

STG

Schwäbische Treuhandgesellschaft

Grundsätze der Lageberichtsprüfung bei den immateriellen Werten und der Wissensbilanz

Dipl.-Wirt.-Ing. Günther Marz
Wirtschaftsprüfer

Ewald Roth
Vereidigter Buchprüfer

Rudolf Jackel
Vereidigter Buchprüfer

STG

Schwäbische Treuhandgesellschaft

Nachfolgegesellschaft
seit 01.01.2012



MMP Wirtschaftsprüfung GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



amiron Treuhand GmbH
Steuerberatungsgesellschaft

JP Jackel & Kollegen
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Innovation in Beratung

■ ■ Marz & Bidell ■ ■
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Allgemeine Grundsätze der Lageberichtsprüfung
 - 2.1 Einklangsprüfung
 - 2.2 Prüfung der Lagevermittlung
 - 2.3 Prüfung der Chancen- und Risiken der zukünftigen Entwicklung
 - 2.4 Prüfung der Prognoseberichterstattung
3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)
 - 3.1 Einklangsprüfung
 - 3.2 Prüfung der Lagevermittlung
 - 3.3 Prüfung der Prognoseberichterstattung
 - 3.4 Prüfungstechnik und –berichterstattung
4. Schlussbemerkung

1. Einleitung

- Lagebericht bildet die zweite Säule neben dem Jahresabschluss bei der Publizität
- Lagebericht soll losgelöst vom Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln
- Hierfür erfolgt bei großen KapG und Konzernen eine Ausdehnung auf nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (Vgl. §§ 289 Abs. 3, 315 Abs. 1 Satz 4 HGB)
- Ziel ist die zusätzliche Informationsgewinnung für externe Stakeholder
- Glaubwürdigkeit der dargestellten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht wird durch die Prüfung gem. § 316 Abs. 1 HGB gewährleistet
- Allerdings keine gesetzliche Prüfungspflicht bei zusätzlichen Angaben, die außerhalb des Lageberichts im Geschäftsbericht gemacht werden
- Verantwortlichkeit des WP erstreckt sich lediglich darauf, wesentliche Auswirkungen zu erkennen bzw. aufzudecken. Die Berücksichtigung des Kriteriums der Wesentlichkeit bringt eine Konzentration auf entscheidungserhebliche Sachverhalte mit sich

1. Einleitung

- Im uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers wird folgendes zum Lagebericht bestätigt:

Der Lagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss, vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.

2. Allgemeine Grundsätze der Lageberichtsprüfung

2.1. Einklangsprüfung

- Konvergenz der Berichterstattung im Lagebericht mit den Angaben im Jahresabschluss und den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen
- Lagebericht darf kein Bild vermitteln, das von dem abweicht, das durch den Jahresabschluss gegeben wird und muss mit diesem „Im Einklang stehen“ (vgl. § 317 Abs. 2 Satz 1 1. Halbsatz HGB)
- Beurteilung bezieht sich dabei auf Sachverhalte, die im abgelaufenen Geschäftsjahr realisiert wurden und ihren Niederschlag insbesondere im Zahlenwerk fanden
- Gegebene Plausibilität bei prognostischen Angaben und Übereinstimmung mit den während der Prüfung des Jahresabschlusses gewonnenen Erkenntnissen

2. Allgemeine Grundsätze der Lageberichtsprüfung

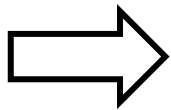
2.2. Prüfung der Lagevermittlung

- Vermittlung einer zutreffenden Vorstellung von der Lage der Gesellschaft durch den Lagebericht
- Gesamtwürdigung des von der Unternehmensleitung im Lagebericht vermittelten Bildes von der Lage des Unternehmens durch den Abschlussprüfer
- Durchführung von Analysen des Unternehmens und des Unternehmensumfeldes
- Sicherstellung, dass alle für die Beurteilung des Geschäftsverlauf und der Lage des Unternehmens wesentlichen Angaben im Lagebericht enthalten sind.
- Darstellungen in Form von Tabellen, Grafiken etc. unterliegen der gleichen Prüfungsintensität wie Zahlenangaben und müssen ebenfalls mit dem Jahresabschluss in Einklang stehen.
- Analyse des globalen Umfeldes
- Analyse der unternehmensinternen Erfolgsfaktoren
- Analyse der internen Organisation und der Entscheidungsfindung

2. Allgemeine Grundsätze der Lageberichtsprüfung

2.2. Prüfung der Lagevermittlung

- Zusätzliche Prüfung von nicht im Jahresabschluss enthaltenen Informationen, die für die Gesamtsituation des Unternehmens wesentlich sein können.
- Prüfung ob wertende Aussagen durch die gewählte Darstellungsform und Wortwahl nicht dazu beitragen einen falschen Eindruck zu vermitteln, obwohl die Einzelaussagen sachlich zutreffend sind



Aufgrund seiner Analysen ist es dem Abschlussprüfer möglich abschließend eine eigene Einschätzung zum Geschäftsverlauf, zur Lage sowie zu den Chancen und Risiken des Unternehmens vorzunehmen und zu beurteilen, ob die Darstellung im Lagebericht zutreffend ist.

2. Allgemeine Grundsätze der Lageberichtsprüfung

2.3. Prüfung der Chancen- und Risiken der zukünftigen Entwicklung

- Risiken sind: Bestandsgefährdende Risiken, als auch sonstige Geschäftsrisiken, die sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken können (vgl. § 317 Abs. 2 Satz 2 HGB)
- Chancen sind künftige Gegebenheiten, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage positiv beeinflussen
- Vollständigkeit aller wesentlichen Chancen und Risiken ist zu beurteilen
- Einen Anhaltspunkt für die Darstellung der Risiken bildet DRS 20,TZ 146 ff
- Chancen und Risiken müssen einzeln dargestellt werden und dürfen nicht miteinander saldiert werden
- Nicht ausreichend ist, wenn Chancen und Risiken nur vollständig aufgezählt werden – es sind vielmehr die Wirkungen auf die wirtschaftliche Lage zu beschreiben

2. Allgemeine Grundsätze der Lageberichtsprüfung

2.3. Prüfung der Chancen- und Risiken der zukünftigen Entwicklung

- Einbezug aller Entwicklungen und Informationen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten oder bekannt geworden sind erfolgt
- Beurteilung (Wirksamkeit) der vorgenommenen Maßnahmen, um ein Risiko zu mindern
- Tatsächliches Bestehen der angegebenen Chancen mit prognostizierter positiver Entwicklung für das Unternehmen plausibel
- Plausibilität der ggf. verwendeten Modelle und Annahmen zur Quantifizierung der Risiken
- Neben der Vollständigkeitsprüfung auch Prüfung der Richtigkeit und Klarheit von angegebenen Chancen und Risiken
- Aufgrund des häufigen Prognosecharakters, kann in der Prüfung lediglich auf die Plausibilität und Widerspruchsfreiheit abgestellt werden

2. Allgemeine Grundsätze der Lageberichtsprüfung

2.3. Prüfung der Chancen- und Risiken der zukünftigen Entwicklung

- Der Abschlussprüfer hat letztlich zu beurteilen, ob die Bedeutung der Chancen und Risiken für das Unternehmen im Lagebericht erkennbar wird – vage oder gar irreführende Formulierungen sind zu beanstanden – vorliegende bestandgefährdete Risiken sind als solche zu bezeichnen!

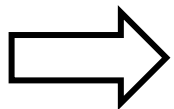
2. Allgemeine Grundsätze der Lageberichtsprüfung

2.4. Prüfung der Prognoseberichterstattung

- Plausibilität und Übereinstimmung der prognostischen und wertenden Aussagen mit den während der Prüfung gewonnen Erkenntnissen
- Keine Divergenz zwischen Prognosen im Lagebericht und unternehmensinternen Prognosen
- Beurteilung der Prognosegüte des Planungssystems kann anhand von Vergleichen der Vorjahresberichte mit den tatsächlichen eingetretenen Entwicklungen erfolgen.
- Prüfung bezüglich Plausibilität, Widerspruchsfreiheit, Wirklichkeitsnähe und Vollständigkeit
- Wertende Aussagen innerhalb der Prognose dürfen kein irreführendes Bild vermitteln und müssen die tatsächlichen Verhältnisse korrekt darstellen
- Prognostische Aussagen können lediglich mit dem Prüfungsurteil „glaubwürdig/un glaubwürdig“ bzw. „realistisch/unrealistisch“ versehen werden

3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

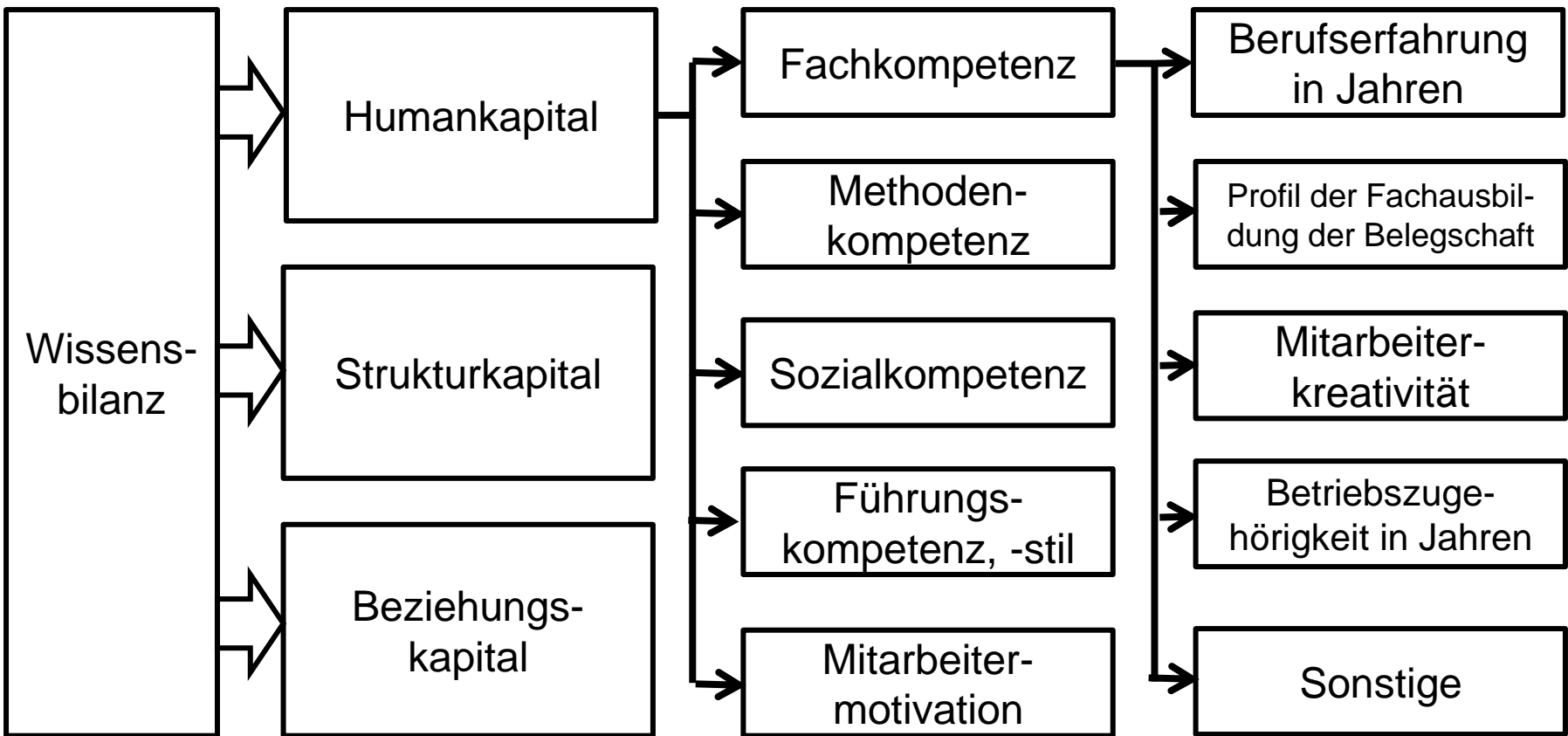
- Die Allgemeinen Grundsätze der Lageberichterstattung sind auch auf nichtfinanzielle Leistungsindikatoren anzuwenden (vgl. § 289 Abs. 3 HGB)
- Wissensbilanz als Bestandteil der Lageberichterstattung wird prinzipiell in den Bereich der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren eingeordnet
- Hintergrund ist die Abzielung auf die Kommunikation mit den externen Stakeholdern
- Wissensbilanz besteht üblicherweise aus drei Berichtskategorien
 - Humankapital
 - Strukturkapital
 - Beziehungskapital



Die Berichtskategorie selbst wird wiederum durch Einflussgrößen und Indikatoren beschrieben, die es insbesondere ermöglichen sollen, immaterielle Werte messbar zu machen.

3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

Beispiel anhand der Berichtskategorie Humankapital:



3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

3.1. Einklangsprüfung

- Stehen die Aussagen z.B. zum Humankapital, sowohl im Ganzen als auch hinsichtlich der einzelnen Einflussgrößen und Indikatoren, nicht im Widerspruch zu der allgemeinen Darstellung von Geschäftsverlauf und Lage des Unternehmens
- Prüfung von offensichtlichen Widersprüchen in den Aussagen der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren z.B. zum Humankapital und Plausibilisierung von Aussagen der Indikatoren zum Humankapital im Vergleich zu den Jahresabschlussdaten

3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

3.2. Prüfung der Lagevermittlung

- Aussagen der Wissensbilanz (z.B. zum Humankapital) vermitteln kein falsches Bild der Lage des Unternehmens
- Aufgrund von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in der Wissensbilanz waren diese regelmäßig noch kein Inhalt (bislang nur finanzielle Informationen) der Abschlussprüfung
- Informationen stammen fast ausschließlich aus internen Quellen des Unternehmens
- Zu beurteilen ist die Zuverlässigkeit, Glaubwürdigkeit und Plausibilität durch Auseinandersetzung mit der Art der Ermittlung und der Beschaffung der Informationen
- Prüfung ist auch auf die Systeme (z.B. Wissensbilanz-Toolbox), die die wissensbilanzbezogenen Daten bereitstellen, zu erstrecken

3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

3.2. Prüfung der Lagevermittlung

- Bei der Anwendung der sog. „Wissensbilanz-Toolbox“ ist einerseits die IT-technische Abbildung im Rahmen einer angemessenen IT-Systemprüfung zu prüfen. Andererseits ist auch die Methodik der Ermittlung von Aussagen und Kennzahlen durch die Toolbox einer Würdigung zu unterziehen
- Aufgrund häufiger Verwendung von Zeitreihen ist die Stetigkeit der Art und der Systematik der Ermittlung zu beurteilen und zu gewährleisten, um einen Vergleich möglich zu machen
- Die sicher nicht von der Hand zu weisende Tendenz, sich mit der Berichterstattung über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren als Unternehmen eher positiv darzustellen, ist mit der üblichen kritischen Grundhaltung des Abschlussprüfers zu begegnen

3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

3.3. Prüfung der Prognoseberichterstattung

- Häufig Aussagen zur zukünftigen Veränderung von Einflussgrößen und Indikatoren
- Würdigung bzw. Plausibilität der Aussagen und Übereinstimmung mit den Kenntnissen, die in der bisherigen Prüfung der Wissensbilanz gewonnen wurden durch den Abschlussprüfer
- Keine Widersprüche zu den bekannten Informationen aus der allgemeinen Berichterstattung zu Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung

3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

3.4. Prüfungstechnik und -berichterstattung

- Grundsätzlich gilt bei der Herangehensweise der risikoorientierte Prüfungsansatz
- Eine Wissensbilanz weist aufgrund ihrer Besonderheit und der Berichterstattungstendenzen der Unternehmen wohl eher ein hohes Prüfungsrisiko auf
- Insoweit ist zu erwarten, dass ein Großteil der Angaben vollständig aussagebezogen geprüft werden
- Verwendung von Hilfsmitteln, die alle relevanten Fragen zusammenfassen (Checkliste siehe Beispiel nachfolgende Seite)

3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

3.4. Prüfungstechnik und -berichterstattung

Beispiel:

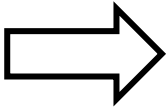
Humankapital	Ja	Nein	n/a	Bemerkung
<ul style="list-style-type: none"> – Ist eine ausreichende Definition des Humankapitals, was hierunter im Einzelnen zu subsumieren ist, gegeben worden? – Sind die wesentlichen Einflussfaktoren hierzu vollständig genannt und angesetzt (einbezogen) worden? – Sind ggf. für das Unternehmen wesentliche Einflussfaktoren nicht berücksichtigt worden (Abgleich mit dem Umfang der Checkliste/Stand der Wissenschaft)? 				
<ul style="list-style-type: none"> – Sind die zugrundeliegenden Einflussfaktoren ausreichend durch Indikatoren belegt (nachgewiesen) und nachvollziehbar? – Sind die Indikatoren plausibel sowie stetig und nachvollziehbar ermittelt worden? 				
<ul style="list-style-type: none"> – Sind die ggf. zugrundeliegenden Bewertungseinflüsse und Einschätzungen korrekt ermittelt und dargestellt worden? – Ist das Gesamturteil (Gesamtaussage) zum Humankapital im Lagebericht insgesamt zutreffend? 				

3. Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung (Beispiel Humankapital)

3.4. Prüfungstechnik und -berichterstattung

- Fraglich sind die Konsequenzen für das Prüfungsurteil, wenn die Prüfungsergebnisse nicht ausreichend bzw. zufriedenstellend sind
- Dabei gilt, dass der Bestätigungsvermerk im Hinblick auf den Lagebericht einzuschränken ist, wenn wesentliche Einwendungen zu erheben sind. Dies kann bspw. dann der Fall sein, wenn im Lagebericht enthaltene prüfungspflichtige Informationen falsch sind oder in Widerspruch zu den geprüften Unterlagen stehen oder wenn der Abschlussprüfer bestimmte Sachverhalte nicht beurteilen kann. (vgl. IDW (Hrsg.) [2009], Tz. 36)

4. Schlussbemerkung

- Grundsätzlich keine bedeutenden Unterschiede in der Vorgehensweise zur Lageberichtsprüfung im Allgemeinen und zu den Besonderheiten der Prüfung von Wissensbilanzen als Bestandteil der Lageberichterstattung
 - Spezifische Herangehensweise und höherer Zeitaufwand ggf. erforderlich
 - Grundsätzlich sind Wissensbilanzen als Bestandteil des Lageberichts prüfbar
-  Einer Verankerung in der Lageberichtserstattung steht aus diesem Blickwinkel somit nichts im Wege!

4. Schlussbemerkung

- **Noch Fragen ???**
- **Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !**