

Vortrag 27

Die Prüfung des Lageberichts (Prüfungswesen)

Sehr geehrte/r Frau/Herr Vorsitzende/r, sehr geehrte Prüfungskommission,
aus den mir zur Auswahl gestellten Themen habe ich mich für das Thema „**Die Prüfung des Lageberichts**“
entschieden. Meinen Vortrag gliedere ich wie folgt:

I.	Begriff und Überblick
II.	Prüfungsgegenstand und -umfang
III.	Prüfungsdurchführung
IV.	Berichterstattung und Bestätigungsvermerk
V.	Fazit

Vortragszeit: 0,5 Minuten

I. Begriff und Überblick

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften bzw. Kap & Co.-Gesellschaften haben gem. § 264 i.V.m. § 264a HGB einen **Lagebericht** aufzustellen. Darüber hinaus ist der Konzernabschluss um einen Konzernlagebericht zu ergänzen, § 315 HGB. Auf den Konzernlagebericht und dessen Prüfung soll hier nicht weiter eingegangen werden.

Der Lagebericht stellt neben dem Jahresabschluss einen eigenständigen Teil der jährlichen Rechenschaftslegung dar. Er ergänzt und verdichtet den Jahresabschluss um eine der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende analytische Beurteilung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses sowie der Lage der Gesellschaft durch die Geschäftsführung, da der Jahresabschluss mit den Erläuterungen im Anhang den Adressaten nur begrenzt ermöglicht, die tatsächliche Lage zu erkennen. Dabei ist er nicht an das **Stichtags- und Vorsichtsprinzip** gebunden und deshalb umfassender und zukunftsorientierter ausgerichtet (s. Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Auflage, Stuttgart 2015, S. 652 f.).

Mit der Neufassung des § 289 HGB erfordert das Gesetz eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft. In diese Analyse sind für die Gesellschaft bedeutsame finanzielle Leistungsindikatoren einzubeziehen, Jahresabschlussangaben erforderlich und dort ausgewiesene Beträge zu erläutern.

Wie bisher ist die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; entsprechend zugrundeliegende Annahmen sind anzugeben.

Der **Geschäftsverlauf** und die Lage der Gesellschaft einschließlich des Geschäftsergebnisses im Lagebericht sind so darzustellen, dass dem **true and fair view** Rechnung getragen wird.

Weiterhin ist im Lagebericht einzugehen auf:

1. a) die Risikomanagementziele und -methoden der Gesellschaft einschließlich ihrer Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden, sowie
 - b) die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsstromschwankungen, denen die Gesellschaft ausgesetzt ist, jeweils in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten durch die Gesellschaft und sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist;
2. den Bereich Forschung und Entwicklung sowie
3. bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft.

Darüber hinaus haben bestimmte Gesellschaften gem. § 289 Abs. 3-4 und § 289a HGB weitergehende Informationen aufzunehmen. Die gesetzlichen Vertreter einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft haben gem. § 289 Abs. 1 S. 5 HGB einen sog. **Bilanzeid** zu leisten.

Der Lagebericht von Kapitalgesellschaften bzw. Kap & Co.-Gesellschaften i.S.v. § 264a HGB, ist gemeinsam mit dem Jahresabschluss durch einen **Abschlussprüfer** zu prüfen. Abschlussprüfer können gem. § 319 Abs. 1 HGB Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein, wobei mittelgroße Gesellschaften auch von vereidigten Buchprüfern und Buchprüfungsgesellschaften geprüft werden können, § 319 Abs. 1 S. 2 HGB. Der Abschlussprüfer muss im Berufsregister als gesetzlicher Abschlussprüfer eingetragen sein – vgl. § 38 Nr. 1h, 2f WPO.

Vortragszeit: 2/2,5 Minuten

II. Prüfungsgegenstand und -umfang

Gegenstand und Umfang der Prüfung des Lageberichtes ergeben sich im Wesentlichen – aber nicht abschließend – aus § 317 HGB. Aus §§ 321 und 322 HGB ergeben sich weitergehende Prüfungspflichten.

Der Lagebericht ist dahingehend zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss und den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht und insgesamt ein **zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens** vermittelt. Darüber hinaus ist zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung des Unternehmens zutreffend dargestellt sind.

Der Abschlussprüfer hat den Lagebericht mit der gleichen Sorgfalt wie den Jahresabschluss zu prüfen. Es sind ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise einzuholen. Dabei sind die **Grundsätze ordnungsgemäßer Lageberichterstattung** zu beachten. Dies sind insbesondere: Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Ausgewogenheit, Klarheit und Übersichtlichkeit, Wesentlichkeit (vgl. DRS 20, vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Auflage, § 289 Rn. 8–14).

Vortragszeit: 1/3,5 Minuten

III. Prüfungsdurchführung

Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen auf Aussageebene durchzuführen, um festzustellen, ob die Angaben im Lagebericht mit denen im Abschluss und ggf. mit denen im Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a HGB in allen wesentlichen Belangen übereinstimmen.

Auf die Besonderheiten der Prüfung des Konzernlageberichts werde ich hier nicht weiter eingehen.

Planung der Lageberichtsprüfung

Zunächst hat der Abschlussprüfer die Prüfung des Lageberichts so zu planen, dass sie wirksam durchgeführt wird. Zu diesem Zweck hat er die Planungsaktivitäten zur Prüfung des Lageberichts in die nach IDW PS 240 vorzunehmende Planung der Abschlussprüfung zu integrieren (vgl. IDW EPS 350 Rz. 22).

Wesentlichkeit im Rahmen der Lageberichtsprüfung

Für die Festlegung und Anpassung der Wesentlichkeit sind die allgemeinen Grundsätze wie sie in IDW PS 250 normiert sind, sofern einschlägig, zu beachten. Dabei hat der Abschlussprüfer für das von ihm abzugebende Prüfungsurteil zum Lagebericht für quantitative Angaben grundsätzlich die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes zugrunde zu legen. (vgl. IDW EPS 350 Rz. 26).

Hinsichtlich der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gesellschaft ist jedoch zu beachten, dass der Abschlussprüfer bei gravierenden Abweichungen zwischen der ursprünglichen Planungsrechnung der Gesellschaft und dem vorliegenden (zu prüfenden) Abschluss zu prüfen hat, ob unter Berücksichtigung der Planungsrechnung die Wesentlichkeitsgrenzen neu festzulegen sind (vgl. IDW EPS 350 Rz. 27).

Risikobeurteilung

Gemäß IDW EPS 350 kann der Abschlussprüfer die Ergebnisse der Risikobeurteilung des Abschlusses bei der Lageberichtsprüfung zwar berücksichtigen. Darüber hinaus hat er aber weitere Prüfungshandlungen zur

Risikobeurteilung durchzuführen, um eine Grundlage zur Identifizierung und Bewertung von Risiken falscher Angaben im Lagebericht insgesamt und auf Aussageebene zu schaffen. In diesem Zusammenhang hat er Befragungen der gesetzlichen Vertreter bzw. weitergehender auskunftsfähiger Personen vorzunehmen, Inaugenscheinnahmen bzw. Einsichtnahmen zu nehmen und analytische Prüfungshandlungen durchzuführen. Dabei kann er jedoch auf Kenntnisse von Vorjahresprüfungen zurückgreifen. Dies gilt insbesondere auch bei der Verschaffung eines Verständnisses vom Unternehmen.

Dieses Verständnis beinhaltet darüber hinaus eine Kenntnis des Abschlussprüfers vom Press zur Aufstellung des Lageberichts inklusive der damit einhergehenden Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme). Dies dient insbesondere der weitergehenden Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlich falscher Angaben im Lagebericht (vgl. IDW EPS 350 Rz. 34).

Reaktion des Abschlussprüfers auf die Risikobeurteilung

Als Ausfluss seiner Risikobeurteilung hat der Abschlussprüfer die weiteren Prüfungshandlungen so zu planen und durchzuführen, dass diese nach Art, Umfang und Zeitpunkt auf die beurteilten Risiken ausgerichtet sind. Er kann sich zwar auf die Ergebnisse seiner „Systemprüfung“ im Rahmen der Lageberichtsprüfung stützen. Für die wesentlichen Angaben im Lagebericht hat er aussagebezogene Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen. Dabei hat der auch den Abgleich bzw. die Abstimmung der Lageberichtsangaben mit den zugrundeliegenden Unterlagen des Unternehmens vorzunehmen.

Im Rahmen der vergangenheitsorientierten aussagebezogenen Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die vergangenheitsbezogenen Angaben den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Bei den einzelnen Informationskategorien des Lageberichts hat der Abschlussprüfer angemessene und ausreichende Prüfungshandlungen auf Aussageebene vorzunehmen. In diesem Zusammenhang hat der Lagebericht weitergehende Aussagen zu folgenden Kategorien zu beinhalten, die entsprechender aussagebezogener Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers bedürfen:

- Ziele und Strategien,
- Steuerungssystem,
- Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen,
- Geschäftsverlauf,
- Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nebst Leistungsindikatoren,
- Prognosebericht,
- Chancen- und Risikobericht,
- Grundzüge des Vergütungssystems,
- Übernahmerelevante Angaben und Angaben zu eigenen Aktien,
- Erklärung zur Unternehmensführung gem. § 289a HGB.

Gesamtwürdigung des Lageberichts

Der Abschlussprüfer hat eine abschließende Gesamtwürdigung des Lageberichts vorzunehmen um zu beurteilen, ob die Lageberichtsangaben in einem angemessenen und ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen. Dabei hat er auch zu prüfen, ob zwar sachlich richtige Angaben aufgrund der Darstellungsform oder Wortwahl einen irreführenden Eindruck vermitteln (vgl. IDW EPS 350 Rz. 82).

Weitergehend ist festzustellen, ob der Lagebericht sämtliche gesetzlich vorgeschriebenen Bestandteile enthält und abschließend ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens und den Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung des Unternehmens vermittelt.

Beurteilung der festgestellten falschen Angaben im Lagebericht

Abschließend beurteilt der Abschlussprüfer, ob wesentlich falsche Angaben im Lagebericht enthalten sind. Dabei sind die allgemeinen Grundsätze (vgl. IDW PS 250) zu berücksichtigen.

Eine wesentlich falsche Prognose im Lagebericht liegt gem. IDW EPS 350 Rz. 90 vor, wenn:

1. eine oder mehrere der Prognose zugrunde liegenden Annahmen außerhalb der vom Abschlussprüfer ermittelten Bandbreite vertretbarer Ausprägungen der Annahmen liegen und diese Abweichungen dazu führen, dass die Prognose wesentlich außerhalb der vom Abschlussprüfer ermittelten Bandbreite der Prognose liegt oder (IDW EPS 350 Rz. 90)
2. nach Einschätzung des Abschlussprüfers die Prognose aus den zugrundeliegenden Annahmen nicht sachgerecht abgeleitet wurde und die Prognose wesentlich von einer sachgerecht abgeleiteten Prognose abweicht (IDW EPS 350 Rz. 90).

Im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens kann der Abschlussprüfer schriftliche Erklärungen z.B. der gesetzlicher Vertreter bei Zweifel an deren Integrität einholen.

Der Abschlussprüfer hat sämtliche wesentlichen für das Prüfungsurteil entscheidenden Feststellungen zu dokumentieren.

Vortragszeit: 5/8,5 Minuten

IV. Berichterstattung und Bestätigungsvermerk

Der Abschlussprüfer hat im Prüfungsbericht gemäß § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB zu der Lagedarstellung der gesetzlichen Vertreter im Lagebericht Stellung zu nehmen. Dies umfasst gem. § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB auch den Bericht über bestandsgefährdende Tatsachen mit ein.

Enthält der Lagebericht wesentlich falsche Angaben bzw. liegen Prüfungshemmnisse vor, hat der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil zum Lagebericht einzuschränken. Sind die falschen Angaben im Lagebericht allerdings so wesentlich, dass eine Einschränkung nicht mehr angemessen ist, ist das Prüfungsurteil um Lagebericht zu versagen. Liegen indes erhebliche Unsicherheiten über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit vor, die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit und deren Berichterstattung im Lagebericht angemessen, hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk um einen Hinweis gem. § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB zu ergänzen. Ist die Berichterstattung diesbezüglich jedoch nicht angemessen ist je nach Umfang das Prüfungsurteil zum Lagebericht einzuschränken bzw. zu versagen. Hat das Unternehmen unter Fortführungsgesichtspunkten aufgestellt, der Abschlussprüfer ist jedoch zum der Einschätzung gekommen, dass das Unternehmen nicht in der Lage sein wird, seine Unternehmenstätigkeit fortzuführen, ist das Prüfungsurteil zum Lagebericht zu versagen, um eine missverständliche oder unvollständige Darstellung im Abschluss zu verdeutlichen (vgl. IDW EPS 350 Rz. 109-110).

Des Weiteren hat der Abschlussprüfer bei lageberichts-fremden Angaben, Querverweisen und nicht prüfbaren Angaben im Lagebericht zu entscheiden, welche Auswirkungen dies auf sein Prüfungsurteil hat. So hat er sein Prüfungsurteil einzuschränken oder zu versagen, wenn durch lageberichts-fremde Angaben die Klarheit und Übersichtlichkeit des Lageberichts beeinträchtigt ist. Dies gilt ebenfalls für Angaben die zwar lageberichtstypisch aber nicht prüfungsfähig sind. Diese sind zusätzlich im Bestätigungsvermerk zu benennen und entsprechend darauf hinzuweisen.

Enthält der Lagebericht nicht vom Gesetz vorgesehene Querverweise auf Angaben des Unternehmens außerhalb des Lageberichts, die nicht deutlich als ungeprüft gekennzeichnet sind, hat der Abschlussprüfer diese Querverweise im Bestätigungsvermerk zu benennen und im Bestätigungsvermerk darauf hinzuweisen, dass die Informationen, auf die sich die Querverweise beziehen, nicht geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt (IDW EPS 350 Rz. 114).

Vortragszeit: 1/9,5 Minuten

V. Fazit

Die Prüfung des Lageberichts stellt den Abschlussprüfer mehr denn je vor besondere Herausforderungen. Durch die Ergänzung der gesetzlichen Vorschrift des § 289 HGB ist IDW PS 350 umfangreich ergänzt worden. (IDW EPS 350). Stark betont wird dabei der bereits aus IDW PS 261 bekannte stark konsequente risikoorientierte Ansatz der Abschlussprüfung insgesamt und nun auch der Lageberichtsprüfung.

Durch eine **gewissenhafte Lageberichtsprüfung** trägt der Abschlussprüfer zu einem größeren Vertrauen in die Lageberichtsangaben durch die shareholder/stakeholder des Unternehmens insbesondere aufgrund der zukunftsorientierten Angaben aber auch aufgrund der Angabepflicht zu bestandsgefährdenden Risiken bei.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortragszeit: 0,5/10 Minuten

Vortrag 28

Der Bestätigungsvermerk (Prüfungswesen)

Sehr geehrte/r Frau/Herr Vorsitzende/r, sehr geehrte Prüfungskommission, aus den mir zur Auswahl gestellten Themen habe ich mich für das Thema „**Der Bestätigungsvermerk**“ entschieden. Meinen Vortrag gliedere ich wie folgt:

I.	Allgemeines
II.	Vermerk über die Prüfung des Abschlusses
III.	Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen
IV.	Erteilung des Bestätigungsvermerks
V.	Sonderfragen zum Bestätigungsvermerk
VI.	Fazit

Vortragszeit: 0,5 Minuten

I. Allgemeines

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften bzw. Kap&Co.-Gesellschaften ist gemäß § 316 Abs. 1 HGB durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Das Ergebnis seiner Prüfung hat der Abschlussprüfer schriftlich in einem **Bestätigungsvermerk gem. § 322 HGB** zusammenzufassen.

Auf den **Bestätigungsvermerk eines Konzernabschlusses/Konzernlageberichtes** sowie auf die Besonderheiten im Zusammenhang mit internationalen Rechnungslegungsvorschriften soll an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.

Nach § 322 Abs. 2 HGB hat der Abschlussprüfer zu erklären, ob der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahresabschluss aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers nach seiner Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt.

Der sodann zu erteilende Bestätigungsvermerk ist Bestandteil der Offenlegung gem. § 325 Abs. 1 Nr. 1 HGB. Mit dem Bestätigungsvermerk bzw. dem Versagungsvermerk wird nach außen zum Ausdruck gebracht, dass die Prüfungspflicht nach § 316 HGB erfüllt worden ist und zu welchem Ergebnis die Prüfung geführt hat (Schmidt/Küster in BeckBilKom, 11. Auflage 2018, § 322 Rz. 13).

Insoweit ist zu beachten, dass zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit und den an den begrenzten Möglichkeiten der Rechnungslegung ausgerichteten Aussagen des Bestätigungsvermerkes eine Diskrepanz besteht (vgl. Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 5. Auflage 2015, S. 19 m.w.N.), welche man auch als „**Erwartungslücke**“ bezeichnet (sog. **expectation gap**).

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat mit der Neufassung des IDW EPS 400 n.F. die berufsmäßige Auffassung über das Rahmenkonzept und die Grundsätze für die **ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen** vollumfänglich neu geregelt. IDW EPS 400 n.F. sieht eine verpflichtende Anwendung vor für Berichtszeiträume die nach dem 15.12.2017 beginnen. Ausgenommen sind Rumpfgeschäftsjahre im Jahr 2018. Es sind alle Standards verpflichtend anzuwenden für Abschlüsse ab dem 31.12.2018, also **für die in 2019 erteilten Bestätigungsvermerke**. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich.

Vortragszeit: 1,5/2 Minuten

II. Vermerk über die Prüfung des Abschlusses

Der Abschlussprüfer muss sich ein Prüfungsurteil zum Abschluss bilden. Um dieses Prüfungsurteil zu bilden, muss der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommen, ob hinreichende Sicherheit darüber erlangt wurde, ob der Abschluss als Ganzes frei von – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – wesentlichen falschen Angaben ist.

Dabei ist folgendes zu berücksichtigen, ob die vom Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit IDW PS 261. gezogene Schlussfolgerung darüber, ob ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangt wurden und die vom Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit IDW PS 250 gezogene Schlussfolgerung darüber, ob nicht korrigierte falsche Angaben einzeln oder insgesamt wesentlich sind.

Der Abschlussprüfer muss weiterhin beurteilen, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze aufgestellt ist. Insbesondere muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob unter Berücksichtigung der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze:

- a) die ausgewählten und angewandten bedeutsamen Rechnungslegungsmethoden im Abschluss angemessen angegeben sind;
- b) die ausgewählten und angewandten Rechnungslegungsmethoden mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen in Einklang stehen und angemessen sind;
- c) die von den gesetzlichen Vertretern ermittelten geschätzten Werte in der Rechnungslegung vertretbar sind;
- d) die im Abschluss dargestellten Informationen relevant, verlässlich, vergleichbar und verständlich sind;
- e) der Abschluss angemessene Angaben liefert, damit die vorgesehenen Adressaten die Auswirkungen von wesentlichen Geschäftsvorfällen und Ereignissen auf die im Abschluss die Formulierungen behandelt, die bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung bzw. bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur Ordnungsmäßigkeit verwendet werden, um dieses Prüfungsurteil auszudrücken;
- f) die im Abschluss verwendete Terminologie, einschließlich der Bezeichnung der einzelnen Finanzaufstellungen, angemessen ist.

(IDW EPS 400 n.F. Rz. 12-15).

Vortragszeit: 1,5/3,5 Minuten

III. Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen

1. Vermerk über die Prüfung des Lageberichts

In Bezug auf den Lagebericht muss sich der Abschlussprüfer unter Beachtung des IDW EPS 350 n.F. ein Prüfungsurteil darüber bilden, ob dieser in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt ist; das heißt, ob:

- a) der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt sowie
- b) der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen:
 - aa) mit dem Abschluss in Einklang steht,
 - bb) den gesetzlichen Vorschriften entspricht und
 - cc) die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt.

Wenn die gesetzlichen Vertreter ohne gesetzliche Verpflichtung einen Lagebericht freiwillig unter vollständiger Beachtung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze aufgestellt haben und der Abschlussprüfer beauftragt wird, diesen zu prüfen, hat sich der Bestätigungsvermerk auch darauf zu erstrecken (IDW EPS 400 n.F. Rz. 19-20).

2. Vermerk zu sonstigen Prüfungsgegenständen

In Bezug auf sonstige Prüfungsgegenstände muss sich der Abschlussprüfer ein Prüfungsurteil darüber bilden, ob diese in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Prüfungsurteile zu sonstigen Prüfungsgegenständen dürfen in den Bestätigungsvermerk nur dann aufgenommen werden, wenn eine Rechtsnorm dies vorsieht. Sehen gesetzliche Vorschriften eine Erweiterung des Prüfungsgegenstands, nicht aber die Aufnahme eines Prüfungsurteils darüber im Bestätigungsvermerk vor, trifft der Abschlussprüfer die Prüfungsaussagen ausschließlich im Prüfungsbericht nach IDW EPS 450 n.F. (IDW EPS 450 n.F. Rz. 21-22).

Vortragszeit: 1,5/5 Minuten

IV. Erteilung des Bestätigungsvermerks

1. Arten des Prüfungsurteils

Das Prüfungsurteil (Beurteilung des Prüfungsergebnisses) muss nach § 322 Abs. 2 HGB zweifelsfrei ergeben, ob:

- ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
- ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
- der Bestätigungsvermerk aufgrund von Einwendungen versagt oder
- der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben.

IDW EPS 400 n.F. bzw. EPS 405 n.F. sprechen von einem nicht modifizierten und einem modifizierten Prüfungsurteil.

Ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Abschluss bzw. zum Lagebericht ist abzugeben, wenn er zu dem Schluss gelangt, dass der Abschluss bzw. der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt ist. (vgl. IDW EPS 400 n.F. Rz. 23 bzw. 27).

Wenn der Abschlussprüfer:

- a) auf der Grundlage der erhaltenen Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass der Abschluss als Ganzes nicht frei von wesentlichen falschen Angaben ist, oder
- b) nicht in der Lage ist, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erhalten, um zu der Schlussfolgerung zu gelangen, dass der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Angaben ist,

muss er das Prüfungsurteil zum Abschluss im Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit IDW EPS 405 modifizieren (IDW EPS 400 n.F. Rz. 24).

Wenn der Abschlussprüfer:

- a) auf der Grundlage der erhaltenen Prüfungsnachweise zu dem Schluss gelangt, dass der Lagebericht nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt ist, oder
- b) nicht in der Lage ist, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erhalten, um zu der Schlussfolgerung zu gelangen, dass der Lagebericht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen, aufgestellt ist,

muss er das Prüfungsurteil zum Lagebericht im Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit IDW EPS 405 modifizieren (IDW EPS 400 n.F. Rz. 28).

IDW EPS 405 unterscheidet dabei drei Arten von modifizierten Prüfungsurteilen:

- das eingeschränkte Prüfungsurteil,
- das versagte Prüfungsurteil und
- die Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils.