

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** über die

Prüfung des Lageberichts

(verabschiedet in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision vom 10. Dezember 2008 als Fachgutachten KFS/PG 10)

Inhaltsübersicht

Seite

1. Vorbemerkungen	1
2. Gegenstand und Umfang der Prüfung	1
3. Prüfungshandlungen	2
3.1. Prüfung der Einhaltung der Grundsätze der Lageberichterstattung	2
3.2. Vergangenheitsorientierte Prüfung des Lageberichts (Prüfung der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens im Hinblick auf den Einklang mit dem Jahresabschluss)	4
3.3. Prüfung der Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind	7
3.4. Prüfung der Angaben über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens	9
3.5. Prüfung der Angaben über wesentliche Risiken und Ungewissheiten	10
3.6. Prüfung der sonstigen Angaben (zu Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen und Finanzinstrumenten)	12
3.7. Prüfung der Angaben zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen sowie zum internen Kontroll- und zum Risikomanagementsystem	13
4. Berichterstattung über die Prüfung	16
4.1. Prüfungsbericht	16
4.2. Bestätigungsvermerk	16
5. Anwendungszeitraum	16

1. Vorbemerkungen

Dieses Fachgutachten gilt sowohl für die Prüfung des Lageberichts als auch für die Prüfung des Konzernlageberichts.¹

Die gesetzlichen Anforderungen an den Lagebericht ergeben sich aus § 243 UGB; darüber hinaus sind für kapitalmarktorientierte Gesellschaften die Bestimmungen des § 243a UGB zu beachten. Die im Abschnitt 3.7.2. enthaltenen Ausführungen beziehen sich auf die durch das URÄG 2008 neu eingeführten Bestimmungen des § 243a Abs 2 UGB. Diese Bestimmungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Den Konzernlagebericht regelt § 267 UGB.

Der Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung hat mit seiner Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243 und 267 UGB“ vom Dezember 2006 eine Empfehlung zu Aufbau und Inhalt des Lageberichts / Konzernlageberichts entsprechend den Bestimmungen des UGB abgegeben.

2. Gegenstand und Umfang der Prüfung

Gegenstand und Umfang der Prüfung des Lageberichts ergeben sich aus § 269 UGB sowie aus der Berichtspflicht nach § 273 Abs 1 Satz 2 UGB.

Gemäß § 269 Abs 1 Satz 3 UGB hat der Abschlussprüfer zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob die sonstigen Angaben im Lagebericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erwecken. Im Hinblick auf die Berichtspflicht nach § 273 Abs 1 Satz 2 UGB ist zu prüfen, ob der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht.

Im Prüfungsbericht ist die Gesetzmäßigkeit des Lageberichts festzustellen. Diese Feststellung umfasst auch die Aussage, ob der Lagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss steht. Die Aussage des Abschlussprüfers, ob nach seinem Urteil der Lagebericht

¹ Soweit bei der Prüfung des Konzernlageberichts Besonderheiten bestehen, wird hierauf in einem gesonderten Fachgutachten zu Besonderheiten bei der Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts eingegangen werden.

mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob die Angaben nach § 243a UGB zutreffen, ist auch Bestandteil des Bestätigungsvermerks (§ 274 Abs 5 UGB).

Aus den o.a. Bestimmungen des UGB ist abzuleiten, dass sämtliche Angaben im Lagebericht in die Prüfung einzubeziehen sind, also auch solche, die über den Katalog der in den §§ 243 und 243a UGB angeführten Angaben hinausgehen.

Wenn in einen Bericht der Unternehmensleitung (z.B. „Geschäftsbericht“ oder „Finanzbericht“) außer dem Jahresabschluss und dem Lagebericht weitere Informationen aufgenommen werden sollen, hat der Abschlussprüfer sicherzustellen, dass diese klar vom Jahresabschluss und vom Lagebericht abgegrenzt werden.² Informationen, die erkennbar gesondert vom Jahresabschluss und vom Lagebericht dargestellt werden, unterliegen nicht der Prüfung. Stellt der Abschlussprüfer jedoch bei Wahrnehmung seiner Aufgaben fest, dass diese zusätzlichen Informationen einen falschen Eindruck von der Lage des Unternehmens vermitteln, hat er auf das geprüfte Unternehmen einzuwirken, diese Informationen entsprechend richtigzustellen.

Die Angaben des Lageberichts sind auch daraufhin zu prüfen, ob sie den Grundsätzen der Lageberichterstattung entsprechen. Im Hinblick auf die sich aus § 273 UGB ergebenden Berichtspflichten ist bei jeder Abschlussprüfung eine Gesamtwürdigung vorzunehmen, ob der Lagebericht i.S. einer Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt.

Der Lagebericht ist mit der gleichen Sorgfalt zu prüfen wie der Jahresabschluss. Der Abschlussprüfer hat für die Prüfung des Lageberichts ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise einzuholen.

3. Prüfungshandlungen

3.1. Prüfung der Einhaltung der Grundsätze der Lageberichterstattung

Der Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung hat in seiner Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243 und 267 UGB“ vom Dezember 2006 in Überein-

² Vgl. dazu ISA 720 „Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements“.

stimmung mit der herrschenden Meinung festgestellt, dass bei der Erstellung des Lageberichts die Grundsätze der Vollständigkeit, der Verlässlichkeit, der Klarheit und Übersichtlichkeit sowie der Vergleichbarkeit einzuhalten sind.

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Prüfung des Lageberichts die Einhaltung dieser Grundsätze der Lageberichterstattung zu prüfen und dabei folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Vollständigkeit³

- Prüfung, ob der Lagebericht sämtliche vom Gesetz geforderten Angaben bzw. entsprechende Negativvermerke enthält, soweit einzelne Angaben auf das geprüfte Unternehmen nicht zutreffen.
- Prüfung, ob im Lagebericht sämtliche Informationen enthalten sind, die von einem sachkundigen Berichtsadressaten benötigt werden, um den Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens sowie dessen voraussichtliche Entwicklung und dessen Risiken beurteilen zu können. Dabei hat der Abschlussprüfer einerseits die im Rahmen der Abschlussprüfung gewonnenen Informationen über die wirtschaftlichen Lage des Unternehmens heranzuziehen, insbesondere das durch den geprüften Jahresabschluss vermittelte möglichst getreue Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage; andererseits hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Vollständigkeitsklärung eine entsprechende Erklärung der Unternehmensleitung über die Vollständigkeit der Angaben im Lagebericht einzuholen.
- Umfang und Auswahl der berichtspflichtigen Sachverhalte können unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit durch Größe, Branche und wirtschaftliche Lage des Unternehmens beeinflusst sein.

- Verlässlichkeit

- Tatsachenangaben im Lagebericht müssen zutreffend und nachvollziehbar sind. Dazu hat der Abschlussprüfer zumindest in jene Unterlagen und Nachweise Einsicht zu nehmen, aus denen die Angaben abgeleitet wurden.
- Annahmen müssen plausibel und frei von Widersprüchen zum Jahresabschluss sein.

³ Bei der Prüfung der Einhaltung des Grundsatzes der Vollständigkeit sind die größenabhängigen Erleichterungsvorschriften des UGB zum Anhang des Jahresabschlusses zu beachten, die durch diesen Grundsatz nicht ausgehöhlt werden können.

- Folgerungen aus den zugrunde liegenden Prämissen und Annahmen müssen schlüssig, d.h. rechnerisch und sachlich richtig sowie willkürfrei gezogen sein.
- Klarheit und Übersichtlichkeit
- Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Prüfung des Lageberichts sicherzustellen, dass der Lagebericht als geschlossene Darstellung unter der Überschrift „Lagebericht“ aufgestellt wird und sowohl vom Jahresabschluss als auch von den übrigen veröffentlichten Informationen klar getrennt ist. Die Gliederung des Lageberichts muss durch Überschriften deutlich werden.
- Vergleichbarkeit
- Zu prüfen ist, ob der Stetigkeitsgrundsatz hinsichtlich des Aufbaus des Lageberichts (formelle Stetigkeit) sowie hinsichtlich des Inhalts des Lageberichts einschließlich Verwendung und Darstellung der Leistungsindikatoren (materielle Stetigkeit) beachtet wurde. Ein Abweichen von diesem Grundsatz ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände (z.B. Gesetzesänderungen oder geänderte Berichtserfordernisse, Änderung der Geschäftstätigkeit u.ä.) zulässig.

Wurden die Grundsätze der Lageberichterstattung nicht eingehalten, so hat der Abschlussprüfer dies in seiner Berichterstattung entsprechend zu würdigen (vgl. Abschn. 4.).

3.2. Vergangenheitsorientierte Prüfung des Lageberichts (Prüfung der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens im Hinblick auf den Einklang mit dem Jahresabschluss)

3.2.1. Übereinstimmung des Lageberichts mit dem Jahresabschluss (Einklangsprüfung)

Gemäß § 243 Abs 1 UGB sind im Lagebericht „der Geschäftsverlauf, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und die Lage des Unternehmens so darzustellen, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ des Unternehmens vermittelt wird. Dieser Teil des Lageberichts ist somit vergangenheitsorientiert. Die weitere Forderung des Abs 1 nach einer Beschreibung der „wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist“, steht bereits im Zusammenhang mit der voraussichtlichen

Entwicklung des Unternehmens. Im Bericht über das abgelaufene Geschäftsjahr könnten sich wesentliche Risiken nur auf schlagend gewordene Risiken und deren Auswirkung auf das Geschäftsergebnis und die Lage des Unternehmens zum Abschlusstichtag beziehen.

Inhalt der vergangenheitsorientierten Prüfung des Lageberichts ist die Beurteilung, ob die Darstellung des abgelaufenen Geschäftsjahrs mit dem Jahresabschluss übereinstimmt.

Der Gesetzgeber konkretisiert die Anforderungen an die vergangenheitsorientierte Berichterstattung dahingehend, dass der Lagebericht „eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit angemessene Analyse des Geschäftsverlaufs, einschließlich des Geschäftsergebnisses, und der Lage des Unternehmens zu enthalten“ hat (§ 243 Abs 2 Satz 1 UGB). Die Analyse hat „auf die für die jeweilige Geschäftstätigkeit wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen und sie unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern“ (§ 243 Abs 2 Satz 2 UGB).

Im Vordergrund steht die Analyse des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses; das bedeutet, dass das Schwergewicht auf der Analyse der Ertragslage liegt, wobei zusätzlich bei der Analyse der Lage des Unternehmens die im § 243 Abs 1 UGB genannte Vermögens- und Finanzlage zu berücksichtigen ist.

Bei der Beurteilung, ob die Berichterstattung „ausgewogen“ und „umfassend“ ist, hat der Abschlussprüfer die Einhaltung der allgemeinen Grundsätze der Lageberichterstattung (vgl. Abschn. 3.1.) zu beachten.

Bezüglich des Umfangs der Berichterstattung sind die Unternehmensgröße sowie der Umfang und die Komplexität der Geschäftstätigkeit zu beachten. Die Beachtung der Einhaltung weiterer u.U. wesentlicher Kriterien für den Umfang der Berichterstattung (wie z.B. Kapitalmarktorientierung, Zusammensetzung der Gesellschafter und ähnliche Aspekte) wird im Gesetz nicht genannt, kann allerdings im Einzelfall aus den allgemeinen Grundsätzen für die Lageberichterstattung abgeleitet werden.

3.2.2. Finanzielle Leistungsindikatoren

Wie angeführt, hat die Analyse auf die „wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen und sie unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge

und Angaben zu erläutern“ (§ 243 Abs 2 Satz 2 UGB). Der Begriff der finanziellen Leistungsindikatoren wird im Gesetz nicht definiert. In Anlehnung an vergleichbare internationale Regelungen (UK Reporting Standard No. 1 The Operating and Financial Review) versteht man darunter Faktoren, aufgrund derer die Entwicklung, das Ergebnis und die Lage des Unternehmens wirksam gemessen werden können; sie sind quantifizierte Maßgrößen, die die kritischen Ergebnisfaktoren des Unternehmens abbilden und den Fortschritt zur Erreichung eines bestimmten Ziels oder bestimmter Ziele offenlegen.

Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des ReLÄG 2004 sind unter finanziellen Leistungsindikatoren in erster Linie Rentabilitätskennzahlen, Kennzahlen der Vermögens- und Kapitalstruktur und Finanzierungskennzahlen zu verstehen. Eine Reihe von wichtigen Größen wird hier nicht ausdrücklich angeführt, nämlich absolute Zahlen wie z.B. die Umsatzerlöse und andere vielfach verwendete Zwischensummen aus der Gewinn- und Verlustrechnung (z.B. Betriebsergebnis, Finanzergebnis usw.). Aus diesen absoluten Zahlen werden Verhältniszahlen abgeleitet, die für die Darstellung der Unternehmensstruktur den Vorteil größerer Anschaulichkeit, auch im Vergleich mit anderen Unternehmen, besitzen.⁴

Nach dem Gesetzestext sind die finanziellen Leistungsindikatoren unmittelbar aus den im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträgen und Angaben abzuleiten. KFS/BW3 erachtet es jedoch als zulässig, „zum Zweck einer wesentlichen und betriebswirtschaftlich begründeten Verbesserung der Aussagefähigkeit finanzieller Leistungsindikatoren bei deren Berechnung Beträge heranzuziehen, die dem Jahres- bzw. Konzernabschluss einschließlich des Anhangs bzw. Konzernanhangs nicht unmittelbar entnommen werden können, wenn die Ableitung dieser Beträge aus den im Jahres- bzw. Konzernabschluss einschließlich des Anhangs bzw. Konzernanhangs angeführten Beträgen nachvollziehbar dargestellt wird“.

Die Analyse des Geschäftsverlaufs soll eine Beurteilung bestimmter Entwicklungen und ihrer Ursachen ermöglichen; dies erfordert einen Vergleich mit entsprechenden Größen aus Vorjahren. Daraus ergibt sich die Schlussfolgerung, dass bei den finanziellen Leistungsindikatoren mindestens der vergleichbare Vorjahreswert anzugeben ist; eine Mehrperiodenübersicht ist vielfach als sinnvoll anzusehen.

Im Gesetz wird ausdrücklich eine Erläuterung verlangt; darunter ist auch die Erklärung der Ursachen wesentlicher Veränderungen zu verstehen.

⁴ Vgl. dazu die „Empfehlung zur Ausgestaltung finanzieller Leistungsindikatoren im Lagebericht bzw. Konzernlagebericht“ (KFS/BW3) des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

3.2.3. Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

Bei großen Kapitalgesellschaften hat die Analyse „auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, einschließlich Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange“ zu umfassen (§ 243 Abs 5 Satz 1 UGB). Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des ReLÄG 2004 ist darunter eine Analyse der ökologischen und sozialen Aspekte zu verstehen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens erforderlich ist.

3.2.4. Prüfungshandlungen

Als Prüfungshandlungen können in Betracht kommen:

- Prüfung der Einhaltung der allgemeinen Berichtsgrundsätze und der speziellen Anforderungen des § 243 Abs 2 UGB wie „ausgewogen“, „umfassend“, „dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit angemessen“,
- Beurteilung der Eignung der vom Unternehmen ausgewählten Leistungsindikatoren,
- Abstimmung mit den im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträgen und Angaben,
- Prüfung der Vollständigkeit und Verlässlichkeit der Angaben zur Berechnung der Kennzahlen,
- Prüfung der Ableitung der finanziellen Leistungsindikatoren aus dem Jahresabschluss, soweit erforderlich, und der Einhaltung der Vergleichbarkeit,
- Beurteilung der Erläuterungen der finanziellen Leistungsindikatoren,
- Vergleich der tatsächlichen Entwicklung mit der Vorjahresprognose.

Steht die im Lagebericht enthaltene Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens nicht in Einklang mit dem Jahresabschluss oder verletzt sie weitere Anforderungen des Gesetzes, hat der Abschlussprüfer dies im Prüfungsbericht bzw. im Bestätigungsvermerk entsprechend zu würdigen (vgl. Abschn. 4.).

3.3. Prüfung der Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind

Der Lagebericht hat gemäß § 243 Abs 3 Z 1 UGB auch auf „Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind“, einzugehen. Im

Rahmen der Prüfung des Lageberichts hat der Abschlussprüfer daher entsprechende Prüfungshandlungen vorzunehmen, um sicherzustellen, dass im Lagebericht eine zutreffende Berichterstattung über derartige Vorgänge erfolgt. Davon umfasst sind tatsächlich eingetretene Ereignisse und Entwicklungen (nicht aber lediglich geplante Maßnahmen), die zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Unterzeichnung des Abschlusses gemäß § 194 UGB liegen und keinen Einfluss auf den Jahresabschluss des vergangenen Jahres haben.

Als Prüfungshandlungen können in diesem Zusammenhang in Betracht kommen:

- Einholung von aktuellen Informationen zum Unternehmensumfeld im Hinblick auf die Branche betreffende wesentliche wirtschaftliche und politische Ereignisse,
- Durchsicht der Buchführung und der Aufzeichnungen für das nachfolgende Geschäftsjahr im Hinblick auf betragsmäßig wesentliche Geschäftsvorfälle bzw. der Art nach ungewöhnliche Geschäftsvorfälle,
- Durchsicht von internen Zwischenberichten (Monats- und Quartalsberichten) im Hinblick auf Abweichungen von den aus dem geprüften Jahresabschluss ersichtlichen Trends,
- Durchsicht von Protokollen über nach dem Abschlussstichtag abgehaltene Sitzungen des Vorstands / der Geschäftsführung sowie des Aufsichtsrats,
- Durchsicht von Niederschriften oder Protokollen über nach dem Abschlussstichtag abgehaltene Gesellschafterversammlungen bzw. nach dem Abschlussstichtag im Umlaufwege erfolgte Gesellschafterbeschlüsse,
- Durchsicht von Berichten der internen Revision, die nach dem Abschlussstichtag ausgefertigt worden sind,
- Beschaffung von neuen Informationen über den Stand schwebender Geschäfte sowie über laufende bzw. drohende Rechtsstreitigkeiten,
- Beschaffung von neuen Informationen über den Stand der steuerlichen Verhältnisse (Veranlagungen, steuerliche Betriebsprüfung),
- Befragungen der gesetzlichen Vertreter und anderer, von der Unternehmensleitung des geprüften Unternehmens namhaft gemachter Auskunftspersonen.

Weiters hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Vollständigkeitserklärung eine entsprechende Erklärung der Unternehmensleitung über die Vollständigkeit der Angaben zu Vorgängen von besonderer Bedeutung nach dem Abschlussstichtag einzuholen.

3.4. Prüfung der Angaben über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens

Der Lagebericht hat gemäß § 243 Abs 3 Z 2 UGB auch auf „die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens“ einzugehen. Da für zukunftsgerichtete Informationen im Vergleich zu vergangenheitsbezogenen Angaben von einem wesentlich geringeren Grad der Verlässlichkeit auszugehen ist, beschränken sich die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers primär auf eine Prüfung der Plausibilität der Angaben über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens.

Der Abschlussprüfer hat dabei folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Relevanz der Darstellung der Entwicklung der gesamtwirtschaftlichen und sonstigen Rahmenbedingungen sowie der Entwicklung der Branchensituation im Hinblick auf deren Auswirkungen auf die zukünftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens,
- Plausibilität der im Lagebericht dargestellten voraussichtlichen Geschäftsentwicklung und deren Auswirkung auf die zukünftige Lage des Unternehmens,
- Nachweise für die Realisierbarkeit der im Lagebericht dargestellten geplanten Vorhaben.

Diesbezüglich kann der Abschlussprüfer auf entsprechende Planungsunterlagen, Besprechungsprotokolle und Entscheidungen der Organe des Unternehmens zurückgreifen. In jedem Fall hat der Abschlussprüfer sicherzustellen, dass die Darstellungen im Lagebericht nicht von den dokumentierten (internen) Erwartungen der Unternehmensleitung abweichen. Bei der Einschätzung der Planungssicherheit sind die Zuverlässigkeit des Planungssystems des Unternehmens sowie die Planungsgüte der Vergangenheit mit zu berücksichtigen.

Wenn die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens nicht quantitativ dargestellt wird, hat der Abschlussprüfer auch zu prüfen, ob durch die Form der Darstellung und / oder die Wortwahl möglicherweise ein falscher Eindruck von der erwarteten Entwicklung vermittelt wird. Wenn die voraussichtliche Entwicklung auch mittels Zahlenangaben dargestellt wird, hat der Abschlussprüfer diese mit den Planungsunterlagen des Unternehmens abzustimmen.

Besonders kritisch sind die Angaben zur voraussichtlichen Entwicklung des Unternehmens dann zu prüfen, wenn erhebliche Ungewissheit hinsichtlich der Fortführung des Unter-

nehmens besteht.⁵ Der Abschlussprüfer hat in diesem Fall zu prüfen, ob die Unternehmensleitung in der Berichterstattung über die künftige Entwicklung des Unternehmens im Lagebericht auf das Risiko hingewiesen hat, dass die Unternehmenstätigkeit nicht fortgeführt werden kann (unabhängig davon, ob negatives Eigenkapital vorliegt und dies im Anhang erläutert ist).

Vermitteln die im Lagebericht enthaltenen Angaben zur voraussichtlichen Entwicklung des Unternehmens insgesamt keine plausible Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Unternehmens oder sind die Angaben nicht vollständig, so hat der Abschlussprüfer dies in seiner Berichterstattung entsprechend zu würdigen (vgl. Abschn. 4.).

3.5. Prüfung der Angaben über wesentliche Risiken und Ungewissheiten

Gemäß § 243 Abs 1 UGB sind im Lagebericht auch „die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben“.⁶ Der Ausdruck „wesentliche Risiken und Ungewissheiten“ ist dabei der Stellungnahme des Beirats für Rechnungslegung und Abschlussprüfung folgend im Sinne von geschäftstypischen bzw. unternehmenstypischen Risiken zu verstehen, unabhängig davon, ob das Unternehmen dafür eine Versicherung abgeschlossen hat. Eine Verpflichtung zur Beschreibung des Risikomanagements ist mit Ausnahme der Risiken bei Verwendung von Finanzinstrumenten (siehe dazu Abschn. 3.6.4.) aus § 243 Abs 1 UGB nicht abzuleiten.

Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob die Aussagen zu den wesentlichen Risiken und Ungewissheiten umfassend, ausgewogen und richtig sind. Die Beschreibung hat zumindest verbal zu erfolgen. Sind Zahlenangaben angeführt, müssen auch die ihnen zugrunde liegenden Annahmen und ihre Berechnungsweise erläutert sein; beide hat der Abschlussprüfer ebenfalls zu prüfen. Das Risikomanagementsystem und einzelne vom Unternehmen getroffene risikopolitische Maßnahmen sind nur insoweit Gegenstand der Prüfung des Lageberichts, als das Unternehmen diesbezügliche Angaben macht (freiwillig oder verpflichtend, vgl. dazu die Abschnitte 3.6.4. und 3.7.2.); auf das Vermeiden eines falschen Gesamteindrucks vom Risikomanagement des Unternehmens ist dabei zu achten.

⁵ Vgl. zu den notwendigen Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit die Ausführungen im Abschnitt 12 des Fachgutachtens KFS/PG1 „Durchführung von Abschlussprüfungen“.

⁶ Zur Definition des Begriffs „Risiko“ wird empfohlen, auf internationale Vorbilder, insbesondere das „Enterprise Risk Management – Integrated Framework“ des „Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission“ (COSO) zurückzugreifen; demzufolge kann Risiko als die Möglichkeit des negativen Abweichens von einem erwarteten Ereignis definiert werden.

Als Prüfungshandlungen kommen in diesem Zusammenhang u.a. in Betracht:

- Analyse des allgemeinen wirtschaftlichen Umfelds und der für das Unternehmen relevanten Branchenentwicklung, der Marktbedingungen sowie der Wettbewerbsverhältnisse,
- Würdigung der im Zuge der Festlegung der Prüfungsstrategie und der Prüfungsplanung erhobenen Informationen,
- Durchsicht von Berichten von Controlling- oder Risikomanagementabteilungen,
- Durchsicht von Prüfungsprogrammen, Arbeitspapieren und Berichten einer allenfalls eingerichteten internen Revision,
- Plausibilisierung von Annahmen und Berechnungen anhand der in der Rechnungslegung erfassten Werte,
- Befragungen der gesetzlichen Vertreter und anderer, von der Unternehmensleitung namhaft gemachter Auskunftspersonen.

Informationen zur Geschäftstätigkeit und zum wirtschaftlichen sowie rechtlichen Umfeld des Unternehmens müssen bereits für eine sachgerechte Prüfungsplanung erlangt worden sein (vgl. dazu Ausführungen in KFS/PG1, Abschn. 11.2.1. Kenntnis der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds). Sie müssen es dem Abschlussprüfer ermöglichen,

- die für den Unternehmenserfolg maßgebenden Einflussfaktoren,
- die Unternehmensstrategie und die aus der Umsetzung der Unternehmensstrategie resultierenden Geschäftsrisiken sowie die Reaktion des Unternehmens auf diese Risiken und
- die Geschäftsprozesse, ihre wesentlichen Risiken und die diesbezüglichen Kontroll- einrichtungen und -maßnahmen

zu verstehen, und bilden damit eine wichtige Grundlage, die diesbezüglichen Angaben im Lagebericht nachzuvollziehen.

Aus diesen Informationen und Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer eine Einschätzung zu wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu entwickeln und den Darstellungen der Geschäftsleitung im Lagebericht gegenüberzustellen, um sich daraus ein Urteil zu bilden, ob die Angaben zutreffend sind.

Vermitteln die im Lagebericht enthaltenen Angaben zu wesentlichen Risiken und Ungewissheiten kein möglichst getreues Bild der Lage des Unternehmens oder sind die

Angaben nicht vollständig, so hat der Abschlussprüfer dies in seiner Berichterstattung entsprechend zu würdigen (vgl. Abschn. 4.).

3.6. Prüfung der sonstigen Angaben (zu Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen und Finanzinstrumenten)

3.6.1. Überblick

Die Prüfung der Angaben gemäß § 243 Abs 3 Z 3 bis 5 UGB umfasst die Prüfung der

- Angaben zu dem Bereich Forschung und Entwicklung,
- Angaben zu bestehenden Zweigniederlassungen der Gesellschaft,
- Angaben zur Verwendung von Finanzinstrumenten durch das Unternehmen, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung ist, insbesondere zu den Risikomanagementzielen und -methoden sowie zu den Risiken in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten.

3.6.2. Prüfung der Angaben zu dem Bereich Forschung und Entwicklung

Der Abschlussprüfer hat sich davon zu überzeugen, dass die Angaben zu Forschung und Entwicklung ausreichend und angemessen sind. Im Falle quantitativer Angaben, beispielsweise Investitionen und Ausgaben für Forschung und Entwicklung, Anzahl der Patentanmeldungen, Umsatzanteil neu entwickelter Produkte, ist deren Einklang mit dem Jahresabschluss zu prüfen. Bei verbalen Beschreibungen zur künftigen Entwicklung, z.B. Ziele und Umfang der laufenden und geplanten Forschungsprogramme, sind ebenfalls ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise von der Geschäftsleitung, etwa in Form ausreichender Protokolle, einzuholen.

Die schutzwürdigen Interessen des geprüften Unternehmens (Geschäftsgeheimnisse) begrenzen jedenfalls die Angabeverpflichtung der Unternehmensleitung. Der Abschlussprüfer hat die Plausibilität der betreffenden Angaben sicherzustellen; die technische Beurteilung laufender und geplanter Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ist nicht Aufgabe des Abschlussprüfers.

3.6.3. Prüfung der Angaben zu bestehenden Zweigniederlassungen der Gesellschaft

Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob die Angaben des Unternehmens zu den bestehenden Zweigniederlassungen (sowie allenfalls freiwillige Angaben zu Betriebsstätten oder Repräsentanzen) den Grundsätzen der Lageberichterstattung entsprechen. Im Falle von Zahlenangaben zu bestehenden Zweigniederlassungen ist die Übereinstimmung mit den Aufzeichnungen der Rechnungslegung zu prüfen.

3.6.4. Prüfung der Angaben zur Verwendung von Finanzinstrumenten durch das Unternehmen, insbesondere zu den Risikomanagementzielen und -methoden sowie zu den bestehenden Risiken

Der Abschlussprüfer hat sich davon zu überzeugen, dass die Angaben zur Verwendung von Finanzinstrumenten und die Angaben zu den Risikomanagementzielen und -methoden des Unternehmens sowie zu den Preisänderungs-, Ausfall-, Liquiditäts- und Cashflow-Risiken, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, – jeweils in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten⁷ – ausgewogen und umfassend sind und eine vollständige und verlässliche Grundlage für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darstellen. Diese Berichtspflichten umfassen nicht das gesamte Risikomanagementsystem, weil sich die Berichterstattungspflicht ausschließlich auf „die Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung ist“, bezieht.

3.7. Prüfung der Angaben zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen sowie zum internen Kontroll- und zum Risikomanagementsystem

3.7.1. Prüfung der Angaben gemäß § 243a Abs 1 UGB (Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechte und damit zusammenhängende Vereinbarungen)

Die Pflicht zu Angaben über Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechte sowie damit zusammenhängenden Vereinbarungen trifft nur die in § 243a Abs 1 UGB genannten

⁷ Der Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung geht in seiner Stellungnahme zur Lageberichterstattung davon aus, dass der Begriff „Finanzinstrumente“, „anhand der zum Bilanzstichtag geltenden IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, zu interpretieren“ ist.

kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften.

Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob der Lagebericht alle gemäß § 243a Abs 1 UGB anzugebenden Tatbestände enthält, die am Abschlusstag gegeben waren (unabhängig davon, ob sie seither weggefallen sind), und ob die Angaben zu diesen Tatbeständen zutreffen. Sofern solche Tatbestände bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts eingetreten sind, hat der Abschlussprüfer zu prüfen, ob auch diese von der Berichterstattung erfasst sind und ob auch die diesbezüglichen Angaben zutreffen. Zur Prüfung der Vollständigkeit der Angaben hat der Abschlussprüfer die Satzung und alle weiteren verfügbaren Unterlagen des Unternehmens heranzuziehen und eine ausdrücklich auf diese Angabepflichten Bezug nehmende Formulierung in die Vollständigkeitserklärung aufzunehmen.

3.7.2. Prüfung der Angaben gemäß § 243a Abs 2 UGB (internes Kontroll- und Risikomanagementsystem)

Auf Grund der Bestimmungen des § 243a Abs 2 UGB sind im Lagebericht von „Gesellschaften, deren Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinn des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind, ... die wichtigsten Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben“.

Unter dem internen Kontrollsystem wird der von den mit der Unternehmensleitung und der Unternehmensüberwachung betrauten Personen und anderen Personen entworfene und ausgeführte Prozess verstanden, durch den

- die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Tätigkeit (hiezugehört auch der Schutz der Vermögens vor Verlusten durch Schäden und Malversationen),
 - die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung und
 - die Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften
- überwacht und kontrolliert wird, um zu verhindern, dass das Erreichen des Unternehmensziels durch den Eintritt geschäftlicher Risiken beeinträchtigt wird. Dazu gehören auch Risiken, die die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung beeinträchtigen können (vgl. dazu weitere Ausführungen in KFS/PG1, Abschn. 11.2.2.).

Die Beschreibungspflicht im Lagebericht umfasst nur Ausführungen zum internen Kontroll- und Risikomanagementsystem, soweit sie den Rechnungslegungsprozess und die Berichterstattung des Unternehmens betreffen. Weitergehende Angaben zu anderen

Aspekten des internen Kontrollsystems und des Risikomanagements, insbesondere zu deren Wirksamkeit, sind gesetzlich nicht gefordert; unberührt bleibt jedoch § 243 Abs 3 Z 5 UGB (vgl. dazu Abschn. 3.6.4.).

Die Prüfung durch den Abschlussprüfer hat sich darauf zu erstrecken, ob die von der Unternehmensleitung in den Lagebericht aufgenommenen Beschreibungen den allgemeinen Grundsätzen der Lageberichterstattung (vgl. Abschn. 3.1.) entsprechen und zutreffend sind.

Die Prüfung der diesbezüglichen Angaben im Lagebericht kann sich daher im Sinne der Generalnorm des § 243 Abs 1 und 2 UGB auf die Prüfung der Frage beschränken, ob die von der Unternehmensleitung gegebene Darstellung in ausgewogener und umfassender Form die wesentlichen Merkmale des den Prozess der Rechnungslegung betreffenden internen Kontrollsystems und des diesbezüglichen Risikomanagementsystems enthält. Ist dies nicht der Fall, so hat der Abschlussprüfer dies bei seiner Berichterstattung entsprechend zu berücksichtigen (vgl. Abschn. 4.).

Eine Beurteilung des internen Kontrollsystems durch den Abschlussprüfer, insbesondere zum Zweck der Risikobeurteilung, erfolgt bereits im Rahmen der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung und erstreckt sich sowohl auf dessen Gestaltung als auch auf dessen Umsetzung und Aufrechterhaltung (vgl. dazu KFS/PG1, Abschn. 11.2.2.). Die Beschäftigung des Abschlussprüfers mit dem internen Kontroll- und dem Risikomanagementsystem im Rahmen der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung bezieht sich insbesondere auf jene Regelungen, welche die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung betreffen. Der Abschlussprüfer gewinnt somit zumindest einen Teil der Informationen für die Beurteilung des Zutreffens der Beschreibung der Unternehmensleitung schon durch seine Beschäftigung mit dem internen Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung.

Ob die Ergebnisse aus diesen Prüfungshandlungen ausreichen oder ob noch zusätzliche Prüfungshandlungen für die Untersuchung des Zutreffens der Beschreibung des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems erforderlich sind, richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles.

4. Berichterstattung über die Prüfung

4.1. Prüfungsbericht

Hinsichtlich der Berichterstattung im Prüfungsbericht wird auf das Fachgutachten KFS/PG 2 verwiesen.

4.2. Bestätigungsvermerk

Gemäß § 274 Abs 5 UGB hat der Bestätigungsvermerk „auch ein Aussage darüber zu enthalten, ob der Lagebericht ... nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss ... in Einklang steht und ob die Angaben nach § 243a zutreffen“. Diese Aussage steht neben dem vom Abschlussprüfer abzugebenden Urteil über den Jahresabschluss.

Form und Inhalt der Aussage zum Lagebericht im Bestätigungsvermerk sind im Fachgutachten KFS/PG3 im Detail dargestellt.

5. Anwendungszeitraum

Dieses Fachgutachten ist für die Prüfung von Lageberichten für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.