ist mit einem Gesamtvolumen von EUR 2,26 Mrd. zweitgrößter ausländischer Investor in Serbien. Für österreichische Investoren spielen die ähnliche Kultur, die gemeinsame Geschichte, die guten und langen Handelsbeziehungen sowie die Donauverbindung der beiden Hauptstädte zusätzlich eine entscheidende Rolle. Zudem stehen die Doing Business-Bedingungen und die dazugehörige Infrastruktur Serbiens jenen von Österreich nur geringfügig nach.

Die serbischen Rechnungslegungsvorschriften gebieten, als größter Unterschied i.V. zu Österreich, die Vollenwendung der IFRS samt dem IFRS für KMU, was die Orientierung und Vergleichbarkeit der Rechnungslegung für ausländische Investoren in Serbien enorm erleichtert.

Darüber hinaus sind das Rechnungslegungsgesetz und das Revisionsgesetz sowie das Rechnungslegungsumfeld im Einklang mit der europäischen Legislative. Es lässt sich anhand der Vergleichsanalyse behaupten, dass die serbische Rechnungslegungslegislatur in großem Ausmaß der österreichischen entspricht. Es bleiben dennoch beachtliche Zweifel an der Umsetzung der Rechnungslegungsvorschriften und der Qualität der Abschlüsse bestehen.

Abstract

This master's thesis tries to illustrate the entire accounting environment in Serbia including a wide range of for Austrian investors relevant conditions in doing business, tax aspects, the existing authorities, organizations, laws and their Austrian counterparts in Serbia. The

main focus is on the presentation and analysis of the Serbian Accounting Act and the Serbian Auditing Act from an Austrian perspective.

For many reasons Serbia presents a good market for foreign investment and it has the potential to become “European China” as a business location.

With a total volume of EUR 2.26 billion Austria is the second largest foreign investor in Serbia. The similar culture, the common history and the good and long trade relations, as well as the Danube connection between the two capitals, play a decisive role for Austrian investors. In addition, the doing business conditions and the associated infrastructure in Serbia are only slightly inferior to those in Austria.

The Serbian accounting regulations dictate, as the biggest difference in comparison to Austria, the full application of the IFRS including the IFRS for SMEs, which enormously simplifies the orientation and comparability of the financial reporting for foreign investors in Serbia.

Moreover, the Accounting Act and the Audit Act as well as the accounting environment are in line with the European legislature. Based on the comparative analysis, it can be stated that the Serbian accounting legislation largely corresponds to the Austrian one. However, there are still considerable doubts about the implementation of the accounting rules and the quality of the financial statements.