

1. Formfreie Planung der Lageberichtsprüfung

1.1 Planung der Lageberichtsprüfung – Neuerungen durch den IDW PS 350 n.F.

Die **Prüfung des Lageberichts** ist durch den Abschlussprüfer **so zu planen**, dass sie **wirksam durchgeführt** werden kann.

Dazu sind die **Planungsaktivitäten** für die **Prüfung des Lageberichts in die Aufzeichnungen zur Planung der Abschlussprüfung nach IDW PS 240 zu integrieren**.¹

Die **Besonderheit** bei der **Prüfung des Lageberichts** und auch bei der dazu durchzuführenden Planung besteht darin, dass die **Qualität** der zu prüfenden Angaben eine **andere** ist als im Jahresabschluss.

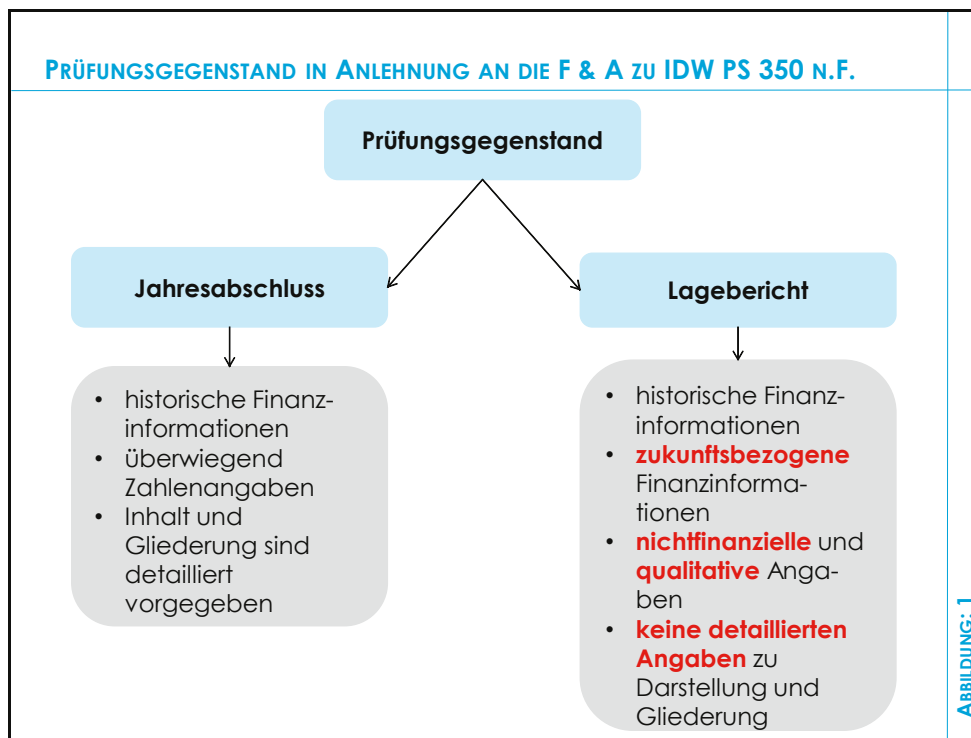


Abbildung 1: Prüfungsgegenstand in Anlehnung an die F & A zu IDW PS 350 n.F.²

¹ Vgl. IDW PS 350 n.F. Tz. 23

² Vgl. IDW Life, 2019, S. 729

Unabhängig von den verwendeten Hilfsmitteln (Prüfersoftware, Arbeitshilfen) ergibt sich aus den berufsständischen Vorgaben für alle Lageberichtsprüfungen eine Vorgehensweise, step by step, wobei jeder Schritt fachlich auf die vorhergehenden aufbaut.

1.2 Schritt 1: Vorlage des Lageberichts

1.2.1 Schritt 1a: Zeitpunkt der ersten vorläufigen Risikobeurteilung

Im **Idealfall liegt bereits bei Beginn der Prüfung der aktuelle, nach Ansicht der Gesellschaft vollständige Lagebericht als Rohentwurf** vor.

Das ist der Bericht mit den Zahlen aus dem ungeprüften Jahresabschluss.

Wird dieser frühzeitig vorgelegt, kann mit dem Mandanten **auf dieser Basis noch abgestimmt werden**, ob ggf. die Struktur geändert werden muss oder wesentliche Geschäftsvorfälle vorliegen, die zu berücksichtigen sind.

Liegt ein **solcher Rohentwurf nicht vor**, wird **stattdessen** der **Vorjahreslagebericht** als **Grundlage zur Prüfungsplanung herangezogen**. Dazu muss der **Mandant allerdings bestätigen**, dass sich **der aktuelle Lagebericht in Aufbau, Kerninhalten und Detaillierungsgrad nicht wesentlich** von dem Vorjahreslagebericht **unterscheidet**.³

Zwischenfazit: In jedem Fall sollte beim Mandanten frühzeitig auf eine rechtzeitige Vorlage des Entwurfs hingewiesen „bzw. hingearbeitet“ werden.

1.2.2 Schritt 1b: Identifizierung von lageberichtsfremden, nicht prüfungspflichtigen lageberichtstypischen sowie nicht prüfbaren Angaben

Im **Rahmen der Prüfungsplanung** hat der Abschlussprüfer eindeutig festzustellen, ob

- **Typ 1: nicht prüfbare** (z. B. „wir sind die Besten“?)
- **Typ 2: lageberichtsfremde** (z. B. Werbebotschaften)
- **Typ 3: nicht prüfungspflichtige** lageberichtstypische (z. B. Frauenquote)

Angaben im Lagebericht enthalten sind.

³ Vgl. IDW Life 2019, S. 735

1.2.3 Praktische Vorgehensweise zur Problembeseitigung

Typ 1: Nicht prüfbare Angaben: Praktische Vorgehensweise zur Problembeseitigung

Im Fall der Identifizierung von **nicht prüfbaren Angaben** hat der Abschlussprüfer den **Mandanten zu bitten**, die Angaben entweder

- **so abzuändern, dass sie prüfbar werden oder**
- **auf sie ganz zu verzichten.**

Ist der Mandant dazu nicht bereit, **ist er auf mögliche Konsequenzen** dieser Angaben für den Bestätigungsvermerk **hinzuweisen**.⁴

Eine Änderung im Aufbau der Darstellung des Lageberichts sollte schon alleine wegen der **Darstellungstetigkeit** nicht erfolgen.

Typ 2: Lageberichtsfremde Angaben

Auch bezogen auf **lageberichtsfremde Angaben** sollte darauf hingewirkt werden, **dass sie aus dem Lagebericht entfernt werden**.

Typ 3: Nicht prüfungspflichtige lageberichtsfremde Angaben

Ist der Mandant dazu nicht bereit, müssen diese Angaben sowie die **nicht prüfungspflichtigen lageberichtstypischen Angaben** dahingehend analysiert werden, **ob sie in die Prüfung einzubeziehen sind oder nicht**. Maßgeblich für die Unterscheidung ist, ob sie **eindeutig abgegrenzt und als prüfbar gekennzeichnet** sind.

In der Regel wird es darüber allerdings eine **Vereinbarung im Rahmen des Auftragsbestätigungsschreibens** geben.⁵

1.3 Schritt 2: Risikobeurteilung

1.3.1 Schritt 2a: Rechtliche Grundlage der Einklangsprüfung

§ 317 Abs. 2 Satz 1 HGB:

„Der **Lagebericht** ... ist darauf zu **prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss** ... sowie **mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht** ...“

⁴ Vgl. IDW PS 350, Tz. 27

⁵ Vgl. IDW Life 2019, S. 740 f.

Die **Feststellung des Einklangs** des Lageberichts mit dem Abschluss und den bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnissen **betrifft vor allem** die mit dem **Abschluss abstimmbaren historischen Finanzinformationen**.

Dieses ist durch **analytische Prüfungshandlungen** festzustellen.

Analytische Prüfungshandlungen sind insbesondere der **direkte Vergleich der Angaben** aus dem Jahresabschluss und dem Lagebericht, **ggf. auch unter Berücksichtigung** einer im Lagebericht **ggf. vorgenommenen Überleitungsrechnung**.⁶

1.3.2 Schritt 2b: Risikobeurteilung für Lageberichtsangaben, die überwiegend aus Informationen aus dem zu prüfenden Jahresabschluss bestehen

Die Risikobeurteilung, insbesondere im Bereich „**Geschäftsverlauf**“, ist im Wesentlichen als **Einklangsprüfung** zu verstehen. Die Prüfungshandlungen bestehen daher vor allem in einem **Vergleich der Angaben im Lagebericht mit denen des Jahresabschlusses**.

1.3.3 Schritt 2c: „Geschäftsverlauf“ – Beurteilung der Richtigkeit

Besteht die Darstellung im Bereich „Geschäftsverlauf“ in der Wiedergabe ausgewählter wichtiger Positionen sowie deren prozentualer Veränderung, **kann bezogen auf die „Richtigkeit“ davon ausgegangen werden, dass**

- das **Risiko wesentlicher falscher Angaben ein vertretbar niedriges Maß** aufweist
- eine **Einklangsprüfung mit den Angaben im Jahresabschluss ausreicht**.

1.3.4 Schritt 2d: „Geschäftsverlauf“ – Beurteilung der Vollständigkeit und der sachgerechten Darstellung

Allerdings kann eine Risikobeurteilung bezogen auf die „**Vollständigkeit**“ und „**Darstellung**“ notwendig sein und weitergehende Prüfungshandlungen nach sich ziehen.

Das ist beispielsweise dann der Fall,

- wenn die im Lagebericht aufgeführten **Zahlen/Kennzahlen nur positive Aspekte** der Geschäftslage **wiederspiegeln**
- wenn nur die **Veränderungen von Zahlen** aus Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung **angegeben werden, die nach § 289 HGB geforderte Analyse jedoch fehlt**.⁷



⁶ Vgl. IDW PS 350 n.F. Tz.A53

⁷ Vgl. IDW Life 2019, S. 732

1.4 Schritt 3: Verschaffung eines Verständnisses zu den Vorkehrungen und Maßnahmen zur Lageberichts-aufstellung

1.4.1 Verschaffung eines Überblicks

Der Abschlussprüfer muss sich bei der Planung der Prüfung des Lageberichts **ein Verständnis zu den Vorkehrungen und Maßnahmen im Unternehmen zur Aufstellung des Lageberichts** verschaffen.

Dieses bildet die **Grundlage dafür, wesentliche falsche Darstellungen** im Lagebericht zu **identifizieren** und zu **beurteilen**.

Darauf aufbauend werden **entsprechende Prüfungshandlungen ausgewählt**.⁸

Der Umfang und die Ausführlichkeit der Dokumentation der vom Unternehmen **eingerichteten Vorkehrungen und Maßnahmen** hängen maßgeblich von der **Größe und Komplexität** des Unternehmens ab.

1.4.1.1 Fall 1: Kleines Unternehmen

Hier können bei **kleineren Unternehmen mit geringer Komplexität** schon **wenige Einzelmaßnahmen ausreichend sein**:

Der **Geschäftsführer** greift bei der **Aufstellung des Lageberichts** auf

- **Auswertungen der Finanzbuchhaltung,**
- des **Controllings,**
- der **Produktion etc.**, aber auch auf
- **Branchenberichte** oder Marktstudien zurück.

1.4.1.2 Fall 2: andere Unternehmen

In Unternehmen mit **komplexen Organisationsstrukturen** hingegen wird der **Prozess der Lageberichts-aufstellung automatisiert** sein, beispielsweise durch **formalisierte Abfragen der benötigten Angaben** in den verschiedenen Bereichen des Unternehmens.

⁸ Vgl. IDW PS 350 n.F. Tz. 39

1.4.2 Beispiele für die Bestandsaufnahme der „Vorkehrungen und Maßnahmen“

Fallkonstellation 1:

Ein Beispiel für die Bestandsaufnahme zu **Vorkehrungen und Maßnahmen** durch einen Abschlussprüfer könnte wie folgt aussehen.⁹



VORKEHRUNGEN UND MAßNAHMEN ZUR LAGEBERICHTSAUFSTELLUNG EINES KMU – FALLKONSTELLATION 1 (DOKUMENTATIONSSTRUKTUR)	
Aspekte (Abfrage)	Eigenbeurteilung durch den Abschlussprüfer
Wer trägt die Verantwortung für die Aufstellung des Lageberichts?	Geschäftsführer kümmert sich selbst um den Lagebericht
Welche Mitarbeiter sind an der Aufstellung beteiligt und verfügen sie über angemessene Kenntnisse?	Die Abteilungsleiter, insbesondere aus dem Bereich Rechnungswesen, unterstützt durch Unterlagenbereitstellung
Existieren Vorgaben zur Beschaffung von Informationen und zur entsprechenden Berücksichtigung im Lagebericht?	- Formulare für die Abteilungen mit den zu liefernden Angaben und einem Vermerk/eine Zuordnung, wo diese Angaben im Lagebericht zu erfassen sind - Aufforderung zur Mitteilung der entsprechenden Quellennachweise
Gibt es Hinweise zur Erhebung nichtfinanzieller Angaben?	entfällt
Gibt es zeitliche Vorgaben zur Aufstellung des Lageberichts insgesamt und von Teilbereichen?	Der Entwurf soll zusammen mit dem aufgestellten Jahresabschluss vorliegen, Das endgültige Exemplar sollte kurz vor Abschluss der Prüfungshandlungen bereitgestellt werden.

ABBILDUNG: 2

Abbildung 2: Vorkehrungen und Maßnahmen zur Lageberichtsufstellung eines KMU – Fallkonstellation 1 (Dokumentationsstruktur)

Fallkonstellation 2:

Ein Beispiel für die Bestandsaufnahme zu Vorkehrungen und Maßnahmen durch einen Abschlussprüfer könnte aber auch folgendermaßen aussehen.

⁹ Vgl. IDW Life 2019, S. 734

VORKEHRUNGEN UND MAßNAHMEN ZUR LAGEBERICHTSAUFSTELLUNG EINES KMU – FALLKONSTELLATION 2	
Aspekte	Beurteilung durch den Abschlussprüfer
Wer trägt die Verantwortung für die Aufstellung des Lageberichts?	Geschäftsführer delegiert das Verfassen, nicht jedoch die Verantwortung auf den kaufm. Leiter, der seit mehr als 20 Jahren im Unternehmen tätig ist
Welche Mitarbeiter sind an der Aufstellung beteiligt und verfügen sie über angemessene Kenntnisse?	Der kaufmännische Leiter kümmert sich im Auftrag der Geschäftsleitung um den Lagebericht
Existieren Vorgaben zur Beschaffung von Informationen und zu ihrer entsprechenden Berücksichtigung im Lagebericht?	Erfahrungen aus der Vergangenheit
Gibt es Hinweise zur Erhebung nichtfinanzieller Angaben?	entfällt
Gibt es zeitliche Vorgaben zur Aufstellung des Lageberichts insgesamt und in Teilbereichen?	Ein Entwurf wird erst nach Abschluss der Prüfungshandlungen zum Jahresabschluss vorgelegt

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Vorkehrungen und Maßnahmen zur Lageberichtsufstellung eines KMU – Fallkonstellation 2

1.4.3 Fazit zur Bestandsaufnahme der „Vorkehrungen und Maßnahmen“

Letztlich ist es nur wichtig, dass der Prüfer ein Verständnis darüber aufbaut, mit

- welchen Daten,
- welchen Hilfsmitteln,
- welchen Zuständigkeiten und
- mit Hilfe welcher Systeme

die Informationen ermittelt und beschafft werden und nach welchem Prozess letztlich der Lagebericht aufgestellt wird.

Über diese Erkenntnisse ist eine Mindestdokumentation (ggf. in der Dauerakte) anzufertigen.

1.5 Schritt 4: Risikobeurteilung

1.5.1 Schritt 4a: Vorgehensweise bei der Risikobeurteilung

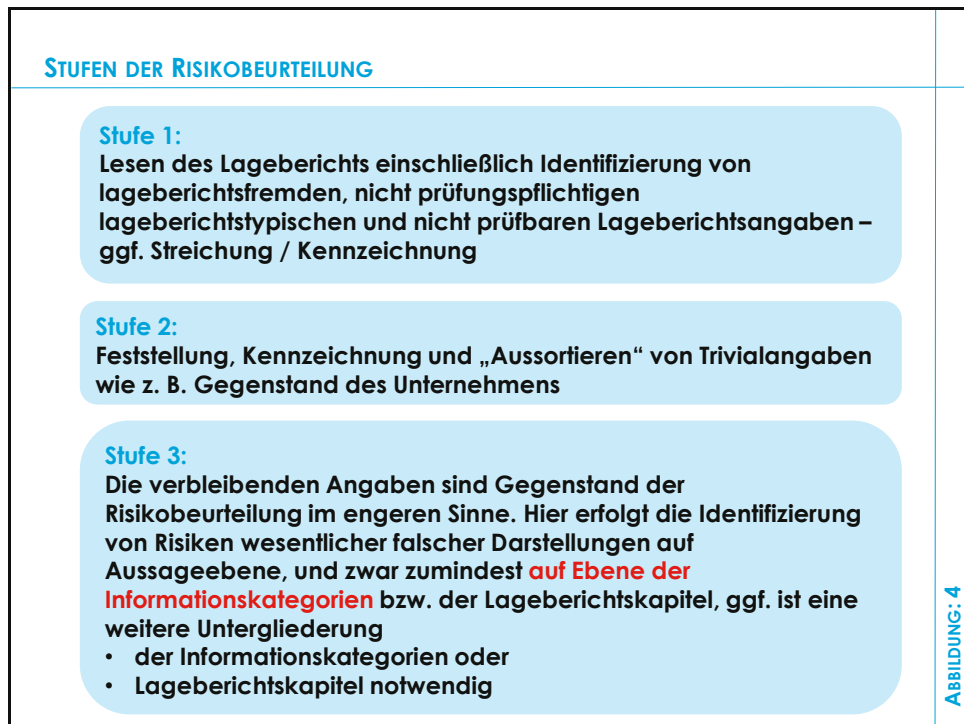


Abbildung 4: Stufen der Risikobeurteilung

Bei **KMU** wird es daher in der Regel ausreichen, wenn die **Risikobeurteilung** nur auf der **Ebene der Informationskategorien** oder der **Lageberichtskapitel** vorgenommen wird.¹⁰

Bei KMU ist folglich ein geringerer Detaillierungsgrad ausreichend.

1.5.2 Schritt 4b: Fehlerrisiken für den Lagebericht als Ganzes

Fehlerrisiken, die den Lagebericht **als Ganzes betreffen**, liegen typischerweise in der **Organisation der Erstellung des Lageberichts** durch das Unternehmen. Sie haben unter Umständen **Auswirkungen auf viele** oder sogar **alle** Informationskategorien bzw. Lageberichtskapitel.

Anzeichen für **Fehlerrisiken betreffend den Lagebericht** als Ganzes können sein:

1. Die **Verfasser** des Lageberichts verfügen **nicht über ausreichende Kenntnis bezogen auf die**
 - Rechnungslegungsvorschriften
 - Abläufe im Unternehmen

¹⁰ Vgl. IDW Life 2019, S. 732 f.

2. Dem Lagebericht wird **keine ausreichende Aufmerksamkeit geschenkt**, es wird im Unternehmen **zu wenig Zeit bzw. Bedeutung** zugestanden.
3. Bei größeren Unternehmen **existieren keine Vorkehrungen** oder **Maßnahmen** zur Informationsbeschaffung.
4. Es besteht keine **Bereitschaft, Informationen in ausreichendem Umfang zu beschaffen** – der Lagebericht ist insgesamt zu kurz.

1.5.3 Schritt 4c: Beurteilung der Gliederungstiefe und Ausführlichkeit

Fall 1: Beurteilung pro **Informationskategorie**

Fall 2: Beurteilung pro **Kapitel des Lageberichts**

IDW PS 350 n.F. **orientiert sich bei der Risikobeurteilung grundsätzlich an den einzelnen Informationskategorien**¹¹, die sich aus DRSC 20 ergeben.

Er eröffnet aber auch in der Tz. A15 die **Möglichkeit, die Risikobeurteilung anhand der Lageberichtskapitel** vorzunehmen.

In der Praxis wird hier wohl eine **Entscheidung** vorgenommen werden, **die sich an der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens orientiert**.

Lageberichte, die **entsprechend § 289 HGB** erstellt werden, können sowohl **von der Gliederungstiefe** als auch **von den Bezeichnungen her von der Gliederungstiefe der Informationskategorien** abweichen.

Dies gilt umso mehr, wenn mehrere Informationskategorien nicht einschlägig sind.

In diesen Fällen bietet sich eher die Risikobeurteilung aufgrund der einzelnen Lageberichtskapitel an.¹²

1.5.4 Schritt 4d: Dokumentation der Risikobeurteilung

Alternative 1:

In Abhängigkeit von der Ausführlichkeit/Länge und Aufbau des Lageberichts ist es denkbar, dass **die Risikobeurteilung z. B. mit farbigen Markierungen (z. B. Ampelfarben) im vorgelegten Entwurf bzw. im Vorjahreslagebericht vermerkt werden**.



¹¹ Vgl. IDW PS 350 n.F. Tz. 53 ff.

¹² Vgl. IDW Life 2019, S. 730 .

Alternativen 2 und 3:

Beiden Alternativen ist gemeinsam, dass sie in **Tabellenform** erstellt werden. Diese Tabelle kann zum einen anhand der Informationskategorien (Alternative 2), aber auch anhand der Lageberichtskapitel (Alternative 3) erfolgen.

Beispiel zu Alternative 2

CHECKLISTE ZUR RISIKOBEURTEILUNG AUF DER EBENE VON INFORMATIONSKATEGORIEN						
Informationskategorie	Wesentlichkeit	V	R	D	Prüfungshandlung	Ref. AP
Geschäftsmodell				X	Abgleich mit der aktuellen Dauerakte	
Ziele und Strategien		X	X		Befragung des Managements	
Steuerungssystem					Nicht relevant	
Wirtschaftliche Rahmenbedingungen			X	X	Durchsicht von Brancheninformationen oder Pressemitteilungen, Befragung des Managements	
Geschäftsverlauf*				X		
VFE-Lage*	vgl. JA			X	Durchsicht Unterlagen des Controllings und der Finanzbuchhaltung	
Leistungsindikatoren • EBITDA* • Systemumsatz • Jahresüberschuss*	vgl. JA		X		Überprüfung der Überleitungsrechnung	
Prognosebericht			X	X	Befragung des Managements und Durchsicht der Auswertungen des Controllings	
Chancen- und Risikobericht		X	X	X	Befragung des Managements, Durchsicht von Protokollen von Gremiensitzungen, ggf. Presseberichten	
Sonstige: • •					Nicht relevant	

*Geprüft im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses, die Richtigkeit wird auf Einklang mit den Werten des Jahresabschlusses vorgenommen

ABBILDUNG: 5

Abbildung 5: Checkliste zur Risikobeurteilung auf der Ebene von Informationskategorien

Legende	
V = Vollständigkeit	R = Richtigkeit
D = Darstellung	

Stand: 03.11.2025

Beispiel zu Alternative 3

CHECKLISTE ZUR RISIKOBEURTEILUNG AUF DER EBENE VON LAGEBERICHTSKAPITELN						
Lageberichtskapitel	Wesentlichkeit	V	R	D	Prüfungshandlung	Ref AP
Grundlage des Unternehmens				X	Abgleich mit der aktuellen Dauerakte, Durchsicht von Brancheninformationen und Pressemitteilungen sowie Auswertungen aus dem Controlling und Befragung des Managements	
Wirtschaftsbericht			X	X	Durchsicht von Brancheninformationen und Pressemitteilungen, Befragung des Managements	
Leistungsindikatoren • EBITDA* • Systemumsatz • Jahresüberschuss*	vgl. JA		X		Überprüfung der Überleitungsrechnung	
VFE-Lage*	vgl. JA			X	Durchsicht von Brancheninformationen oder Pressemitteilungen, Befragung des Managements	
Gesamtaussage zur Lage der Gesellschaft				X	Durchsicht der Unterlagen des Controllings und der Finanzbuchhaltung sowie Befragung des Managements	
Risiko- und Chancenbericht		X	X	X	Befragung des Managements, Durchsicht von Protokollen von Gremiensitzungen sowie, ggf. von Presseberichten	
Prognosebericht			X	X	Befragung des Managements und Durchsicht der Auswertungen des Controllings	

*Geprüft im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses, die Richtigkeit wird auf Einklang mit den Werten des Jahresabschlusses vorgenommen

ABBILDUNG: 6

Abbildung 6: Checkliste zur Risikobeurteilung auf der Ebene von Lageberichts-kapiteln

Legende	
V = Vollständigkeit	R = Richtigkeit
D = Darstellung	

1.6 Schritt 5: Festlegung der Wesentlichkeit

1.6.1 Schritt 5a: Beurteilung der Wesentlichkeit im Rahmen der Planung

Das **Prüfungsurteil**

- ist nicht zu einzelnen Angaben, Informationskategorien oder Lageberichtskapiteln,
- sondern zum Lagebericht insgesamt abzugeben.¹³

Jedoch ist bezogen auf die gesetzlich vorgeschriebenen Lageberichtsangaben ein **Unterlassen dieser Angaben immer als wesentlich zu beurteilen**.

¹³ Vgl. IDW PS 400 n.F., Tz 19a

1.6.2 Schritt 5b: Rückbeziehung auf die im Rahmen der Abschlussprüfung festgelegten Wesentlichkeitsgrenzen

Soweit es sich um die Beurteilung von **vergangenheitsorientierten Finanzinformationen** handelt, gelten **dieselben Wesentlichkeitsgrenzen, die auch bei der Beurteilung der Wesentlichkeit im Jahresabschluss herangezogen** werden. Das gilt für

- die **Wesentlichkeit als Ganzes**
- etwaige **spezifische Wesentlichkeiten**.¹⁴

1.6.3 Schritt 5c: Eigenständige Wesentlichkeitsüberlegungen in Bezug auf einzelne Informationskategorien bzw. Lageberichtskapitel¹⁵

Für alle übrigen Bereiche kann der Abschlussprüfer **keine konkreten Wesentlichkeitsgrenzen** angeben, da es sich um folgende Angaben handelt:

- **nicht finanzielle Angaben**
- **zukunftsbezogene Angaben.**

Der Prüfer hat folglich **eigene Wesentlichkeitsüberlegungen** anzustellen, und zwar auf der Basis

- jeder Informationskategorie bzw.
- der einzelnen Lageberichtskapitel.

Eine **falsche Darstellung** ist dann **wesentlich**, wenn sie **das Entscheidungsverhalten** der Lageberichtsadressaten **beeinflussen** kann.¹⁶

¹⁴ Vgl. IDW Life 2019, S. 736

¹⁵ Vgl. rote Kennzeichnungen in Kapitel den Abbildungen zu Alternative 1 und Alternative 2

¹⁶ Vgl. IDW Life 2019, S. 736