

## **wp.net-Prüfungshinweis 2018.01**

### **Prüfung des Lageberichts nach § 289 HGB von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften im Non-PIE-Segment unter Beachtung der International Standards on Auditing (ISA)**

*(Beschlissen in der Sitzung des wp.net-Fachbeirats für Rechnungslegung und Prüfung am 01.02.2018 als wp.net-Prüfungshinweis 2018.01)*

#### **Inhalt**

1.	Gegenstand des Prüfungshinweises	2
2.	Grundlagen zur Prüfung des Lageberichts nach § 289 HGB	2
2.1	Handelsrechtliche Anforderungen an die Prüfung des Lageberichts	3
2.2	Prüfung des Lageberichts nach ISA, Aufstellungserleichterungen	3
2.3	Berufspflichten und Prüfungstechniken der Lageberichtsprüfung	4
2.4	Hohe Anforderungen an die Lageberichtsprüfung	5
3.	Wesentlichkeit bei der Lageberichtsprüfung	6
4.	Prüfungsgegenstand	6
4.1	„Einklang-Prüfung“ nach § 317 Abs. 2 Satz 1 HGB	6
4.2	Prüfung der Vermittlung eines zutreffenden Bildes von der Lage des Unternehmens (§ 317 Abs. 2 Satz 1)	7
4.3	Prüfung des Risikoberichts	8
4.3.1	Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung nach § 317 HGB	8
4.3.2	Risikomanagementziele und -methoden in Bezug auf Finanzinstrumente	10
4.3.3	Einhaltung der Gesetze und ergänzenden Bestimmungen von Gesellschaftsvertrag/Satzung	10
4.4	Prüfung der Angaben zur Forschung und Entwicklung (F&E)	10
4.5	Prüfung der Angaben zu Zweigniederlassungen	10
4.6	Angabe von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren	11
5.	Berichterstattung über die Prüfung des Lageberichts	11
5.1	Prüfungsaussagen im Prüfungsbericht § 321 Abs. 1 S. 2 HGB	11
5.2	Prüfungsfeststellungen im Prüfungsbericht	12
6	Darstellung der Prüfung des Lageberichts im Bestätigungsvermerk	12
6.1	Prüfungsaussagen im Bestätigungsvermerk	12
6.2.	Einheitlicher Bestätigungsvermerk nach HGB	12
6.3	ISA-konformer Bestätigungsvermerk	13
6.4	Feststellungen im Bestätigungsvermerk	13
7.	Folgen unrichtiger Berichterstattung über die Prüfung des Lageberichts	14

#### **Anlage zum wp.net-Prüfungshinweis-2018-01**

Checkliste für die Prüfung der Lageberichte mittelgroßer und großer (Kapital-)Gesellschaften

## 1 Gegenstand des Prüfungshinweises

- (1) Es lassen sich drei Gruppen von Gesellschaften unterscheiden, für die das Handelsgesetzbuch unterschiedliche Informationsanforderungen und damit auch Prüfungsanforderungen an deren Lagebericht nach §§ 289ff HGB festgelegt hat. Dieser Hinweis bezieht sich auf das größte Segment, die Gruppe 1<sup>1</sup>.
- (2) Zur Lageberichtsprüfung der Gruppe 1 existieren keine gruppenspezifischen Hinweise. Nicht hilfreich ist der Hinweis des DRSC im DRS 20, der empfiehlt, den DRS 20 auch bei der Aufstellung des Lageberichts für die Gruppe 1 entsprechend anzuwenden.<sup>2</sup> Dies läuft nicht nur dem vom DRS 20 selbst konzipierten Grundsatz der Informationsabstufung zuwider. Der DRSC hat auch keine Befugnis, solche Empfehlungen auszusprechen. Bekanntlich hat der DRSC nur für die Konzernrechnungslegung das Recht zum Standardsetting erhalten.<sup>3</sup>
- (3) Den gesetzlichen Vorschriften über die Erstellung des Lageberichts ist nicht zu entnehmen, dass eine Systemprüfung des Lageberichts, also eine Beurteilung des Lageberichts-aufstellungsvorgangs, zwingend Gegenstand der Lageberichtsprüfung ist. Bei der Prüfung der Lageberichte – zumindest der Gruppe 1 – kommt es damit auf die tatsächlich im Lagebericht gemachten Aussagen an, unabhängig davon, ob diese Aussagen auf der Basis eines systematischen Vorgehens ermittelt wurden oder nicht. Die von der Geschäftsführung getroffenen Aussagen im Lagebericht sind im Rahmen der Prüfung zu prüfen und zu beurteilen. Im Bericht über die Abschlussprüfung bzw. auch im Bestätigungsvermerk ist dazu Stellung zu nehmen. Weder § 321 noch § 322 HGB verlangen eine Aussage zum Entstehungshergang der Lageberichts-aussagen.
- (4) Zusammen mit dem wp.net-Aufstellungshinweis 2018-01 für Lageberichte nach § 289 HGB von mittelgroßen und großen (Kapital-)Gesellschaften erhalten die Abschlussprüfer praktische Hilfestellung zur Prüfung, zur Berichterstattung über die Prüfung und Hinweise für den Bestätigungsvermerk zur Verfügung gestellt für eine einheitliche Anwendung der gesetzlichen Anforderungen zumindest für die Gruppe 1 der Lageberichte.

## 2 Grundlagen zur Prüfung des Lageberichts nach § 289 HGB und ISA

- (5) Der Lagebericht ist Teil der „Financial Statements“, ist also Teil der gesetzlichen Rechnungslegungsinstrumente. Die Prüfung des Lageberichts fällt bei den Prüfungen nach den ISA deswegen nicht unter ISA 720 (revised), weil der Lagebericht keine „other information“ enthält<sup>5</sup> und Deutschland die Prüfung der Lageberichte in §§ 316, 317 sowie in §§ 321, 322 HGB gesetzlich geregelt hat.
- (6) Sollten durch die Geschäftsführung der Jahresabschluss und Lagebericht (Abschluss) mit anderen Informationen zu einem Bericht (z.B. Geschäftsbericht, Jahresbericht, u. ä.) zusammengefasst werden, hat der Abschlussprüfer erforderlichenfalls darauf hinzuwirken, dass der Abschluss klar von den anderen Informationen des Berichts abgegrenzt wird und vom Leser nicht als Teil des gesetzlichen Lageberichts wahrgenommen werden kann.

<sup>1</sup> Vgl. Erstellungshinweise Lagebericht 2018-01 von wp.net. Darunter fallen mittelgroße und große (Kapital-)gesellschaften, nicht darunter fallen Konzerne und Unternehmen nach § 319a HGB.

<sup>2</sup> Dazu verweisen wir auf den DRS 20 Tz. 2, wo empfohlen wird, den DRS 20 auf den Lagebericht nach § 289 HGB entsprechend anzuwenden.

<sup>3</sup> Vgl. wp.net-Rechnungslegungshinweis 2018-01, Tz. 10ff.

<sup>5</sup> vgl. WP/StB/CPA Dr. R. Wittsiepe, Zur Bedeutung des ISA 720 (Revised) innerhalb der ISA Standards zum Bestätigungsvermerk - Abgrenzung zu ISA 700 (Revised), WP Praxis Nr. 2 vom 31.01.2018, S. 47ff.

## 2.1 Handelsrechtliche Anforderungen an die Prüfung des Lageberichts

- (7) Die gesetzlichen Vorgaben für die Prüfung der Lageberichte sind im Handelsgesetzbuch auf einige Paragraphen verteilt.<sup>6</sup> Im Zusammenhang mit der Prüfung der konkreten Prüfungsgegenstände ist auf die Einhaltung der Grundsätze der Lageberichtserstattung durch den Aufsteller zu achten<sup>7</sup>.
- (8) § 316 HGB formuliert die Prüfungspflicht im Zusammenhang mit der Prüfung des Jahresabschlusses dem Grunde nach. Die Prüfung des Lageberichts ist deswegen wichtig, weil ohne die Prüfung des Lageberichts auch der Jahresabschluss nicht festgestellt werden kann.
- (9) In § 317 Abs. 2 HGB stehen die Prüfungsziele und der weitere Prüfungsumfang. Hier formuliert das Gesetz eine „Einklangsprüfung“, d.h. der Lagebericht muss mit dem Jahresabschluss (Bilanz, GuV und Anhang) und mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers im Einklang stehen.
- (10) Weiter muss der Abschlussprüfer prüfen, ob der Lagebericht ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt (§ 317 II, S. 1, 2. HS HGB). Dazu wird der Abschlussprüfer zu prüfen haben, ob die Geschäftsführung die richtigen Kennziffern herangezogen hat und diese auch korrekt ermittelt hat.
- (11) Der Abschlussprüfer hat weiter zu beurteilen und im Bestätigungsvermerk zum Ausdruck zu bringen, ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lageberichts eingehalten wurden.<sup>8</sup> Dazu gehört beispielsweise auch § 289a HGB bei gelisteten Unternehmen, dessen Inhalt aber nicht zu prüfen ist.
- (12) Möglicherweise stehen in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag des Unternehmens weitere Aufstellungshinweise für den Lagebericht, deren Einhaltung auch zu prüfen ist.<sup>9</sup> Stehen im Gesellschaftsvertrag / in der Satzung keine Lageberichtshinweise, sollte auf den Hinweis über die Übereinstimmung mit der Satzung verzichtet werden.
- (13) Nach § 317 Abs. 4a HGB erstreckt sich die Abschlussprüfung nicht darauf, ob die Wirksamkeit und die Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann. Damit ist für den Abschlussprüfer weder die Effizienz noch die Wirksamkeit der Geschäftsführung Gegenstand der Abschlussprüfung. Dies gilt auch für die Aufstellung des Lageberichts. Das Gesetz und erst recht nicht der Abschlussprüfer schreiben der Geschäftsführung eine bestimmte Vorgehensweise bei der Lageberichts-aufstellung vor.

## 2.2 Prüfung des Lageberichts nach ISA unter Berücksichtigung von Aufstellungserleichterungen

- (14) Der Lagebericht ist Teil der Financial Statements.<sup>10</sup> Der Lagebericht ist jedoch bis heute kein international anerkannter Rechnungslegungsbericht. Deswegen gibt es dazu auch keinen speziellen ISA-Standard. Wegen seiner Eigenschaft als (verbaler) Abschlussbericht der Geschäftsführung ergeben sich bei der Prüfung

<sup>6</sup> NWB-Kommentar zu § 317 Tz. 66, Stand 2017.

<sup>7</sup> Diese Grundsätze sind im wp.net-Rechnungslegungshinweis 2018-01 unter Gliederungspunkt 3, ab Tz. 20 dargestellt.

<sup>8</sup> Vgl. § 317 Abs. 2 S. 3 HGB.

<sup>9</sup> Vgl. § 321 Abs. 2 S. 1 HGB. Dies dürfte aber eher selten der Fall sein. So könnte die Satzung vorgeben, dass die Lage des Unternehmens durch bestimmte Kennziffern darzustellen ist.

<sup>10</sup> Siehe auch wp.net-Fachgutachten 2018-01: Jahresabschlussprüfung nach ISA, Tz. 55ff.

des Lageberichts nach § 289 HGB (Einzelabschluss) nach ISA keine Besonderheiten. Es gelten die gesetzlichen Prüfungsanforderungen an die Lageberichtsprüfung nach § 317 Abs. 2 HGB und in Folge die dazu bekannten fachlichen Prüfungsstandards. Wegen des Grundsatzes der Berichtsklarheit kann es im Lagebericht selbst keine zusätzlichen Informationen geben, die nach ISA 720 (revised) zu prüfen wären<sup>11</sup>.

- (15) ISA 720 (revised)<sup>12</sup> ist für die Lageberichtsprüfung nicht zutreffend, weil der gesetzliche Lagebericht keine sonstige Informationsquelle zum Jahresabschluss ist, die in dem geprüften Abschluss und dem dazu erteilten Vermerk des Abschlussprüfers enthalten wäre. Der Lagebericht selbst ist ein eigenständiger Bestandteil des Abschlusses über das Geschäftsjahr, jedoch keine sonstige Information zum Abschluss.
- (16) Die gesetzlichen Vorgaben sind in der Vergangenheit durch berufsständische Standards ergänzt worden.<sup>13</sup> Zwischenzeitliche Änderungen durch das BilRUG und durch den DRS 20 machten eine umfassende Überarbeitung des IDW PS 350<sup>14</sup> notwendig. Auch über die EU-CSR-Richtlinie erhält der Lagebericht neue Berichtsinhalte.<sup>15</sup> Da sich das IDW der Aussage des DRS 20.2 angeschlossen hat, gehen die Anforderungen des neuen IDW PS 350 für die Gruppe der Einzelunternehmen im Nicht-PIE-Segment über die gesetzlichen Anforderungen und damit auch über die Anforderungen dieses Prüfungshinweises hinaus.
- (17) Die Vollständigkeit und Richtigkeit der mittelständischen Lageberichte und der Prognoseberichterstattung wird der Prüfer mit aussagebezogenen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes prüfen. Systematische Ansätze einer Lageberichtsprüfung sind aus dem HGB nicht abzuleiten.
- (18) Da eine analoge Anwendung des DRS 20 bei der Aufstellung des Lageberichts des Einzelabschlusses keine Pflicht ist, sind die weitergehenden Anforderungen des DRS 20 im Nicht-Konzernbereich zu vernachlässigen.<sup>16</sup> Dies bedeutet jedoch nicht, im Einzelfall auf Anregungen aus dem DRS 20 nicht zurückzugreifen. Nur Aufsteller von Konzernabschlüssen (Gruppe 2 und Gruppe 3) haben zusätzlich zum § 315 HGB den DRS 20 als Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung zu beachten. Damit haben nur die Konzernprüfer die Einhaltung des DRS 20 zu prüfen. Die Gruppen 2 und 3 sind jedoch nicht Gegenstand dieses Prüfungshinweises.
- (19) Nimmt eine mittelgroße Kapitalgesellschaft Aufstellungserleichterungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 276 Abs. 1 HGB in Anspruch, dann muss es dem Unternehmen erlaubt sein, im Lagebericht auf Aussagen zum Umsatz und zum Materialaufwand zu verzichten. Andernfalls würde der Gesetzgeber die gewollten Aufstellungserleichterungen in der GuV im Lagebericht wieder zu Fall bringen.

### 2.3 Berufspflichten und Prüfungstechniken der Lageberichtsprüfung

<sup>11</sup> Diese sonstigen Informationen sind eher bei 319a-Unternehmen zu erwarten.

<sup>12</sup> ISA 720 (revised): Die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten. Es dürfte für den Kreis der mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sehr unwahrscheinlich sein, dass Unternehmen der Gruppe 1 zusätzliche Informationen zum Abschluss veröffentlichen, also dass ISA 720 (revised) zur Anwendung kommt.

<sup>13</sup> Vgl. IDW PS 350 vom 09.09.2009.

<sup>14</sup> IDW EPS 350 vom 13.01.2016. PS 350 nF vom 12.12.2017.

<sup>15</sup> Verabschiedet 12.12.2017 als IDW PS 350nF. Noch keine Veröffentlichung bekannt.

<sup>16</sup> Vgl. Tz. 5 ff. des wp.net-Rechnungslegunghinweises 2018-01.

- (20) Das HGB verlangt eine Prüfung. Die prüferische Durchsicht oder ähnliche „Quasi-Prüfungen“, wie die kritische Würdigung oder das kritische Lesen, erfüllen die Prüfungsnorm nicht.<sup>17</sup> Damit ist zu klären, welche Prüfungshandlungen den gesetzlichen Anforderungen bzw. den ISA-Anforderungen an die Prüfung genügen. Grundsätzlich gelten die allgemeinen gesetzlichen Berufspflichten der WPO, der Berufssatzung und alle relevanten ISA.
- (21) Da der Lagebericht genauso zu prüfen ist wie der Jahresabschluss, der aus Bilanz, GuV und Anhang besteht, benötigt die Prüfung auch Prüfungshandlungen, die darauf ausgerichtet sein müssen, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise für die Bestätigung der Lageberichtsangaben zu erhalten.<sup>18</sup>
- (22) Nach den in Deutschland verwendeten fachlichen Stellungnahmen zur Jahresabschlussprüfung (IDW PS, IFAC ISA oder die Fachgutachten und Prüfungshinweise von wp.net) erfüllen folgende Prüfungshandlungen die gesetzliche Anforderungen an den Begriff Prüfung:
- Risikobeurteilung (ISA 315.5 ff. (revised)),
  - Funktionsprüfungen (ISA 330.8) und
  - Aussagebezogene Prüfungshandlungen; dies sind Plausibilitätsprüfungen und Einzelfallprüfungen (ISA 330.4).

Nur wenn auf der Basis der vorstehend genannten Prüfungshandlungen die Prüfung erfolgt, kann von einer Prüfung im Sinne von § 316 HGB gesprochen werden.

- (23) Funktionsprüfungen kommen nur bei einem vorhandenen Rechnungslegungssystem (z. B. einer Buchhaltung) infrage. Für die Lageberichts-aufstellung, zumindest für die Gruppe 1, gibt es keine gesetzlichen Vorgaben eines Aufstellungssystems. Damit verbleiben als Prüfungshandlungen nur die Risikobeurteilung und die aussagebezogenen Prüfungshandlungen. Bei Anwendung dieser Prüfungshandlungen kann und darf der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk zum Ausdruck bringen, eine Prüfung nach §§ 316, 317 HGB durchgeführt zu haben.
- (24) Ohne die Erfüllung der fachlichen Prüfungsnormen darf kein Bestätigungsvermerk erteilt werden. Für eine kritische Durchsicht des Lageberichts oder sonstige Quasiprüfungen dürfen nur Bescheinigungen erteilt werden.

## **2.4 Hohe Anforderungen an die Lageberichtsprüfung**

- (25) Die Prüfung des Lageberichts dient dazu, die Verlässlichkeit der von der Geschäftsführung vermittelten Informationen zu bestätigen und dadurch das Vertrauen der Adressaten in die Glaubwürdigkeit der Darstellung zu stärken.<sup>19</sup> Der Lagebericht ist der Bericht des Geschäftsführungsorgans bei dem auch Prognosen mit erheblichen Ermessensspielräumen zu prüfen sind. Damit erlangt die Prüfung der Prognosen erhebliche Bedeutung. Diesem Bericht aus der Sichtweise der Geschäftsführung können logischerweise keine Vorgaben gemacht werden.
- (26) Die Prüfung der verbalen Aussagen des Managements erfordert von der Lageberichtsprüfung zusätzliche spezifische Prüfungstechniken sowie die Anwen-

<sup>17</sup> Vgl. Fink, Kajüter, Winkeljohann, Lageberichterstattung, Schäffer-Poeschel Verlag, 2013, Stuttgart, S. 289.

<sup>18</sup> Vgl. Tz 28 ff.

<sup>19</sup> Vgl. Fink, Kajüter, Winkeljohann, a.a.O., S. 287.

derung des bereits im Rahmen der Prüfungsplanung eingeholten Wissens zum Business Understanding und zusätzlich über die Ziele, Strategien, Risiken und Kontrollen des Unternehmens. Die entscheidenden Weichen für eine ordnungsgemäße Prüfung werden damit bereits bei der Analyse der Geschäftstätigkeit gestellt. Erst das Verständnis für Geschäftsvorfälle und Geschäftsrisiken und die Einschätzung der Qualität der internen Kontrollen werden den Abschlussprüfer befähigen, auch Geschäftsergebnisse zu beurteilen.<sup>20</sup> In mittelständischen Unternehmensberichten sehen wir die hohen Prüfungshürden nicht. Jedoch muss erwartet werden, dass der Abschlussprüfer mit den betriebswirtschaftlichen Kennzahlensystemen und ihrem Aussagegehalt vertraut ist.<sup>21</sup>

- (27) Die Prüfung muss vor dem Testatsdatum abschließend durchgeführt sein, ansonsten hätte sich der Abschlussprüfer bei Änderungsbedarf faktisch gebunden, da er die für erforderlich gehaltenen Korrekturen des Lageberichts im Prüfungsbericht oder sogar im Lagebericht kaum mehr wird durchsetzen können, ohne den Bestätigungsvermerk zu widerrufen.

### **3 Wesentlichkeit bei der Lageberichtsprüfung**

- (28) Der Abschlussprüfer hat die Risiken wesentlicher falscher Aussagen im Lagebericht oder das Weglassen von wesentlichen Informationen zu identifizieren und zu beurteilen. Deswegen hat der Abschlussprüfer zu Beginn seiner Prüfung wesentliche Prüfungsschwerpunkte zu ermitteln.
- (29) Der Prüfer hat bereits aufgrund seiner Prüfung des Jahresabschlusses Kenntnisse darüber erlangt, welche Geschäftsvorgänge, welche Bilanz- und GuV-Posten wesentlich sind, über die im Lagebericht berichtet werden muss. Unter diese Wesentlichkeit fallen einmal signifikante Änderungen zum Vorjahr, strukturelle Änderungen in Produktion und Vertrieb (Auslagerung statt Selbstfertigung, neue Vertriebsstellen oder Zweigniederlassungen, um einen bestimmten Markt zu gewinnen). Auf der Basis dieses bereits im Rahmen des Business Understanding angeeigneten Wissens wird der Prüfer erkennen können, ob Unternehmensvorgänge des abgelaufenen Jahres erläuterungsbedürftig sind oder nicht oder ob das Weglassen von Berichtsteilen vertretbar ist. Bei kleinen und wenig komplexen Unternehmen werden als Reaktion auf erkannte Risiken aussagebezogene Prüfungshandlungen, i. d. R. Plausibilitätsbeurteilungen, ausreichend sein, um eine hinreichende Prüfungssicherheit über die Vollständigkeit und Angemessenheit der Berichterstattung zu erlangen. Ein Fall des Going Concern ist stets ein Fall von Wesentlichkeit. Dieser Sachverhalt erfordert zusätzliche Erläuterungen im Gliederungspunkt „Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung“.
- (30) Prüferische Reaktionen bei Feststellungen bei Nichtbeachtung der korrekten Lageberichtspflicht können eine Berichterstattung im Prüfungsbericht oder auch eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks sein, wenn das Unternehmen ihre Berichterstattung nicht anpasst, siehe auch Tz 60 /67ff.

## **4 Prüfungsgegenstand**

### **4.1 „Einklangsprüfung“ nach § 317 Abs. 2 Satz 1 HGB**

- (31) Der Lagebericht muss mit dem Jahresabschluss (Bilanz, GuV und Anhang) und

<sup>20</sup> So auch Dr. Krommes, Handbuch Jahresabschlussprüfung, Springer Gabler Verlag, 4. Auflage 2015, S. 581.

<sup>21</sup> So wird anscheinend inzwischen akzeptiert, dass Renditekennzahlen auf Basis einer Stichtagsgröße berechnet werden.

mit den vom Abschlussprüfer bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen im Einklang stehen. Dies bedeutet, dass diese Lageberichtspassagen mit den Informationen, die der Leser im Jahresabschluss findet und mit den sonstigen im Rahmen der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers übereinstimmen. Verbale oder zahlenmäßige Darstellungen im Lagebericht müssen demnach vom Abschlussprüfer auch anhand der Arbeitspapiere überprüft werden können. Nur dann stehen die Lageberichtsangaben im Einklang mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen. Der Lagebericht muss jene Sachverhalte enthalten, die für die Lageberichtsbeurteilung wesentlich sind.<sup>22</sup> Negative Ergebnisse im Jahresabschluss dürfen im Lagebericht nicht schöngeredet werden.

- (32) Die Darstellung des Jahresabschlusses im Lagebericht steht dann im Einklang mit den Zahlen und Angaben im Anhang, wenn die Beurteilung des Jahresabschlusses mit der Beschreibung im Lagebericht konform geht. Dies bedeutet, dass beispielsweise eine negative Ertragsentwicklung im Jahresabschluss im Lagebericht nicht positiv dargestellt werden darf. Wenn also der Rohertrag gesunken ist, darf im Lagebericht nicht stehen, dass die Rohertragsmarge gleich geblieben ist. Die Einklangsprüfung ist deswegen in gewisser Weise eine Überprüfung der Kommentierung im Lagebericht anhand der Zahlen des Jahresabschlusses.

#### **4.2 Prüfung der Vermittlung eines zutreffenden Bildes von der Lage des Unternehmens (§ 317 Abs. 2 Satz 1 HGB)**

- (33) Von der Vermittlung eines zutreffenden Bildes wird häufig im Zusammenhang mit Anlegerprospekten gesprochen, die ein zutreffendes Bild über die geplanten Finanzinvestitionen geben sollen. In der ähnlichen Lage sind auch Nicht-GmbH-Gesellschafter, denen nur der Jahresabschluss und der Lagebericht für eine Entscheidungsfindung (Aufnahme von Geschäftsbeziehungen) zur Verfügung stehen.
- (34) Die sog. Vermittlungsprüfungen basieren i. d. R. auf aussagebezogenen Prüfungshandlungen und nicht auf Systemprüfungen. Die Prüfung der Lageberichts-darstellung bezieht sich einmal darauf, die Kennzahlen zur Lage<sup>24</sup> der Gesellschaft sowohl auf die richtige Ermittlung als auch auf die Verwendung, d. h. Kommentierung im Lagebericht, hin zu prüfen und zu beurteilen.
- (35) Die dabei von der Geschäftsleitung im Lagebericht verwendeten Erklärungen bzw. Wertungen müssen sich aus den Arbeitspapieren oder auch aus dem Prüfungsbericht ergeben. Bei einer Auftragserweiterung mittels Erläuterungsbericht sollten diese Zahlen dem erweiterten Prüfungsbericht entnommen werden können.
- (36) Zusätzliche Unterlagen können im Beschaffungsbereich bei Angaben zu Preissteigerungen erforderlich werden, wenn das Rohergebnis angemessen kommentiert werden soll; Analoges gilt auch für den Vertriebsbereich.
- (37) Bei der Erläuterung der Entwicklungen kommt es auf die Begründungen an. Hier muss der Abschlussprüfer sein Wissen vom Business Understanding und aus der Prüfung selbst heranziehen, um die vorgefundenen Begründungen der Geschäftsführung zu verifizieren, zumindest aber zu plausibilisieren. Kennzahlen müssen nicht nur richtig berechnet sein, sondern auch in der Ermittlung logisch

---

<sup>22</sup> Vgl. Dr. Krommes, a.a.O., S. 583.

<sup>24</sup> Gemeint ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft; vgl. dazu den Rechnungslegungshinweis von wp.net RH 2018-01.

sein. So ist bei Renditekennziffern auf eine sinnvolle Basisgröße zu achten. Da sich der Erfolg eines bestimmten eingesetzten Kapitals auf einen Zeitraum bezieht, sind Stichtagswerte nicht korrekt. Die EK-Rendite wäre demnach der Quotient aus dem Jahresüberschuss zum durchschnittlich eingesetzten Eigenkapital.

- (38) Wertende Aussagen im Lagebericht sind daraufhin zu überprüfen, ob nicht trotz sachlich zutreffender Einzelfeststellungen durch die vorgenommene Wortwahl oder Darstellungsform ein unzutreffender Eindruck vermittelt wird (z. B. durch eine falsche Bezeichnung).<sup>25</sup>
- (39) Bei der Lageberichtsprüfung kann es Rückkopplungseffekte zu bereits beendeten Prüffeldern geben. Wichtige Erkenntnisse aus der Lageberichtsprüfung, die abweichend zu den bisherigen Prüfungsfeststellungen stehen, müssen den Abschlussprüfer veranlassen, die schon abgeschlossenen Teile der Jahresabschlussprüfung nochmals zu prüfen. Vielleicht muss der Abschlussprüfer aus den Erkenntnissen der Lageberichtsprüfung die Fertigstellungstermine langfristiger Aufträge kritischer würdigen oder die Forderungsbewertung nochmals überprüfen. Auch können neue Erkenntnisse zu Verlustaufträgen die Drohverlustrückstellungen nochmals relevant werden lassen.

### **4.3 Prüfung des Risikoberichts**

- (40) In der Regel wird in der Gruppe 1 der Risikobericht aus dem eigentlichen Bericht nach § 289 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Nr. 1 HGB bestehen (Prognose-, Chancen- und Risikobericht). Damit sind ein prognostischer Risikobericht und ein Gegenwartsrisikobericht zu prüfen.

#### **4.3.1 Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung nach § 317 HGB**

- (41) Die Prüfung prognostischer Zahlen und Beschreibungen sind gängige Praxis des Prüfungsalltags. Auch eine ganze Reihe von Bilanzposten erfordern Prognosen (Rückstellungen, außerplanmäßige Abschreibungen). Prognosen müssen auf objektivierbaren Urteilen und Grundlagen beruhen.<sup>26</sup>
- (42) Die Prüfung der prognostischen Angaben und Wertungen setzt zunächst voraus, dass der Abschlussprüfer sich ein Bild von den unternehmensinternen Risiken macht. Bei den Risiken geht es um spezifische Unternehmensrisiken, die aus einer Vielzahl von Umweltbedingungen herrühren können. Risiken können auftreten, weil die Geschäftsleitung die Produkte nicht versteht, die eingekauft wurden, oder den Markt nicht beobachtet hat und damit den Trend nicht erkannte, oder es gab regulatorische oder staatliche Eingriffe in das Geschäftsmodell, die hohe Kosten zur Folge haben. Aufschluss darüber verschafft sich der Prüfer in einem ersten Schritt durch eine kritische Befragung der Geschäftsleitung.
- (43) Außerdem ist zu beurteilen, ob Prognosen und Wertungen im Lagebericht als solche auch gekennzeichnet sind und diese den tatsächlichen Verhältnissen zugrunde liegen. Damit soll festgestellt werden, ob die Prognosen und Wertungen wirklichkeitsnah sind. Zur Einschätzung der Prognosesicherheit des Unternehmens ist ein Vergleich der Vorjahreslageberichte mit der tatsächlich eingetretenen Entwicklung hilfreich. Wenn das Prognoseverfahren sachgerecht ist, wird der Abschlussprüfer das Ergebnis daraus, die Chancen und Risiken, akzeptieren

<sup>25</sup> So schrieb die HRE im Geschäftsbericht/Lagebericht 2007, auf S. 80: „Die Derivate führten im Jahr 2007 zu einem negativen Bewertungserfolg von 198 Mio. €.“ Die Sonderabschreibung war/ist und wird kein Erfolg jemals werden, sondern das Gegenteil, ein Verlust. Diese Beschreibung dürfte auch mit dem Jahresabschluss nicht im Einklang stehen.

<sup>26</sup> Probleme der Prognoseprüfung, AK Schmalenbach-Gesellschaft für BW, DB 3/2003, S. 106.



müssen.<sup>27</sup> Es gibt nicht die einzige richtige Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung.

- (44) Es ist nicht die Aufgabe des Abschlussprüfers, die „Wahrheit“ aus den Prognosen zu filtern. Die Prognoseprüfung umfasst aber zumindest die Prüfung der zugrunde liegenden Prämissen und damit die Beurteilung der Plausibilität der von der Geschäftsführung getroffenen Zukunftsaussagen. Als Prüfungshandlung kommt also i. d. R. die Plausibilitätsprüfung zur Anwendung.
- (45) Bei prognostischen und wertenden Angaben beurteilt der Abschlussprüfer in Kenntnis der Angaben im Jahresabschluss deren Plausibilität und Übereinstimmung, die er schon während der Abschlussprüfungsarbeiten gewonnen hat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Geschäftsführer bei den prognostischen Angaben einen größeren Ermessensspielraum hat als bei der Darstellung des Geschäftsverlaufs. Dazu ist es für den Abschlussprüfer erforderlich, eine Beurteilung der Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern getroffenen Annahmen vorzunehmen. Dies erfordert, die bedeutsamen Annahmen auf Basis angemessener und ausreichender Prüfungsnachweise nachzuvollziehen. Eine umfassende Beurteilung jeder einzelnen Planungsgrundlage, wie dies z. B. im Rahmen einer Unternehmensbewertung vorgenommen wird, ist jedoch nicht erforderlich.
- (46) Die Prognosen im Lagebericht dürfen nicht von den internen Erwartungen des Unternehmens abweichen. Die Erwartungen müssen realitätsnah sein und die Absichten sowie die Möglichkeiten der Unternehmensführung, bestimmte Handlungen durchzuführen, in angemessener Weise widerspiegeln. Hohe Umsatzzuwächse aufgrund internen Wachstums erfordern auch ein entsprechendes Finanzmittelportfolio, dies muss glaubhaft dargelegt werden. Sofern der Eintritt wesentlicher Annahmen nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erwartet wird, ist zu erwägen, ob alternative Betrachtungen und ihre Auswirkungen im Lagebericht darzustellen sind, damit auch die wirtschaftliche Lage ausreichend dargestellt wird.
- (47) Der Abschlussprüfer hat weiter die Verpflichtung, geschätzte Werte im Lagebericht auf ihre Angemessenheit, Schlüssigkeit und eventuell auf ihre mathematische Richtigkeit hin zu untersuchen und die ihnen zugrunde liegenden Annahmen sowie die angewandten Ermittlungsmethoden einer Plausibilitätsprüfung zu unterziehen.
- (48) Der Abschlussprüfer wird die Prognosedaten mit den Annahmen des Unternehmens nicht nur nachvollziehen, sondern auch die Realisierbarkeit anhand von Branchenreports oder Internet-Recherchen plausibilisieren.
- (49) Die wesentlichen Planannahmen (geplante Umsatz- und Kostenentwicklung der bedeutendsten Kostenarten Material und Personal) werden vom Abschlussprüfer durch von der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Unterlagen (Branchenreport des jeweiligen Branchenverbands) und eigene Internet-Recherchen plausibilisiert.
- (50) In wirtschaftlich angespannten Situationen mit Unsicherheiten bzgl. der Fortführungsannahme hat die Prüfung besonders kritisch zu erfolgen. In derartigen Fällen sind vom geprüften Unternehmen ggf. zusätzliche mittelfristige Erfolgs- und Finanzplanungen anzufordern und Überlegungen anzustellen, ob die Einstellung oder Aufgabe einzelner Betriebsteile oder Geschäftsfelder erforderlich sein kann.

---

<sup>27</sup> Siehe NWB-Kommentar zu § 317 HGB Rz. 73: Wenn das Prognoseverfahren sachgerecht war, dann muss der Abschlussprüfer die Wachstumsprognose akzeptieren.

Weiterhin sind ggf. die für die Prüfung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen entwickelten Grundsätze heranzuziehen. Bei einem Hinweis auf eine Existenzgefährdung ist es besonders wichtig, dass im Lagebericht die positive Fortführungsprognose aus den Ausführungen des Lageberichts ableitbar ist.

#### **4.3.2 Risikomanagementziele und -methoden in Bezug auf Finanzinstrumente**

- (51) Die Kenntnisse über eine Berichterstattungspflicht wird sich der Abschlussprüfer in aller Regel bereits bei Prüfung der relevanten Bilanzposten und des Anhangs verschafft haben. Über bestehende Absicherungsgeschäfte ist auch im Anhang nach § 285 Nr. 18 ff HGB zu berichten.
- (52) Mögliche Prüfungshandlungen sind zusätzliche Befragungen der zuständigen Personen, Studium von Unternehmensberichten, Abstimmung mit Anhangsangaben nach § 285 Nr. 23 HGB in Verbindung mit Bewertungseinheiten nach § 254 HGB.

#### **4.3.3 Einhaltung der Gesetze und ergänzenden Bestimmungen von Gesellschaftsvertrag / Satzung**

- (53) Der Abschlussprüfer muss im Prüfungsbericht bestätigen, dass der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht.<sup>28</sup> Sollten zum Lagebericht auch ergänzende Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag, bzw. in der Satzung stehen, sind diese bei der Aufstellung und damit auch für die Prüfung zu beachten. Die Checkliste zum Lagebericht sollte einen Hinweis dazu haben, um die Prüfung der Vollständigkeit zu gewährleisten. Denn alle gesetzlichen Anforderungen einschließlich die der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrags sind einzuhalten.

#### **4.4 Prüfung der Angaben zu Forschung und Entwicklung (F&E)**

- (54) Bei Unternehmen mit hoher F&E-Intensität (z. B. Pharma-, Chemie-, Software- und Automotive-Branche) kann bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens und eines nach § 265 Abs. 5 HGB um F&E-Aufwendungen ergänzten GuV-Gliederungsschemas der F&E-Aufwand direkt aus der GuV abgelesen werden. In der Regel wird der Prüfer die im Lagebericht genannten Zahlen mit internen Rechenwerken, z. B. mit der Kostenrechnung, abstimmen können.
- (55) Soweit Entwicklungskosten nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB aktiviert worden sind, sind Abstimmungen mit den diesbezüglichen Zahlenangaben lt. Anlagespiegel und Anhang (§§ 285 Nr. 22 u. 314 Nr. 14) sowie den Detailangaben in der Anlagenbuchführung vorzunehmen. Das Risiko des Unterlassens von F&E-Angaben dürfte gering sein, weil F&E-Informationen vom Adressaten als positiv aufgenommen werden.

#### **4.5 Prüfung der Angaben zu Zweigniederlassungen**

- (56) Die schlichte Auflistung der Niederlassungen der Gesellschaft kann bzgl. der inländischen Niederlassungen mit den Eintragungen im Handelsregister (HR) der Gesellschaft abgestimmt werden, auch wenn die Eintragung im HR nur deklaratorischen Charakter hat. Bei ausländischen Niederlassungen bestehen regelmäßig vom deutschen Recht abweichende Rechtsvorschriften zur Registrierung bzw. Eintragung, sodass nicht immer vom Vorliegen dem deutschen Handelsrecht vergleichbarer Registerauszüge ausgegangen werden kann. Soweit die Berichterstattung auf die wesentlichen Zweigniederlassungen beschränkt ist oder

---

<sup>28</sup> Vgl. § 321 Abs. 2 HGB.

wenn nicht angabepflichtige Geschäftsstellen, Vertriebsbüros oder ähnliche Stellen zusätzlich mit angegeben werden, ist dies vom Abschlussprüfer nicht zu beanstanden. Eine Negativerklärung zur Zweigniederlassung ist nicht erforderlich.

#### **4.6 Angabe von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren bei großen Gesellschaften**

- (57) Im Lagebericht großer Kapitalgesellschaften und KapCo.-Gesellschaften sind, soweit diese für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage wesentlich sind, Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zu machen. Der Ermessensspielraum des Vorstands bzw. der Geschäftsleitung bei der Angabe dieser nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ist größer als bei finanziellen Leistungsindikatoren, bei denen die gesetzliche Vorschrift eine Angabepflicht bei wesentlicher Bedeutung (im Unterschied zum Verständnis) fordert.
- (58) Soweit Zahlenangaben z. B. zu Mitarbeiterentwicklung, Ausbildungsinvestitionen, Umweltemissionen oder Investitionen in Umweltschutzanlagen gegeben werden, sind diese mit den entsprechenden Zahlenangaben des Jahresabschlusses oder mit anderen betrieblichen Statistiken abzustimmen.

#### **5 Vollständigkeitserklärung**

- (59) Gemäß ISA 580 hat der Abschlussprüfer eine Vollständigkeitserklärung zur Abschlussprüfung einzuholen. Die Geschäftsführung hat im Zusammenhang mit der Prüfung des Lageberichts zusätzlich eine Erklärung zur Aufstellung des Lageberichts abzugeben. In einem gesondertem Gliederungspunkt ist darin enthalten:
- (a) Die Verantwortlichkeit der Geschäftsführung/des Vorstands für die Aufstellung des Lageberichts,
  - (b) die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben im Lagebericht und
  - (c) die Zusicherung, bei der Aufstellung die gesetzlichen Vorschriften beachtet zu haben.

#### **6 Berichterstattung über die Prüfung des Lageberichts**

##### **6.1 Prüfungsaussagen im Prüfungsbericht § 321 Abs. 1 S. 2 HGB**

- (60) Über die Ergebnisse seiner Prüfung des Lageberichts nimmt der Abschlussprüfer in mehreren Abschnitten des Prüfungsberichts gemäß § 321 Abs. 1 HGB gesondert Stellung.
- (61) Der Abschlussprüfer hat im Prüfungsbericht zum einen über die Darstellung der Geschäftsführung der Lage des Unternehmens und zum anderen zur künftigen Entwicklung im Lagebericht Stellung zu nehmen. Die wesentlichen Aussagen zur Lage der Gesellschaft durch das Management sind im Prüfungsbericht vom Abschlussprüfer zu kommentieren. Nicht gesetzeskonform ist die „Kopierlösung“, bei der der Abschlussprüfer die Aussagen aus dem Lagebericht zu seiner Kommentierung macht und diese ohne inhaltliche Kommentierung übernimmt. Der Abschlussprüfer wird für die Prüfung seine Kennzahlen aus dem Bericht mit denen des Lageberichts vergleichen.
- (62) Die Kommentierung des Fortbestandes des Unternehmens wird nur dann erforderlich sein, wenn die Analyse und die Unternehmenslage dies erfordern. In diesem Fall muss der Lagebericht auf die künftige Entwicklung eingehen, der einen Zeitraum von einem Jahr umfassen muss. Vom Management abweichende Auffassungen wird der Abschlussprüfer in diesen Teil des Berichts aufnehmen.

## **6.2 Prüfungsfeststellungen im Prüfungsbericht**

- (63) Nicht gesetzeskonform ist die nur wörtliche Übernahme dieser Lageberichtspassagen des Managements in den Prüfungsbericht mit einer formelhaften und zustimmenden Bestätigung. Diese „Kopierfunktion“ erfüllt nicht die Anforderungen an den Begriff „Stellungnahme zur Lageberichtserstattung der Geschäftsführung“.
- (64) Der Abschlussprüfer hat nach § 321 Abs. 2 Satz 1 HGB auch eine Aussage dazu zu machen, ob der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Dieses Urteil wird vom Abschlussprüfer im Prüfungsbericht unter dem Gliederungspunkt „Feststellung zur Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung“ aufgenommen.
- (65) Ob das Weglassen von bedeutsamen Risiken ein ausreichender Grund für eine Testatseinschränkung ist, muss der Abschlussprüfer im Einzelfall beurteilen, unterstützt durch eine Konsultation. Eine Berichterstattung im Prüfungsbericht ist jedenfalls in Erwägung zu ziehen.
- (66) Abweichende Auffassungen über bestimmte Inhalte zum Lagebericht führen nicht sofort zu einer Einschränkung, sondern werden, soweit sie als wesentlich eingeordnet werden, unter dem jeweiligen Gliederungspunkt aufgenommen. Es kann zu jedem Prüfungsziel Feststellungen geben, die dann auch einzeln im Prüfungsbericht darzustellen sind, auch wenn die Feststellungen des Abschlussprüfers noch nicht zur Einschränkung ausreichen.<sup>31</sup>

## **7 Darstellung der Prüfung des Lageberichts im Bestätigungsvermerk gemäß § 322 HGB**

### **7.1 Prüfungsaussagen im Bestätigungsvermerk**

- (67) Im Bestätigungsvermerk (BV) hat der Abschlussprüfer die Prüfungsergebnisse in Form eines Gesamturteils zusammenzufassen. In Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung ist auch der Lagebericht in das Prüfungsurteil einzubeziehen, vgl. § 322 Abs. 1 Satz 2 1. Halbsatz HGB.
- (68) Der Abschlussprüfer muss im BV nochmals bestätigen, dass der Aufsteller des Lageberichts bei der Aufstellung des Lageberichts die gesetzlichen Vorschriften beachtet hat.
- (69) Im Testat wird der Öffentlichkeit mitgeteilt, dass der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt (§ 322 Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz). Dabei ist auch zu bestätigen, dass die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind (§ 322 Abs. 2 Satz 2 HGB). Dazu ist im Bestätigungsvermerk – falls zutreffend – gesondert auf die Beschreibung der bestandsgefährdenden Risiken im Lagebericht einzugehen (§ 322 Abs. 2 Satz 3 HGB). Dabei wird der Abschlussprüfer auf weitere, von ihm geprüfte Ausführungen der Geschäftsführung zum Going Concern im Lagebericht verweisen.

### **7.2 Einheitlicher Bestätigungsvermerk nach HGB**

- (70) Der Bestätigungsvermerk ist ein Gesamturteil über die Prüfungsfeststellungen zum Jahresabschluss und Lagebericht. Nach § 322 Abs. 1 HGB hat der Ab-

---

<sup>31</sup> Fink, Kajüter, Winkeljohann, a.a.O., S 292.

schlussprüfer das Ergebnis der Prüfung nach §§ 316, 317 HGB in **einem** Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. § 322 Abs. 6 HGB weist darauf hin, dass dieser Bestätigungsvermerk **auch** die Beurteilung des Lageberichts zu enthalten hat.<sup>33</sup> Damit hat sich der Gesetzgeber gegen eine Zweiteilung des Lageberichts ausgesprochen.

- (71) Der Bestätigungsvermerk gibt das Gesamturteil des Abschlussprüfers wieder, das sich der Abschlussprüfer über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts aufgrund pflichtgemäßer Prüfung gebildet hat. Mehrere Vermerke mit unterschiedlichen Aussagen, etwa uneingeschränkter Vermerk zum Jahresabschluss und Versagung oder Einschränkung des Vermerks zum Lagebericht stellen kein Gesamturteil im Sinne von § 322 HGB dar und verstoßen gegen § 322 HGB.<sup>34</sup>

### 7.3 ISA-konformer Bestätigungsvermerk

- (72) Die EU-Reform der gesetzlichen Abschlussprüfung des Jahres 2014 basiert auf den internationalen Prüfungsstandards. In Art. 26 der EU-Abschlussprüferrichtlinie 2014/56 sowie Art. 9 der EU-Abschlussprüferverordnung Nr. 537/2014 werden die ISA als Grundlage einer Abschlussprüfung zur Erreichung einer hohen Prüfungsqualität verankert.<sup>35</sup> Dazu muss der Prüfungsvermerk nach ISA 700 mit dem Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB in Einklang gebracht werden.
- (73) In Bezug auf den Bestätigungsvermerk wirkt sich die EU-Richtlinie 2014/56 in dem neu eingeführten § 317 Abs. 4a HGB aus. Eine Aussage des Abschlussprüfers zum Fortbestand des geprüften Unternehmens sowie die Art der Unternehmensführung ist nicht mehr Gegenstand der Abschlussprüfung.<sup>36</sup>
- (74) ISA 700 (revised) erfüllt die Anforderungen von § 317 Abs. 4a HGB<sup>37</sup>, da er keine entsprechenden Aussagen des Abschlussprüfers zur Fortführung des Unternehmens sowie zur Art der Unternehmensführung mehr enthält.
- (75) Aussagen zur Unternehmensfortführung sind im Abschnitt zu den Verantwortlichkeiten der Geschäftsführung aufzunehmen. Der Bestätigungsvermerk untergliedert sich zwar in ein Urteil über den Jahresabschluss und in ein Urteil über den Lagebericht. Beide Urteile zusammen ergeben in der Summe den einen von § 322 HGB geforderten Bestätigungsvermerk. Das Urteil, uneingeschränkt oder eingeschränkt kann sich immer nur auf den gesamten Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers beziehen.

### 7.4 Feststellungen im Bestätigungsvermerk

- (76) Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk bestätigt die Einhaltung der gesetz-

---

<sup>33</sup> § 322 Abs. 6 HGB: Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich **auch** darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss und gegebenenfalls mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht.

<sup>34</sup> Siehe Muster-Bestätigungsvermerk, Anlage 10, zum wp.net-Fachgutachten 2018-01 Jahresabschlussprüfung mit ISA.

<sup>35</sup> Vgl. Begründung zur geänderten EU-Abschlussprüferrichtlinie 2014/56, Tz. 12.

<sup>36</sup> Vgl. Art. 25a der EU-Richtlinie 2014/56: Eine Abschlussprüfung ist keine Zusicherung über den künftigen Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Effizienz oder Wirksamkeit, mit der das Leitungs- oder Verwaltungsorgan des Unternehmens dessen Geschäfte bisher geführt hat oder zukünftig führen wird.

<sup>37</sup> § 317 Abs. 4a HGB: Soweit nichts anderes bestimmt ist, hat die Prüfung sich nicht darauf zu erstrecken, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann.

lichen Anforderungen an die Rechnungslegung. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk kann trotz Gefährdung des Going Concern erteilt werden, wenn der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk auf die Gefährdung des Fortbestands des Unternehmens und auf ausreichende Angaben dazu im Lagebericht in angemessenem Umfange hinweist.

- (77) Der Bestätigungsvermerk ist (insgesamt) einzuschränken, wenn der Lagebericht wesentliche Mängel aufweist. Dies müssen wesentliche falsche Angaben im Lagebericht sein, die wegen ihrer Bedeutung zu einer unzutreffenden Beurteilung der gesamten Rechnungslegung führen können. Prüfungshemmnisse führen dann zur Einschränkung, wenn das Management dem Abschlussprüfer keine Nachweise über ihre wesentlichen BerichtsDarstellungen zur Verfügung stellt. Die Mängel oder die Prüfungshemmnisse müssen zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks noch bestehen.
- (78) Sind die Mängel des Lageberichts so extrem, dass nicht mehr nur einzelne Teile des Lageberichts betroffen sind, sondern der Lagebericht als Ganzes eine falsche Sicht auf die Lage des Unternehmens wirft, dann kommt i. d. R. nur eine Versagung infrage. Die Nichtvorlage des Lageberichts ist ein Prüfungshemmnis, das auch zur Einschränkung führen kann, wenn wesentliche negative Entwicklungen nicht mehr erkennbar sind.

## **8 Weitere Folgen unrichtiger Berichterstattung über die Prüfung des Lageberichts**

- (79) Neben der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer wegen falscher Lageberichtserstellung gibt es auch noch Strafvorschriften im HGB. Das HGB versieht unrichtige Berichterstattungen im Lagebericht und eine unrichtige Berichterstattung über die Prüfung des Lageberichts mit einer Strafvorschrift. Nach § 332 Abs. 1 HGB wird der Abschlussprüfer oder sein Gehilfe mit einer Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren bedroht, wenn über das Ergebnis der Prüfung unrichtig berichtet oder erhebliche Umstände verschwiegen werden.

München, 01.02.2018

Geschäftsführender Vorstand und  
Fachbeirat des wp.net e.V.