

wp.net Prüfungshinweis Lagebericht (März 2021)

Prüfung des Lageberichts nach § 289 HGB von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften im Non-PIE-Segment (Gruppe 1)

Verabschiedet als Prüfungshinweis Lagebericht 2020.01 vom Vorstand des wp.net e.V. am 30.11.2020. Redaktionell geändert aufgrund zweier Empfehlungen des Ausschusses Rechnungslegung und Prüfung der Wirtschaftsprüferkammer. Diese Fassung gilt für die Prüfung von Lageberichten der Gruppe 1 ab Veröffentlichung auf der Internetseite von wp.net.

Inhalt

1	Vorbemerkungen	1
2	Prüfung nach § 317 Abs. 2 HGB	2
2.1	Gesetzmäßigkeitsprüfung	2
2.2	Einklangsprüfung	2
3.	Prüfungsdurchführung	3
3.1	Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers	3
3.2	Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und Risikobeurteilung	3
3.3	Reaktion des Abschlussprüfers auf die identifizierten Risiken	4
3.4	Wesentlichkeit	5
3.5	Freiwillige Lageberichtsangaben	5
3.6	Vollständigkeitserklärung	5
4	Berichterstattung	5
4.1	Bestätigungsvermerk gemäß § 322 HGB	5
4.2	Prüfungsbericht gemäß § 321 HGB	6
4.3	Folgen unrichtiger Berichterstattung	7

1 Vorbemerkungen

- (1) Prüfungsgegenstand ist der Lagebericht nach § 289 HGB nach dem wp.net Rechnungslegungshinweis 2020-01 vom 16.07.2020 für die Lageberichte der Gruppe¹.
- (2) wp.net e.V. legt in diesem Prüfungshinweis die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit die Prüfung von Lageberichten der Gruppe 1 im Rahmen der Abschlussprüfung durchführen. Die Anwendung des Prüfungshinweises Lagebericht ist in das Auftragsbestätigungsschreiben und in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen.
- (3) Nach § 316 Abs. 1 HGB sind nicht nur der Jahresabschluss, sondern ausdrücklich auch der Lagebericht zu prüfen. Konkretisierungen in Bezug auf Gegenstand und Umfang regelt § 317 HGB.
- (4) Bei Anwendung der ISA-Standards für die Abschlussprüfung sind keine spezifischen ISA-Standards zur Lageberichtsprüfung zu beachten. Die Prüfung des Lageberichts ist eine zusätzliche nationale Anforderung, der im Bestätigungsvermerk durch eine eigene

¹ Vgl. wp.net Rechnungslegungshinweis zur Aufstellung von Lageberichten mgr. und großer Kapitalgesellschaften (RLH) gem. § 289 HGB, Download unter https://www.wp-net.com/files/wp_net/PDF/2020/RH-2020-07-16-Aufstellung-Lagebericht-final.pdf .

Überschrift Rechnung zu tragen ist. Nach ISA 315 (rev. 2019) Tz. 19, 20 ist der risikoorientierte Prüfungsansatz auf alle Teile des relevanten Rechnungslegungssystems anzuwenden.² Der Abschlussprüfer muss durch geeignete Prüfungsnachweise nach ISA 500 sicherstellen, dass der Lagebericht im Einklang mit dem Jahresabschluss steht. ISA 540 (rev. 2018) enthält zahlreiche Hinweise zur Prüfung von Schätzwerten und stellt auf das Konzept „Reasonable“ und „Professional Skepticism“ im Sinne einer neutralen Stellung des Abschlussprüfers ab. Dieses Konzept ist grundsätzlich auch für die Prüfung des Lageberichts anwendbar. Weitere Prüfungsmethoden zu zukunftsbezogenen Angaben enthält ISA 3400³.

2 Prüfung nach § 317 Abs. 2 HGB

2.1 Gesetzmäßigkeitsprüfung

- (5) Der Lagebericht muss unter Berücksichtigung von Aufstellungserleichterungen, vollständig, verlässlich, ausgewogen, klar, übersichtlich und wesentlich sein.⁴
- (6) Es ist nach § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB zu prüfen, ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lageberichts beachtet worden sind.

2.2. Einklangsprüfung

- (7) Die Einklangsprüfung für der Gruppe 1 ergibt aus § 317 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 HGB. Danach ist zu prüfen, ob der Lagebericht
 - mit dem Jahresabschluss und
 - mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfersim Einklang steht.
- (8) Die Einklangsprüfung setzt voraus, dass sich der Abschlussprüfer bei der Prüfung des Jahresabschlusses mit den Chancen und Risiken und mit der Frage der Fortführung und mit den entwicklungsbeeinträchtigten und bestandsgefährdenden Risiken bereits bei der Prüfung des Jahresabschlusses umfassend auseinandergesetzt hat.
- (9) Dazu sind weiter zu prüfen, ob
 - er insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt. Dazu wird der Abschlussprüfer zu prüfen haben, ob die gesetzlichen Vertreter die richtigen Kennziffern herangezogen und diese auch korrekt und sachgerecht ermittelt haben, § 317 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 HGB, und
 - die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind, § 317 Abs. 2 Satz 2 HGB.

² Erläuterungen dazu unter ISA 315 (rev2019) A82 und A83.

³ Download unter: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b013-2010-iaasb-handbook-isa-3400.pdf>.
Übersetzung beim IDW Verlag erhältlich.

⁴ Vgl. wp.net Rechnungslegungshinweis 2020.01, Tz. 20ff.

- (10) Möglicherweise stehen in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag des Unternehmens weitere Aufstellungshinweise für den Lagebericht, deren Einhaltung auch zu prüfen ist.⁵ Stehen in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag keine Lageberichtshinweise, sollte auf den Hinweis über die Übereinstimmung mit der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag verzichtet werden.
- (11) 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 zu beurteilen. Dies gilt auch im Rahmen der Prüfung des Lageberichts.

3. Prüfungsdurchführung

3.1 Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers

- (12) Der Prüfer muss sein Urteil mit hinreichender Sicherheit treffen. Dabei gilt der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, denn Prüfungshandlungen sind kein Selbstzweck.
- (13) Der Prüfer hat vorzunehmen und zu dokumentieren:
- Die Planung der Lageberichtsprüfung.
 - Die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Angaben sowie seiner Reaktion.
 - Die Beurteilung von Angemessenheit und Wirksamkeit der Vorkehrungen und Maßnahmen des Prozesses der Lageberichts-aufstellung.

Zu beachten ist dabei, dass § 289 HGB den gesetzlichen Vertretern zwar Vorgaben zum Inhalt des Lageberichts macht, jedoch kein bestimmtes Vorgehen bei der Lageberichts-aufstellung vorschreibt. Die Durchführung und der Umfang dieser vorbereitenden Prüfungshandlungen liegen im Ermessen des Prüfers.

- (14) Hinreichende Prüfungssicherheit kann grundsätzlich auch allein durch aussagebezogene Prüfungshandlungen (1. analytische Prüfungshandlungen, 2. Einzelfallprüfungshandlungen) erlangt werden.

3.2 Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und Risikobeurteilung

- (15). Der Prüfer liest mit kritischer Grundhaltung den Lagebericht und vergleicht die Darstellung im Lagebericht mit den aus der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen auf Basis einer Risikoanalyse. Die Risikobeurteilung mit den Prüfungszielen Vollständigkeit (V), Richtigkeit (R), Darstellung (D) und nichtzutreffend (nz) kann wie folgt dokumentiert werden:

⁵ Vgl. § 321 Abs. 2 Satz 1 HGB. So könnte der Gesellschaftsvertrag vorgeben, dass die Lage des Unternehmens durch bestimmte finanzielle Leistungsindikatoren darzustellen ist.

Lageberichtsinhalte und Anforderungen	V	R	D	nz
Geschäftsverlauf der Gesellschaft/Geschäftsergebnis				
Vermögens-, Finanz- und Ertragslage				
Finanzielle Leistungsindikatoren				
Nicht-Finanzielle Leistungsindikatoren				
Prognose mit Hinweisen auf Chancen und Risiken				
Finanzinstrumente				
Forschung und Entwicklung				
Zweigniederlassungen				
Verweis auf Angaben nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG im Anhang				
Schlusserklärung aus dem Abhängigkeitsbericht				

- (16) 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.
- (17) Es ist nicht die Aufgabe des Abschlussprüfers, eigene Prognosen aufzustellen. Die Prognoseprüfung umfasst vielmehr die Prüfung der zugrundeliegenden Prämissen und damit die Beurteilung der Plausibilität der von der Geschäftsführung getroffenen Zukunftsaussagen.
- (18) Außerdem ist zu beurteilen, ob Prognosen und Wertungen im Lagebericht als solche auch gekennzeichnet sind und diese den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.
- (19) Solange die Annahmen und Prognosen der gesetzlichen Vertreter nicht evident untauglich sind oder gegen die bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse verstoßen, muss der Prüfer sie akzeptieren.

3.3 Reaktion des Abschlussprüfers auf die identifizierten Risiken

- (20) Für die identifizierten Risiken muss der Prüfer weitere Prüfungshandlungen in Betracht ziehen, z. B.
 - Aufnahme und Beurteilung des Lagebericht-Aufstellungsprozesses,
 - Befragung der Geschäftsführung,
 - Nachrechnen der Kennzahlen,
 - Vergleich Lagebericht mit dem Vorjahres-Lagebericht,
 - Beurteilung der Verlässlichkeit und Stetigkeit der verwendeten Quellen,
 - Beurteilung der Stetigkeit der verwendeten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, Einsichtnahmen in Instrumente der internen Rechnungslegung,
 - Abgleich der Vorjahresprognose mit Eintritt zur Feststellung der Planungstreue,
 - Vergleich mit alternativen Quellen, z.B. öffentliche Register,
 - Abgleich der im Rahmen der Prüfungsplanung (Risikobeurteilung) gewonnenen Erkenntnisse mit zukunftsbezogenen Anhangsangaben und mit dem Chancen- und Risikobericht.

3.4 Wesentlichkeit

- (21) Für quantitative Lageberichtsangaben gilt die Wesentlichkeit für den Jahresabschluss als Ganzes. Dies gilt insbesondere für die verwendeten finanziellen Leistungsindikatoren zum abgelaufenen Geschäftsjahr.
- (22) Für qualitative Lageberichtangaben gelten für den Abschlussprüfer eigenständige (vom Abschluss losgelöste) Wesentlichkeitsüberlegungen, die er im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit bestimmt. Dies gilt insbesondere für den Chancen- und Risikobericht.
- (23) Die Entwicklungsbeeinträchtigung ist immer einzelfallabhängig nach Wesentlichkeit zu beurteilen. Danach richtet sich auch die Berichtspflicht im Prüfungsbericht (§ 321 Abs.1 Satz 3 HGB).
- (24) Die Bestandsgefährdung ist immer wesentlich.

3.5 Freiwillige Lageberichtsangaben

- (25) In die Prüfung des Lageberichts können freiwillige Bestandteile einbezogen werden. Werden diese nicht geprüft, müssen diese entweder im Lagebericht oder im Bestätigungsvermerk als ungeprüft genannt werden. Freiwillige Lageberichtsangaben sind solche, die weder Gesetz noch Gesellschaftsvertrag/Satzung vorschreiben.

3.6 Vollständigkeitserklärung

- (26) Der Lagebericht ist in die Vollständigkeitserklärung aufzunehmen, in der enthalten sind:
 - Die Verantwortlichkeit der Geschäftsführung für die Aufstellung des Lageberichts,
 - die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben im Lagebericht und
 - die Zusicherung, dass bei der Aufstellung den gesetzlichen Vorschriften entsprochen wurde.

4 Berichterstattung

4.1 Bestätigungsvermerk gemäß § 322 HGB

- (27) Im Bestätigungsvermerk wird der Öffentlichkeit mitgeteilt,
 - dass der Lagebericht mit dem Jahresabschluss im Einklang steht (§ 322 Abs. 6 Satz 1 HGB),
 - dass der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht (§ 322 Abs. 6 Satz 1 HGB),
 - dass der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt (§ 322 Abs. 6 Satz 1 HGB) und
 - dass die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind (§ 322 Abs. 6 Satz 2 HGB). Falls zutreffend ist 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 gesetzlichen Vertreter zum Going Concern im Lagebericht verweisen.

- (28) Sind Einwendungen gegen den Lagebericht zu erheben, die wesentlich, aber nicht umfassend sind, dann ist der Bestätigungsvermerk in Bezug auf den Lagebericht einzuschränken. Die Abschnittüberschriften sind anzupassen und die Einschränkung ist zu begründen.
- (29) Sind die Einwendungen gegen den Lagebericht wesentlich und umfassend, ist ein Versagungsmerk zum Lagebericht zu erteilen. Die Nicht-Aufstellung des Lageberichts ist ein Prüfungshemmnis, das immer zum Versagungsmerk führt.
- (30) Im Bestätigungsvermerk ist darauf zu verweisen, dass der Lagebericht nach diesem Prüfungshinweis geprüft worden ist.

4.2 Prüfungsbericht gemäß § 321 HGB

- (31) Der Abschlussprüfer hat im Prüfungsbericht vorweg zur Beurteilung der Lage des Unternehmens einschließlich zur künftigen Entwicklung durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen. Die Kernaussagen zur Lage der Gesellschaft kann sich auf die bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren (mind. zwei) beschränken. Bei der „Kopierlösung“ hat der Abschlussprüfer die Aussagen aus dem Lagebericht zu kennzeichnen.
- (32) Die Kommentierung des Fortbestandes des Unternehmens wird nur dann erforderlich sein, wenn die Analyse und die Unternehmenslage dies erfordern.
- (33) Bei der Übereinstimmung mit der Lageberichts-darstellung der gesetzlichen Vertreter kann der Abschlussprüfer folgende Formulierung verwenden:

„Aufgrund meiner/unser bei der Prüfung des Lageberichts und Jahresabschlusses gewonnenen Erkenntnisse halte/n ich/wir die Darstellung und Beurteilung der Lage des Unternehmens und seiner voraussichtlichen Entwicklung durch die gesetzlichen Vertreter im Jahresabschluss und Lagebericht im Wesentlichen für zutreffend.“
- (34) Vom Management abweichende Auffassungen wird der Abschlussprüfer in diesen Teil des Berichts aufnehmen. Dies gilt auch für Beanstandungen des Lageberichts, die zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben.
- (35) Der Abschlussprüfer hat nach § 321 Abs. 2 Satz 1 HGB auch eine Aussage dazu zu treffen, ob der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Dieses Urteil wird vom Abschlussprüfer im Prüfungsbericht unter dem Gliederungspunkt „Feststellung zur Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung“ aufgenommen.
- (36) Im Hauptteil des Prüfungsberichts ist auch über Beanstandungen zum Lagebericht zu berichten, die nicht zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, soweit diese Ausführungen für die Überwachung der Geschäftsführung von Bedeutung sind (§ 321 Abs. 2 Satz 2 HGB).

4.3 Folgen unrichtiger Berichterstattung

- (37) Die vorsätzliche Verletzung der Berichtspflicht ist nach § 332 HGB bei folgenden Sachverhalten strafbewehrt:
- Unrichtige Berichterstattung über das Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts,
 - das Verschweigen erheblichen Umstände im Prüfungsbericht und
 - die Erteilung eines inhaltlichen unrichtigen Bestätigungsvermerks.

München, März 2021

wp.net e.V.

Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung

Gesamt Vorstand und

Arbeitskreis Rechnungslegung und Prüfung