

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** über die

Prüfung des Lageberichts

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 10. Dezember 2008 als Fachgutachten KFS/PG 10, zuletzt überarbeitet im Juni 2015)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	3
2. Gegenstand und Umfang der Prüfung	3
3. Prüfungshandlungen	4
3.1. Prüfung der Einhaltung der Grundsätze der Lageberichterstattung	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)	5
3.2.1. Übereinstimmung des Lageberichts mit dem Jahresabschluss (Einklangsprüfung)	5
3.2.2. Finanzielle Leistungsindikatoren	6
3.2.3. Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren	7
3.2.4. Prüfungshandlungen	7
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	8
3.5. Prüfung der Angaben über wesentliche Risiken und Ungewissheiten	9
3.6. Prüfung der sonstigen Angaben (zu Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen und Finanzinstrumenten)	11
3.6.1. Überblick	11
3.6.2. Prüfung der Angaben zum Bereich Forschung und Entwicklung	11
3.6.3. Prüfung der Angaben zu bestehenden Zweigniederlassungen der Gesellschaft	11
3.6.4. Prüfung der Angaben zur Verwendung von Finanzinstrumenten durch das Unternehmen, insbesondere zu den Risikomanagementzielen und -methoden sowie zu den bestehenden Risiken	11
3.7. Prüfung der Angaben zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen sowie zum internen Kontroll- und zum Risikomanagementsystem	12
3.7.1. Prüfung der Angaben gemäß § 243a Abs 1 UGB (Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechte und damit zusammenhängende Vereinbarungen)	12
3.7.2. Prüfung der Angaben gemäß § 243a Abs 2 UGB (internes Kontroll- und Risikomanagementsystem)	12
4. Berichterstattung über die Prüfung	13
4.1. Prüfungsbericht	13

4.2. Bestätigungsvermerk	13
5. Anwendungszeitpunkt.....	14

1. Vorbemerkungen

- (1) Dieses Fachgutachten gilt sowohl für die Prüfung des Lageberichts als auch für die Prüfung des Konzernlageberichts. Im Folgenden wird der Einfachheit und besseren Lesbarkeit halber regelmäßig lediglich auf den Lagebericht Bezug genommen.
- (2) 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 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.
- (3) Der Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung (AFRAC) hat mit seiner Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243, 243a und 267 UGB“ vom Juni 2009 eine Empfehlung zu Aufbau und Inhalt des Lageberichts/Konzernlageberichts entsprechend den Bestimmungen des UGB abgegeben.

2. Gegenstand und Umfang der Prüfung

- (4) Gegenstand und Umfang der Prüfung des Lageberichts ergeben sich aus § 269 Abs 1 Satz 3 UGB sowie aus der Berichtspflicht gemäß § 273 Abs 1 Satz 2 UGB.
- (5) 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.
- (6) Im Prüfungsbericht ist gemäß § 273 Abs 1 Satz 2 UGB festzustellen, ob der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht. 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 mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob die Angaben nach § 243a UGB zutreffen, ist auch Bestandteil des Bestätigungsvermerks (§ 274 Abs 5 UGB).
- (7) Aus den oa 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.
- (8) Wenn in einen Bericht der Unternehmensleitung (zB „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.
- (9) 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 iS einer Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt.

- (10) 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

- (11) Der Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung hat in seiner Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243, 243a und 267 UGB“ vom Juni 2009 in Übereinstimmung 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.

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

a) Vollständigkeit¹

- 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 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; überdies hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Vollständigkeitserklärung 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.

b) Verlässlichkeit

- Tatsachenangaben im Lagebericht müssen zutreffend und nachvollziehbar sein. 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.
- Folgerungen aus den zugrunde liegenden Prämissen und Annahmen müssen schlüssig, dh rechnerisch und sachlich richtig sowie willkürfrei gezogen sein.

c) Klarheit und Übersichtlichkeit

¹ Bei der Prüfung der Einhaltung des Grundsatzes der Vollständigkeit sind eventuelle Auswirkungen der größenabhängigen Erleichterungsvorschriften des § 242 UGB zum Anhang des Jahresabschlusses auf den Lagebericht zu beachten, die durch diesen Grundsatz nicht ausgehöhlt werden können.

- Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Prüfung des Lageberichts festzustellen, ob 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.

d) 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 (zB Gesetzesänderungen oder geänderte Berichtserfordernisse, Änderung der Geschäftstätigkeit uä) zulässig.

- (13) Wurden die Grundsätze der Lageberichterstattung nicht eingehalten, so hat der Abschlussprüfer dies in seiner Berichterstattung entsprechend zu würdigen (vgl Abschnitt 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)

- (14) 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 § 243 Abs 1 UGB nach einer Beschreibung der „wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist“, steht bereits in Zusammenhang mit der voraussichtlichen Entwicklung des Unternehmens. Im Bericht über das abgelaufene Geschäftsjahr könnten sich Angaben über wesentliche Risiken nur auf schlagend gewordene Risiken und deren Auswirkung auf das Geschäftsergebnis und die Lage des Unternehmens zum Abschlussstichtag beziehen.
- (15) Inhalt der vergangenheitsorientierten Prüfung des Lageberichts ist die Beurteilung, ob die Darstellung des abgelaufenen Geschäftsjahrs mit dem Jahresabschluss übereinstimmt.
- (16) 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).

- (17) Im Vordergrund steht die Analyse des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses. Das bedeutet, dass das Schwergewicht auf der Analyse der Ertragslage liegt; bei der Analyse der Lage des Unternehmens ist zusätzlich die im § 243 Abs 1 UGB genannte Vermögens- und Finanzlage zu berücksichtigen.
- (18) Bei der Beurteilung, ob die Berichterstattung „ausgewogen“ und „umfassend“ ist, hat der Abschlussprüfer die Einhaltung der allgemeinen Grundsätze der Lageberichterstattung (vgl Abschnitt 3.1.) zu beachten.
- (19) Bezüglich des Umfangs der Berichterstattung sind die Unternehmensgröße sowie der Umfang und die Komplexität der Geschäftstätigkeit zu beachten. Die Beachtung der Einhaltung weiterer uU wesentlicher Kriterien für den Umfang der Berichterstattung (wie zB 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

- (20) Wie ausgeführt, hat die Analyse gemäß § 243 Abs 2 Satz 2 UGB auf die „wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren einzugehen und sie unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern“. 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 aufzeigen.
- (21) 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 zB die Umsatzerlöse und andere vielfach verwendete Zwischensummen aus der Gewinn- und Verlustrechnung (zB Betriebsergebnis, Finanzergebnis usw). Aus diesen absoluten Zahlen werden Verhältniszahlen abgeleitet, die für die Darstellung der Unternehmensstruktur den Vorteil größerer Anschaulichkeit besitzen und einen Vergleich mit anderen Unternehmen ermöglichen.²
- (22) Nach dem Gesetzestext sind die finanziellen Leistungsindikatoren unmittelbar aus den im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträgen und Angaben abzuleiten. Das Fachgutachten KFS/BW 3 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“ (Abschnitt 3.).

² Vgl dazu die „Empfehlung zur Ausgestaltung finanzieller Leistungsindikatoren im Lagebericht bzw Konzernlagebericht“ (Fachgutachten KFS/BW 3) des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

- (23) Die Analyse des Geschäftsverlaufs soll die Beurteilung bestimmter Entwicklungen und ihrer Ursachen ermöglichen; dies erfordert einen Vergleich mit entsprechenden Größen aus Vorjahren. Daraus ergibt sich, dass bei den finanziellen Leistungsindikatoren mindestens der vergleichbare Vorjahreswert anzugeben ist; eine Mehrperiodenübersicht ist vielfach sinnvoll.
- (24) Im Gesetz wird ausdrücklich eine Erläuterung verlangt; darunter ist auch die Erklärung der Ursachen wesentlicher Veränderungen zu verstehen.

3.2.3. Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

- (25) 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

- (26) Als Prüfungshandlungen können in Betracht kommen:
- a) 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“,
 - b) Beurteilung der Eignung der vom Unternehmen verwendeten Leistungsindikatoren,
 - c) Abstimmung mit den im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträgen und Angaben,
 - d) Prüfung der Vollständigkeit und Verlässlichkeit der Angaben zur Berechnung der Kennzahlen,
 - e) Prüfung der Ableitung der finanziellen Leistungsindikatoren aus dem Jahresabschluss, soweit erforderlich, und der Einhaltung der Vergleichbarkeit mit Vorjahresangaben,
 - f) Beurteilung der Erläuterungen zu den finanziellen Leistungsindikatoren,
 - g) Vergleich der tatsächlichen Entwicklung des Unternehmens mit der Vorjahresprognose.
- (27) Steht die im Lagebericht enthaltene Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens nicht in Einklang mit dem Jahresabschluss oder verletzt sie andere Anforderungen des Gesetzes, hat der Abschlussprüfer dies im Prüfungsbericht bzw im Bestätigungsvermerk entsprechend zu würdigen (vgl Abschnitt 4.).

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

- (28) 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.³ Im Rahmen der Prüfung des Lageberichts hat der Abschlussprüfer daher entsprechende Prüfungshandlungen vorzunehmen, um feststellen zu können,

³ Vgl dazu die AFRAC-Stellungnahme „Wertaufhellung und Wertbegründung vor und nach Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen“ vom Juni 2011.

ob 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.

- (29) Als Prüfungshandlungen können in diesem Zusammenhang in Betracht kommen:
- a) Einholung von aktuellen Informationen zum Unternehmensumfeld im Hinblick auf die Branche betreffende wesentliche wirtschaftliche und politische Ereignisse,
 - b) Durchsicht der Buchführung und der Aufzeichnungen für das nachfolgende Geschäftsjahr im Hinblick auf betragsmäßig wesentliche Geschäftsvorfälle bzw der Art nach ungewöhnliche Geschäftsvorfälle,
 - c) Durchsicht von internen Zwischenberichten (Monats- und Quartalsberichten) im Hinblick auf Abweichungen von den aus dem geprüften Jahresabschluss ersichtlichen Trends,
 - d) Durchsicht von Protokollen über nach dem Abschlussstichtag abgehaltene Sitzungen des Vorstands/der Geschäftsführung sowie des Aufsichtsrats,
 - e) Durchsicht von Niederschriften oder Protokollen über nach dem Abschlussstichtag abgehaltene Gesellschafterversammlungen bzw nach dem Abschlussstichtag im Umlaufwege erfolgte Gesellschafterbeschlüsse,
 - f) Durchsicht von Berichten der internen Revision, die nach dem Abschlussstichtag ausgefertigt worden sind,
 - g) Beschaffung von neuen Informationen über den Stand schwebender Geschäfte sowie über laufende bzw drohende Rechtsstreitigkeiten,
 - h) Beschaffung von neuen Informationen über den Stand der steuerlichen Verhältnisse (Veranlagungen, steuerliche Betriebsprüfung),
 - i) Befragungen der gesetzlichen Vertreter und anderer, von der Unternehmensleitung des geprüften Unternehmens namhaft gemachter Auskunftspersonen.
- (30) 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

- (31) 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.
- (32) Der Abschlussprüfer hat dabei folgende Aspekte zu berücksichtigen:
- a) 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,
 - b) Plausibilität der im Lagebericht dargestellten voraussichtlichen Geschäftsentwicklung und deren Auswirkung auf die zukünftige Lage des Unternehmens,

- c) Nachweise für die Realisierbarkeit der im Lagebericht dargestellten geplanten Vorhaben.
- (33) Diesbezüglich kann der Abschlussprüfer auf entsprechende Planungsunterlagen, Besprechungsprotokolle und Entscheidungen der Organe des Unternehmens zurückgreifen. Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob die Darstellungen im Lagebericht 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.
- (34) Wenn die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens nicht quantitativ dargestellt wird, hat der Abschlussprüfer 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.
- (35) Besonders kritisch sind die Angaben zur voraussichtlichen Entwicklung des Unternehmens dann zu prüfen, wenn erhebliche Ungewissheit hinsichtlich der Fortführung des Unternehmens besteht.⁴ 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 diese Tatsache im Anhang erläutert wird).
- (36) 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. Abschnitt 4.).

3.5. Prüfung der Angaben über wesentliche Risiken und Ungewissheiten

- (37) Gemäß § 243 Abs 1 UGB sind im Lagebericht auch „die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben“.⁵ 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 des Risikomanagements bei Verwendung von Finanzinstrumenten (siehe dazu Abschnitt 3.6.4.) und im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess (siehe dazu Abschnitt 3.7.2.) – aus § 243 Abs 1 UGB nicht abzuleiten.
- (38) 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 die ihnen

⁴ Vgl zu den notwendigen Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ISA 570.10 ff.

⁵ Der Begriff des Risikos wird vom "Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission" (COSO) im "Enterprise Risk Management – Integrated Framework" mit der Möglichkeit des negativen Abweichens von einem erwarteten Ereignis definiert.

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.

- (39) Als Prüfungshandlungen kommen in diesem Zusammenhang ua in Betracht:
- a) Analyse des allgemeinen wirtschaftlichen Umfelds und der für das Unternehmen relevanten Branchenentwicklung, der Marktbedingungen sowie der Wettbewerbsverhältnisse,
 - b) Würdigung der im Zuge der Festlegung der Prüfungsstrategie und der Prüfungsplanung erhobenen Informationen,
 - c) Durchsicht der Berichte von Controlling- oder Risikomanagementabteilungen,
 - d) Durchsicht von Prüfungsprogrammen, Arbeitspapieren und Berichten einer allenfalls eingerichteten internen Revision,
 - e) Plausibilisierung von Annahmen und Berechnungen anhand der in der Rechnungslegung erfassten Werte,
 - f) Befragungen der gesetzlichen Vertreter und anderer, von der Unternehmensleitung namhaft gemachter Auskunftspersonen.
- (40) Informationen zur Geschäftstätigkeit und zum wirtschaftlichen sowie rechtlichen Umfeld des Unternehmens müssen bereits für eine sachgerechte Prüfungsplanung erlangt worden sein (vgl dazu die Ausführungen in ISA 315.11 ff). Sie müssen es dem Abschlussprüfer ermöglichen,
- a) die für den Unternehmenserfolg maßgebenden Einflussfaktoren,
 - b) die Unternehmensstrategie und die aus der Umsetzung der Unternehmensstrategie resultierenden Geschäftsrisiken sowie die Reaktion des Unternehmens auf diese Risiken und
 - c) die Geschäftsprozesse, ihre wesentlichen Risiken und die diesbezüglichen Kontrolleinrichtungen und -maßnahmen
- zu verstehen; sie bilden eine wichtige Grundlage, die diesbezüglichen Angaben im Lagebericht zu beurteilen.
- (41) Aus diesen Informationen und Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer seine Einschätzung der 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 zutreffen.
- (42) 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 Abschnitt 4.).

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

3.6.1. Überblick

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

- a) Angaben zum Bereich Forschung und Entwicklung,
- b) Angaben zu bestehenden Zweigniederlassungen der Gesellschaft,
- c) 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 zum Bereich Forschung und Entwicklung

(44) Der Abschlussprüfer hat sich davon zu überzeugen, dass die Angaben zu Forschung und Entwicklung ausreichend und angemessen sind. Im Falle quantitativer Angaben, zB 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, zB Ziele und Umfang der laufenden und geplanten Forschungsprogramme, sind ebenfalls ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise von der Geschäftsleitung, etwa in Form ausreichender Protokolle, einzuholen. Der Abschlussprüfer hat die Plausibilität der betreffenden Angaben zu beurteilen; die technische Beurteilung laufender und geplanter Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ist nicht Aufgabe des Abschlussprüfers.

(45) Die schutzwürdigen Interessen des geprüften Unternehmens (Geschäftsgeheimnisse) begrenzen die Angabeverpflichtung der Unternehmensleitung.

3.6.3. Prüfung der Angaben zu bestehenden Zweigniederlassungen der Gesellschaft

(46) 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 im Rechnungswesen 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

(47) Der Abschlussprüfer hat sich davon zu überzeugen, dass die Angaben zur Verwendung von Finanzinstrumenten⁶ und die Angaben zu den diesbezüglichen Risikomanagementzielen und -methoden des Unternehmens sowie zu den diesbezüglichen Preisänderungs-, Ausfall-, Liquiditäts- und Cashflow-Risiken ausgewogen und umfassend sind und eine vollständige und verlässliche Grundlage für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darstellen. Die diesbezüglichen Berichtspflichten des Unternehmens umfassen nicht das gesamte Risikomanagementsystem, sondern beziehen sich gemäß § 243 Abs 3 Z 5 erster

⁶ Der Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung geht in seiner Stellungnahme zur Lageberichterstattung davon aus, dass der Begriff „Finanzinstrumente“ „anhand der zum Abschlussstichtag geltenden IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, zu interpretieren“ ist (Rz 66).

Halbsatz UGB ausschließlich auf „die Verwendung von Finanzinstrumenten, sofern dies für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung ist“.

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)

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

(49) Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob der Lagebericht alle gemäß § 243a Abs 1 UGB anzugebenden Tatbestände enthält, die am Abschlussstichtag gegeben waren (unabhängig davon, ob sie seither weggefallen sind), und ob die Angaben zu diesen Tatbeständen zutreffen. Wenn solche Tatbestände bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts eingetreten sind, hat der Abschlussprüfer zu prüfen, ob sie von der Berichterstattung erfasst sind und ob die diesbezüglichen Angaben zutreffen. Zur Prüfung der Vollständigkeit der Angaben hat der Abschlussprüfer die Satzung und alle weiteren einschlägigen 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)

(50) Auf Grund der Bestimmungen des § 243a Abs 2 UGB sind im Lagebericht einer „Gesellschaft, 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“.

(51) Unter dem internen Kontrollsystem wird der von den mit der Unternehmensleitung und der -überwachung betrauten und anderen Personen entworfene und ausgeführte Prozess verstanden, durch den

- a) die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Tätigkeit (hiezuhört auch der Schutz des Vermögens vor Verlusten durch Schäden und Malversationen),
- b) die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung und
- c) die Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften

überwacht und kontrolliert werden, 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 die Ausführungen in ISA 315.11 ff).

(52) Die Beschreibungspflicht gemäß § 243a Abs 2 UGB 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 Abschnitt 3.6.4.).

- (53) Die Prüfung durch den Abschlussprüfer hat sich darauf zu erstrecken, ob die von der Unternehmensleitung in den Lagebericht aufgenommenen Beschreibungen den Grundsätzen der Lageberichterstattung (vgl Abschnitt 3.1.) entsprechen und richtig sind.
- (54) Die Prüfung der diesbezüglichen Angaben im Lagebericht kann sich 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 Abschnitt 4.).
- (55) 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 seine Gestaltung als auch auf seine Umsetzung und Aufrechterhaltung (vgl dazu ISA 315.11 ff). 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 durch die Unternehmensleitung schon durch seine Beschäftigung mit dem internen Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung.
- (56) Ob die Ergebnisse aus diesen Prüfungshandlungen ausreichen oder ob noch zusätzliche Prüfungshandlungen für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit der Beschreibung des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems erforderlich sind, richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls.

4. Berichterstattung über die Prüfung

4.1. Prüfungsbericht

- (57) Hinsichtlich der Berichterstattung im Prüfungsbericht wird auf das Fachgutachten KFS/PG 2 verwiesen.

4.2. Bestätigungsvermerk

- (58) Gemäß § 274 Abs 5 UGB hat der Bestätigungsvermerk außer dem Urteil über den Jahresabschluss „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“.
- (59) Form und Inhalt der Aussage zum Lagebericht im Bestätigungsvermerk sind im Fachgutachten KFS/PG 3 im Detail dargestellt.

5. Anwendungszeitpunkt

- (60) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieses Fachgutachtens ersetzt die vorherige Fassung für die Prüfung von Lageberichten und Konzernlageberichten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 30. Juni 2016 enden. Abhängig davon, ob die Möglichkeit zur früheren Anwendung des Fachgutachtens KFS/PG 1 (vgl KFS/PG 1, Rz 54) in Anspruch genommen wird, ist eine frühere Anwendung der vorliegenden überarbeiteten Fassung zulässig.