

## 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 15. März 2016 als Neufassung des Fachgutachtens KFS/PG 10, zuletzt überarbeitet im Juni 2017; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Vorbemerkungen .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Gegenstand und Umfang der Prüfung .....</b>	<b>2</b>
<b>3. Prüfungshandlungen .....</b>	<b>2</b>
<b>3.1. Gesamtwürdigung des Lageberichts .....</b>	<b>3</b>
<b>3.2. Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften.....</b>	<b>3</b>
3.2.1. Einhaltung der Grundsätze der Lageberichterstattung.....	3
3.2.1.1. Vollständigkeit.....	3
3.2.1.2. Verlässlichkeit .....	3
3.2.1.3. Klarheit und Übersichtlichkeit .....	3
3.2.1.4. Vergleichbarkeit .....	4
3.2.2. Besondere Aspekte der Prüfung der Angaben über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage .....	4
3.2.3. Besondere Aspekte der Prüfung der Angaben über die voraussichtliche Ent- wicklung des Unternehmens.....	4
3.2.4. Besondere Aspekte der Prüfung der Angaben über wesentliche Risiken und Ungewissheiten .....	5
3.2.5. Besondere Aspekte der Prüfung der Angaben gemäß § 243a UGB .....	5
3.2.5.1. Prüfung der Angaben zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrech- ten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen .....	5
3.2.5.2. Prüfung der Angaben zum internen Kontroll- und Risikomanagement- system.....	5
3.2.6. Besondere Aspekte der Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung.....	5
<b>3.3. Prüfung des Einklangs des Lageberichts mit dem Jahresabschluss .....</b>	<b>6</b>
<b>4. Vollständigkeitserklärung .....</b>	<b>6</b>
<b>5. Berichterstattung über die Prüfung.....</b>	<b>6</b>
<b>6. Anwendungszeitpunkt.....</b>	<b>6</b>

## 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. Die Ausführungen gelten sinngemäß auch für den Konzernlagebericht.
- (2) Die gesetzlichen Anforderungen an den Lagebericht ergeben sich aus § 243 UGB; darüber hinaus sind für bestimmte Gesellschaften die Bestimmungen der §§ 243a und 243b UGB zu beachten. Den Konzernlagebericht regeln die §§ 267 und 267a UGB.
- (3) Der Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung (AFRAC) hat mit seiner Stellungnahme 9 „Lageberichterstattung gemäß §§ 243, 243a und 267 UGB“ Grundsätze der Lageberichterstattung formuliert und Empfehlungen 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. 3 UGB. Demnach hat der Abschlussprüfer zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht (Abschnitt 3.3.) und ob der Lagebericht nach den geltenden rechtlichen Anforderungen aufgestellt wurde (Abschnitt 3.2.).
- (5) Darüber hinaus ergibt sich aus der gemäß § 274 Abs. 5 Z 2 UGB im Bestätigungsvermerk gebotenen Erklärung die Verpflichtung des Abschlussprüfers, den Lagebericht gesamthaft dahingehend zu würdigen, ob er angesichts der bei der Prüfung des Jahresabschlusses gewonnenen Erkenntnisse und des gewonnenen Verständnisses über das Unternehmen und dessen Umfeld wesentliche fehlerhafte Angaben enthält (Abschnitt 3.1.).
- (6) Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich des § 243b (oder § 267a) UGB fallen, haben eine (konsolidierte) nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufzunehmen oder einen gesonderten (konsolidierten) nichtfinanziellen Bericht zu erstellen. Wird die (konsolidierte) nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufgenommen, ist im Prüfungsbericht festzustellen, ob die nichtfinanzielle Erklärung aufgestellt worden ist oder nicht. (Abschnitt 3.2.6.)
- (7) Werden von der Unternehmensleitung Jahresabschluss und Lagebericht mit anderen Informationen in einem Bericht (z.B. „Geschäftsbericht“ oder „Finanzbericht“) zusammengefasst, hat der Abschlussprüfer erforderlichenfalls darauf hinzuwirken, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht klar von den anderen Informationen des Berichts abgegrenzt werden. Dies gilt gleichermaßen für eine (konsolidierte) nichtfinanzielle Erklärung, wenn diese in den Lagebericht aufgenommen wird.

## 3. Prüfungshandlungen

- (8) Der Abschlussprüfer hat zur Prüfung des Lageberichts zumindest die in der Folge dargelegten Prüfungshandlungen durchzuführen und dazu ausreichende und geeignete Nachweise einzuholen.

### **3.1. Gesamtwürdigung des Lageberichts**

- (9) Die für die Gesamtwürdigung erforderlichen Prüfungshandlungen bestehen im Wesentlichen aus einer vollständigen Durchsicht des Lageberichts.
- (10) Aufgrund dieser Durchsicht ist eine Gesamtwürdigung dahingehend vorzunehmen, ob der Lagebericht wesentliche fehlerhafte Angaben enthält.
- (11) Die für diese Würdigung erforderlichen Erkenntnisse und Informationen ergeben sich insbesondere aus den im Rahmen der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen bzw. dem gewonnenen Verständnis über das Unternehmen und dessen Umfeld. Im Zusammenhang mit den anderen Prüfungspflichten des Abschlussprüfers in Bezug auf den Lagebericht (Abschnitte 3.2. und 3.3.) resultierende Erkenntnisse sind hierbei zu berücksichtigen.

### **3.2. Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften**

- (12) Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob der Lagebericht sämtliche vom Gesetz geforderten Angaben enthält.
- (13) Darüber hinaus sind nachfolgende Aspekte vom Abschlussprüfer zu beurteilen:

#### **3.2.1. Einhaltung der Grundsätze der Lageberichterstattung**

##### **3.2.1.1. Vollständigkeit**

- (14) Der Abschlussprüfer hat abzuschätzen, ob im Lagebericht alle wesentlichen Informationen für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage enthalten sind und ob er alle wesentlichen Informationen enthält, die ein sachkundiger Berichtsadressat für die Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens sowie von dessen voraussichtlicher Entwicklung und dessen Risikolage benötigt. Dabei hat der Abschlussprüfer die im Rahmen der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse und sein gewonnenes Verständnis über das Unternehmen und sein Umfeld heranzuziehen.
- (15) Der Abschlussprüfer hat bei seiner Beurteilung betreffend Umfang und Auswahl der berichtspflichtigen Sachverhalte Größe, Branche und wirtschaftliche Lage des Unternehmens sowie den Gesichtspunkt der Wesentlichkeit zu berücksichtigen.

##### **3.2.1.2. Verlässlichkeit**

- (16) Hinsichtlich Tatsachenangaben hat der Abschlussprüfer eine Abstimmung mit jenen Unterlagen vorzunehmen, aus denen die Angaben abgeleitet wurden.
- (17) Annahmen sind auf ihre Plausibilität und Widerspruchsfreiheit zum Jahresabschluss zu würdigen.
- (18) Dargestellte Schlussfolgerungen sind daraufhin zu prüfen, ob sie schlüssig und willkürfrei gezogen worden sind.

##### **3.2.1.3. Klarheit und Übersichtlichkeit**

- (19) Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Prüfung des Lageberichts festzustellen, ob der Lagebericht als solcher bezeichnet und als zusammenhängende, übersichtliche

Darstellung aufgestellt wurde. Hinsichtlich der erforderlichen Trennung des Lageberichts von anderen Teilen der Finanzberichterstattung wird auf Rz (7) verwiesen.

- (20) Werden der Konzernlagebericht und der Lagebericht des Mutterunternehmens gemäß § 267 Abs. 4 UGB zusammengefasst, hat der Abschlussprüfer besonders darauf zu achten, dass durch die Zusammenfassung kein Informationsverlust eintritt und dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit Rechnung getragen wird.<sup>1</sup>

#### **3.2.1.4. Vergleichbarkeit**

- (21) Der Abschlussprüfer hat nachzuvollziehen, ob die Vergleichbarkeit mit früheren Abschlussperioden beachtet und der Berichtsaufbau (formelle Stetigkeit) sowie die im Lagebericht dargestellten Inhalte einschließlich der finanziellen und – soweit zutreffend – nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (materielle Stetigkeit) beibehalten wurden.
- (22) Wird vom Grundsatz der Stetigkeit abgewichen, ist zu beurteilen, ob besondere Umstände vorliegen (z.B. Gesetzesänderungen oder geänderte Berichtserfordernisse), die die Abweichung begründen.

#### **3.2.2. Besondere Aspekte der Prüfung der Angaben über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage**

- (23) Hinsichtlich der vom Unternehmen verwendeten Leistungsindikatoren hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob diese zur Darstellung des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage des geprüften Unternehmens geeignet sind. Zu möglichen Kennzahlen als finanzielle Leistungsindikatoren wird auf KFS/BW 3 verwiesen.

#### **3.2.3. Besondere Aspekte der Prüfung der Angaben über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens**

- (24) Bei prognostischen und wertenden Angaben über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens beurteilt der Abschlussprüfer ihre Plausibilität und Übereinstimmung mit seinen durch die Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen. Dies gilt auch für die der Prognose zugrunde liegenden Annahmen über die zukünftige Entwicklung, die vor dem Hintergrund der tatsächlichen Lage und im Vergleich zur tatsächlichen Entwicklung auf Vollständigkeit und Plausibilität zu prüfen sind.
- (25) Hinsichtlich der im Lagebericht dargestellten Prognosen hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob sie mit den internen Erwartungen des Unternehmens übereinstimmen. Die Erwartungen müssen realitätsnah sein und die Absichten sowie die Möglichkeiten der Unternehmensführung, bestimmte Handlungen durchzuführen, in angemessener Weise widerspiegeln.
- (26) Bei wertenden Aussagen hat der Abschlussprüfer zusätzlich zur Realitätsnähe der Prognosen zu beurteilen, ob nicht durch Darstellungsform und Wortwahl möglicherweise ein irreführendes Bild der tatsächlich erwarteten Verhältnisse vermittelt wird.

---

<sup>1</sup> Zur grundsätzlichen Problematik der Zusammenfassung des Lageberichts und des Konzernlageberichts siehe Abschnitt 8.1. der AFRAC-Stellungnahme zur Lageberichterstattung.

### **3.2.4. Besondere Aspekte der Prüfung der Angaben über wesentliche Risiken und Ungewissheiten**

- (27) Der Abschlussprüfer hat die Darstellungen im Lagebericht zu den wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, mit seiner eigenen Einschätzung zu vergleichen, die er auf Basis der im Zuge der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse entwickelt hat; dies gilt insbesondere im Fall von erheblichen Zweifeln an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung.
- (28) Soweit im Lagebericht in diesem Zusammenhang Angaben zum Risikomanagementsystem enthalten sind, muss im Rahmen der Prüfung des Lageberichts keine vollständige Prüfung des Risikomanagementsystems erfolgen; jedoch ist darauf zu achten, dass durch die Angaben kein falscher Eindruck vermittelt wird; dies gilt insbesondere für Angaben zur Wirksamkeit des Risikomanagementsystems.

### **3.2.5. Besondere Aspekte der Prüfung der Angaben gemäß § 243a UGB**

#### **3.2.5.1. Prüfung der Angaben zu Kapital-, Anteils-, Stimm- und Kontrollrechten und damit zusammenhängenden Vereinbarungen**

- (29) Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob der Lagebericht alle gemäß § 243a Abs. 1 UGB anzugebenden Tatbestände enthält, die am Abschlussstichtag gegeben waren, und ob die Angaben zu diesen Tatbeständen zutreffen.
- (30) Zur Prüfung der Angaben hat der Abschlussprüfer die dazu erforderlichen Unterlagen des Unternehmens (insbesondere die Satzung) heranzuziehen und die Angaben damit abzustimmen.

#### **3.2.5.2. Prüfung der Angaben zum internen Kontroll- und Risikomanagementsystem**

- (31) Eine Beurteilung des internen Kontrollsystems durch den Abschlussprüfer erfolgt bereits im Rahmen der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung und bezieht sich insbesondere auf jene Regelungen, welche die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung betreffen.
- (32) Die Prüfung der Angaben gemäß § 243a Abs. 2 UGB im Lagebericht kann sich daher auf die Prüfung der Frage beschränken, ob die von der Unternehmensleitung gegebene Darstellung in ausgewogener und umfassender Form die wesentlichen Merkmale des internen Kontrollsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess und des diesbezüglichen Risikomanagementsystems enthält.
- (33) Ob die Ergebnisse aus den Prüfungshandlungen im Sinne der Rz (31) ausreichen oder ob noch zusätzliche Prüfungshandlungen für die Beurteilung dieser gesetzlich vorgeschriebenen Angaben erforderlich sind, richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls. Eine Prüfung der Wirksamkeit des dargestellten internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess ist dazu jedoch nicht erforderlich.

### **3.2.6. Besondere Aspekte der Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung**

- (34) Wird die (konsolidierte) nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufgenommen, ist im Prüfungsbericht festzustellen, ob die nichtfinanzielle Erklärung aufgestellt worden ist oder nicht. Der Abschlussprüfer hat daher nicht die Aufgabe, eine materielle Prüfung der Erklärung durchzuführen, ist aber verpflichtet, diese als sonstige Informationen gemäß ISA 720.14 f. zu würdigen.

### **3.3. Prüfung des Einklangs des Lageberichts mit dem Jahresabschluss**

- (35) Zur Prüfung des Einklangs des Lageberichts mit dem Jahresabschluss hat der Abschlussprüfer insbesondere folgende Prüfungshandlungen durchzuführen:
- a) Abstimmung sämtlicher Angaben im Lagebericht, die auch im Jahresabschluss (einschließlich erläuternder Angaben) enthalten sind oder aus diesem abgeleitet wurden, mit dem Jahresabschluss,
  - b) Prüfung der Ableitung der finanziellen Leistungsindikatoren aus dem Jahresabschluss,
  - c) Beurteilung der Erläuterungen zu den finanziellen Leistungsindikatoren,
  - d) Vergleich des vom Lagebericht vermittelten Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens mit dem vom Jahresabschluss diesbezüglich vermittelten Bild.

## **4. Vollständigkeitserklärung**

- (36) Der Abschlussprüfer hat gemäß ISA 580 eine Vollständigkeitserklärung zur Abschlussprüfung einzuholen. Im Zusammenhang mit der Prüfung des Lageberichts hat sie zusätzlich eine Erklärung der Unternehmensleitung
- a) zu deren Verantwortlichkeit für die Aufstellung des Lageberichts und
  - b) über die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben im Lagebericht
- zu enthalten.

## **5. Berichterstattung über die Prüfung**

- (37) Hat die Prüfung des Lageberichts zu Beanstandungen geführt, hat dies der Abschlussprüfer in seiner Berichterstattung entsprechend zu würdigen.
- (38) Hinsichtlich der Berichterstattung im Prüfungsbericht wird auf das Fachgutachten KFS/PG 2 verwiesen.
- (39) Hinsichtlich der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk wird auf das Fachgutachten KFS/PG 3 verwiesen.

## **6. Anwendungszeitpunkt**

- (40) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieses Fachgutachtens ist auf die Prüfung von Lageberichten und Konzernlageberichten für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.