

THEMA 1:

Die neuen GoA in der Prüferpraxis (Systematik)

1. Die neuen GoA in der Prüferpraxis (Systematik)

1.1 Modifizierte Verlautbarungen des IAASB ergänzt um modifizierte IDW PS

1.1.1 Deutschland im Alleingang

Während der überwiegende Teil der EU-Mitgliedstaaten die ISA als Ganzes als nationale Vorgabe unverändert übernommen haben, hat man sich in Deutschland für einen anderen Weg entschieden.

Ausgehend von den ISA [DE] wurden verschiedene Anpassungen an deutsche Besonderheiten vorgenommen, die sich aus

- dem deutschen Gesetz,
- den berufsständischen Normen oder
- der deutschen Prüfungspraxis

ergeben.

1.1.2 Unveränderte Inhaltliche Übernahme der ISA objektiv nicht möglich

In Deutschland wäre eine **1:1 Übernahme** schon alleine deswegen **nicht möglich** gewesen, weil es das Rechnungslegungsinstrument „Lagebericht“ international nicht gibt und somit das IAASB¹ hierzu keinen Prüfungsstandards verlautbart hat.

1.1.3 Fazit

Die neuen GoA ergeben sich aus einer

„Kombination der internationalen und nationalen Standards“, d. h. die internationalen Standards ISA sind insoweit zu beachten, wie diese nicht den deutschen Gesetzen und Normen entgegenstehen.

1.2 Angleichungsprozess der nationalen Standards an die internationalen Standards

Das IDW befasst sich mit den neuen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung – kurz neue GoA. Als Grundlage dienen dazu die Regelungen der ISA des IAASB. Die ISA [DE] wurden soweit erforderlich modifiziert oder in den entsprechenden IDW PS ergänzt wurden.

¹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

1.2.1 Ausgangssituation ISA: Charakteristische Merkmale der ISA

1.2.1.1 Einheitlicher Aufbau nach Clarity

Nach Umsetzung des Clarity-Projekts, beginnend in 2009, wurde der Aufbau der ISA vereinheitlicht.

Kapitel	Bezeichnung	Bemerkung	Praxisbezug
1	Einleitung	Erstanwendungszeitpunkt, Regelungsbereich	mittel
2	Ziele		mittel
3	Definition	Alle Begrifflichkeiten werden erläutert	mittel, eher formal
4	Anforderungen	Vorgaben an den Prüfer	hoch
5	Anwendungshinweise	geringerer Verbindlichkeitscharakter	hoch
6	Anlagen	Musterformulierungen, Beispiele	

1.2.1.2 Nummernsystem der ISA

Auch die ISA tragen dreistellige Nummern zu Ihrer Kennzeichnung.

Die Einteilung der ISA erfolgt in 6 Themenbereiche:

ISA 200-299	Allgemeine Grundsätze und Verantwortlichkeiten
ISA 300-499	Risikobeurteilung und Reaktion auf beurteilte Risiken
ISA 500-99	Prüfungsnachweise
ISA 600-699	Verwertung der Arbeit Anderer
ISA 700-799	Schlussfolgerung der Abschlussprüfung und Erteilung des Vermerks
ISA 800-899	Besondere Bereiche

1.2.1.3 Abweichende Nummernsysteme bei IDW PS und ISA

Die **Nummerierung** ist jedoch anders definiert als in den IDW PS. Dies ist historisch zu begründen, da die ISA und IDW PS in der Vergangenheit unabhängig voneinander von unterschiedlichen Standardsettern (IAASB und IDW) fortentwickelt wurden.

1.2.2 Ausgangssituation IDW PS: Charakteristische Merkmale der IDW PS

Die **Facharbeit des IDW** auf dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungswesen mündet schon seit einigen Jahren in diverse Prüfungsstandards. Früher gab es keinen einheitlichen inhaltlichen Aufbau.

Seit abzusehen war, dass eine nennenswerte Anzahl der ISA als ISA [DE] in Deutschland anzuwenden sein wird, hat das IDW die **neuen Fassungen der IDW PS (IDW PS n.F.) an den schematischen Aufbau der ISAs**, gemäß dem 6-Punkte-Schema, angepasst.

1.3 Entwicklung der neuen GoA

In einem ersten Schritt hat das IDW darüber entschieden, welche **inhaltlich modifizierten ISA** künftig zum Einsatz kommen sollen (ISA [DE]) und bei welchen Inhalten sich der Abschlussprüfer weiterhin an die strukturell überarbeiteten **IDW PS** halten soll.

Hinweis:

Die Gesamtheit der ISA [DE] und der verbleibenden IDW PS bilden künftig die „**neuen GoA**“.

Diese Verlautbarungen sind künftig anhand der neuen Bezeichnung (Nummer, Tz. oder A) für die Referenzierung der Arbeitspapiere zu verwenden.

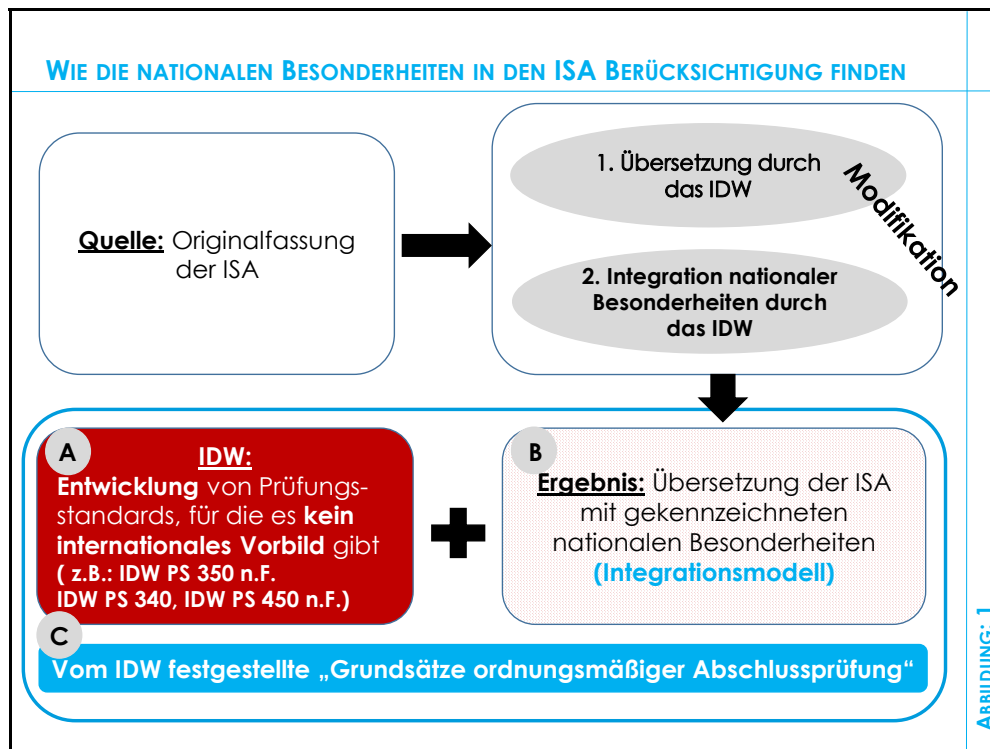


Abbildung 1: Integrationsmodell: Vom ISA zum ISA [DE]

1.3.1 Vorgehensweise bei der Anpassung der ISA an die IDW PS

Es gibt zwei Wege für eine mögliche „Kreuzung“.

- **Weg Nr. 1: ISA → ISA [DE]**
 - In die vom IAASB entwickelten ISA werden die deutschen Besonderheiten eingearbeitet, so dass sich daraus die ISA [DE] ergeben.
- Diese Aufgabe der Streichungen (**carve-out**) und der nationalen Ergänzungen (**add-on**) übernimmt das IDW.
- Das IDW ist bei 26 ISAs nach dieser Methode vorgegangen, die insgesamt 25 IDW PS ersetzen.

Hinweis:

Kurzformel: 25 IDW PS → 26 ISA [DE]

MODIFIZIERUNG DER ISA UM CARVE-OUTS BZW. ADD-ONS	
Tz.	Text
„1. Anwendungszeitpunkt	
3	Dieser ISA gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2009 beginnen .
D.3.1	ISA [DE] 500 gilt abweichend von Tz. 3 erstmals für die Planung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist nicht zulässig“.
Modifizierung der Textziffer 3 durch das IDW, kenntlich gemacht durch eine Textziffer nach dem Muster: D.[Original-Tz].[Nummerierung der Modifizierungen der Original-Tz] D. 3.1	

ABBILDUNG: 2

Abbildung 2: Methode der D-Kennziffern in den ISA [DE]

• Weg Nr. 2: IDW PS → IDW PS (mm.jjjj)

- Bei ISAs, bei denen dem Standardsetter IDW die inhaltlichen Modifizierungen der internationalen Standards an die nationalen rechtlichen Besonderheiten zu umfangreich erschienen, wurden die **bestehenden IDW PS**, sowohl **materiell** als auch **formal angepasst**.

Als wichtigste Gemeinsamkeit aller **Verlautbarungen, die in ihrer Gesamtheit die GoA** bilden, ist die **einheitliche Gliederung zu nennen**.

Hierzu wurde die Standardgliederung der ISA (Clarity-Projekt, 2009) auf die **IDW PS** angewandt, so dass diese meist **um praxisbezogene Anwendungshinweise** zu den einzelnen Anforderungen **ergänzt** wurden.

Der Seitenumfang der IDW PS hat sich dadurch zum Teil deutlich erweitert. Die Anwendungshinweise liefern häufig klare Vorgaben für die praktische Umsetzung.

Hinweis:

Kurzformel: 12 IDW PS => 12 IDW PS (mm_jjjj)

1.3.2 Die neuen GoA 2023: Welche Verlaufbarungen wurden wie modifiziert?

Bei den ab 2023 anzuwendenden Standards ist in nachfolgende Gruppen zu unterscheiden:

Nachrichtlich:					
Gruppe	Anzahl	Geltungsbereich	Anpassungen	Basis	Nationale Anpassungen
I	26	JA KA	ISA [DE]	ISA (IAASB)	Inhaltliche Anpassungen an die deutschen Normen (z. B. HGB), ausgehend von den ISA: D-Kennziffern: - o Add-on - o Carve-out
II	12	JA KA	IDW PS n. F. (10.2021 – 02.2022)	IDW PS	Weitreichende formale Anpassung an die Standardgliederung der ISA (IAASB), entsprechend dem Clarity-Projekt, insbesondere Ergänzung der Anwendungshinweise zu ausgewählten Textziffern. Geringe inhaltliche Anpassungen innerhalb der IDW PS, z. B. Anpassungen an das FiSG
III	1	LB KLB	IDW PS 350 n. F. (10.2021 – 02.2022)	IDW PS 350	Weitreichende formale Anpassung an die Standardgliederung der ISA (IAASB), entsprechend dem Clarity-Projekt, insbesondere Ergänzung der Anwendungshinweise zu ausgewählten Textziffern. Dabei wurden u.a. die vom IDW erarbeiteten Fragen und Antworten zur Prüfung des Lageberichts eingearbeitet. Geringe inhaltliche Anpassungen innerhalb der IDW PS, z. B. Anpassungen an das FiSG
IV	1	QM in der WP-Praxis	IDW QMS 1 (12.2021) IDW QMS 2 (12.2021)	ISQC 1 ISA 220	Komplett neue Struktur und Anpassungen in den Begrifflichkeiten , z. B. Qualitätsmanagement , anstelle von Qualitätssicherung .

1.4 Gruppe I: ISA [DE]

Die **ISA [DE]** sind in der Regel für die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse **Geschäftsjahr 2024** anzuwenden.

Eine frühere Anwendung aller neuen GoA (nur als Paket) ist möglich (Dokumentation beachten).

1.5 Gruppe II: Anpassungen bestehender IDW PS und IDW PH an die neuen GoA (10.2021 – 02.2022)

Die **IDW PS n. F. (mm.jjjj)** sind **ab Verabschiedung** anwendbar. Eine vorzeitige Anwendung im Entwurfsstand ist in der Regel möglich.

1.6 Gruppe III: Sonderfall Lagebericht

IDW PS 350 n. F. (10.2021) ist ab Verabschiedung anwendbar. Eine vorzeitige Anwendung im Entwurfsstand ist möglich.

1.7 Gruppe IV: Qualitätsmanagement in der WP-Praxis

IDW QMS 1 „Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis“, anwendbar ab 15.12.2023.

IDW QMS 2 „Auftragsbegleitende Qualitätssicherung“.

In Deutschland gelten folgende Fristen für die Erstanwendung:

- Verpflichtende Anwendung: ab dem **15.12.2023**
- Freiwillige Erstanwendung: ab dem 15.12.2022

1.8 Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (ISA [DE] 200)

1.8.1 Bisheriger nationaler Prüfungsstandard

Dieser Standard löst den IDW PS 200 „Ziele und angemessene Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen“, ab.

1.8.2 Regelungsbereich (Kurzbeschreibung) (SA [DE] 200)

Dieser Standard regelt die Verantwortlichkeiten des unabhängigen Abschlussprüfers, die er bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen zu beachten hat.

Es wird das übergeordnete Ziel der Abschlussprüfung beschrieben, welches auch im Prüfungsurteil der Öffentlichkeit bekannt gegeben wird.

Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob

- der **Abschluss**
- in allen **wesentlichen Belangen**
- mit den **maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen** und anderen Bestimmungen
- mit **hinreichender Sicherheit**

übereinstimmt.

Das prüferische Vorgehen orientiert sich dabei grundlegend an einer umfassenden Risikobeurteilung auf allen Stufen.

ISA [DE] 200 ist inhaltlich stark mit zahlreichen anderen ISA [DE] Standards vernetzt. Es gibt umfangreiche Querweise von oder auf ISA [DE] 200.

1.8.3 Deutsche Besonderheiten (add-ons/carve-outs) - Auszug

Nachfolgende Besonderheiten wurden für den Geltungsbereich Deutschland in die ISA aufgenommen, so dass **ausgehend von ISA 200** der **nationale Standard ISA [DE] 200** wie **folgt modifiziert** wurde:

<i>Die vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) setzen sich aus den ISA [DE] sowie den für die Prüfung des Abschlusses relevanten IDW PS und dem für die Prüfung des Lageberichts relevanten IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F.) zusammen. Bei den ISA [DE] handelt es sich um die übersetzten Fassungen der vom IAASB verabschiedeten ISA, bei denen die zu beachtenden nationalen Besonderheiten entweder als sog. „D.-Textziffern“ oder in eckigen Klammern ergänzt sind. Anlage D.1 gibt einen Überblick über die Prüfungsstandards, die zusammen die vom IDW festgestellten deutschen GoA bilden. Die aus der Übersetzung der vom IAASB herausgegebenen ISA resultierenden Abweichungen zu den nach den IDW PS verwendeten Begriffen in der Berichterstattung des Abschlussprüfers sind in Anlage D.2 zusammengefasst.</i>	D.2.1
---	--------------

1.9 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 1/1:**
„Überblick: Standards, die in ihrer Gesamtheit die vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) bilden“
- **Praxishilfe 1/2:**
„Überblick: Die „neuen GoA“ ab 15.12.2023 für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS“
- **Praxishilfe 1/3:**
„Short-View zu ISA [DE] 200: „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“

#PH1

#PH4

#PH5

THEMA 2:

Das neue Auftragsbestätigungsschreiben nach den neuen GoA (ISA [DE] 210)

2. Das neue Auftragsbestätigungsschreiben nach den neuen GoA (ISA [DE] 210)

Der Standard **ISA [DE] 210** führt bei einer Vielzahl von in Deutschland durchzuführenden Prüfungsaufträgen zu **keinen bedeutenden Neuerungen**, da die materiellen Änderungen von ISA [DE] 210 in der deutschen Prüferpraxis selten einschlägig sind.

Dies zeigt sich auch bei der neuerdings geforderten **Beurteilung zur Vertretbarkeit einer von der zu prüfenden Einheit angewandten Rechnungslegungsnorm**.

Da die Regelungen von ISA [DE] 210 auch bei der Prüfung von einzelnen Finanzaufstellungen entsprechend anzuwenden sind, werden nachfolgend die erforderlichen Überlegungen zur Beurteilung der „**Vertretbarkeit**“ von Rechnungslegungsnormen dargestellt.

2.1 Die Rechnungslegungsgrundsätze

Damit das **Management** eines bilanzierungspflichtigen Unternehmens „fachliche Leitplanken“ hat, nach denen es den Abschluss aufstellen kann, muss es sich vorab entscheiden, nach welchen **Kriterien und Regelwerken** die Aufstellung des Abschlusses erfolgen soll.

Auch für den **Abschlussprüfer** sind die Grundsätze und Kenntnisse der **Regelwerke zur Rechnungslegung** von entscheidender Bedeutung.

2.1.1 Feststellung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze durch den Abschlussprüfer

Der Abschlussprüfer hat **vor** Annahme des Auftrags zu überprüfen, **ob** die vom Management angewandten **Rechnungslegungsgrundsätze** im Hinblick auf sein Prüfungsziel **vertretbar** sind.

Die internationalen Prüfungsnormen ISA, sowie die neuen GoA in Deutschland, sind auf alle Abschlüsse anwendbar, **unabhängig** von den gewählten Regelwerken zur Rechnungslegung.

Die Rechnungslegung der zu prüfenden Gesellschaft kann bestimmt sein durch

- vorgegebene **Regelwerke** (wie z. B. HGB, IFRS, US GAAP) oder aber
- von den Unternehmen **selbst erstellten bzw. entwickelten Regelungen**, z. B. (ausländische) Konzernbilanzierungsrichtlinien.

So kann beispielsweise auch bei Anwendung eines individuell erarbeiteten Regelwerks innerhalb einer Unternehmensgruppe die Ausübung von Wahlrechten vorbestimmt sein.

Die Rechnungslegungsgrundsätze müssen

- für die vorgesehenen **Nutzer** vollumfänglich **verfügbar** und genau beschrieben sein und
- **Richtwerte** liefern, um den **Prüfungsgegenstand** möglichst **objektiv** beurteilen bzw. **bewerten** zu können.

Zur Vorabbeurteilung und **Überprüfung der Vertretbarkeit** der bei der Aufstellung des Abschlusses und Lageberichts anzuwendenden **Rechnungslegungsgrundsätze** durch den Abschlussprüfer können folgende **4 Faktoren** zur Anwendung kommen:

1. **Art der bilanzierenden Einheit**, z. B.
 - Gewerbliches Unternehmen
 - Einheit des öffentlichen Sektors
 - Gemeinnützige Organisation etc.
2. **Zweck** des Abschlusses, z. B.
 - gemeinsames Informationsbedürfnis eines **breiten Spektrums von Nutzern** oder
 - Informationsbedürfnis von **bestimmten Nutzern (spezieller Zweck)** des Abschlusses)²
3. **Art** der Finanzaufstellungen, z. B.
 - **vollständiger** Abschluss oder
 - **einzelne** Finanzaufstellung
4. Eventuelle **Vorgaben** durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften

2.1.2 Für den Abschluss anzuwendende Rechnungslegungsgrundsätze

2.1.2.1 Fall A: „Gut entwickelte Wirtschaftsräume“

In diesen Wirtschaftsräumen wird die Rechnungslegung durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben.

Rechnungslegungsgrundsätze, die durch Gesetz oder andere Vorschriften vorgeschrieben sind, **gelten** grundsätzlich als **vertretbar** im Sinne von ISA [DE] 210.

Auch die von national/international anerkannten **Standardsettern** festgelegten Rechnungslegungsstandards gelten stets als **vertretbar**.

² Bezüglich Verwertbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen für spezielle Abschlüsse: Verweis auf ISA 800.

Ausnahme: Es gibt offensichtliche **Anzeichen**, dass diese für einen konkreten Prüfungsauftrag **nicht als vertretbar** erscheinen.

Folge: Dann wären weitere Voraussetzungen für die Annahme eines Prüfungsauftrags erforderlich (vgl. unten).

Hinweis:

Die deutschen handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung sowie die von der EU übernommenen IFRS **gelten stets als vertretbare** Rechnungslegungsgrundsätze.³

2.1.2.2 Fall B: „Wirtschaftlich weniger gut entwickelte Länder“

Hiervon betroffen sind Rechtsräume ohne standardsetzende Organisationen oder vorgeschriebene Rechtsvorschriften

Im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen, in die Tochtergesellschaften in entlegenen Gebieten einzubeziehen sind, kann das Management oder der Abschlussprüfer mit derartigen fachlichen Überlegungen konfrontiert werden.

In diesen Fällen **legt** das **Management eigenständig und selbst fest**, welche Rechnungslegungsgrundsätze bei der Aufstellung des Abschlusses anzuwenden sind.

Der Abschlussprüfer hat vorab zu beurteilen, ob die angewandten Regelwerke als vertretbar im Sinne von ISA [DE] 210 einzustufen sind.

In **Anlage 2 zu ISA [E] 210** sind Hinweise zur Feststellung der Vertretbarkeit solcher Rechnungslegungsgrundsätze enthalten.

Sollte sich das Management für die **Anwendung der deutschen handelsrechtlichen** Vorschriften zur Rechnungslegung oder die **IFRS** entscheiden, so **erübrigt sich eine Prüfung** der Vertretbarkeit.

2.1.3 Folgen der Prüfung der Vertretbarkeit der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze

2.1.3.1 Fall A: Vertretbarkeit wird festgestellt

Der Prüfungsauftrag darf angenommen werden.

³ Vgl. ISA [DE] 210 D.49.1

2.1.3.2 Fall B: Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze ist nicht vertretbar

Zusätzliche Prüfungs- und Dokumentationsschritte sind erforderlich.

Unterfall B1: Feststellung vor Annahme des Prüfungsauftrags:

In diesem Fall darf der Auftrag nur angenommen werden, wenn folgende **2 Voraussetzungen** vorliegen:

- **Einverständnis des Managements**, im Abschluss einzelfallabhängig zusätzliche Angaben zu machen, die irreführende Abschlussinformationen gänzlich ausschließen.
- **Es sind zusätzliche Bedingungen in das Auftragsschreiben (Vertrag) aufnehmen:**
 - a. **Hinweis** im Prüfungsvermerk zur Hervorhebung des betroffenen Sachverhalts zu nicht vertretbaren Regelungen und
 - b. das Prüfungsurteil enthält **keine üblichen Standardformulierungen**, es sei denn, diese wären gesetzlich vorgeschrieben.

Sollten diese **Voraussetzungen vom Auftraggeber vorab nicht anerkannt, bzw. erfüllt** werden können, muss der Abschlussprüfer

- die Auswirkungen der irreführenden Aussagen des Abschlusses auf den **Prüfungsvermerk**
 - o prognostizieren,
 - o beurteilen,
 - o abwägen und
 - o beschreibensowie
- den Auftraggeber bereits bei Auftragserteilung in den **Bedingungen** (Angebot oder Auftragsbestätigungsschreiben) zum Prüfungsauftrag in angemessener Weise darauf hinweisen.

Unterfall B2: Feststellung nach Annahme des Prüfungsauftrags:

Sollte sich erst nach Annahme des Prüfungsauftrages herausstellen, dass die Rechnungslegungsgrundsätze **nicht** vertretbar sind, muss für das weitere Vorgehen wie folgt unterschieden werden:

Sind die Rechnungslegungsgrundsätze **durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben?**

- **JA:**

In diesem Fall muss der Abschlussprüfer genauso vorgehen,

wie im Fall der Feststellung der mangelnden Vertretbarkeit **vor** Annahme des Prüfungsauftrages (Unterfall B1).

- **NEIN:**

Der Abschlussprüfer klärt das Management sachgerecht auf.

Das Management sollte sich für die Anwendung **anderer**, vertretbarer Rechnungslegungsgrundsätze **entscheiden** und eine **neue Vereinbarung** dieser neuen Grundlage für den Prüfungsauftrag treffen.

(Ergänzung zum ursprünglichen Auftragsbestätigungsschreiben).

VERTRETBARKEIT VON RECHNUNGSLEGUNGSGRUNDSÄTZEN					
		Rechnungslegungsgrundsätze durch Gesetz / andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben	Rechtsraum ohne standardsetzende Organisationen oder vorgeschriebene Rechnungslegungsgrundsätze		
		vertretbar	nicht vertretbar	vertretbar	nicht vertretbar (Anlage 2 zu ISA [DE] 210)
VOR Auftragsannahme	Annahme Auftrag	Zusätzliche Voraussetzung: • Verpflichtung Management: zusätzliche Angaben • Ergänzung Auftragsbedingungen (Hinweis/Formulierung Prüfungsvermerk Zusätzliche Voraussetzung nicht erfüllt • Beurteilung Auswirkungen irreführender Darstellungen auf Prüfungsurteil • Ggf. Hinweis auf diese Folgen in Auftragsbedingungen		Annahme Auftrag	Vermutlich dieselben Maßnahmen wie bei durch Gesetz/andere Rechtsvorschriften vorgeschriebenen Rechnungslegungsgrundsätze
NACH Auftragsannahme		Ergänzung der Auftragsbedingungen analog Folgen „Vor Auftragsannahme“		Management kann entscheiden, andere vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze anzuwenden: Vereinbarung neuer Auftragsbedingungen	
Beachte		Deutsche handelsrechtliche Vorschriften zur Rechnungslegung sowie die von der EU übernommenen IFRS gelten stets als vertretbar!			

ABBLIDUNG: 3

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen

2.2 Verantwortlichkeit des Managements

Zur Sicherstellung einer unabhängigen Abschlussprüfung und zur **Vermeidung von Missverständnissen** ist bei der Auftragsannahme klarzustellen, welche **Verantwortlichkeiten vom** Abschlussprüfer nicht übernommen werden.

Das Management hat die vollumfängliche Verantwortung für die

- rechnungslegungskonforme Aufstellung des Abschlusses,
- Einrichtung entsprechender Systeme und
- Beschaffung von prüfungsrelevanten Informationen

zu übernehmen.

VERANTWORTLICHKEIT DES MANAGEMENTS			
Das Management muss seine Verantwortlichkeit anerkennen und verstehen hinsichtlich:			
	Aufstellung	Systeme	Informationen
Abschluss	In Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen	Internes Kontrollsystem (soweit Management es als notwendig erachtet, damit Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist) z. B. Benutzerzugangs-berechtigungen	- Zugang zu Informationen, die für Abschlusssaufstellung relevant sind - Zugang zu weiteren Informationen auf Anforderung, die für Abschlussprüfung relevant - Unbeschränkter Zugang zu Personen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen
Lagebericht	- Zur Vermittlung zutreffendes Bild von der Lage - Einklang mit Abschluss in allen wesentlichen Belangen - Zutreffende Darstellung von Chancen und Risiken - In Übereinstimmung mit deutschen Gesetzesregelungen	Vorkehrungen und Maßnahmen(-systeme) zur - korrekten Aufstellung des Lageberichts und - Erlangung ausreichender Nachweise für Lageberichts-aussagen	Zugang zu allen lageberichtsrelevanten Informationen

ABBILDUNG: 4

Abbildung 4: Verantwortlichkeit des Managements

Für **kleinere Einheiten** gibt der Standard ISA [DE] 210 **lediglich den Hinweis**, dass im Falle der Mitwirkung von Dritten bei der Erstellung des Abschlusses (z. B. Steuerberater) es sinnvoll sein kann, **das Management daran zu erinnern**, dass es **weiterhin** für die Aufstellung in Einklang mit den Rechnungslegungsvorschriften **verantwortlich bleibt** (Auftragsschreiben).

2.3 Ablehnung des Auftrags

2.3.1 Berufsrechtliche verpflichtende Ablehnung

Zu einer **berufsrechtlich verpflichtenden Ablehnung** des Auftrags kommt es in folgenden Fällen:

a. Weitreichendes Prüfungshemmnis

Falls der Mandant dem Abschlussprüfer Bedingungen vorgeben will, die den Umfang seiner Prüfungstätigkeit derart einschränken, dass dies nach Ansicht des Abschlussprüfers bereits vor der Auftragsannahme zu einer **Nichtabgabe** des Prüfungsurteils **führen würde**, **darf er den Auftrag nicht annehmen**.

b. Nicht vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze

(Ausnahme: oben beschriebene Voraussetzungen liegen vor)

- c. **Kein Einvernehmen** bezüglich der Verantwortlichkeiten des Managements

Hinweis:

Sofern ein Auftrag abzulehnen ist, hat der Abschlussprüfer dies nach § 51 Satz 1 WPO **unverzüglich** gegenüber dem Auftraggeber zu erklären.

Eine verzögerte Ablehnung kann Schadenersatzansprüche gegen den Wirtschaftsprüfer auslösen.

2.3.2 Deutsche Besonderheit – Ordnungsmäßigkeit der Bestellung

Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen **muss geprüft werden**, ob die **Bestellung ordnungsgemäß erfolgt** ist.

Eine ordnungsgemäße Bestellung umfasst die

- **Wahl** des Abschlussprüfers (vgl. Protokoll, Beschluss) und
- **Beauftragung** als Abschlussprüfer (vgl. Auftragschreiben).

Sofern Mängel bei der „Bestellung“ identifiziert werden, sind diese spätestens bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks zu beseitigen.

2.4 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

Vertragspartner für die Auftragsbedingungen sind entweder

- das Management oder
- sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen der zu prüfenden Einheit.

2.4.1 Deutsche Besonderheit – Nachtragsprüfungen

Bei Nachtragsprüfungen nach § 316 Abs. 3 HGB bedarf es **keiner erneuten Bestellung** des Abschlussprüfers.

Der ursprüngliche Prüfungsauftrag erstreckt sich auch auf die Nachtragsprüfung.

Lediglich ergänzende Vereinbarungen können getroffen werden, wie z. B. Einzelheiten zur nachträglichen Prüfungsdurchführung oder zu Honoraranpassungen.⁴

⁴ Vgl. ISA [DE] 210 D.9.1

2.4.2 Mindestinhalte des Auftragsbestätigungsschreibens

Die Vereinbarung der Auftragsbedingungen erfolgt in der Regel in Form eines schriftlichen **Auftragsbestätigungsschreibens**, das nach den Vorgaben von ISA [DE] 210 folgende Inhalte umfassen muss (**Mindestinhalte**):

1. **Zielsetzung und Umfang** der Abschlussprüfung
2. Verantwortlichkeiten des **Abschlussprüfers**
3. Verantwortlichkeiten des **Managements**
4. Angabe der für die Aufstellung des Abschlusses/Lageberichts einschlägigen **Rechnungslegungsvorschriften**
5. Hinweis auf die voraussichtliche Form/Inhalt der **Berichterstattung** durch den Abschlussprüfer
6. Erklärung, dass **Gegebenheiten** vorliegen können, unter denen ein Vermerk von der voraussichtlichen Form/Inhalt abweichen kann
7. Festlegungen zu **Prüfungsschwerpunkten** (insbesondere, wenn von den für die Überwachung Verantwortlichen definiert wurden)
8. Ggf. **Erweiterungen** des Prüfungsauftrags

2.4.3 Landesspezifische gesetzliche Regelungen außerhalb Deutschlands

In manchen Ländern sind – anders als in Deutschland – die vorgenannten geforderten **Pflichtbestandteile**, beispielsweise zu Form und Umfang der Berichterstattung, bereits ausreichend **durch landesspezifische Gesetze oder Rechtsverordnungen** festgelegt.

In diesem Fall könnte der Abschlussprüfer in seinem Auftragsbestätigungsschreiben einfach auf diese Regelungen **verweisen**.

Der Abschlussprüfer **kann** dennoch zur Information des Managements die Punkte nochmal explizit in den Vertrag aufnehmen.

Ähnliche Regelungen bestehen für die **Übernahme der Verantwortung des Managements**.

Sofern dies in nationalen Gesetzen/Rechtsvorschriften eindeutig geregelt ist, kann der Abschlussprüfer auf diese Regelungen verweisen.

Ansonsten muss er die Pflichtangaben der gesetzlichen Vertreter in dem Auftragsbestätigungsschreiben ausführlich beschreiben.

2.4.4 Weitere Deutsche Besonderheiten zur Auftragsannahme [D-Kennziffern] (Auswahl)

- Bei der Erstellung der Auftragsbestätigungsschreiben kann der Abschlussprüfer **berufsübliche Allgemeine Auftragsbedingungen oder vorformulierte Sondervereinbarungen** zugrunde legen.
- Bei der Vereinbarung von **mehreren selbständigen Auftragsverhältnissen** ist die **Zusammenfassung** der Auftragsbestätigungen in einem Schreiben zulässig (bspw. Abschlussprüfung des Mutterunternehmens und diverser Tochterunternehmen bei gleicher personeller Zuständigkeit seitens der Unternehmen).⁵
- **Die Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte** im Vermerk des Abschlussprüfers ist nur möglich, wenn dies **gesetzlich** vorgeschrieben ist oder – explizit – schriftlich **vereinbart** worden ist.⁶
- **Eine Erklärung im Vermerk zu sonstigen Informationen** nach ISA [DE] 720 (Revised) ist nur möglich, wenn eine wirksame Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht im Auftragsbestätigungsschreiben erfolgte.⁷

2.4.5 Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens

Der Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens könnte wie folgt aussehen:

Auftragsbestätigungsschreiben (Empfehlung gem. ISA [DE] 210 ⁸)
Oberste Zielsetzung der Abreden zwischen Mandant und Wirtschaftsprüfer: Vermeidung von Missverständnissen und Klarstellung von Unklarheiten 1. Konkretisierung des Prüfungsgegenstands 2. Bezugnahme auf die maßgebenden Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie berufliche und andere Verlautbarungen für Prüfung 3. Definition „Soll-Objekt“ („Missverständnisse“ ausräumen) 4. Verantwortlichkeiten für den Prüfungsgegenstand 5. Regelungen (Leitlinien für die Zusammenarbeit) 6. Haftung(-sbegrenzung) des Abschlussprüfers

⁵ Vgl. ISA [DE] 210 D.A.23.1 und D.A.23.2

⁶ Grund: Verschwiegenheitspflicht §§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, 323 Abs. 1 Satz 1 HFB; Vgl. ISA [DE] 210 D.A.25.1

⁷ Vgl. ISA [DE] 210 D.A.26.1.

⁸ Vgl. IDW PS 220 (Beauftragung des Abschlussprüfers), ISA [DE] 210 (Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge)

Bestandteile des Auftragsbestätigungsschreibens bei Abschlussprüfungen für allgemeine Zwecke ^{9 10 11}
1. Jahres-/Konzernabschlussprüfung 2. Mehrere Prüfungsaufträge (Zusammenfassung möglich) 3. Welche rechtlichen Einheiten sollen geprüft werden? 4. Auftragsgegenstand und -durchführung 5. Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers 6. Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und Mitwirkungserfordernisse 7. Kommunikation mit den Überwachungsverantwortlichen/Vereinbarung eines Hauptansprechpartners¹² 8. Datenverarbeitung und -schutz nach Art. 13 und 14 DSGVO 9. Umgang mit lageberichtsfremden Angaben 10. Ggf. Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht zur Würdigung von sonstigen Informationen (ISA [DE] 720 (Revised)) 11. Nennung der Rechtsnormen zum Prüfungsbericht 12. Hinweis auf voraussichtliche Form und Inhalt der Berichterstattungen 13. Erklärung, dass Gegebenheiten vorliegen können, unter denen ein Vermerk von der voraussichtlichen Form/Inhalt abweichen kann 14. Identifizierungspflichten (GwG) 15. Allgemeine Auftragsbedingungen und Haftungsvereinbarung (insbesondere bei freiwilligen Prüfungen, da keine gesetzliche Begrenzung) 16. Honorar 17. Sonstiges
Praxistipp
Ein Auftragsbestätigungsschreiben muss nicht ausgestellt werden, wenn der WP ein Angebot mit allen notwendigen Vertragsbestandteilen verwendet hat, sofern diese Konditionen vom Auftragnehmer vollständig angenommen wurden.
Weitere mögliche Auftragsbestandteile in Abhängigkeit der jeweiligen Gegebenheiten
18. Prüfungszeitraum/-bereitschaft 19. Verwertung von Ergebnissen der internen Revision 20. Prüfungsschwerpunkte des Aufsichtsrats/Überwachungsorganen 21. Prüfung der Vorjahres-Werte im Fall von Erstprüfungen / Zugang zum Vorjahresprüfer 22. Einwilligung in die Beauftragung von Dienstleistern (z. B. Sachverständige) 23. Nachtragsprüfung (Prüfung eines zuvor testierten aber anschließend geänderten Jahresabschlusses/Lageberichts) 24. Beauftragung durch Dritte (z. B. bei kommunalen Betrieben oder Gebietskörperschaften durch den zuständigen Rechnungshof) 25. Änderungen im Prüfungsumfang während der Abschlussprüfung

⁹ vgl. AUDFIT®-Prüferhilfe 12 aus AbschlussprüferUpdate 2. HJ 2019 „Das Auftragsbestätigungsschreiben“

¹⁰ vgl. ISA [DE] 210 Anlage 1

¹¹ Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB oder IFRS

¹² vgl. IDW PS 470 n.F. (10.2021)

2.5 Folgeprüfungen

Nach den Regelungen des ISA kann der Abschlussprüfer grundsätzlich bei Folgeprüfungen darauf **verzichten**, für **jedes Jahr** ein neues Auftragsbestätigungsschreiben zu versenden.

Im allgemeingültigen, internationalen Bereich verweist der ISA [DE] lediglich darauf, dass es **angemessen** sein kann, die Auftragsbedingungen an die geänderten Umstände **anzupassen** bzw. die zu prüfende Einheit an bestehende Vereinbarungen zu **erinnern**.

2.5.1 ABER: Deutsche Besonderheit

In Deutschland ist der Abschlussprüfer verpflichtet, bei gesetzlichen Abschlussprüfungen sich **jedes Jahr** erneut zum Prüfer **wählen** zu lassen und **jedes Jahr** die Auftragsbedingungen **erneut** mit dem Unternehmen **zu vereinbaren**.¹³

Hintergrund dabei ist, dass die Wahl des Abschlussprüfers jedes Jahr aufs Neue erfolgen soll.

2.6 „Nachträgliche“ Änderung der Auftragsbedingungen

Einer **Änderung** der Auftragsbedingungen nach Vertragsabschluss darf der Prüfer nur zustimmen, wenn es eine **nachvollziehbare Begründung** dafür gibt.

Die Vertragsparteien müssen sich über die neuen, geänderten Bedingungen einigen und dies in einem **neuen Auftragsbestätigungsschreiben** oder in sonstiger schriftlicher Form festhalten.

Beispiel aus A33 des ISA [DE] 210:

*„Das zu prüfende Unternehmen möchte den Prüfungsauftrag ändern in einen Auftrag zur **prüferischen Durchsicht**, weil es nicht in der Lage ist, ausreichende Prüfungsnachweise zur Werthaltigkeit der Forderungen zu beschaffen.*

Um zu vermeiden, dass der Abschlussprüfer deshalb möglicherweise das Testat einschränkt oder gar versagt, möchte das Unternehmen keine Prüfung nach § 317 HGB mehr, sondern nur noch eine prüferische Durchsicht.

In diesem Fall gibt es keine Änderung der Umstände, die eine Änderung der Bedingungen für den Prüfungsauftrag rechtfertigen würden.“¹⁴

¹³ Vgl. ISA [DE] 210 D.13.1

¹⁴ vgl. ISA [DE] 310, Tz. A33

Zu beachten ist weiterhin, dass nach § 318 Abs. 6 HGB ein Auftrag für eine **gesetzliche Abschlussprüfung nach § 317 HGB nicht niedergelegt** werden, sondern nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann.

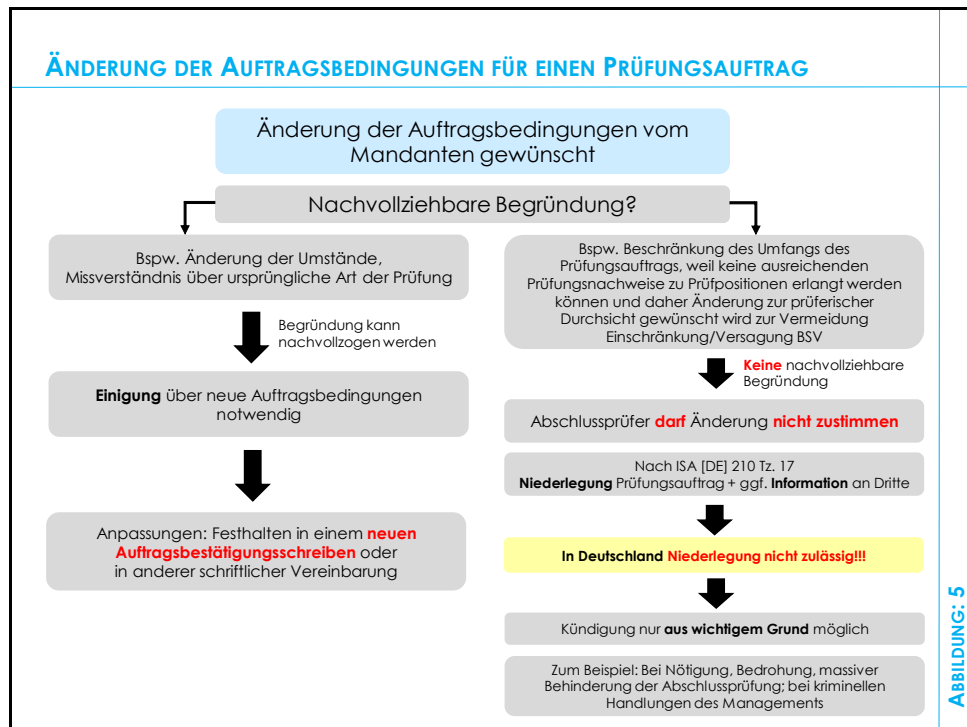


Abbildung 5: Änderung der Auftragsbedingungen

Die Gründe und Umstände der Auftragsänderung sind gut zu dokumentieren (Arbeitspapiere).

2.7 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme für im Ausland ansässige Rechtseinheiten

Bei der Anwendung des ISA [DE] 210 ist immer im Blick zu behalten, dass dieser Standard auch für **Abschlussprüfungen in ausländischen Rechtsräumen** herangezogen werden kann. Eine Abschlussprüfung im Ausland könnte einen vollkommen anderen Rechtsrahmen im Vergleich zu Deutschland haben.

Daher hat der Abschlussprüfer in solchen Fällen stets das Regelwerk der Rechnungslegungsgrundsätze für den konkreten Fall genauestens zu analysieren und zu beurteilen.

ZUSÄTZLICHE ASPEKTE BEI DER AUFTRAGSANNAHME		
Rechnungslegungsgrundsätze von Standardsettern: Ergänzende Anforderungen durch Gesetze/Rechtsvorschriften	Rechnungslegungsgrundsätze durch Gesetz/Rechtsvorschriften definiert – Ändere die Auftragsannahme beeinflussende Sachverhalte	Gesetz oder andere Rechtsvorschriften schreiben besonderen Vermerk des Abschlussprüfers vor
Prüfung, ob Konflikte zwischen Rechnungslegungsstandards und ergänzenden Vorschriften bestehen; wenn ja:	Wären Rechnungslegungsgrundsätze nicht gesetzlich vorgeschrieben, wären sie nicht vertretbar	Vermerk unterscheidet sich in Form oder Formulierung erheblich von den Anforderungen der IDW PS bzw. ISA [DE]
Abstimmung mit Management notwendig: • Zur Erfüllung ergänzender Anforderungen: zusätzliche Abschlussangaben oder • Änderung der Beschreibung der maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätze	Auftragsannahme nur möglich, wenn: • Management willigt ein in zusätzliche Abschlussangaben zur Vermeidung Irreführung und • Anerkennung in Auftragsbedingungen , dass - im Prüfungsvermerk: Hervorhebung der einschlägigen Sachverhalte und - Anpassung Prüfungsurteil notwendig*)	Beurteilung notwendig, ob • die aus Abschlussprüfung erlangte Sicherheit missverstanden werden kann und • Missverständnis durch zusätzliche Erläuterung im Vermerk begegnet werden kann
Falls dies nicht möglich ist: ggf. Modifizierung Prüfungsurteil	*) darf nicht enthalten (Ausnahme: gesetzlich vorgeschrieben) „in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt“ oder „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt“	Falls dies nicht möglich: Kein Hinweis auf Prüfung in Übereinstimmung mit den vom IDW festgestellten deutschen GoA!

ABBILDUNG: 6

Abbildung 6: Zusätzliche Aspekte bei der Auftragsannahme

2.8 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 2/1:**
„Prüfung und Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen und ISA [DE] 210“
- **Praxishilfe 2/2:**
„Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210 für 2024 mit formalen Formulierungsanpassungen“



siehe Anlagenband

#PH6

#PH10

THEMA 3:

**Umfassende Verständnisgewinnung
durch den Abschlussprüfer nach
ISA [DE] 315 (Revised 2019)**

3. Umfassende Verständnisk Gewinnung durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

3.1 Wieso müssen wir uns mit dem ISA [DE] 315 (Revised 2019) fachlich auseinandersetzen?

3.1.1 Ausgangspunkt der Überlegungen: Der gesetzliche Prüfungsauftrag

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Prüfung festzustellen, ob bei der **Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts**

- die **gesetzlichen Vorschriften** und
- diese ergänzenden Bestimmungen **des Gesellschaftsvertrages** oder der Satzung

beachtet worden sind.¹⁵

Den **Umfang** seiner Tätigkeiten bestimmt der Abschlussprüfer eigenverantwortlich nach seinem pflichtgemäßen Ermessen. Durch den gesetzlichen Hinweis auf die **gewissenhafte Berufsausübung** wird außerdem die **Anwendung berufsüblicher Prüfungsansätze und – verfahren** gefordert.¹⁶

Die EU hat die ISA nicht angenommen, sodass die Anwendung nicht gesetzlich verpflichtend ist.

Soweit von der EU-Kommission noch keine internationalen Prüfungsstandards übernommen wurden, hat der Abschlussprüfer die Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung (neue GoA) zu berücksichtigen, die nunmehr auch die ISA [DE] inkludieren.

Der Abschlussprüfer muss sein Prüfungsurteil mit einer **hinreichenden Sicherheit** abgeben.

Unter Berücksichtigung von

- Wirtschaftlichkeit und
- Wesentlichkeit

hat er Prüfungshandlungen auszuwählen, um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu senken. In diesem Zusammenhang kommt dem **ISA [DE] 315 (Revised 2019)** eine zentrale

¹⁵ Vgl. § 317 Abs. 1 S. 1 HGB

¹⁶ Vgl. § 317 Abs. 1 S. 2 HGB

Funktion zu, da er die **Identifizierung und Beurteilung von Risiken im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung** regelt.

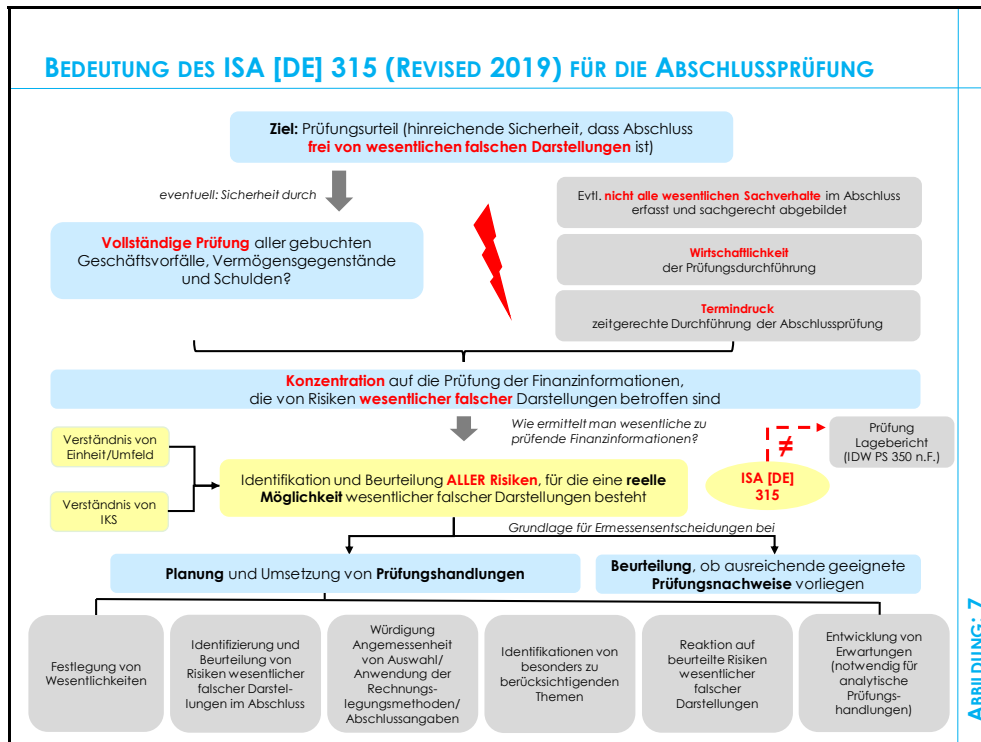


Abbildung 7: Bedeutung des ISA [315] (Revised 2019) für die Abschlussprüfung

Bezogen auf den Prüfungsprozess muss sich der Prüfer nach den Vorgaben des ISA [DE] 315 (Revised 2019) u. a. mit folgenden Fragestellungen beschäftigen:

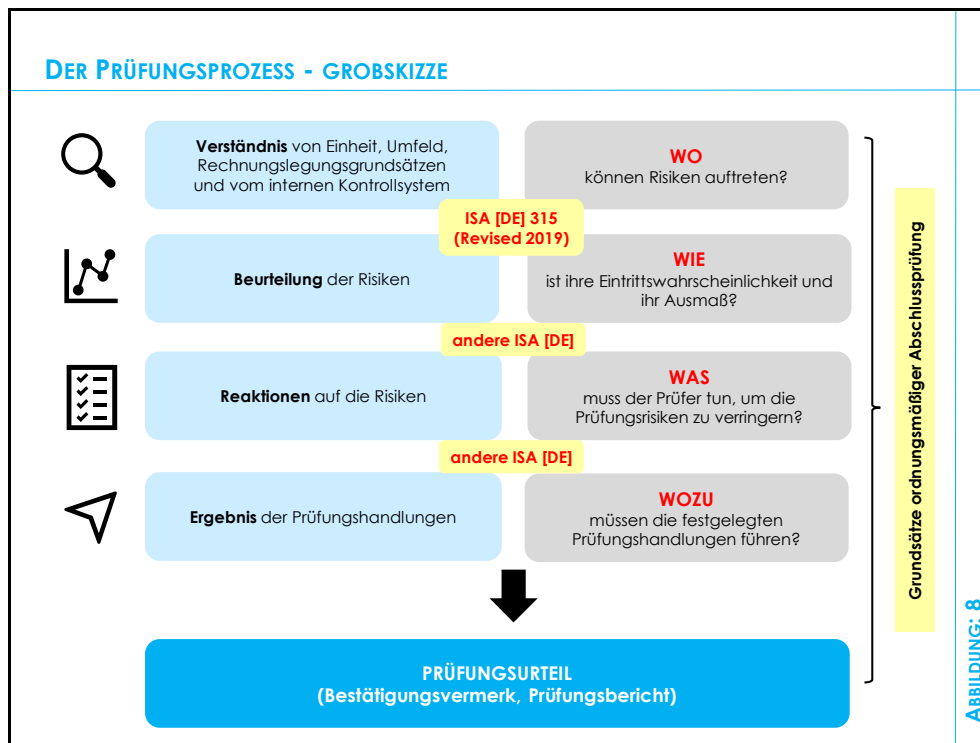


Abbildung 8: Der Prüfungsprozess - Grobskizze

3.2 Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen [zu Schritt 1 von 10]¹⁷

Der Abschlussprüfer benötigt ein Verständnis von der Geschäftstätigkeit und vom Umfeld des zu prüfenden Unternehmens.

Nur so kann er dann die einschlägigen **Geschäftsrisiken** erkennen.

Diese Kenntnis ist erforderlich, weil sich die Geschäftsrisiken in vielen Fällen in finanziellen Transaktionen und damit schlussendlich auch im Abschluss niederschlagen.

Somit können aus der Kenntnis und Beurteilung der Geschäftsrisiken die **Risiken für wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss** hergeleitet werden.

¹⁷ Schritt 1-10 vgl. AUDFIT®-Handout 1

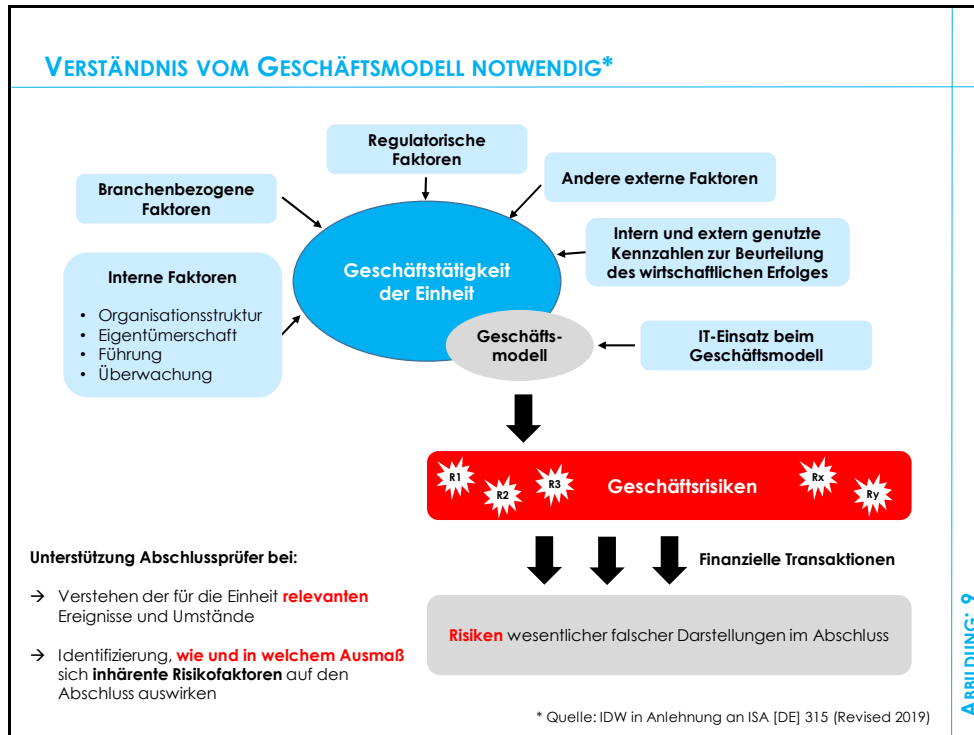


Abbildung 9: Verständnis vom Geschäftsmodell notwendig

Das Verständnisses von der Geschäftstätigkeit und der Einflussfaktoren bilden für den Abschlussprüfer einen **Bezugsrahmen**, der ihn bei vielen Aspekten der Abschlussprüfung unterstützt, wie bspw. bei der

1. **Identifizierung** und **Beurteilung** von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss
2. **Festlegung** der Wesentlichkeit
3. **Würdigung Angemessenheit** Rechnungslegungsmethoden
4. Entwicklung von Erwartungen bei **analytischen Prüfungshandlungen**
5. **Beurteilung**, ob ausreichend und geeignete **Prüfungsnachweise** eingeholt wurden

BEISPIELE ZU DEN ASPEKTEN DER EINHEIT UND IHREM UMFELD*	
Einflussfaktoren auf die Einheit	Beispiele
Organisationsstruktur und Eigentümerschaft	- Komplexität der Struktur (einzelnes Unternehmen; Tochtergesellschaften, Geschäftsbereiche) - Beziehungen zwischen Eigentümern inkl. diesen nahestehenden Personen - Unterscheidung in Eigentümer und den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management - Struktur und Komplexität der IT-Umgebung
Führung und Überwachung (wie gut funktioniert Aufsicht über IKS; Mängel – erhöhte Risiken für falsche Abschlussangaben)	- Sind die „Kontrollorgane“ in Verwaltung/ Rechtsstruktur der Einheit eingebunden? - Sind „Kontrollorgane“ für Überwachung der Rechnungslegung/Genehmigung Abschluss verantwortlich?
Geschäftsmodell (Durch Verständnis von Zielen, Strategie und Geschäftsmodell ist Verständnis von Geschäftsrisiken möglich)	- Unangemessene Ziele/Strategien - Nichterkennen der Notwendigkeit notwendiger Veränderungen - Anreize/Druck auf Management und damit verbundener einseitiger Ausrichtung der Annahmen/Erwartungen des Managements
Branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren	- Markt- und Wettbewerbssituation - Zyklische oder saisonale Tätigkeit - Energieversorgung/-kosten - Aufsichtsbehördliche Anforderungen - Gesetze und Rechtsvorschriften für die Einheit - Inflation, Zinssätze, Währungsanpassungen
Kennzahlen, die vom Management für die Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit genutzt werden	- Analyse, welche Kennzahlen Management nutzt: Hinweis auf wichtige, relevante Sachverhalte - Würdigung, ob durch Kennzahlenverwendung Anreize zur Manipulation der Zahlen erhöht wird - Falls keine Kennzahlen verwendet werden: höheres Risiko für Nichtkorrektur von falschen Darstellungen im Abschluss

* Quelle: IDW in Anlehnung an ISA [DE] 315 (Revised 2019)

ABBILDUNG: 10

Abbildung 10: Verständnis von der Einheit (Beispiele)

3.3 Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit [zu Schritt 2 von 10]

3.3.1 Warum muss der Prüfer ein Verständnis vom IKS gewinnen?

Der Abschlussprüfer muss sich im Rahmen der Risikobeurteilung auch mit dem abschlussbezogenen internen Kontrollsystem beschäftigen.

Dadurch ist es ihm möglich,

1. **Arten** möglicher falscher Darstellungen und **Umstände/Gegebenheiten** zu **identifizieren**, die sich auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auswirken sowie
2. Art, zeitliche Einteilung und Umfang **weiterer Prüfungshandlungen** zu planen.

Ein Unternehmen richtet ein **internes Kontrollsystem** (Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen) ein, um den von der Geschäftsleitung **identifizierten Risiken zu begegnen**;

Risiken, die eine **Gefahr** für die **Unternehmensziele** darstellen:

1. Verlässlichkeit der Rechnungslegung
2. Wirksamkeit und Effizienz der betrieblichen Tätigkeiten
3. Einhaltung maßgeblicher gesetzlicher und anderer rechtlicher Bestimmungen

In einem ersten Schritt führt der Prüfer eine **Risikoanalyse der inhärenten Risiken** durch und **klassifiziert** diese anhand des **Spektrums inhärenter Risiken**.

Parallel hierzu analysiert er die **verschiedenen Komponenten** des internen Kontrollsystems.

Für identifizierte inhärente Risiken, die er im weiteren Prüfungsverlauf näher betrachten wird, analysiert er, ob und welche internen **Kontrollstrukturen für die identifizierten Risiken** im Unternehmen bestehen.

Durch die Gewinnung eines Verständnisses vom unternehmensinternen Kontrollsystem erkennt der Abschlussprüfer, wo dieses **Schwachstellen** hat **oder ob dieses gut funktioniert**.

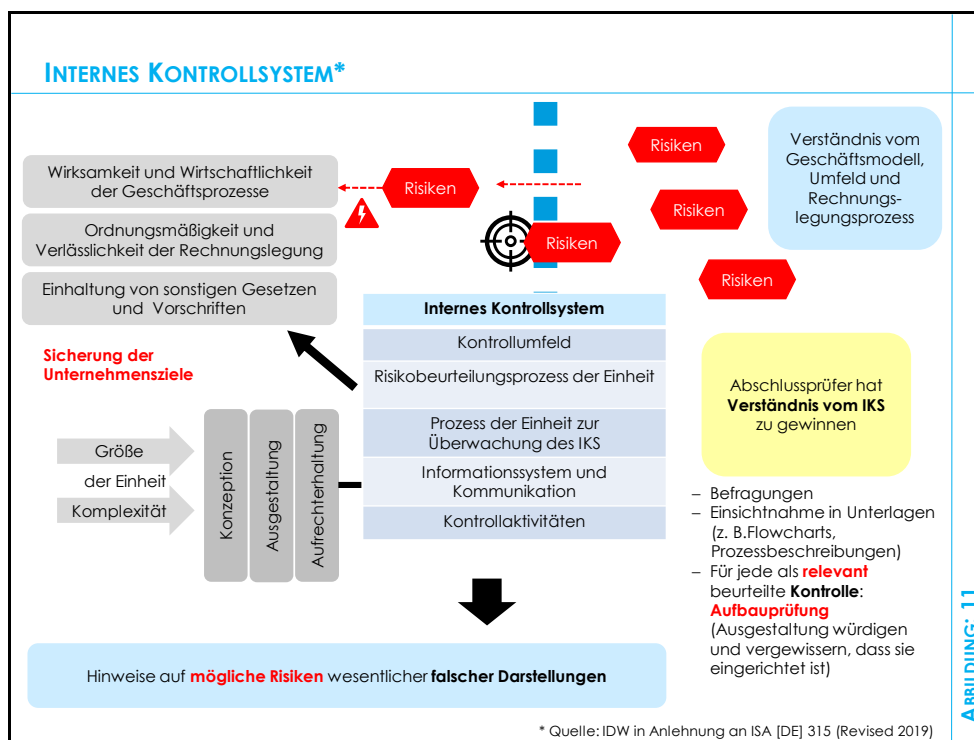


Abbildung 11: Verständnis vom internen Kontrollsystem

Der Prüfer kann dann im weiteren Prüfungsverlauf bei der Ableitung des Prüfprogramms entscheiden, wo er sich auf die internen Kontrollen verlassen kann und wo nicht.

Will er sich auf die **Wirksamkeit** der Kontrollen verlassen, muss er **(nur!) für diese** auch eine **Funktionsprüfung** durchführen.

Ferner ist eine Funktionsprüfung immer dann durchzuführen, wenn andere Prüfungsstandards dies verlangen.

3.3.2 Die 5 Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS)

Für die Zwecke der Abschlussprüfung besteht das IKS **aus 5 Komponenten**:

1. Kontrollumfeld
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit
3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS
4. Informationssystem und Kommunikation
5. Kontrollaktivitäten

Wie bisher auch, ist für jede der 5 Komponenten ein **Verständnis** zu erlangen und deren **Angemessenheit** zu **würdigen**.

Hinweis:

Eine grundlegende Neuerung durch den ISA [DE] 315 (Revised 2019) besteht darin, dass **nur noch für bestimmte „relevante“ Kontrollaktivitäten** deren **Ausgestaltung und Implementierung** zu **beurteilen** ist.

BEISPIELE ZU DEN IKS-KOMPONENTEN	
IKS-Komponente	Beispiele
1. Kontrollumfeld	- Philosophie und Arbeitsweise des Managements - Fähigkeiten und Ausbildung des Personals - Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit	- Festlegung von Wertgrenzen (z. B. Einkaufs- oder Kreditlimits) - Aufstellung von Richtlinien zur Aufstellung des Jahresabschlusses - Festlegung von Bewertungssystemen für Vorräte und Rückstellungen
3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS	- Verkaufsprozess (Kreditlimits, Einholung von Sicherheiten) - Einkaufsprozess (Einkaufslimits, Auswahl von Lieferanten)
4. Informations- und Kommunikationssystem	- Interne Berichterstattung (Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung) - Quartals- und Jahresabschlüsse
5. Kontrollaktivitäten	- Autorisierung und Genehmigungen - Abstimmungen - Verifizierungen - Physische und logische Kontrollen - Funktionstrennung

ABBILDUNG: 12

Abbildung 12: Beispiele zu den IKS-Komponenten

Für die ersten vier Bereiche (ohne Kontrollaktivitäten) ist es ausreichend, diese verbal in Form einer **Gesamtwürdigung** in den Arbeitspapieren zu beschreiben.

Es muss nicht zusätzlich noch Aufbau und Implementierung der Prozesse geprüft und dokumentiert werden. Dies ist nur für die **Kontrollaktivitäten** notwendig.

3.3.3 Die 4 Komponenten des IKS, die **nicht** Kontrollaktivitäten betreffen

Für die ersten 4 Komponenten des IKS reicht grundsätzlich ein **Verständnis** aus, sodass hier lediglich eine **Gesamtwürdigung** vorzunehmen ist.

Für diese Komponenten sind folgende Einschätzungen notwendig:

1. Kontrollumfeld

- 1.1 Hat das Management eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen und hält es diese Werte aufrecht?
- 1.2 Schafft das Kontrollumfeld eine angemessene Grundlage für die übrigen Komponenten des IKS (unter Würdigung von Art und Komplexität der Einheit)?
- 1.3 Untergraben identifizierte Kontrollmängel beim Kontrollumfeld die übrigen Komponenten des IKS?

2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit

- 2.1 Sind die Risikobeurteilungsprozesse angesichts der Art, Größe und Komplexität der Einheit angemessen?

3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS

- 3.1 Sind diese Prozesse angesichts der konkreten Struktur der Einheit und ihrer Größe und Komplexität angemessen?

4. Informations- und Kommunikationssystem

- 4.1 Unterstützt dieses System die Abschlusserstellung in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen?

Der neue ISA [DE] 315 (Revised 2019) betont bezüglich des Umfangs und Detaillierungsgrades des Verständnisses der IKS-Komponenten sehr stark die **Skalierbarkeit**.

So sind explizit **Beispiele** in den Anwendungshinweisen vorhanden, anhand derer deutlich gemacht wird, wie bei Unternehmen mit geringer Komplexität das Verständnis für die 4 IKS-Komponenten erlangt werden kann.

Dies könnte vereinfacht so dargestellt werden:¹⁸

Besonderheit bei weniger komplexen Einheiten	Mögliches Vorgehen zur Verständniskgewinnung
Kontrollumfeld kein schriftlicher Verhaltenskodex; mündliche Kommunikation und Vorbild des Managements vorrangig	Ermittlung der • Einstellung, • Aufmerksamkeit, • Maßnahmen und • Verhaltensweisen des Unternehmensinhabers/Managements
Risikobeurteilungsprozess Eigentümer selbst schaltet sich in Überwachungstätigkeiten ein; keine formelle Dokumentation	Diskussionen mit dem Eigentümer/Management
Prozess zur Überwachung des IKS keine formalen Prozesse; keine Verteilung auf mehrere Gremien; Management arbeitet selbst im operativen Bereich mit	Befragung, welche Entwicklungen Eigentümer kritisch beobachtet und welche Maßnahmen er wann ergreifen würde
Informationssystem und Kommunikation oft einfache Systeme und wenig komplexe IT-Strukturen; keine schriftlichen Handbücher zu Unternehmensregelungen und Rechnungslegung	Befragung Management unterstützt Verständniskgewinnung hier oft besser als Einsichtnahme in schriftliche Unterlagen (sofern verfügbar).

3.3.4 Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS)

Kontrollaktivitäten sind die **Regelungen und Maßnahmen** im Unternehmen, die sicherstellen sollen,

- dass Anweisungen befolgt/ausgeführt werden und
- dass die Kontrollen in den restlichen 4 Bereichen des IKS richtig angewandt werden
- und schließen direkte und indirekte Kontrollen ein.

Beispiele für (automatisierte oder manuelle) Kontrollaktivitäten sind:

- Autorisierungen und Genehmigungen
- Abstimmungen
- Verifizierungen
- Funktionstrennung
- Physische oder logische Kontrollen¹⁹

¹⁸ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 99ff

¹⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 153f

Der neue ISA [DE] 315 (Revised 2019) beinhaltet eine **abschließende Aufzählung**, welche Kontrollaktivitäten für die Abschlussprüfung als **relevant** zu identifizieren und auszuwählen sind.

Hinweis:

„**Relevant**“ sind Kontrollaktivitäten, die die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene betreffen.

Zu diesen relevanten, zu prüfenden Kontrollaktivitäten gehören die folgenden Kontrollen, die sich auf die 4 Bereiche beziehen. **Kontrollen**,

1. die sich auf **bedeutsame Risiken** beziehen.
2. in Bezug auf **Journalbuchungen**.
3. deren **Funktion** der Abschlussprüfer zur Planung aussagebezogener Prüfungshandlungen prüfen möchte.
4. nach dem **Ermessen** des Prüfers.

3.3.4.1 Bedeutsame Risiken

Der Abschlussprüfer muss nach ISA [DE] 330 zwingend Prüfungshandlungen als Reaktion auf bedeutsame Risiken planen und durchführen.

Das Verständnis davon, wie das Management auf bedeutsame Risiken reagiert, unterstützt die Planung und Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen.

3.3.4.2 Journalbuchungen

Zu beachten sind nicht standardisierte Journal-Buchungen zur Erfassung nicht wiederkehrender, ungewöhnlicher Geschäftsvorfälle oder Anpassungen.

Beachte: Mindestprüfung! Bei jeder Abschlussprüfung sind die Kontrollen der Einheit über Journalbuchungen bezogen auf das **Hauptbuch** zu identifizieren.

Regelmäßig wird dadurch ein Rückschluss darauf möglich sein, wie Geschäftsvorfälle Eingang in das **Hauptbuch** finden.²⁰

Praxisbeispiele für Kontrollaktivitäten über Journalbuchungen:²¹

²⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A160

²¹ F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 4.11

Hinweis:

- **Monatliche Durchsicht** von Monatsabschlüssen und Veranlassung eventuell notwendiger Korrekturbuchungen
- **4-Augen-Prinzip** bei komplexen manuellen Buchungen
- **Vorkehrungen**, die dazu führen, dass im abschlussbezogenen Informationssystem erfasste Buchungen nur mit entsprechender Dokumentation geändert werden können
- Dass Buchungen nur durch **Berechtigte** vorgenommen werden können, dass für bestimmte Buchungen **Genehmigungen** vorliegen oder dass **unvollständige Buchungen vom System nicht verarbeitet** werden.
- Kontrollen zur **Überwachung der Übertragung** von Geschäftsvorfällen aus Nebenbüchern in das Hauptbuch

3.3.4.3 Kontrollen, deren Wirksamkeit der Abschlussprüfer prüfen möchte, um weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen festzulegen

Die Prüfungshandlungen schließen die **Risiken** ein, für die **aussagebezogene** Prüfungshandlungen alleine **keine ausreichenden** geeigneten **Prüfungsnachweise** liefern.

(Nur) bei der ersten Variante könnten **Effizienzüberlegungen** maßgebend sein:

Sofern der Abschlussprüfer zum Schluss kommt, dass die ausschließliche Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen effizienter zur Erlangung geeigneter Prüfungsnachweise ist als eine Kombination von Funktionsprüfungen und Einzelfallprüfungen, kann er **auf eine Aufbauprüfung verzichten**.²²

3.3.4.4 Kontrolle nach dem Ermessen des Prüfers

Prüfungshandlungen, die der Abschlussprüfer nach seinem **Ermessen** für angemessen hält, um ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.

Zum **Beispiel**:²³

- Kontrollen, die im Spektrum inhärenter Risiken „höhere“ aber nicht bedeutsame Risiken behandeln
- Kontrollen zur Abstimmung von Haupt- und Nebenbuch

²² F&A zu ISA [DE] 3150 (Revised 2019), Abschn. 4.9

²³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A165

- komplementäre Kontrollen einer Einheit bei Nutzung eines externen Dienstleisters

Nur für diese 4 Kontrollaktivitäten ist die **Ausgestaltung und die Implementierung** zu beurteilen. Dafür kommen folgende Prüfungshandlungen in Betracht:

- Befragung des Personals der Einheit (ausschließlich Befragung: nicht ausreichend!)
- Beobachtung der Anwendung bestimmter Kontrollen
- Einsichtnahme in Dokumente und Berichte

Für Zwecke der Aufbauprüfung kann der Abschlussprüfer auch die Erkenntnisse aus einem „**Walk-Through**“ nutzen: ²⁴

Hinweis:

„**Walk-Through**“ = **Nachvollziehen eines Geschäftsvorfalls** von seiner Entstehung bis zur Abbildung im Abschluss.

Er gibt Erkenntnisse darüber, ob der **Prozess tatsächlich so abläuft und ob identifizierte Kontrollen tatsächlich** so gehandhabt werden, wie vom Mandanten beschrieben bzw. erläutert.

Mindestumfang der zu prüfenden Kontrollaktivitäten (Skalierung)

Sofern **eine kleine, überschaubare Einheit** zu prüfen ist, könnte es sein, dass nur eine Kontrollaktivität zu prüfen ist. ISA 315 (Revised 2019) nennt dazu ein Beispiel:

„Bei der Abschlussprüfung einer **weniger komplexen Einheit** kann es sein, dass

- das **Informationssystem** der Einheit **nicht komplex** ist und
- der Abschlussprüfer **nicht plant**, sich auf die **Wirksamkeit** der Funktion der Kontrollen zu verlassen;
- **keine bedeutsamen Risiken** oder
- **andere Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert hat, für die es notwendig ist, dass der Abschlussprüfer die Ausgestaltung der Kontrollen beurteilt und feststellt, dass sie implementiert wurden.

Bei einer solchen Abschlussprüfung kann der Abschlussprüfer feststellen, dass es **außer den Kontrollen der Einheit über Journalbuchungen keine anderen identifizierten Kontrollen** gibt.“

²⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A136

Somit hat der Abschlussprüfer bei jeder noch so kleinen Abschlussprüfung **mindestens** den **Aufbau und Implementierung der Kontrollen über Journalbuchungen** zu prüfen.

Hinweis:

Das Beispiel geht aber nur auf „Kontrollaktivitäten“ ein. Dies **befreit nicht davon**, dass daneben dennoch **ein Verständnis der übrigen 4 IKS-Komponenten zu gewinnen** ist!

Weitere Komponenten des IKS sind **nur dann zu prüfen**, wenn sich der Prüfer auf diese Kontrollen als **Prüfungsnachweise** stützen will.

Zur Unterstützung der Gewinnung eines Verständnisses der Komponenten des IKS und des IT-Systems gibt es **im ISA [DE] 315 (Revised 2019)** zwei Anlagen, die als **Arbeitshilfen** verwendet werden können:

- **Anlage 3** „Verständnis vom IKS der Einheit“

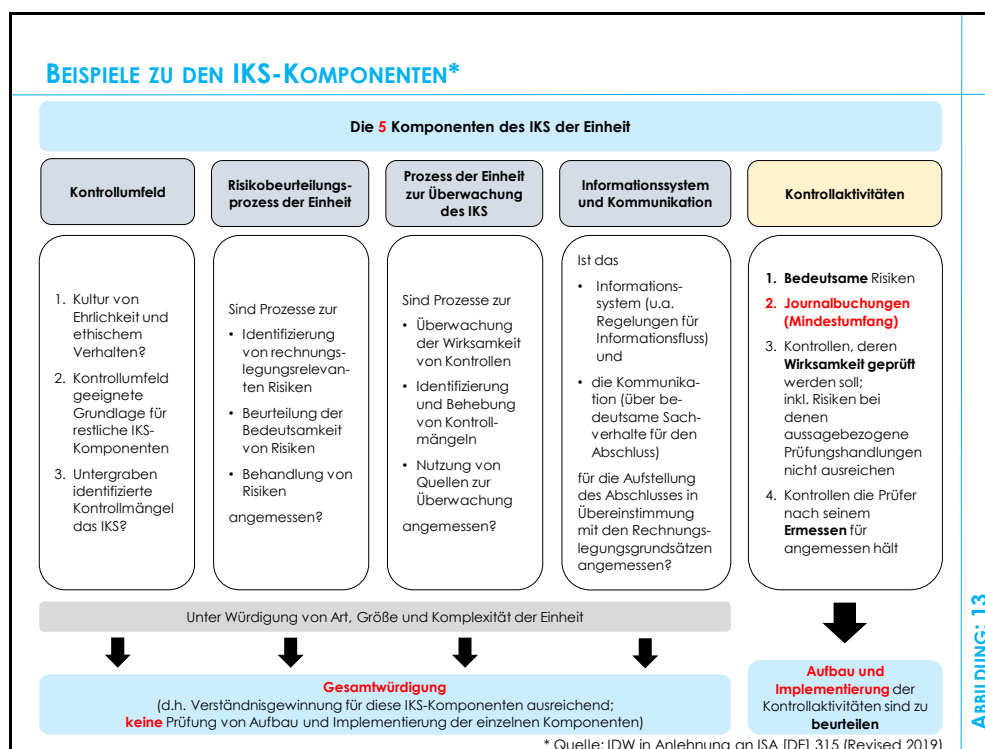


Abbildung 13: Mindestumfang der zu prüfenden IKS-Komponenten

3.3.5 Informationssystem und Kommunikation

Im Rahmen der Risikobeurteilung muss der Abschlussprüfer auch ein Verständnis von dem im Unternehmen eingesetzten Informationssystem und der Art und Weise der Kommunikation erlangen.

Aufgrund der Bedeutung der Berücksichtigung der **IT-Risiken** haben wir diesem Thema ein eigenes Kapitel gewidmet.

3.3.6 Kontrollmängel

Nachdem der Abschlussprüfer jede der oben beschriebenen Komponente des IKS verstanden und beurteilt hat, hat er festzustellen, ob er Kontrollmängel identifiziert hat.

Hinweis:

Ein **Kontrollmangel** würde vorliegen, wenn er feststellen sollte, dass einzelne Regelungen im Unternehmen in einzelnen Bestandteilen oder auch im Ganzen **nicht der Art und den Umständen des Unternehmens angemessen** sind.

Sofern der Abschlussprüfer einen oder mehrere Kontrollmängel festgestellt hat, hat er dessen Auswirkungen auf den Abschluss und damit auch auf die **weitere Planung von Prüfungshandlungen** zu beurteilen.

3.4 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 3/1:**
Vereinfachte Darstellung – Risikokonzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)
- **Praxishilfe 3/2:**
„Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]“
- **Praxishilfe 3/3:**
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) (Schritte 1 - 10) - Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“



siehe
Anlagen-
band

#PH18

#PH19

#PH20

THEMA 4:

Die Vorab-Verständnisgewinnung über das IKS unter besonderer Berücksichtigung der IT

4. Die Vorab-Verständnisgewinnung über das IKS unter besonderer Berücksichtigung der IT

4.1 Vorangestellte Fragestellung: Warum ist die IKS-IT-Prüfung bei Anwendung der neuen GoA so bedeutend?

4.1.1 Ausgangssituation: Vorhandener Input im Unternehmen

Prüfungspflichtige Unternehmen verfügen über

- unüberschaubare
- (un-)strukturierte
- umfangreiche

Datenmengen, die

- in ihrer Gesamtheit die Basis der Rechnungslegung bilden bzw.
- in den Jahresabschluss einfließen.

4.1.2 Trend: Buchungen, größere Datenmengen

In den vergangenen Jahren ergab sich sukzessiv eine mengenmäßige Ausweitung des Buchungsstoffs in den Unternehmen, da

- Buchungen zunehmend automatisiert generiert werden,
- eine zunehmende **Digitalisierung der Prozesse** in den Unternehmen erfolgt,
- die **Anzahl** der Buchungstransaktionen **steigt**,
- der Einsatz **unterschiedlichster IT-Anwendungen** zunimmt,
- die Notwendigkeit zum
 - Austausch
 - Upgrade von IT-Anwendungenin immer **kürzeren Zeitabständen** notwendig ist, und
- **Buchungsbelege** zunehmend nur noch in digitaler Form verfügbar sind.

4.1.3 Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom Abschlussprüfer geforderter Output

Der Abschlussprüfer hat ein Prüfungsurteil abzugeben, dass der Jahresabschluss und die Rechnungslegung mit hinreichender Sicherheit **frei von wesentlichen falschen Darstellungen** sind.

Der Abschlussprüfer befindet sich im **Spannungsfeld**, dass er

- **seitens des Mandanten** mit
 - immer größeren Datenmengen und

- interagierenden IT-Systemen und
- komplexeren Sachverhalten

konfrontiert wird und zugleich

- **intern in seinen Verwaltungsabteilungen einem enormen**

- Zeitdruck
- Kostendruck und
- Fachkräftemangel

ausgesetzt ist.

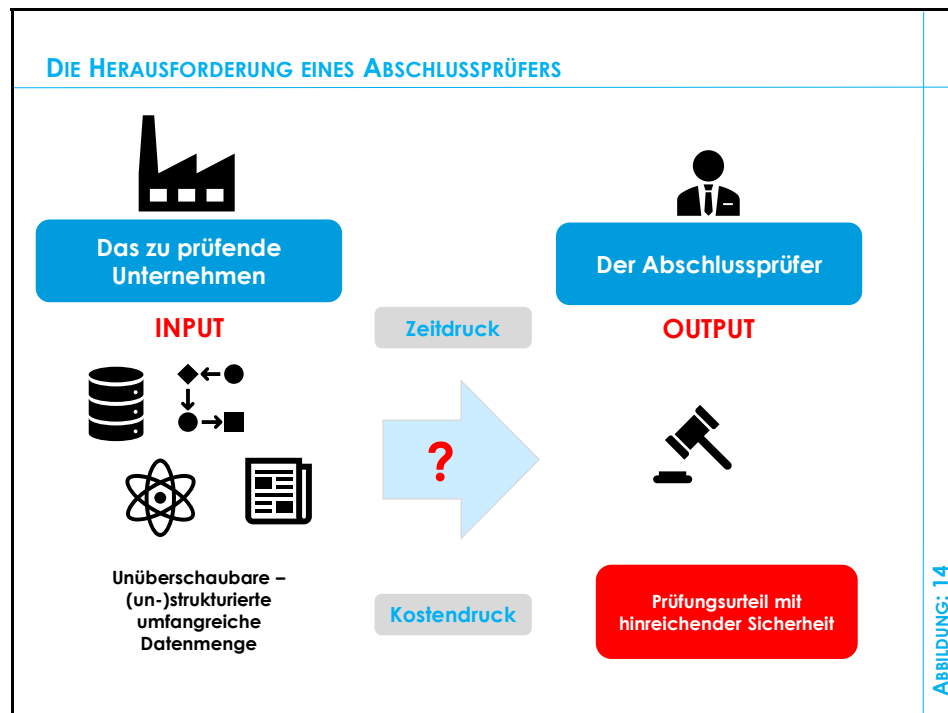


Abbildung 14: Die Herausforderungen eines Abschlussprüfers

Wie dieses Spannungsfeld konkret entschärft wird, bleibt jedem Abschlussprüfer grundsätzlich selbst überlassen.

Grundsätzlich gibt es zwei Extrempositionen:

- **Weg 1: IKS außer Acht lassen (= Irrweg)**
 - Der Abschlussprüfer muss **die erforderliche Prüfungssicherheit alleine durch eigene Prüfungshandlungen erreichen**.
 - Dies wird in der Realität im Regelfall aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten und Budgetgründen nicht umsetzbar sein.

- **Weg 2: Kontrollaktivitäten des Mandanten nutzen**
 - Zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung **macht sich** der Abschlussprüfer die implementierten **Kontrollaktivitäten des Mandanten zu Nutze**.

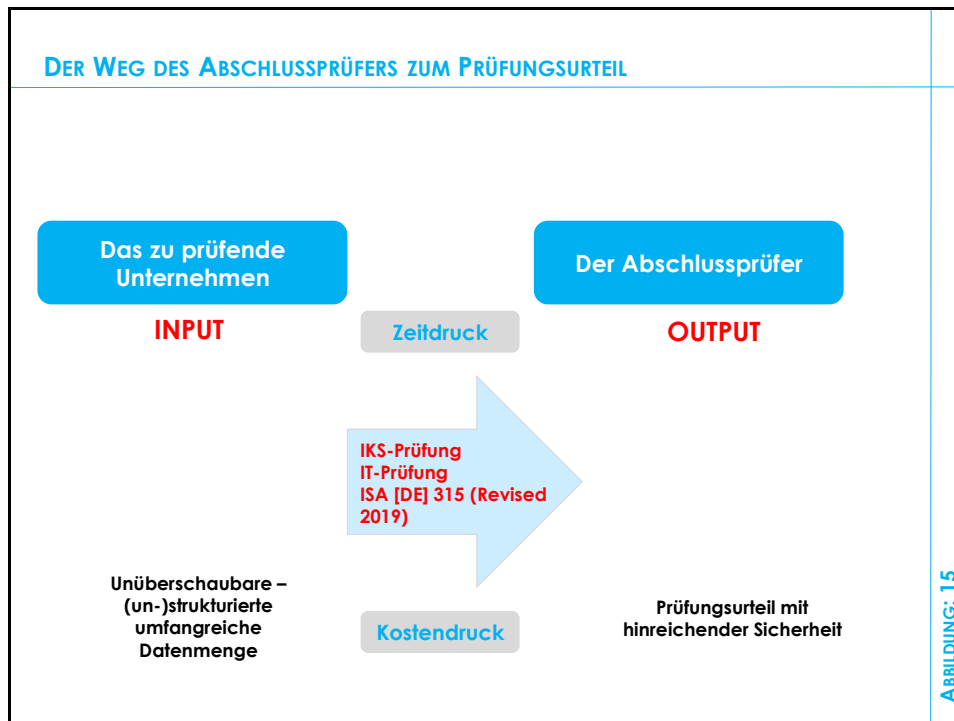


Abbildung 15: Der Weg des Abschlussprüfers zum Prüfungsurteil

Der Abschlussprüfer benötigt Antworten auf folgende übergeordnete, weitreichende Fragestellungen:

Übergeordnete zentrale Fragestellungen des Abschlussprüfers:

Inwieweit kann sich der Abschlussprüfer im speziellen Einzelfall auf relevante (IT-)Kontrollen des Unternehmens verlassen?

Mögliche Erkenntnisse des Abschlussprüfers:

- **Szenario 1:**
Relevante Kontrollen sind angemessen und wirksam.
- **Szenario 2:**
Es liegen bedeutsame Kontrollmängel bei relevanten Kontrollen vor.
- **AUDFIT®-Prüferhilfe 4/1**
„Prüferische Vorgehensweise im Wandel der Zeit“



siehe
Anlagen-
band

#PH21

4.1.4 Exkurs: Fachliche Verankerung der IT-Prüfung in ISA [DE] 315 (Revised 2019)

Zur Einbeziehung der IT in die Abschlussprüfung liefert ISA [DE] 315 (Revised 2019) praktische Hinweise zur Vorgehensweise.

Dabei sind **zwei Textziffern** in den Anforderungen für die IT-Betrachtung von Bedeutung:

Tz. 19 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)	Tz. 25 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)
„Verständnisgewinnung des Geschäftsmodells des zu prüfenden Unternehmens und dessen IT-Unterstützung “ ²⁵	„Verständnisgewinnung der IT-Umgebung und der Informationsverarbeitungsprozesse (nur relevante Systeme und Prozesse)“ ²⁶

Ergänzt werden diese beiden Textziffern der Anforderungen (= zentrales Kapitel der ISA [DE]) durch

- zahlreiche Anwendungshinweise und
- Hilfsmaterialien

innerhalb der Anlagen des ISA [DE] 315 (Revised 2019).

4.1.5 Grundlegende Überlegung des Abschlussprüfers: Unternehmensspezifische Kontrollsysteme beugen Fehlern in der Rechnungslegung und im Abschluss vor

In jedem Unternehmen werden **Systeme von Regelungen und Maßnahmen**

- gestaltet
- eingerichtet und
- aufrechterhalten,

mit denen den vom Unternehmensmanagement identifizierten Geschäftsrisiken begegnet werden soll.

Diese Kontrollsysteme dienen der **Sicherstellung** von

- **Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit** der Geschäftstätigkeit
- **Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit** der Rechnungslegung
- **Einhaltung** der einschlägigen gesetzlichen und anderen rechtlichen **Vorschriften**.

Je nach Unternehmensgröße und -komplexität können diese eingeführten Verfahren und Maßnahmen **mehr oder weniger komplex** sein.

²⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19

²⁶ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 25

In jedem Fall bilden die **Systeme die Basis für unterschiedlichste Kontrollen**, auf die sich die Unternehmensleitung verlässt, unter anderem im Hinblick auf die korrekte

- Erfassung,
- Verarbeitung und
- Speicherung

der rechnungslegungsrelevanten Daten.

Beispiele:

- Forderungsmanagement und Mahnwesen
- zentrale Arbeitserfassung
- Freigabevorgänge für Einkaufsprozesse

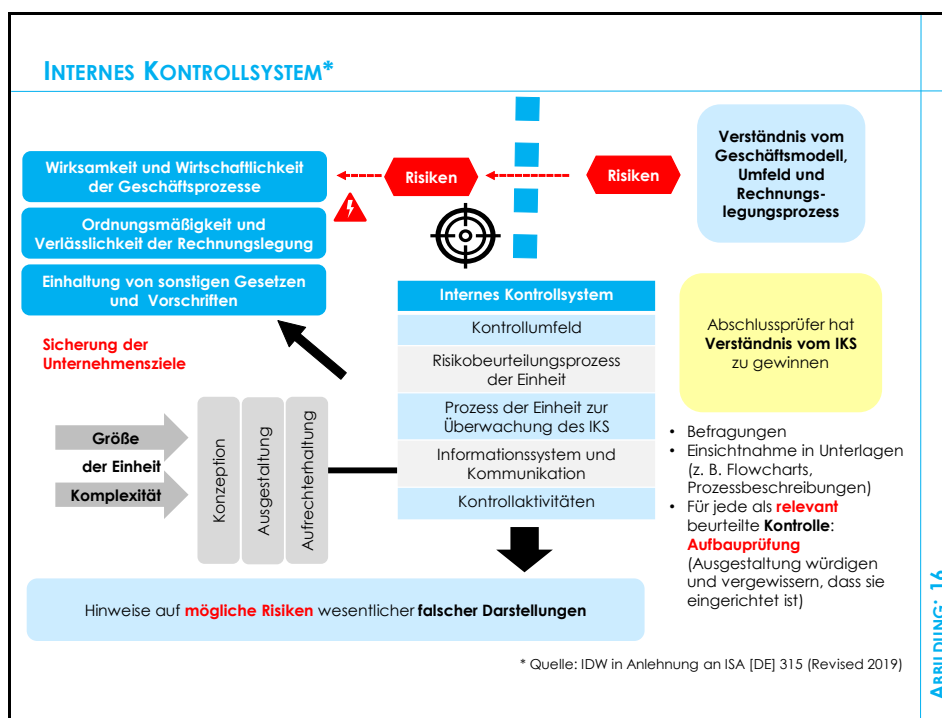


Abbildung 16: Internes Kontrollsystem

4.1.6 Der Abschlussprüfer kann vom unternehmensindividuellen Kontrollsystem profitieren

Der **Abschlussprüfer** hat die Aufgabe, festzustellen, ob der Jahresabschluss mit Anhang und Lagebericht **frei von wesentlichen Fehlern** ist.

Bestehen im Unternehmen **Kontrollmaßnahmen**,

- **die verhindern**, dass bei der Verarbeitung von prüfungsrelevanten Daten **Fehler auftreten oder unentdeckt** bleiben,
- so ist es für den Abschlussprüfer von Vorteil,

- wenn er deren Vorhandensein und Funktionsweise kennt.

4.2 Vorab: Verständnisk Gewinnung des IT-Einsatzes(!) im Rahmen des Geschäftsmodells

Bevor sich der Abschlussprüfer detailliert mit dem Internen Kontrollsystem eines Unternehmens beschäftigen kann, muss er vorab grundsätzlich

- **das Geschäftsmodell,**
- **die Organisations- und Eigentümerstruktur verstehen.**

Nur dann kann er verstehen, welche **individuellen Sachverhalte** vorliegen, wie z. B.

- **bedeutsame Arten** von
 - Geschäftsvorfällen,
 - Kontensalden und
 - Abschlussangaben
- **Komplexität** der Organisationsstruktur
- **Struktur und Komplexität der IT-Umgebung** ²⁷.

Da sich der **Aufwand zur Einschätzung** der IT-Unterstützung stark danach richtet,

- wie komplex die IT-Umgebung ist,
- bietet es sich an,

vorgelagert eine Komplexitätsbeurteilung der IT-Umgebung vorzunehmen.

Dabei kann sich der Abschlussprüfer an der **Anlage 5** des ISA [DE] 315 (Revised 2019) orientieren.

- **AUDFIT®-Prüferhilfe 4/3:**
„Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung“

4.3 Mindestumfang des Verständnisses vom IKS (Pflicht)

4.3.1 Die fünf Komponenten des IKS

Das Interne Kontrollsystem eines Unternehmens besteht aus **fünf Komponenten**.²⁸

1. Kontrollumfeld
2. Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens


siehe
Anlagen-
band

#PH23

²⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19a) (i)

²⁸ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (m)

3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS
4. Informationssystem und Kommunikation
5. Kontrollaktivitäten

BEISPIELE ZU DEN IKS-KOMPONENTEN	
IKS-Komponente	Beispiele
1. Kontrollumfeld	- Philosophie und Arbeitsweise des Managements - Fähigkeiten und Ausbildung des Personals - Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit	- Festlegung von Wertgrenzen (z. B. Einkaufs- oder Kreditlimits) - Aufstellung von Richtlinien zur Aufstellung des Jahresabschlusses - Festlegung von Bewertungssystemen für Vorräte und Rückstellungen
3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS	- Verkaufsprozess (Kreditlimits, Einholung von Sicherheiten) - Einkaufsprozess (Einkaufslimits, Auswahl von Lieferanten)
4. Informations- und Kommunikationssystem	- Interne Berichterstattung (Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung) - Quartals- und Jahresabschlüsse
5. Kontrollaktivitäten	- Autorisierung und Genehmigungen - Abstimmungen - Verifizierungen - Physische und logische Kontrollen - Funktionstrennung

ABILDUNG: 17

Abbildung 17: Beispiele zu den IKS-Komponenten

ISA [DE] 315 (Revised 2019) schreibt vor, dass im Rahmen der Abschlussprüfung **ein Verständnis von jeder** der fünf Komponenten des IKS des Unternehmens **zu erlangen** ist.

4.3.2 Was nutzt dem Abschlussprüfer die Verständniskommunikation der IKS-Komponenten?

Das Verstehen der abschlussrelevanten IKS-Komponenten hilft dem Abschlussprüfer dabei, **zu verstehen**,

- wie das Unternehmen selbst Geschäftsrisiken** identifiziert und darauf reagiert und
- ob in den grundlegenden Komponenten des **IKS Funktionsmängel** bestehen.

Der Prüfer hat **für jede Komponente** festzustellen, ob ein oder mehrere **Kontrollmängel** identifiziert wurden.²⁹

Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Verständniskommunikation fest,

²⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 27

- dass **bestimmte Regelungen**
- der **Art** und den **Umständen** des Unternehmens

nicht angemessen sind,

könnte dies ein **Indikator für einen Kontrollmangel** sein.

Gemäß IDW PS 475 hat der Abschlussprüfer die **Pflicht** festzustellen, ob

- die **Mängel** in internen Kontrollen
- **einzel**n oder in **Kombination**
- **bedeutsame Kontrollmängel**

darstellen.³⁰

Hinweis:

Sofern **bedeutsame Mängel** vorliegen, hat der Abschlussprüfer diese **schriftlich** an die für die **Überwachung Verantwortlichen** mitzuteilen.³¹

Das **Verständnis**

- der IKS-Komponenten bzw.
- die Feststellung von **Kontrollmängeln unterstützt** folglich den Abschlussprüfer dabei
 - **Arten möglicher falscher Darstellungen** zu identifizieren (insbesondere auf Abschlussebene) sowie
 - Art, zeitliche Einteilung und Umfang **weiterer Prüfungshandlungen** zu planen

³⁰ Vgl. IDW PS 475, Tz. A5-A7

³¹ Vgl. IDW PS 475, Tz. 13

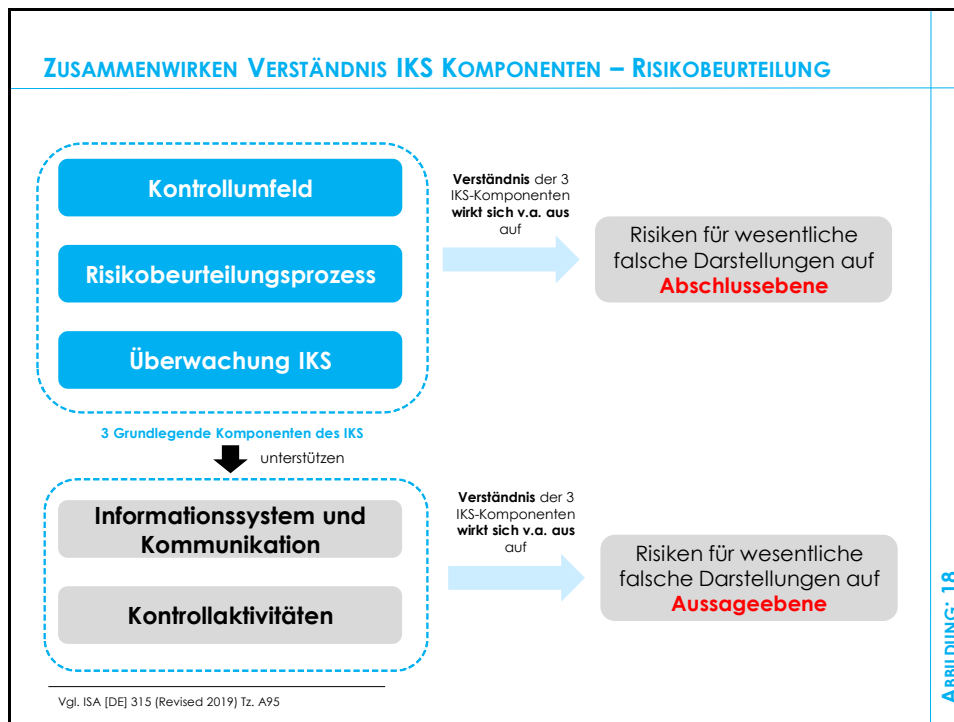


Abbildung 18: Zusammenwirken IKS-Komponenten – Risikobeurteilung

4.3.3 Was bedeutet es konkret „ein Verständnis zu erlangen“?

4.3.4 Prüfungshandlungen zur Verständnisgewinnung

Zur Erlangung des Verständnisses kann der Abschlussprüfer verschiedene **Prüfungshandlungen** vorsehen:

- **Befragung** von geeigneten Funktionsträgern
- **Einsichtnahme** in Unterlagen des Mandanten (z. B. Ablaufdiagramme, Prozessbeschreibungen, Strukturen)
- **Beobachtung** von Prozessen
- **Einsatz von Datenanalysen** (Gewinnung von Hinweisen auf die Qualität des Kontrollumfelds)³²

4.4 Ergebnis / Zwischenfazit

1. Verständnis dafür, welche Kontrollen es gibt („Verständnisgewinnung“).
2. Prüfung, ob diese angemessen sind.
3. Prüfung, ob diese funktionieren.
 - Bestenfalls kann sich der Abschlussprüfer auf das IKS/die IT des Unternehmens stützen.

³² Vgl. IDW PH 9.330.3, Anhang 2, Teil 2 enthält Beispiele für Datenanalysen, die zur Beurteilung des Kontrollumfelds eingesetzt werden können.

4.5 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 4/1:**
„Prüferische Vorgehensweise im Wandel der Zeit“
- **Praxishilfe 4/2:**
„Analyse: Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung“
- **Praxishilfe 4/3:**
„Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]“
- **Praxishilfe 4/4:**
„Verständnisgewinnung IT-Systeme – Allgemeine Abfragen (Frageboden und Auftraggeber)“
- **Praxishilfe 4/5:**
„Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen“

THEMA 5:

**Einbeziehung der Anwendung von
IT-Risiken nach ISA [DE] 315
(Revised 2019) [zu Schritt 2 von 10]**

5. Einbeziehung der Anwendung von IT-Risiken nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) [zu Schritt 2 von 10]³³

In den Unternehmen steigen die

- Komplexität und
- Automatisierung der Informationsverarbeitung (IT)

Zunehmend an.

Komplette Unternehmensprozesse werden zunehmend IT-gesteuert abgewickelt.

Die **IT-Umgebung** einer Einheit besteht aus **3** Komponenten:

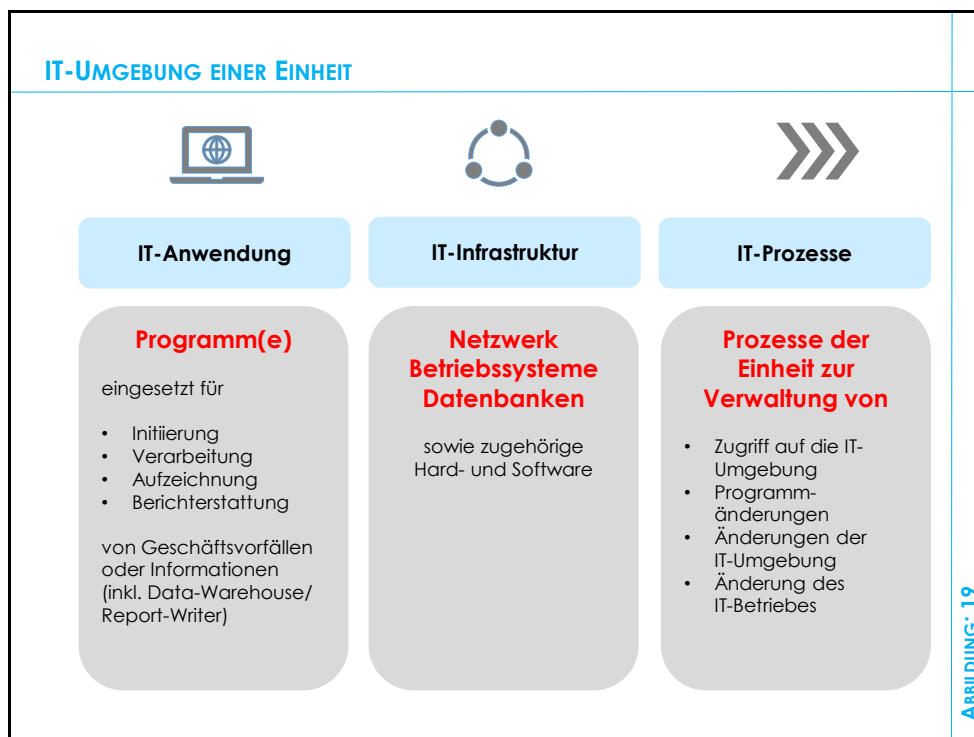


Abbildung 19: IT-Umgebung einer Einheit

5.1 Verständnis für IT, soweit rechnungslegungsrelevant

Der Abschlussprüfer muss ein **Verständnis** erlangen über das **gesamte Informationssystem und über die Kommunikation** im Unternehmen im Hinblick auf abschlussrelevante Sachverhalte.

Der Prüfer muss ermitteln: **Regelungen, wie**

- Geschäftsvorfälle und
- andere Informationen

³³ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

in den IT-Systemen verarbeitet werden und **ob** die IT den Prozess der Abschlusserstellung angemessen unterstützt.

Das Verständnis für diese IT-Aspekte kann den Abschlussprüfer bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken unterstützen.

In konsistenter Anwendung des Risikogedankens des ISA [DE] 315 (Revised 2019) sind auch

- bei der Prüfung der IT-Risiken **nur die IT-Systeme** zu berücksichtigen,
- **die sich auf den Jahresabschluss auswirken.**

5.2 Befassung des Abschlussprüfers mit betrieblichen IT-Kontrollen

Weiterhin hat der Abschlussprüfer im Bereich der **Kontrollaktivitäten**

- spezifische Kontrollen zu identifizieren
- die **Ausgestaltung** zu beurteilen und
- festzustellen, ob die Kontrollen **implementiert** wurden.

5.3 Verständnis für „Risikohandling“ mittels IT

Durch dieses Verständnis der Kontrollen soll der Abschlussprüfer verstehen, wie das Management durch den IT-Einsatz bei der Behandlung bestimmter Risiken unterstützt wird.

Basierend auf diesem Wissen kann er dann die Planung weiterer Prüfungshandlungen aufbauen.

Bereits im bisherigen ISA 315 (internationale Verlautbarung) war diese Verständnisgewinnung vom Informationssystem, der Kommunikation und der abschlussrelevanten Kontrollaktivitäten enthalten.

Die **zentrale Neuerung** wird in Tz. 26 a-c geregelt.³⁴

5.4 Umfang der verpflichtenden IT-Prüfung

Für die nachfolgend genannten Kontrollen sind weitere Feststellungen vorzunehmen:

1. Kontrollen, die ein bedeutsames Risiko betreffen
2. Kontrollen über Journalbuchungen
3. Kontrollen, die für die Funktionsprüfung geplant sind
4. Andere Kontrollen aufgrund Ermessensentscheidung



³⁴ ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 26 a-c

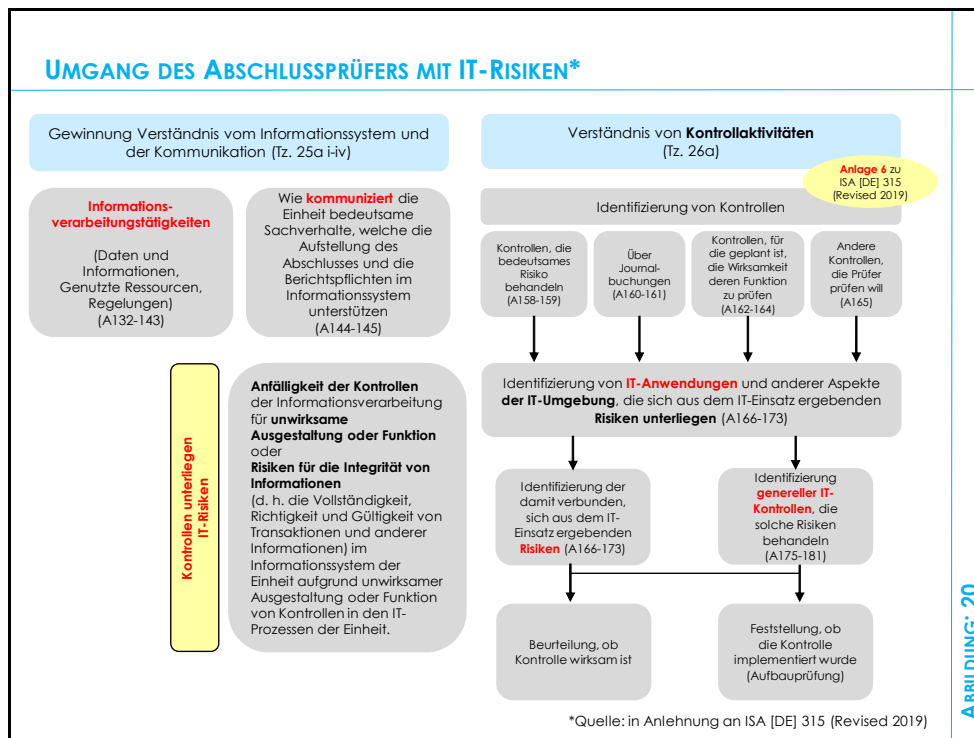


Abbildung 20: Umgang des Abschlussprüfers mit IT-Risiken

5.5 Bedeutung der IT-Anwendungen für die Abschlussprüfung

In der ursprünglichen internationalen Fassung des ISA 315, die größtenteils aus dem Jahr 2013 stammt, waren die Prüfungsanforderungen aus dem Einsatz von IT-Systemen nicht (explizit) erwähnt.

Mit der Überarbeitung des **ISA [DE] 315 (Revised 2019)** wurde dem **verstärkten Einsatz komplexer IT-Systeme** in den Unternehmen und der zunehmenden Digitalisierung Rechnung getragen.

5.6 Einbindung der IT-Prüfungsaspekte in die allgemeinen Prüfungsprozesse

Im Gegensatz zum bisherigen Vorgehen wird keine gesonderte Systemprüfung gemäß IDW PS 330 mehr notwendig sein.

Vielmehr sind die IT-Prüfungsaspekte in die allgemeinen risikoorientierten Prüfungsprozesse eingebunden.

5.7 Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und dem spezifischen IT-Umfeld

5.7.1 Geschäftsmodell und IT-Unterstützung

So finden sich Aspekte der IT-Prüfung gleich zu Beginn im Abschnitt zur Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld.

Dort ist geregelt, dass sich der Abschlussprüfer unter anderem

- mit dem **Geschäftsmodell** des zu prüfenden Unternehmens und
- dessen **IT-Unterstützung** zu beschäftigen hat.³⁵

Der Prüfer muss die

- wesentlichen Prüffelder,
- Transaktionsklassen und
- Positionen des Abschlusses identifizieren.

Davon ausgehend hat er die

- Struktur und
- Komplexität der IT-Umgebung der Einheit zu verstehen.

Er hat zu identifizieren, wo **relevante Kontrollen** in der zugrundeliegenden IT-Umgebung verankert sind.

5.7.2 Arbeitsweise der IT und Kontrolle der Befugnisse

Es ist nicht ausreichend, dass der Prüfer weiß, wie die IT-Anwendung funktioniert und wie sie rechnet.

Er muss auch prüfen, ob die **anderen Aspekte der IT** (wie z. B. Berechtigungskonzept, Nutzereingriffe in die Software) angemessenen Kontrollen unterlagen und bspw. das Vier-Augen-Prinzip eingehalten wurde. Ausschließlich in Bezug auf die relevanten IT-Anwendungen hat der Prüfer die **generellen IT-Kontrollen** zu ermitteln.

5.7.3 Typischer Standard-IT-Bericht hat ausgedient

Somit wird es **keinen typischen EDV-Systemprüfungsbericht** mehr wie bisher geben.

Die Unterstützung durch die IT-Abteilungen ist vielmehr zielgerichteter einzuplanen, indem diese individuell die identifizierten IT-Kontrollen und generellen Kontrollen, abgeleitet aus den Prozessen im Unternehmen, prüfen.

³⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19

Dies erfolgt nach der Devise:

„Individualität anstelle von Standardisierung!“

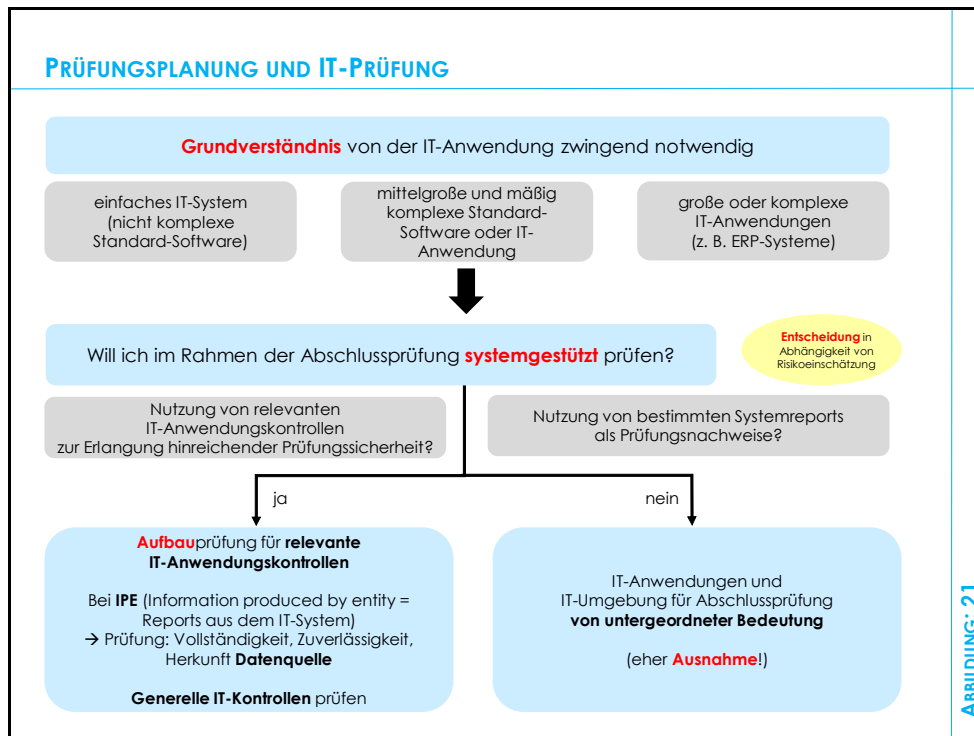


Abbildung 21: Prüfungsplanung und IT-Prüfung

5.8 Erlangung eines Verständnisses vom IT-Einsatz der Einheit in den Komponenten des IKS der Einheit

In diesem Bereich ist die IT insbesondere in den zwei Komponenten des IKS intensiver zu prüfen: Im Bereich der

- Information und Kommunikation und
- Kontrollaktivitäten.

5.8.1 Information und Kommunikation / Kontrollaktivitäten

Diese beiden Aspekte des IKS beeinflussen alle anderen Bereiche.

Diese dienen dazu, die Informationen, die das Unternehmen zum Erreichen seiner Unternehmensziele letztendlich benötigt, in geeigneter Form zeitgerecht zur Verfügung zu stellen.

Dieser Informationsverarbeitungs- und Kommunikationsprozess wird in vielen Fällen durch **IT-Anwendungen unterstützt**.

Deshalb ist es für den Prüfer äußerst wichtig, sich mit diesen Prozessen zu beschäftigen.

5.8.2 „Inventur“ der IT und sachgerechte Selektion

Der Prüfer muss sämtliche, im Unternehmen eingesetzte IT-Anwendungen erfassen, um dann entscheiden zu können, **welche für die Rechnungslegung relevant** sind.

Denn nur die relevanten IT-Systeme fließen in die weitere Risikoidentifikation und -beurteilung mit ein.

Bei den Kontrollaktivitäten handelt es sich um Grundsätze / Verfahren, die sicherstellen sollen, dass die Vorgaben der Unternehmensleitung auch eingehalten werden.

Sie wirken den Risiken entgegen, dass die Unternehmensziele nicht eingehalten werden.

5.8.3 IT-Systeme sichern Kontrolle

Aufbauend auf den zuvor identifizierten Risiken müssen **Kontrollen identifiziert** werden, die den Risiken entgegenwirken.

5.8.4 Arbeitsweise der IT

Da IT-Systeme inzwischen die Verarbeitung einer hohen Anzahl von komplexen Geschäftsvorfällen entsprechend eindeutigen Vorgaben ermöglicht, muss der Abschlussprüfer grundlegend verstehen, wie die IT-gestützten Abläufe

- initiiert
- autorisiert
- ins System erfasst und
- dann auch verarbeitet werden.

5.8.5 Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit im Informationssystem

Der Abschlussprüfer muss Informationen über die **Art und Merkmale der genutzten IT-Anwendungen** sowie der unterstützenden **IT-Infrastruktur** sammeln.

Er hat zu würdigen, wie

- Geschäftsvorfälle durch die IT-Anwendungen ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet, berichtet und archiviert werden und
- die Einheit die IT-Anwendungen **konfiguriert** hat bzw. welche **Einflussmöglichkeiten** das Unternehmen auf die eingesetzte Software hat.

Für die Würdigung der Sachverhalte zur Erlangung eines Verständnisses vom IT-Einsatz gibt die **Anlage 5 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)** einige **Beispiele** für abzuklärende Aspekte.

5.8.5.1 Gruppierung der IT-Systeme nach Komplexität

In Abhängigkeit von der im Unternehmen anzutreffenden Ausprägung der einzelnen Aspekte können die eingesetzten IT-Anwendungen **unterteilt** werden in:

Gruppe 1: Nicht komplexe Standardsoftware

Gruppe 2: Mittelgroße und **mäßig komplexe** Standard-Software oder IT-Anwendungen

Gruppe 3: Große und **komplexe** IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)

Nachfolgende Tabelle veranschaulicht die Vorgehensweise für die Würdigung der IT-Anwendungen:

WÜRDIGUNG VON IT-ANWENDUNGEN (AUSGEWÄHLTE DARSTELLUNG)				
	Beurteilungskriterium	nicht komplexe Software	mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software	große und komplexe IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)
Automatisierung und Nutzung von Daten	- Ausmaß der automatisierten Verarbeitungsverfahren und Komplexität der Verfahren, inkl. ob es hochautomatisierte papierlose Verarbeitung gibt - Ausmaß, in dem sich die Einheit auf system-generierte Berichte verlässt	nicht zutreffend	nicht zutreffend	Umfangreich und häufig komplexe automatisierte Verfahren
IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur	Art der Anwendung (Standard oder hochgradig angepasste Software)	gekaufte Anwendung mit geringen/keinen Anpassungen	gekaufte Anwendung; Low-End-ERP Anwendung mit geringen oder keinen Anpassungen	Kundenspezifisch entwickelte Anwendung oder komplexes ERP mit bedeutsamen Anpassungen
IT-Prozesse	Komplexität der Prozesse zur Verwaltung von Zugriffsrechten - Ausmaß Änderung innerhalb IT-Umgebung	- einzelne natürliche Personen mit Administratorrechten verwalten Zugriffsrechte - Änderung beschränkt auf Versionen-Upgrade von Standard-Software	- wenige natürliche Personen mit Administratorrechten verwalten Zugriffsrechte - Änderungen bestehen aus Upgrades von Standard-Software, ERP Versionen oder Altsystem-erweiterungen	- Komplexe von der IT-Abteilung verwaltete Prozesse für Zugriffsrechte - neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr, erhebliche ERP-Anpassungen

ABBILDUNG: 22

Abbildung 22: Beispiele für typische Merkmale von IT-Anwendungen³⁶

5.8.6 Identifizierung von IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen

Nachdem sich der Abschlussprüfer mit Art und Komplexität der IT-Umgebung incl. der Kontrollen der Informationsverarbeitung beschäftigt hat, hat er folgende Feststellungen zu treffen:

1. Auf welche IT-Anwendungen **verlässt sich die Einheit**, um finanzielle Informationen zu verarbeiten?

³⁶ Auszug/in Anlehnung an ISA [DE] 315 (Revised) Anlage 5

2. Welche **automatisierten Kontrollen** sind in den IT-Anwendungen enthalten und auf welche dieser Kontrollen verlässt sich auch das Management?

5.8.6.1 Beispiel „Berichterstellung mit manuellem Eingriff“

Stellt der Abschlussprüfer bei dieser Analyse beispielsweise fest, dass systemseitig Berichte zu Kontrollzwecken erstellt werden, die Unternehmensleitung diesen aber selbst nicht vertraut und ergänzend manuelle Abstimmungsprozesse vornimmt, braucht der Prüfer diese vermutlich nicht als verlässliche Kontrollen für seine Planung zu berücksichtigen.

5.8.6.2 Vorteil von automatisierten Kontrollen

Automatisierte Kontrollen können vor allem **wirksamer** sein, zum Beispiel bei

- einem großen Volumen wiederkehrender Geschäftsvorfälle.
- Vorhersehbare Fehler können durch Automatisierung verhindert oder korrigiert werden.

5.8.6.3 Aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken

In diesem Zusammenhang muss der Abschlussprüfer identifizieren, ob aus den eingesetzten IT-Anwendungen selbst oder auch aus zusätzlichen Aspekten der IT-Umgebung **spezifische Risiken aus der IT-Anwendung** resultieren.

Definition: „**Aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken**“

*„**Anfälligkeit der Kontrollen** der Informationsverarbeitung für **unwirksame Ausgestaltung oder Funktion** oder **Risiken für die Integrität von Informationen** (d. h. die Vollständigkeit, Richtigkeit, Genauigkeit und Gültigkeit von Transaktionen und anderen Informationen) im Informationssystem der Einheit **aufgrund unwirksamer Ausgestaltung oder Funktion von Kontrollen in den IT-Prozessen** der Einheit.“³⁷*

5.8.6.4 Einflussfaktoren für erhöhtes Risiko bei der IT

Der Abschlussprüfer wird eine IT-Anwendung als risikorelevant identifizieren, wenn

- **automatisierte Kontrollen** identifiziert werden können (z. B. Three-Way-Match

³⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (i)

- eines Bestellsauftrages
- eines Lieferantenversanddokuments und
- einer Lieferantenrechnung und wenn
- der Abschlussprüfer durch das Verstehen der IT-Umgebung **feststellt**, dass sich die **Einheit auf die IT-Anwendung verlässt**.
- der Abschlussprüfer feststellt, dass und in welchem Ausmaß die Einheit **Zugriff auf den Quellcode** haben kann und die Möglichkeit besteht, dass wesentliche **Programm- oder Konfigurationsänderungen** vorgenommen werden können.
- bei systemgenerierten Berichten Risiken der unangemessenen und unautorisierten Programm- und Datenänderungen in Berichten möglich sind.

Das folgende Schaubild dient der Veranschaulichung der IT-Risiken:

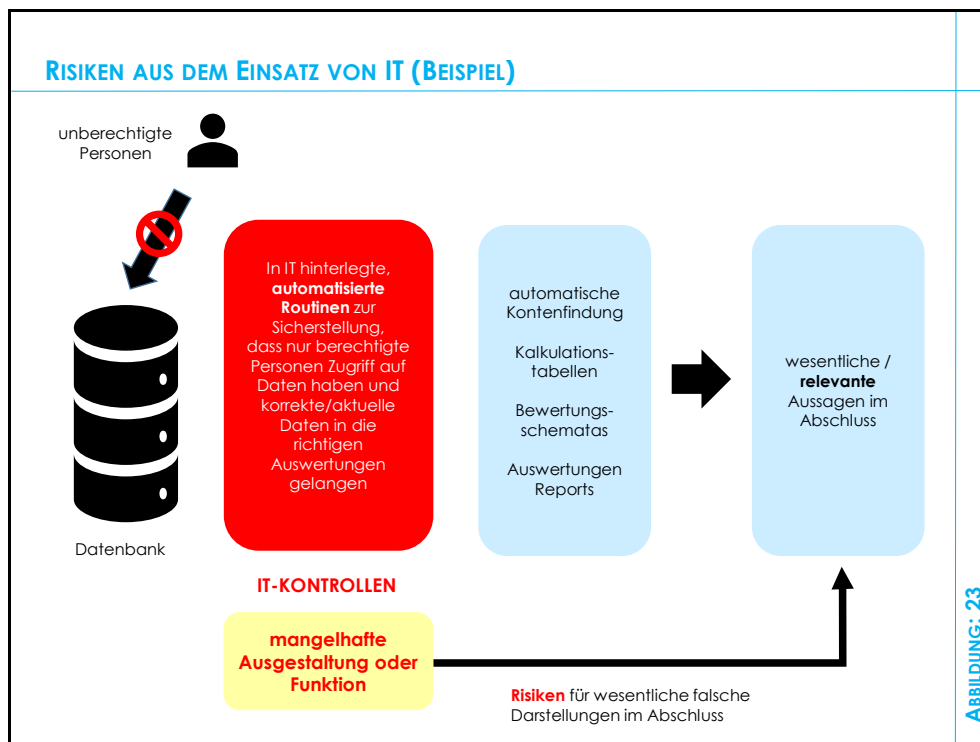


Abbildung 23: Risiken aus dem IT-Einsatz

Hinweis:

Für jede relevante Kontrolle ist lediglich eine **Aufbauprüfung notwendig**.

Im Gegensatz zu den bisherigen IT-Systemprüfungen ist nicht mehr zwingend für jede relevante Kontrolle eine **Funktionsprüfung** notwendig.

Vielmehr ist deren Durchführung abhängig von der **Einschätzung des einschlägigen Kontrollrisikos** durch den Abschlussprüfer.³⁸

Sofern der Abschlussprüfer bspw. derartige Risiken von unautorisierten Programmeingriffen für möglich hält, kann er planen, die **Wirksamkeit** der Funktion der generellen IT-Kontrollen zu prüfen.

5.9 Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken

Diesen Risiken könnte dann zum einen begegnet werden durch

1. Kontrollen, die durch die jeweilige IT-Anwendung selbst unterstützt werden und den einzelnen Geschäftsprozess betreffen (sog. **IT-Anwendungskontrollen**)
(z. B. Programmblockade nach automatisierter Überprüfung der Einhaltung bestimmter Regelungen).
2. **generelle IT-Kontrollen**, die übergreifend das gesamte IT-System betreffen.

5.10 Andere Aspekte der IT-Umgebung, die den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen

Sofern der Abschlussprüfer IT-Anwendungen durch die vorigen Überlegungen identifiziert hat, die den IT-Risiken unterliegen, werden auch **andere Aspekte der IT-Umgebung** mit IT-Risiken behaftet sein.

Die IT-Infrastruktur beinhaltet

- Datenbanken
- Betriebssystem
- Netzwerke

Sofern eine IT-Anwendung **als risikobehaftet identifiziert** wurde, wird bspw. auch die zugehörige Datenbank zu prüfen sein, da sie die Daten der IT-Anwendung speichert.

³⁸ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 34 und A 166 Bsp. 5

Da die Funktionsfähigkeit einer IT-Anwendung von der Zuverlässigkeit und Funktionalität des Betriebssystems abhängt, wird auch dieses speziellen IT-Risiken unterliegen.

5.11 Identifizierung von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen IT-Kontrollen

Zu den „IT-Risiken“ zählen auch solche **Risiken aus dem Vertrauen auf IT-Anwendungen, die Daten fehlerhaft verarbeiten oder fehlerhafte Daten verarbeiten oder beides.**³⁹

Ursächlich hierfür kann sein:

1. Unautorisierter Datenzugriff, der zur Vernichtung oder unsachgemäßer Veränderung von Daten führt
2. Aushebelung der Funktionstrennung durch unkontrollierte Zuteilung von Zugriffsrechten
3. Unautorisierte Änderungen an Stammdaten
4. Unautorisierte Änderungen in IT-Anwendungen oder anderen Aspekten der IT-Umgebung
5. Unangemessene manuelle Eingriffe
6. Möglicher Datenverlust ohne angemessene Wiederherstellungsmöglichkeiten
7. Unautorisierter Zugriff durch Dritte (IT-Sicherheitsrisiken), uvm.

5.12 Die Bedeutung von generellen IT-Kontrollen

Generelle IT-Kontrollen werden implementiert, um den Risiken aus dem IT-Einsatz zu begegnen.

Um diese Kontrollen zu würdigen, nutzt der Prüfer sein erlangtes Verständnis von den IT-Anwendungen und von anderen Aspekten der IT-Umgebung sowie von den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken.

In **Anlage 6 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)** sind Sachverhalte und Beispiele detailliert aufgelistet, die der Abschlussprüfer beim Verstehen **genereller IT-Kontrollen** in Abhängigkeit von der zuvor getroffenen Einschätzung (nicht komplexe bis hin zu komplexer Software) würdigen kann.

Beispiele für generelle IT-Kontrollen können sein:

- **Authentifizierung** (Zugriff auf IT-Anwendung nur mit eindeutigen, eigenen Anmeldedaten)

³⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Anlage 5

- **Autorisierung** (Zugriff nur auf die Informationen möglich, die für den jeweiligen Arbeitsbereich notwendig sind)
- **Privilegierter Zugriff** (Kontrollen über den Zugriff von Administrator oder Power-Usern)
- **Physischer Zugang** (Kontrollen über Zugangsmöglichkeiten zum Datenzentrum und Serverraum)
- **Change-Management-Prozess** (Kontrollen über den Prozess zur Programmierung, Test, Migration von Software)
- **Backup- und Wiederherstellung** (Kontrollen zur Sicherstellung regelmäßiger Backups von Rechnungslegungsdaten nach vorgegebenem Zeitplan und Rückgriffsmöglichkeiten im Falle eines Systemausfalls), uvm.

5.13 Praktischer Hinweis

Die **Identifikation** und **Beurteilung** von IT-Risiken sind **bereits** bei der **Planung und Risikobeurteilung** für die Abschlussprüfung notwendig.

Aus diesem Grund sollte die **Verständnisgewinnung** für die **Prozesse und IT-Systeme** bereits im Rahmen einer **Vorprüfung** durchgeführt werden.

So muss zu Beginn der **Hauptprüfung** „nur“ **noch ein Update** für die Zeit zwischen Vorprüfung und Abschlussstichtag vorgenommen werden.

Die **Erkenntnisse und Risikoeinschätzung** aus dem IT-Bereich können dann **bereits** im Rahmen der allgemeinen **Prüfungsplanung eingebunden** werden.

5.14 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 5:**
„Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]“



siehe
Anlagen-
band

#PH29

THEMA 6:

Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen [zu Schritt 5 von 10]

6. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen [zu Schritt 5 von 10]⁴⁰

Nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) sind nur die Risiken für wesentliche falsche Darstellungen zu identifizieren (und zu dokumentieren), für die eine **reelle Möglichkeit** besteht, sowohl **aufzutreten** als auch **wesentlich** zu sein.⁴¹

Damit eine geeignete Grundlage für die der Identifizierung folgende Beurteilung der Risiken sowie für die Planung weiterer Prüfungshandlungen geschaffen werden kann, sind die Risiken für wesentliche falsche Darstellungen wie folgt zu **kategorisieren**:⁴²

- Liegt ein **Risiko auf Aussageebene** oder **auf Abschlussebene** vor?
- Liegt ein Risiko vor, **bei dem aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise** erbringen?
- Liegt ein **bedeutsames Risiko** vor?

6.1 Warum unterscheiden die ISA zwischen den Risiken auf Abschlussebene und auf Aussageebene [zu Schritt 5 + 6 von 10]

Die Unterscheidung dieser beiden Risikokategorien ist notwendig, weil der Abschlussprüfer je nach Kategorie unterschiedlich darauf reagieren muss.

6.1.1 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf **Abschlussebene** [zu Schritt 5 von 10]

Diese Risiken beziehen sich **auf den Abschluss als Ganzes** und können möglicherweise **eine Vielzahl an Aussagen** betreffen.

Sie werden in der Regel

- durch **qualitative Umstände in den Unternehmen** verursacht und
- betreffen eine ganze Reihe von Abschlussposten oder
- vergrößern die Risiken auf Aussageebene.

Auf derartige Risiken kann der **Abschlussprüfer in allgemeiner Form** reagieren.

⁴⁰ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

⁴¹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A186

⁴² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 28.1, 32, 33



Abbildung 24: Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss-ebene⁴³

Für die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss-ebene muss der Abschlussprüfer beurteilen,

- ob sie die Beurteilung der **Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene beeinflussen** und
- **die Art und den Umfang ihrer umfassenden Auswirkungen** auf den Abschluss und der notwendigen Reaktionen darauf.

Beispiel:⁴⁴

- Hohe operative Verluste und Liquiditätsprobleme
 - Notwendigkeit der Zuführung bislang noch nicht gesicherter Finanzierungsmittel
 - Risiko auf Abschlussebene: **Gefährdung Going Concern**
- Ggf. Notwendigkeit zur Bilanzierung nach **Liquidationswerten**; Dies hätte **Auswirkungen auf sämtliche Aussagen** des Abschlusses.

6.1.2 Risiken wesentlicher falscher Darstellung auf Aussageebene [zu Schritt 6 von 10]

Die Risiken auf Aussageebene betreffen in der Regel einzelne **Prüffelder**.

⁴³ Vgl. F&A: Zur Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F., Abschn. 5.2

⁴⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 195

Der Abschlussprüfer hat zu analysieren, **welche Möglichkeiten wesentlicher falscher Darstellungen** bei den verschiedenen Abschlussbestandteilen und ihren zugehörigen Angaben hinsichtlich

- Ansatz
- Bewertung
- Darstellung

auftreten können.

Auf diese Risiken kann der Abschlussprüfer durch die Auswahl ausreichender und geeigneter **aussagebezogener Prüfungshandlungen bzw. Funktionsprüfungen** reagieren.

Bei der Prüfung von Abschlüssen ist stets zu berücksichtigen, dass das **Management** mit der Vorlage eines zu prüfenden Abschlusses eine Aussage dahingehend macht, dass der Abschluss in Übereinstimmung mit den einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt wird.

Damit **macht** das **Management** hinsichtlich der einzelnen Bestandteile des Abschlusses und damit zusammenhängenden Angaben **Aussagen**.

Zur Einschätzung des **Risikos wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene** hat der Prüfer **je Prüffeld** zu entscheiden, **welche Fehlermöglichkeiten** im Hinblick auf die **einzelnen Aussagen** bestehen.

Er hat zu beurteilen, bei welchen Aussagen

- das Risiko als **wesentlich** für falsche Darstellungen einzustufen ist (**relevante Aussagen**), und
- die Wahrscheinlichkeit einer falschen Darstellung **so gering** ist, dass keine weitere Beurteilung, bzw. keine weiteren Prüfungshandlungen, notwendig sind.

Bei den Aussagen werden folgende beiden **Kategorien** unterschieden:

1. Aussagen zu **Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen**, sowie damit verbundene **Abschlussangaben**

Für die Risikoeinschätzung beziehen sich die „Arten von Geschäftsvorfällen“ auf Prüfungszeiträume und somit auf Stromgrößen.

Daher können sie insbesondere mit den **einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung** gleichgesetzt werden.⁴⁵

⁴⁵ Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 2.8

Diese Gruppierung der Aussagen bezieht sich auf die **laufende Buchführung**.

In **Deutschland** ist die Buchführung stets nach § 317 Abs. 1 HGB Gegenstand der Abschlussprüfung.

In den **internationalen Standards** gibt es hingegen keine gesetzliche Prüfungspflicht für die Buchführung.

Der Jahresabschluss und die Kontensalden zum Jahresende basieren jedoch auf einer ordnungsgemäßen Buchführung, sodass deren Prüfung auch für internationale Gesellschaften einbezogen wird.

2. Aussagen zu **Kontensalden** (zum Jahresende) und damit verbundene **Abschlussangaben**

Der Begriff „Kontensalden“ wird im Kontext dieser Aussagekategorien dem Bereich der Prüfungszeitpunkte bzw. Bestandsgrößen zugeordnet. Damit werden vorwiegend **die Bilanzposten** unter diese Aussagekategorie subsumiert.⁴⁶



Abbildung 25: Kategorien von Aussagen

⁴⁶ Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 2.8

ISA [DE] 315 (REVISED 2019): KATEGORIEN VON AUSSAGEN			
Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen sowie damit verbundene Abschlussangaben		Aussagen zu Kontensalden sowie damit verbundene Abschlussangaben	
Eintritt	Aufgezeichnete oder angegebene Geschäftsvorfälle und Ereignisse haben stattgefunden und sind der Einheit zuzurechnen	Vorhandensein	Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind vorhanden
Vollständigkeit	Sämtliche aufzuzeichnende Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden aufgezeichnet bzw. Angaben dazu wurden aufgenommen	Rechte und Verpflichtungen	Einheit hält die Rechte an / hat Kontrolle über Vermögenswerte; Schulden sind Verpflichtungen der Einheit
Genauigkeit	Beträge und andere Daten wurden angemessen aufgezeichnet und entspr. Angaben angemessen bewertet und beschrieben	Vollständigkeit	Sämtliche aufzuzeichnende Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden aufgezeichnet inkl. entspr. Angaben
Periodenabgrenzung	Aufzeichnung in der richtigen Berichtsperiode	Genauigkeit Bewertung Zuordnung	Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind mit angemessenen Beträgen aufgenommen; evtl. Bewertungs- und Zuordnungsanpassungen angemessen aufgezeichnet und entspr. Angaben angemessen bewertet
Kontenzuordnung	Aufzeichnung in den richtigen Konten	Ausweis	Ausweis auf den richtigen Konten
Darstellung	Angemessene (Dis-)/Aggregation und klare Beschreibung und entspr. Angaben relevant und verständlich	Darstellung	Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalansprüche; angemessene (Dis-)/Aggregation und klare Beschreibung und entspr. Angaben relevant und verständlich

ABBILDUNG: 26

Abbildung 26: Kategorien von Aussagen nach ISA [DE] 315 (Revised 2019), A 190⁴⁷

Je Prüffeld ist in der Praxis **nur ein Teil** der Aussagen **relevant**:

⁴⁷ „Vorhandensein“ bezieht sich auf Bestandsgrößen (Bilanz), während „Eintritt“ sich auf Stromgrößen bzw. einzelne Geschäftsvorfälle (GuV und Anhangangaben) bezieht (vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F. Tz. 5.5.)

BEISPIELE ZU DEN KATEGORIEN VON AUSSAGEN		
Prüffeld: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		
Aussagen	Feststellungen beim zu prüfenden Unternehmen	Risiko wesentlicher falscher Darstellungen?
Vollständigkeit	Massentransaktionen	Ja
Rechte und Verpflichtungen	Wirtschaftliche Zugehörigkeit der Forderungen zum Unternehmen ist eindeutig	Nein
Vorhandensein	Zweifelsfragen hinsichtlich Umsatzrealisierung in Vorjahren	Ja
Bewertung	Regelmäßiger Einzelwertberichtigungsbedarf in den Vorjahren	Ja
Ausweis	Bilanzielle Darstellung der Forderungen eindeutig	Nein

ABBILDUNG: 27

Abbildung 27: Beispiele zu den Kategorien von Aussagen⁴⁸

Die Feststellung von

- **relevanten** Aussagen und der
- **bedeutsamen Arten** von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben

bildet die Grundlage für den **Umfang des Verständnisses** des Abschlussprüfers **vom Informationssystem der Einheit**, welches wiederum bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen kann.⁴⁹

Bedeutsame Abschlussangaben können **sowohl quantitative** als auch **qualitative Aspekte** haben, wie z. B.

- Liquiditäts- und Kreditverpflichtungen in finanzieller Notlage
- Ereignisse oder Umstände, die zur Erfassung eines Wertminderungsaufwands geführt haben
- Hauptquellen von Schätzunsicherheiten inkl. Zukunftsprognosen
- nahestehende Personen und Transaktionen mit diesen⁵⁰

⁴⁸ Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F. Tz. 5.4

⁴⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A202

⁵⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A204

6.1.3 Beurteilung des inhärenten Risikos

Wurden die Risiken wesentlicher falsche Darstellungen **identifiziert**, sind diese Risiken **zu beurteilen**:

Für jedes Risiko ist

- die **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts und
- das mögliche **Ausmaß** der falschen Darstellung zu beurteilen.

Die Kombination von Wahrscheinlichkeit des Eintritts und des Ausmaßes des potentiellen Fehlers im Abschluss beeinflussen die Einschätzung, **wo im Spektrum der inhärenten Risiken** das zu beurteilende Risiko liegt. Dies wiederum liefert dem Prüfer wichtige Hinweise zur Planung weiterer Prüfungshandlungen.

Der Abschlussprüfer muss dabei berücksichtigen, **wie** und **in welchem Maße**

- **inhärente Risikofaktoren** die Anfälligkeit von Abschlusssausagen für falsche Darstellungen beeinflussen und
- die **Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen **auf Abschlusssebene** die Beurteilung des inhärenten Risikos für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen **auf Aussageebene beeinflussen**.⁵¹

Der Prüfer hat weiterhin festzustellen, ob

- die identifizierten Risiken **bedeutsame Risiken** darstellen und
- ob aussagebezogene Prüfungshandlungen allein **keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise** für jedes der Risiken auf Aussageebene liefern können.⁵²

6.1.4 Konzept „Spektrum inhärenter Risiken“ [zu Schritt 5 von 10]

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Abschlussprüfung seine Prüfungsaktivitäten so zu planen und durchzuführen, dass er nach Beendigung seiner Tätigkeit jeweils zu einem Prüfungsurteil kommt und erklärt, ob der **Jahresabschluss** und der **Lagebericht** als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind.

Dabei muss das **Risiko**, dass er ein positives Prüfungsurteil abgibt, obwohl im Jahresabschluss wesentliche falsche Darstellungen enthalten sind, **auf ein akzeptables Niveau reduziert** werden.

⁵¹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 31

⁵² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 32 f

Zu Beginn muss sich der Prüfer demnach mit dem **Prüfungsrisiko** befassen, um daraus eine risikoorientierte Prüfungsstrategie zu entwickeln und adäquate Prüfungshandlungen festzulegen.

6.1.4.1 Inhärente Risiken

Das inhärente Risiko ist unabhängig von der Prüfung und wohnt dem Prüffeld sozusagen inne.

Es handelt sich um **Ereignisse und Umstände**, die zum Vorliegen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen können. Um diese Ereignisse und Umstände überhaupt identifizieren zu können, muss sich der Abschlussprüfer ein Verständnis von der Einheit, seinem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen verschaffen.

In **Anlage 2** zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) ist eine exemplarische Aufzählung von inhärenten Risikofaktoren aufgeführt.

Dabei werden **inhärente Risikofaktoren** definiert als

- **Merkmale** von Ereignissen oder Umständen,
- die **vor** Berücksichtigung von Kontrollen
- die **Anfälligkeit** für falsche Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern –
- **einer Aussage** über eine Art von
 - Geschäftsvorfällen
 - Kontensalden
 - Abschlussangaben beeinflussen.

Hinweis:

Interne Kontrollen finden bei der Einschätzung des inhärenten Risikos **keine Berücksichtigung**!

(Diese sind im Rahmen der Beurteilung des Kontrollrisikos gesondert zu betrachten.)

6.1.4.2 Inhärente Risikofaktoren

Inhärente Risikofaktoren können **qualitativ** oder **quantitativ** sein und schließen folgende **Kategorien** ein:

INHÄRENTE RISIKOFAKTOREN	
Qualitative inhärente Risikofaktoren	Quantitative inhärente Risikofaktoren
Komplexität Durch die Art oder die Weise der Erstellung von Informationen Subjektivität Aufgrund von Beschränkungen in der Verfügbarkeit von Wissen und Informationen: subjektive Auswahl oder Beurteilung von Informationen für den Abschluss Veränderung Ereignisse/Umwstände, die sich im Zeitablauf verändern, wirken sich einzelne Abschlussinformationen aus Unsicherheit Informationen basieren nicht ausschließlich auf Grundlage von ausreichend präzisen und umfassend nachprüfbar Daten Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einer einseitigen Ausrichtung des Managements oder – sofern sie das inhärente Risiko beeinflussen – anderer Risikofaktoren für dolose Handlungen	Quantitative oder qualitative Bedeutsam-keit der Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben Das Volumen oder die Uneinheitlichkeit in der Zusammensetzung der in der Art von Geschäftsvorfällen oder Kontensalden zu verarbeitenden oder der in den Abschlussangaben widerzuspiegelnden Gegenstände

ABILDUNG: 28

Abbildung 28: Inhärente Risikofaktoren

Eine umfangreiche Erläuterung zu den inhärenten Risikofaktoren findet sich in **Anlage 2 zu ISA [DE] 315 (Revised 2019)**.

6.1.4.3 Verschiedenartige Ausprägungen der Risikofaktoren

Analog zu den Aussagen einzelner Prüffelder kann auch hier die Ausprägung der einzelnen Risikofaktoren sehr unterschiedlich ausgestaltet sein.

Die **inhärenten Risikofaktoren** beeinflussen die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen, indem sie

- die **Wahrscheinlichkeit** des Auftretens einer falschen Darstellung oder
- das **Ausmaß** der falschen Darstellung, falls sie auftritt, beeinflussen.

Ein Verständnis von diesen Zusammenhängen kann den Abschlussprüfer in die Lage versetzen, eine vorläufige Einschätzung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen vorzunehmen.

6.1.4.4 Beurteilung inhärentes Risiko innerhalb einer Bandbreite

Das inhärente Risiko, das sich auf ein bestimmtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen bezieht, stellt eine Beurteilung innerhalb einer **Bandbreite**, von niedriger zu höher, im **Spektrum inhärenter Risiken** dar.

Der Prüfer kann die Einordnung z. B. in **niedrig**, **mittel**, **hoch** oder auf einer **Skala von 1 bis 10** vornehmen.

Das Ergebnis dieser Einschätzung ist das „Risiko wesentlicher falscher Darstellungen“.

Wo genau **das inhärente Risiko in dieser Bandbreite** anzusetzen ist, kann variieren in Abhängigkeit von

- Art, Größe und Komplexität der Einheit
- beurteilte Wahrscheinlichkeit und das
- beurteilte Ausmaß der falschen Darstellung und
- den inhärenten Risikofaktoren

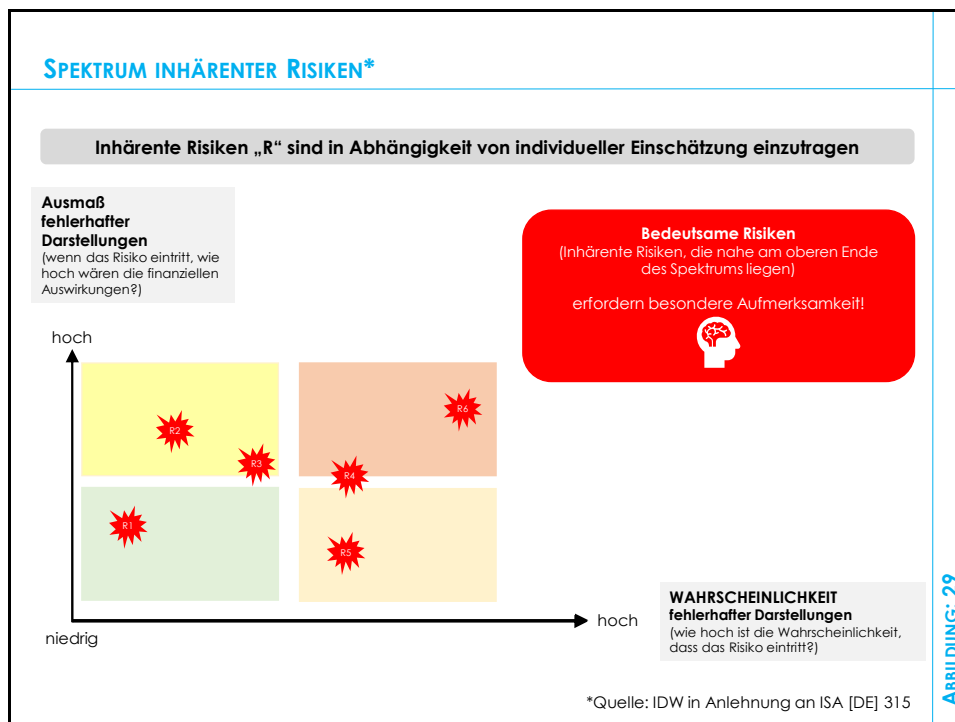


Abbildung 29: Spektrum inhärenter Risiken

Auf der Grundlage der **Beurteilung** der inhärenten Risiken innerhalb von Kategorien entlang des Spektrums kann der Prüfer Risiken wesentlicher falscher Darstellungen festlegen.

6.1.4.5 Einstufung als bedeutsames Risiko

Der Abschlussprüfer hat weiterhin festzustellen, ob etwaige beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen **bedeutsame Risiken** sind.

Dabei hat er diejenigen beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren, die im Spektrum inhärenter Risiken nahe am oberen Ende liegen.

Diese Beurteilung erfolgt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.

Den so identifizierten **bedeutsamen Risiken** kann somit **mehr Aufmerksamkeit** bei der Prüfung gewidmet werden.⁵³

Zusammenfassend kann der **Prozess** durch folgendes Schaubild dargestellt werden:

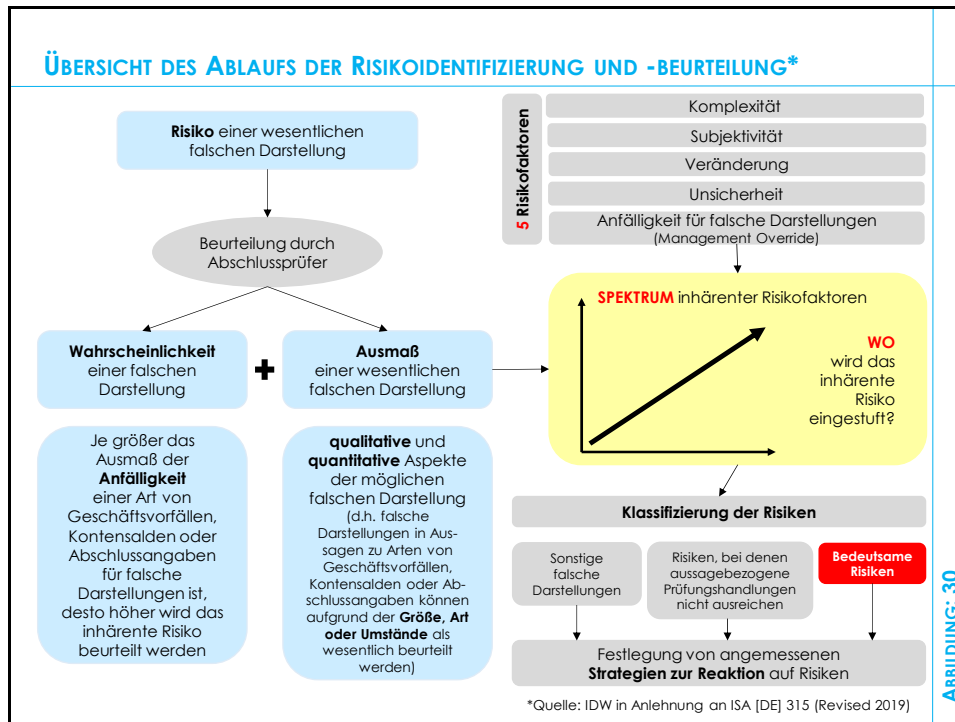


Abbildung 30: Übersicht des Ablaufs der Risikoidentifikation und -beurteilung

Die **inhärenten Risikofaktoren** können somit in **drei Phasen** des Risikoidentifikations- und -beurteilungsprozesses **von Bedeutung** sein:

Phase 1:

Bei der Erlangung eines Verständnisses über das zu prüfende Unternehmen⁵⁴

Neben dem allgemeinen Verständnis vom Unternehmen und seinem Umfeld, den Leistungskennzahlen und den Rechnungslegungsgrundsätzen muss der Abschlussprüfer sich ein Verständnis darüber verschaffen, **wie** sich die einzelnen **inhärenten Risikofaktoren auf die Abschlussinhalte** wie z. B. Vollständigkeit, Existenz, Bewertung einzelner Abschlusspositionen auswirken.

⁵³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A 218 ff.

⁵⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19c

Phase 2:

In Bezug zu Risiken auf Aussageebene (betrifft das gesamte Unternehmen)

Bei der Beurteilung, **ob und in welcher Höhe Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen auf **Aussageebene** bestehen⁵⁵

Phase 3:

In Bezug zu Risiken Abschlusspositionen

Der Abschlussprüfer muss bei der Beurteilung von **Wahrscheinlichkeit und Ausmaß** von identifizierten inhärenten Risiken berücksichtigen, wie und in welchem Ausmaß die inhärenten Risikofaktoren sich auf die Anfälligkeit relevanter Aussagen für falsche Darstellungen jeweils auswirken.

Diese Betrachtung unterstützt die Einschätzung, **bei welchen Abschlusspositionen** relevante falsche Darstellungen bestehen **und wie hoch** die korrespondierende Risiken sind.

Phase 4:

Identifizierung bedeutsamer Risiken⁵⁶

Die Einschätzung der inhärenten Risikofaktoren

- in Bezug auf die Wahrscheinlichkeit des Eintritts und
- hinsichtlich des Ausmaßes des Risikos einer falschen Darstellung

kann dazu führen, dass das Risiko **nahe am oberen Ende des Spektrums des inhärenten Risikos** liegt.

Zusammenfassend stellt sich die Einschätzung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen wie folgt dar:

⁵⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 31a

⁵⁶ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12i i. V. m. Tz. 32

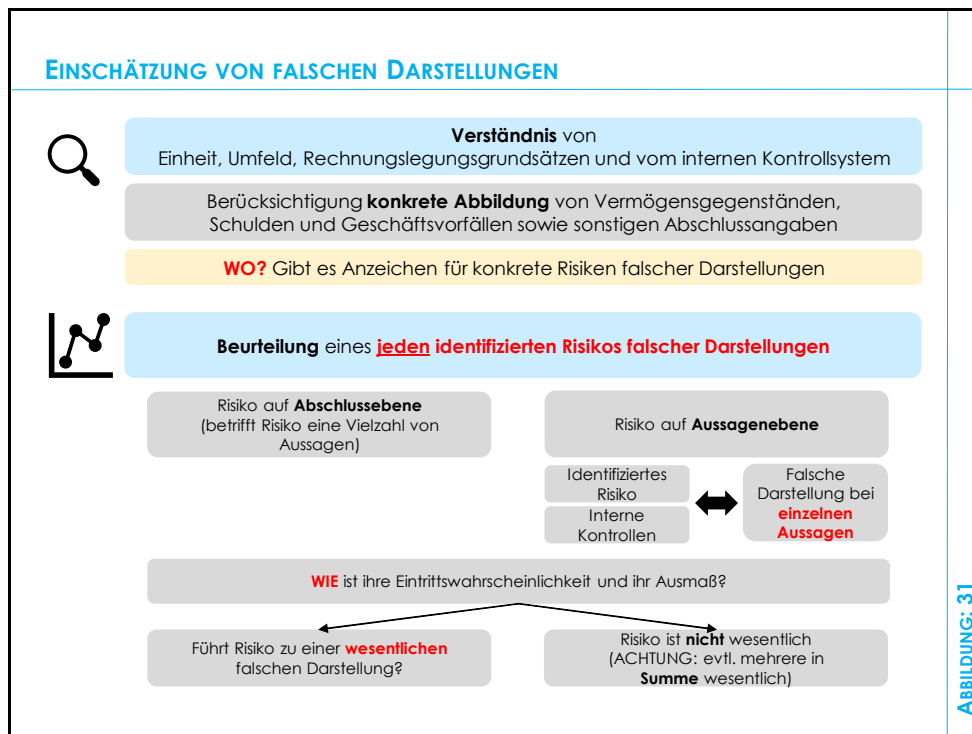


Abbildung 31: Einschätzung von Fehlerrisiken

Beispiel:

Prüfung des **Vorhandenseins** im Verkaufsprozess.

Der Prüfer kann die Kontrollen auf ihre Wirksamkeit hin untersuchen, die die Vollständigkeit gewährleisten sollen (Systemprüfung).

Zur Prüfung des **Vorhandenseins** von Forderungen können Saldenbestätigungen eingeholt werden.

6.2 Bedeutsame Risiken [zu Schritt 7 + 8 von 10]

6.2.1 Neue Definition des „bedeutsamen Risikos“⁵⁷

Ein „**bedeutsames Risiko**“ liegt bei einem identifizierten Risiko wesentlicher falscher Darstellungen vor, für das

- aufgrund des Ausmaßes, in dem sich die inhärenten Risikofaktoren auf die **Kombination**
 - aus der **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts einer falschen Darstellung und
 - dem Ausmaß** der potenziellen falschen Darstellung, sofern diese eintritt,

⁵⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (I)

- die **Beurteilung** des inhärenten Risikos **nahe am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken** liegt; oder
- 2. in Übereinstimmung mit den **Anforderungen anderer ISA [DE] als bedeutsames Risiko** zu behandeln ist.⁵⁸

Nachfolgend seien hier einige Beispiele genannt:

- Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund **doloser Handlungen** (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 28)
- Möglichkeit, dass das Management Kontrollen außer Kraft setzt (**Management Override**) (vgl. ISA [DE] 240, Tz. 32)
- Bedeutsame **Transaktionen mit nahestehenden Personen**, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stattfinden (vgl. ISA [DE] 550, Tz. 18)

6.2.2 Feststellung der bedeutsamen Risiken

Die Feststellung kann auf einer vorläufigen Einschätzung von **erhöhten inhärenten Risiken** basieren.

Diese bildet die Grundlage für die Würdigung, welche Risiken **nahe am oberen Ende des Spektrums** inhärenter Risiken liegen.

Die Nähe zum oberen Ende des Spektrums **kann variieren**

- von Mandant zu Mandant
- von Jahr zu Jahr.

Die Feststellung, welche Risiken nahe am oberen Ende des Spektrums liegen, ist abhängig vom

- pflichtgemäßen Ermessen oder
- von der Art des Risikos, für die festgelegt ist, dass sie in Übereinstimmung mit den Anforderungen eines **anderen ISA als bedeutsames Risiko** zu behandeln sind.

6.2.3 Beispiele für erhöhte und damit evtl. bedeutsame Risiken können sein

1. Geschäftsvorfälle mit **mehreren Bilanzierungsmöglichkeiten** (Subjektivität)
2. **Schätzwerte** mit hoher Schätzunsicherheit oder komplexen Schätzmodellen
3. **Komplexe Datenerfassung und -verarbeitung** als Grundlage der Abschlussdaten
4. Kontensalden oder Abschlussangaben mit **komplexen Berechnungen**

⁵⁸ Vgl. ISA [DE] 240, Tz. 26-28 und ISA [DE] 550 „nahestehende Personen“, Tz. 18

5. **Interpretationsmöglichkeiten** bei **Rechnungslegungsprinzipien**
6. **Grundlegende Änderungen der Geschäftstätigkeit**, die zu Änderungen im Rechnungswesen führen können (z. B. Akquisitionen, Fusionen)

6.2.4 Reaktionen auf bedeutsame Risiken

Stellt der Abschlussprüfer bedeutsame Risiken fest, hat er diesen Risiken durch die Durchführung bestimmter erforderlicher Reaktionen zusätzliche Aufmerksamkeit zu widmen.

6.2.5 Prüferische Handlungen bei bedeutsamen Risiken (Auswahl)

1. **Kontrollen**, die bedeutsame Risiken behandeln, sind verpflichtend zu **identifizieren** und deren **Wirksamkeit** zu beurteilen
2. **Überzeugendere Prüfungsnachweise** einholen, je höher das Risiko ist
3. **Kommunikation** mit den für die Überwachung Verantwortlichen bezüglich der bedeutsamen Risiken
4. Bedeutsame Risiken können **besonders wichtige Prüfungssachverhalte** sein, die besondere Aufmerksamkeit erfordern⁵⁹
5. Zeitgerechte Durchsicht der Prüfungsdokumentation durch den Auftragsverantwortlichen erlaubt eine **zeitgerechte Lösung** bedeutsamer Risiken⁶⁰
6. Falls sich das bedeutsame Risiko auf einen Teilbereich im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung bezieht: verstärkte **Einbindung des für die Konzernabschlussprüfung Verantwortlichen**⁶¹

6.3 Risiken, die aussagebezogen allein nicht geprüft werden können (Fall der Unmöglichkeit)

Bei einer

- **großen Anzahl** routinemäßiger Geschäftsvorfälle,
- die einer hoch **automatisierten Verarbeitung** unterliegen und entsprechend
- eine große Informationsmenge

⁵⁹ Vgl. ISA 701 Tz. 9 bzw. IDW PS 401 n.F. (10.2021) Tz. 12

⁶⁰ Vgl. IDW QS 1 Tz. 134 bzw. ISA 220 Tz. 17 und A19

⁶¹ Vgl. ISA [DE] 600 Tz. 30 und 31

- ausschließlich in **elektronischer Form** ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet oder darüber berichtet wird,

kann es **unmöglich** sein, die Risiken **alleine durch aussagebezogene Prüfungshandlungen** zu erfassen.

In solchen Fällen kann eine hinreichende Prüfungssicherheit nur dann erzielt werden, wenn die **eingerichteten Kontrollen** zur Sicherstellung der Genauigkeit und Vollständigkeit auch tatsächlich **wirksam** sind, d. h. die **Funktion sichergestellt** ist.

Umgekehrt kann das Risiko unsachgemäßer Beeinflussung von Informationen und deren Nichtaufdeckung umso größer sein, wenn eingerichtete Kontrollen nicht wirksam sind, d. h. die Kontrollen nicht funktionieren.

Aus diesem Grund sind bei dieser Art von Risiken **zwingend die Wirksamkeit der internen Kontrollen** zu prüfen, auch für den Fall, dass Prüfungsnachweise möglicherweise ausschließlich in elektronischer Form verfügbar sind.

Neu – im Vergleich zum bisherigen ISA 315 – **ist**, dass diese **Risiken** als solche **explizit** zu **kennzeichnen** und in die **Prüfungsdokumentation** aufzunehmen sind.

Inhaltlich ergeben sich im Vergleich zum bisherigen ISA [DE] 315 keine Änderungen.

Vielmehr ist nun explizit zu dokumentieren, welche der „**kontrollbasiert**“ **geprüften Risiken** (für die die Wirksamkeit des IKS geprüft wurde)

- „**zwingend**“ (weil sie gar nicht allein aussagebezogen geprüft werden können) oder
- „**freiwillig**“ (Ermessensentscheidung des Prüfers) so geprüft wurden.

6.4 Beurteilung des Kontrollrisikos

Bei den identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Abschlussprüfer das

- inhärente Risiko und
- Kontrollrisiko stets **gesondert** zu beurteilen.

Nur wenn der Abschlussprüfer **plant, die Wirksamkeit** der Funktion einer Kontrolle **zu prüfen**, hat er das **Kontrollrisiko zu beurteilen**.

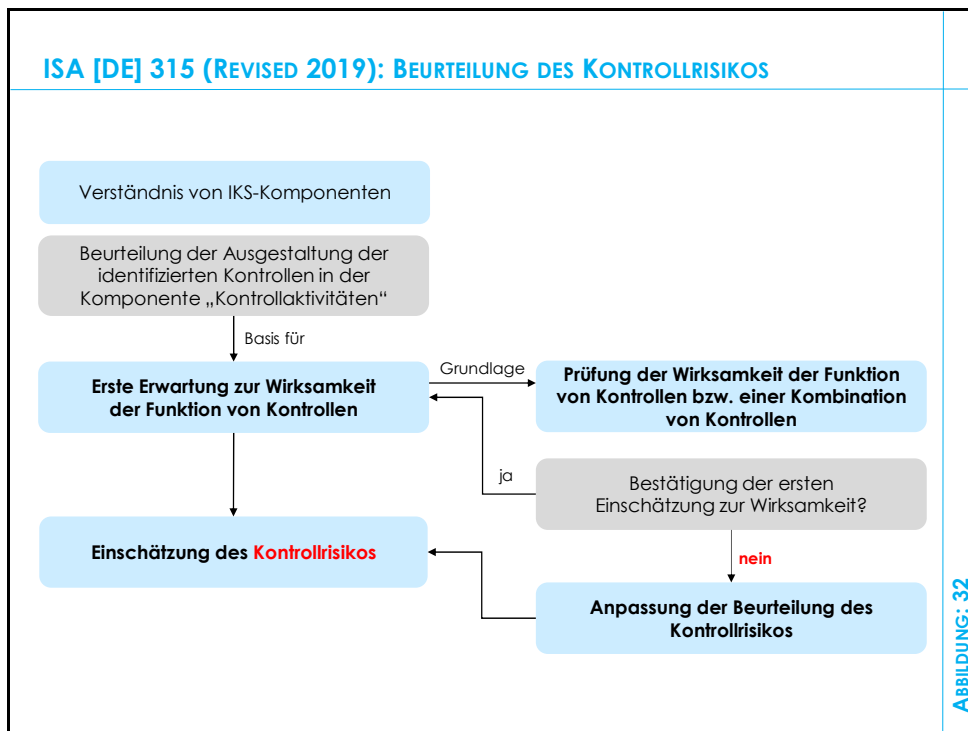


Abbildung 32: Beurteilung des Kontrollrisikos

Dabei wird die Einschätzung des Prüfers zum Risiko wesentlicher falscher Darstellungen **nur dann** durch die Beurteilung des Kontrollrisikos **geändert**, wenn der Prüfer plant, die operative Wirksamkeit der Kontrollen zu testen.

Dabei können folgende Fälle auftreten:

1. **Keine Wirksamkeitsprüfung** der Funktion der Kontrollen geplant:
Folge: Risiko wesentlicher falscher Darstellungen **gleich hoch** wie inhärentes Risiko
2. **Wirksamkeitsprüfung** der Funktion der Kontrollen geplant und diese sind **wirksam**:
Folge: Risiko wesentlicher falscher Darstellungen **geringer** als inhärentes Risiko
3. **Wirksamkeitsprüfung** der Funktion der Kontrollen geplant und diese sind **unwirksam**:
Folge: Risiko wesentlicher falscher Darstellungen **gleich hoch** wie inhärentes Risiko

6.5 Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise

Nachdem der Abschlussprüfer sich intensiv mit den Risiken beschäftigt hat, hat er im Anschluss dran zu beurteilen, ob die dabei gewonnenen **Prüfungsnachweise eine angemessene Grundlage** für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken bilden.

Sollte dies nicht der Fall sein, muss er weitere Prüfungshandlungen vornehmen.

6.6 Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben, die nicht bedeutsam aber wesentlich sind [zu Schritt 9 von 10]

Der Prüfer muss im Rahmen des Risikobeurteilungsprozesses immer wieder **zurückgehen und prüfen**, ob die ursprünglich als nicht bedeutsam eingestuftten Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Angaben, die aber wesentlich sind, ggf. neu zu beurteilen und als „bedeutsam“ einzustufen sind.

6.7 Fortlaufende Anpassung der Risikobeurteilung [zu Schritt 9 von 10]

Ebenso hat der Abschlussprüfer bei neuen Erkenntnissen, die im **Widerspruch** zu den ursprünglichen Annahmen für den Risikoanalyseprozess stehen, die Risikoidentifizierung und -beurteilung **anzupassen**.

6.8 Verpflichtende Dokumentationsbestandteile [zu Schritt 10 von 10]

Im Rahmen der Dokumentation der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer zumindest folgende Aspekte in den Arbeitspapieren zu dokumentieren:

1. **Diskussion und Informationsaustausch** im Prüfungsteam
2. **Kernelemente des Verständnisses** von den unterschiedlichsten Aspekten des Risikobeurteilungsprozesses, einschließlich der **Informationsquellen**
3. Konkrete **Prüfungshandlungen** zur Risikobeurteilung
4. **Beurteilung** der Ausgestaltung der identifizierten **Kontrollen** und Feststellung zu deren Implementierung

5. **Identifizierte und beurteilte Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und auf Aussageeben einschließlich **bedeutsamer** Risiken und Risiken, **für die aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine** ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern können
6. **Begründung für vorgenommene bedeutsame Beurteilungen**



siehe
Anlagen-
band

#PH30

6.9 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 6:**
„Detailbetrachtung – „Das Spektrum der inhärenten Risiken
[Schritt 6 von 10]“

THEMA 7:

**Neue GoA: Reaktionen des
Abschlussprüfers auf beurteilte
Risiken (ISA [DE] 330)**

7. Neue GoA: Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken (ISA [DE] 330)

7.1 Einführung

Als weiterer zentraler Schritt im Anschluss an die

- Risikoidentifikation und -beurteilung entsprechend ISA [DE] 315 (Revised 2019) muss sich der Prüfer damit beschäftigen,
- **mit welchen Prüfungshandlungen** er auf die festgestellten relevanten Risiken reagieren will,

um **hinreichende Sicherheit für sein Prüfungsurteil** zu erlangen.

Die **identifizierten Risiken** unterteilen sich in zwei Gruppen:

1. **Risiken** wesentlicher falscher Angaben **auf Abschlussebene**
2. **Risiken** wesentlicher falscher Angaben **auf Aussageebene**

Zur inhaltlichen Abgrenzung dieser Risiken verweisen wir auf die entsprechenden Ausführungen in **UWP 1/2023**.

Diese Unterscheidung ist von großer fachlicher Bedeutung (Ursache-Wirkungsverhältnis).

In **Abhängigkeit von der Art** der identifizierten Risiken hat der Abschlussprüfer zu entscheiden, welche **Schlussfolgerungen** er bezüglich seiner Prüfungshandlungen daraus zieht.

Stellt er **Risiken** auf

- **Abschlussebene** fest, die den Abschluss als Ganzes oder eine Vielzahl von Aussagen betreffen, so hat er **allgemeine Maßnahmen (Typus 1)** zu ergreifen.
- **Aussageebene** fest, so hat er differenzierte **Prüfungshandlungen nach Art, Zeit und Umfang (Typus 2)** zu planen.

7.2 Allgemeine Reaktionen (Typus 1)

7.2.1 Grundlegende Prüfungshandlungen

Bei den Reaktionen auf die **Risiken** wesentlicher falscher Angaben **auf Abschlussebene** können **allgemeine Reaktionen** des Abschlussprüfers zur Anwendung kommen, wie bspw.

- verstärkte Betonung der kritischen Grundhaltung,
- Einsatz erfahrener Mitarbeiter und von Sachverständigen,
- besondere Qualitätssicherungsmaßnahmen (z. B. stärkere Überwachung der Auftragsabwicklung oder Hinzuziehung eines Prozess-WPs),

- Überraschungsmomente bei der Auswahl von Prüfungshandlungen,
- allgemeine Änderung der Art, zeitlichen Einteilung oder des Umfangs von Prüfungshandlungen.

7.2.2 Einbeziehung des Kontrollumfelds

Für die Beurteilung der Reaktionen auf die festgestellten Risiken auf **Abschlussebene** ist weiterhin von wesentlicher Bedeutung, wie der Abschlussprüfer das **Kontrollumfeld** des Unternehmens einschätzt.

Hier besteht ein besonderes Dokumentationsanfordernis.

Hinweis:

Das individuelle **Kontrollumfeld** bildet das **Fundament** für alle weiteren Komponenten des IKS und stellt einen übergeordneten **Rahmen** dar.

Innerhalb dieses Rahmens wurden die Regelungen und Maßnahmen der anderen Komponenten des IKS eingeführt und umgesetzt werden.

Das Kontrollumfeld wird durch

- die **Einstellungen**,
- das **Problembewusstsein** und
- das **Verhalten des Managements**

im Hinblick auf das IKS **geprägt**.⁶²

7.2.3 Prägende Faktoren des Kontrollumfelds

Die wesentlichen **Faktoren**, die das **Kontrollumfeld prägen**, sind bspw.⁶³

- Integrität und ethisches Verhalten
- Fachliche Kompetenz (Interesse an fachlichen Neuerungen)
- Tätigkeit, Ansehen und Innovationsbereitschaft der Überwachungsorgane
- Philosophie und Geschäftsgebaren der Führungsebene
- Organisationsstruktur („Mehraugenprinzip“)
- Verteilung von Weisungsbefugnissen
- Personalpolitik (Fluktuation und Arbeitsplatztreue)

⁶² Zu den einzelnen Komponenten des IKS verweisen wir auf die Ausführungen in UWP 1/2023

⁶³ Oliver Bungartz, Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS), 6. Auflage S. 56. Sowie Anlage 3 zum ISA [DE] 315

7.2.4 Vorabeeschätzung durch den Abschlussprüfer bei der Planung

Die **Einschätzung der konkreten Ausgestaltung des Kontrollumfeldes** im zu prüfenden Unternehmen hat Auswirkungen auf die weitere **Prüfungsplanung** des Abschlussprüfers:

7.2.4.1 Fall 1: Wirksames Kontrollumfeld

Schätzt er das Kontrollumfeld als **wirksam** ein, dann kann er sich **stärker auf die internen Kontrollstrukturen** stützen und sich mit **weniger Skepsis** auf die vom Unternehmen selbst generierten Prüfungsnachweise stützen.

7.2.4.2 Fall 2: Vorliegen von Kontrollmängeln

Identifiziert er bei der Vorab-Einschätzung des Kontrollumfeldes Anhaltspunkte für **Kontrollmängel**, hat dies **gegenteilige** Folgewirkungen:

- Der Abschlussprüfer wird sich bspw. **nicht auf unterjährige Prüfungshandlungen** stützen, sondern einen verstärkten Fokus auf Prüfungshandlungen zum Abschlussstichtag legen.
- Es erfolgt eine **Ausweitung der aussagebezogenen Prüfungshandlungen**.

Fazit:

Die Würdigung des Kontrollumfeldes hat somit **Auswirkungen auf den allgemeinen Prüfungsansatz** und auf die Entscheidung über die weitere Vorgehensweise:

1. **Prüfung als Kombination** von Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen oder
2. Prüfung nur mit **Schwerpunkt** aussagebezogener Prüfungshandlungen.

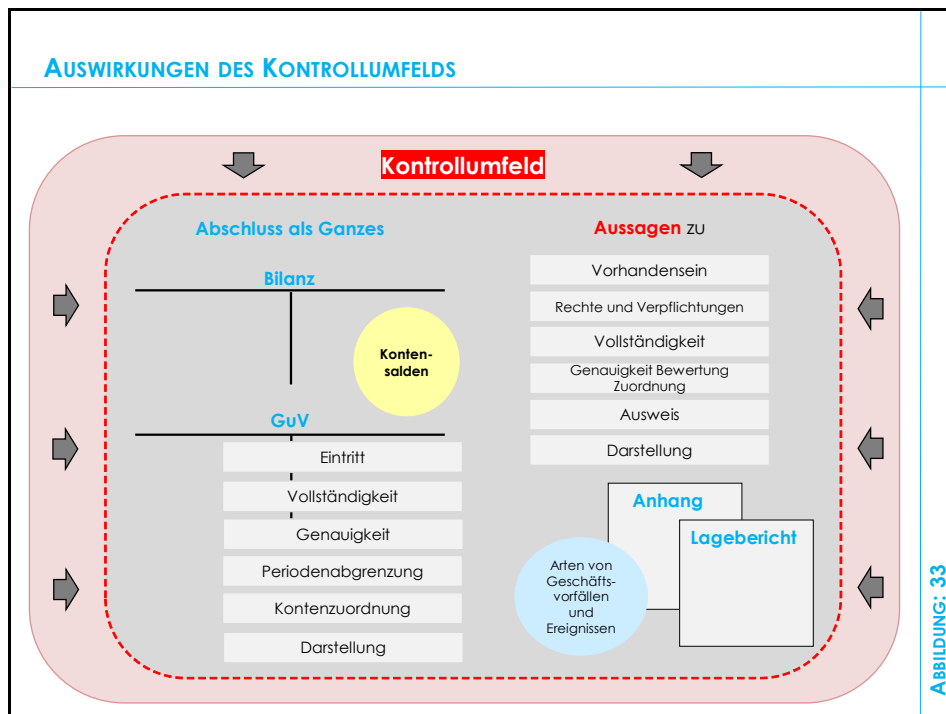


Abbildung 33: Auswirkungen des Kontrollumfeldes

7.3 Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene (Typus 2)

7.3.1 Reaktion auf die Risikobeurteilung mittels weiterer Prüfungshandlungen

7.3.1.1 Anknüpfung an die Risikoidentifizierung (Konnexität und Kausalität)

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Risikoidentifizierung durch die Analyse und das Verstehen des Geschäftsmodells und des gesamten Unternehmensumfelds **zahlreiche Geschäftsrisiken identifiziert**.

Der Prüfer hat zu überprüfen, ob und warum diese inhärenten Risiken **das Risiko für wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss** erhöhen.

7.3.1.2 Verknüpfung Risiken mit Konten/Abschlussangaben (Konnexität und Kausalität)

Die inhärenten Risiken müssen **zwingend** mit Konten oder Abschlusssausagen/-angaben **verknüpft** werden.

7.3.1.3 Ableitung weiterer Prüfungshandlungen

Daraus abgeleitet hat der Abschlussprüfer neben den allgemeinen Reaktionen weitere Prüfungshandlungen zu planen, mit denen **genau diesen identifizierten Risiken begegnet** werden soll.

7.3.1.4 Planung spezifischer Prüfungshandlungen

Bei der **Planung von Prüfungshandlungen** sind folgende Aspekte zu berücksichtigen:

1. **Würdigung der Gründe**, die für die Beurteilung der Risiken ursächlich waren, insbesondere
 - a. **Wahrscheinlichkeit** des Auftretens wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund **der besonderen Merkmale (inhärentes Risiko)** der relevanten Arten von
 - o Geschäftsvorfällen,
 - o Kontensalden und
 - o Abschlussangaben und
 - b. ob **relevante Kontrollen** bei der Risikobeurteilung berücksichtigt wurden (**Kontrollrisiko**).
2. **Je höher** das vom Abschlussprüfer **eingeschätzte Risiko** ist, **desto überzeugendere Prüfungsnachweise** muss der Abschlussprüfer einholen.

Hinweis:

Die Beurteilung der Risiken bildet die Grundlage für die sich anschließende Planung und Durchführung der weiteren Prüfungshandlungen.

Der Prüfer kann festlegen, dass **bestimmten aussagebezogenen Risiken** nur mit folgenden **Prüfungshandlungen** begegnet werden kann:

1. **Ausschließlich Funktionsprüfungen**
2. **Ausschließlich aussagebezogene** Prüfungshandlungen (Die Auswirkungen der Kontrollen bleiben bei der Risikobeurteilung außer Betracht; Funktionsprüfungen werden als zu ineffizient eingestuft. Es wurden keine relevanten Kontrollen für Aussagen identifiziert.)
3. **Kombination** von Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen.

Hinweis:

Unabhängig vom gewählten Ansatz müssen **für jede wesentliche Art** von

- Geschäftsvorfällen,
- Kontensalden oder
- Abschlussangaben

aussagebezogene Prüfungshandlungen durchgeführt werden!⁶⁴

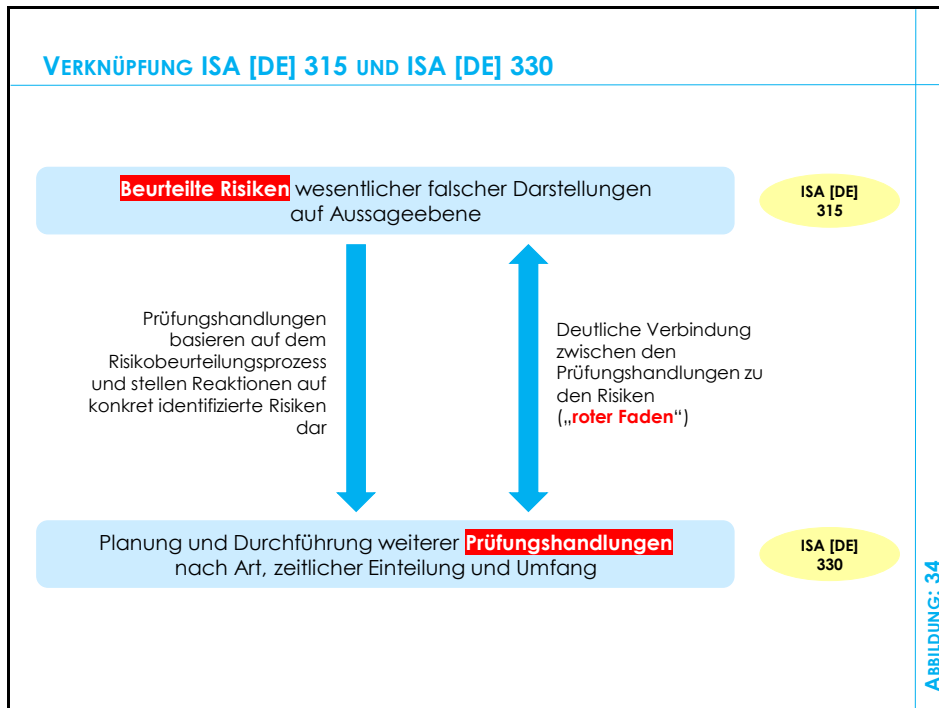


Abbildung 34: Verknüpfung von ISA [DE] 315 und ISA [DE] 330

7.3.2 Arten von Prüfungshandlungen

Die Definition der „**Art der Prüfungshandlungen**“ ist als Reaktion auf die beurteilten Risiken fachlich von **höchster Wichtigkeit**.⁶⁵

Die „**Art der Prüfungshandlungen**“ bezieht sich auf deren

- **Zweck** (Funktionsprüfung vs. aussagebezogene Prüfungshandlung) und
- **Kategorie**
 - Inaugenschein-/Einsichtnahme,
 - Beobachtung,

⁶⁴ Vgl. ISA [DE] 330 Tz. 18 und A4.

⁶⁵ Vgl. ISA [DE] 330 Tz. A5.

- Befragung,
- Bestätigung,
- Nachrechnen,
- Nachvollzug,
- analytische Prüfungshandlung

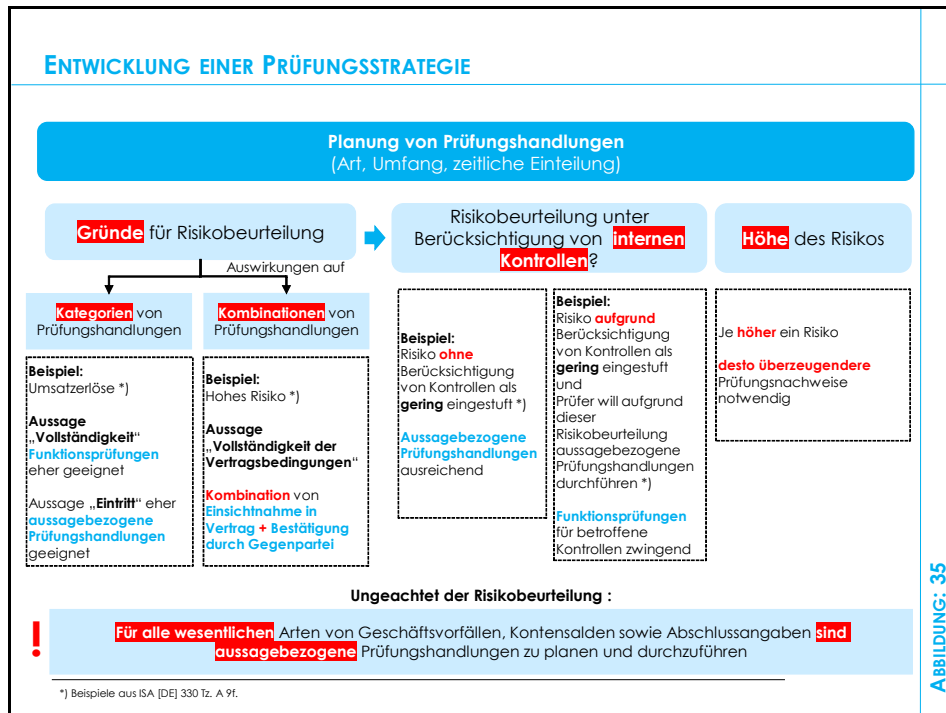


Abbildung 35: Entwicklung einer Prüfungsstrategie

7.3.3 Zeitliche Einteilung der Prüfungshandlungen

Bei der Erstellung der Prüfungsstrategie muss auch die zeitliche Einteilung der Prüfungshandlungen bedacht werden.

So können sowohl

- Funktionsprüfungen als auch
- aussagebezogene Prüfungshandlungen

unterjährig oder **zum Abschlussstichtag** durchgeführt werden.

Die **zeitliche Einteilung** betrifft zwei unterschiedliche Aspekte:

- **Aspekt 1: Wann** wird die Prüfungshandlung durchgeführt?
- **Aspekt 2: Für welchen Zeitpunkt/Zeitraum** gelten die gewonnenen Prüfungsnachweise?

7.3.3.1 Revolvierende Beurteilung von Ursachen – Folgen

Immer wieder muss der Abschlussprüfer die Verknüpfung herstellen zwischen

- **Ursachen** für die identifizierten inhärenten Risiken und
- den **möglichen Auswirkungen** auf eventuelle Fehler im Abschluss.

Nur wenn man die **Gründe möglicher Fehlerquellen** erkannt hat, kann man beurteilen,

- **welche** Prüfungshandlungen
- **wann** notwendig sind,

um nachweisen zu können, dass diese möglichen Fehlerquellen in diesem Abschluss gerade nicht aufgetreten sind.

Insbesondere wenn bei der Risikobeurteilung von funktionierenden **internen Kontrollen** ausgegangen wurde, ist zu überprüfen, ob diese Kontrollen auch tatsächlich das gesamte Jahr über funktioniert haben.

7.3.4 Möglichkeiten unterjähriger Kontrollen

Diese Prüfungshandlungen könnten bereits unterjährig systemseitig durchgeführt und zeitnah zum Abschlussstichtag dann aktualisiert werden (Update).

Im folgenden Schaubild sind **mögliche Kriterien** für die zeitliche Einteilung von Prüfungshandlungen dargestellt.

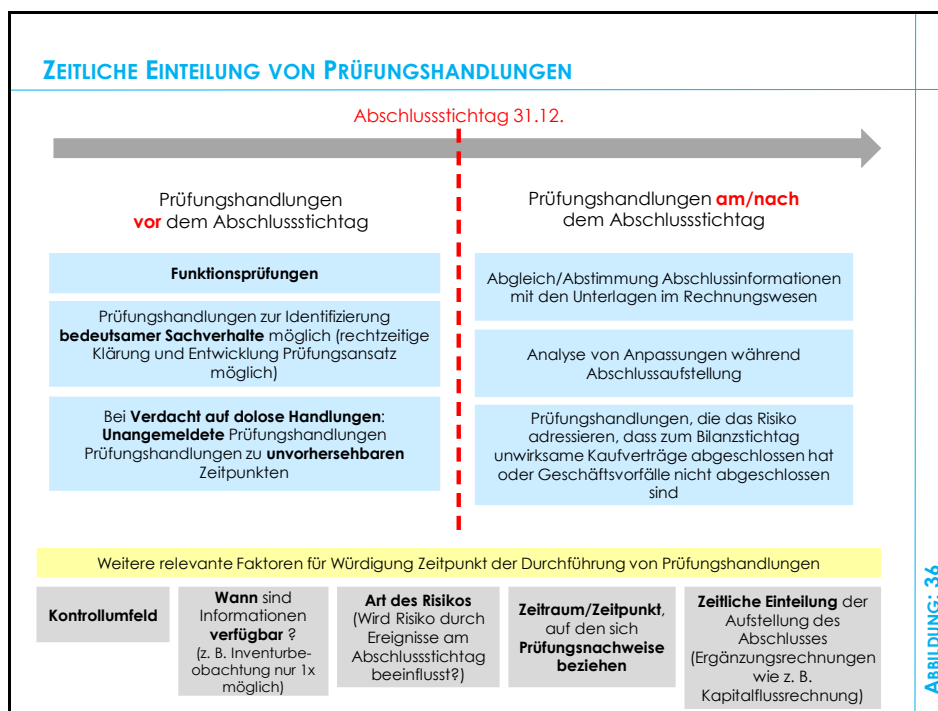


Abbildung 36: Zeitliche Einteilung von Prüfungshandlungen

Hinweis:

Je **größer das Risiko** wesentlicher falscher Darstellungen eingeschätzt wird, desto eher

- werden aussagebezogenen Prüfungshandlungen **am oder zeitnah zum Abschlussstichtag**
- **unangemeldete oder zu unvorhergesehenen Zeitpunkten** durchgeführte Prüfungshandlungen als angemessen und wirksam erachtet werden.⁶⁶

7.3.5 Umfang der Prüfungshandlungen

Der Umfang der festzulegenden Prüfungshandlungen bezeichnet die **Quantität** der Durchführung (z. B. Stichprobengröße oder Anzahl der Beobachtungen einer Kontrollaktivität).

7.3.5.1 Parameter mit Einfluss auf den Umfang

Der in Bezug auf eine Abschlussprüfung für notwendig erachtete Umfang von Prüfungshandlungen **hängt** von der individuellen **Würdigung**

- der **Wesentlichkeit** des beurteilten **Risikos** und
- des vom Abschlussprüfer **angestrebten Grades an Prüfungssicherheit** ab.

Hinweis:

Man kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der Umfang der Prüfungshandlungen **mit steigendem Risiko** wesentlicher falscher Darstellungen **zunimmt**.

7.3.5.2 Umgang mit den als „hoch“ eingestuften Risiken

Wenn der Prüfer **höher bewertete Risiken** identifiziert hat, und er entweder zahlenmäßig umfangreiche oder verlässlichere **Prüfungsnachweise** benötigt, könnte er dies erreichen, indem er

- die **Anzahl** der Prüfungsnachweise **erhöht** oder
- vermehrt **Nachweise von Dritten** oder
- untermauernde **Nachweise aus unabhängigen Quellen** erlangt.⁶⁷

⁶⁶ Vgl. ISA [DE] 330 Tz. A11.

⁶⁷ ISA [DE] 330 Tz. A19.

7.3.6 Funktionsprüfungen

Bevor der Abschlussprüfer Funktionsprüfungen plant, hat er eine **zentrale Überlegung** anzustellen:

Für **welche identifizierten Risiken** gibt es im Unternehmen **Kontrollen**, die die aus den Risiken resultierenden möglichen Fehler

- **verhindern**,
- **aufdecken** und
- **korrigieren**

sollen.

Funktionsprüfungen hat der Abschlussprüfer durchzuführen, wenn er angemessene **Prüfungsnachweise für die Wirksamkeit** der relevanten Kontrollen erlangen will und folgende Gegebenheiten vorliegen:

- Die Risikobeurteilung geht von der **Erwartung** aus, dass die **Kontrollen wirksam** funktionieren (d. h. der Abschlussprüfer beabsichtigt sich bei der Festlegung des Prüfungsprogramms auf die Wirksamkeit der Kontrollen zu verlassen) oder
- **aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine** können **keine** ausreichenden geeigneten **Prüfungsnachweise** auf Aussageebene erbringen
(Beispiel: **Ausschließlicher Einsatz von IT** zur Erfassung, Erstellung und Aufbewahrung von Geschäftsvorfällen und keinerlei Dokumentation außerhalb der IT kann vorgelegt werden).

Je stärker sich der Abschlussprüfer auf die Wirksamkeit einer Kontrolle verlassen möchte, desto überzeugendere Prüfungsnachweise muss er erlangen.

7.3.6.1 Arten und Umfang von Funktionsprüfungen

Merke: **Befragungen** alleine sind **nicht ausreichend**, um die Wirksamkeit von Kontrollen zu prüfen.

Vielfach kommt eine **Kombination** von Befragungen mit anderen Prüfungshandlungen zur Anwendung:

- Inaugenschein-/Einsichtnahme
- Nachvollzug
- Beobachtungen
- Einsichtnahme in Dokumentation
- Einsatz IT-gestützte Prüfungstechniken

7.3.6.2 Beispiel: Bankenverprobung durch Controllerin Meier

Sachverhalt:

Die interne Kontrolle der Konto- und Bankabstimmung wird regelmäßig von der Controllerin Meier durchgeführt.

Dokumentiert wird diese auf einem internen unter Abstimmformular unter **Angabe des Datums und ihrer Unterschrift**.

Vorgehensweise des Abschlussprüfers:

Der Abschlussprüfer hat somit nicht den Inhalt der Bankabstimmung (z. B. Kontensalden, sonstige Informationen) zu prüfen, sondern „**nur**“ **die interne Kontrolle**, d.h. ob die richtige Person zum korrekten Zeitpunkt abgezeichnet hat.

Folglich bietet sich in diesem Zusammenhang die **Einsichtnahme** in die Dokumentation des Unternehmens an.

7.3.7 Planung der Prüfungshandlungen

Bei der Planung von Prüfungshandlungen sind zu berücksichtigen:

- **Art der Anwendung** von Kontrollen zu relevanten Zeiten
- **Stetigkeit** ihrer Anwendung
- **wer** hat und **wie** wurde die Kontrolle durchgeführt.

Ergänzend ist zu prüfen, ob

- die ausgewählten, zu prüfenden Kontrollen von anderen Kontrollen abhängen (**mittelbare Kontrollen**) und
- ob ggf. **Prüfungsnachweise für die Wirksamkeit** der mittelbaren Kontrollen notwendig sind.

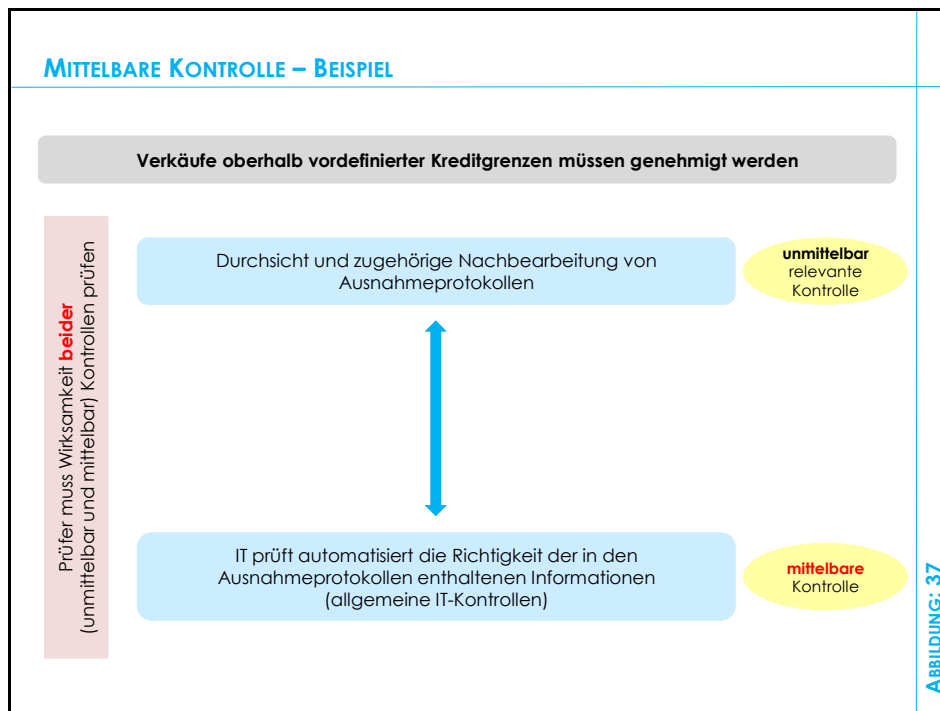


Abbildung 37: Mittelbare Kontrolle – Beispiel

7.3.8 Die Planung des Umfangs von Funktionsprüfungen

Bei der **Planung des Umfangs** der durchzuführenden Prüfungshandlungen sind folgende Sachverhalte zu berücksichtigen:

1. **Häufigkeit** der Durchführung der Kontrolle innerhalb Geschäftsjahr
2. **Dauer des Zeitraums**, für den sich der Abschlussprüfer auf die Wirksamkeit der Kontrolle verlässt
3. **Erwartungswert** der Abweichung von der Kontrolle
4. **Verlässlichkeit** der möglichen Prüfungsnachweise
5. Umfang von Prüfungsnachweisen aus Funktionsprüfungen **anderer Kontrollen**

7.3.9 Sonderfall: IT-gestützte Kontrollen

Bei **IT-gestützten Kontrollen** kann sich der Abschlussprüfer in der Regel auf die **Stetigkeit** der IT-Verarbeitung verlassen.

Sofern die Wirksamkeit einer implementierten Kontrolle bereits durch Prüfungshandlungen bestätigt wurde, so kann sich der Abschlussprüfer bei den Folgeprüfungen im Wesentlichen darauf konzentrieren, ob **an den eingesetzten IT-Systemen Veränderungen** vorgenommen wurden.

7.3.10 „Dual-Purpose-Tests“

Der Abschlussprüfer kann eine **Funktionsprüfung** derart konzipieren, dass mit dieser **gleichzeitig eine Einzelfallprüfung** für denselben Geschäftsvorfall durchgeführt wird.

Obwohl diese Prüfungshandlungen unterschiedlichen Zwecken dienen, können beide Zwecke mit der Durchführung einer

- **Funktionsprüfung** und einer
- **Einzelfallprüfung**

für denselben Geschäftsvorfall gleichzeitig erreicht werden.

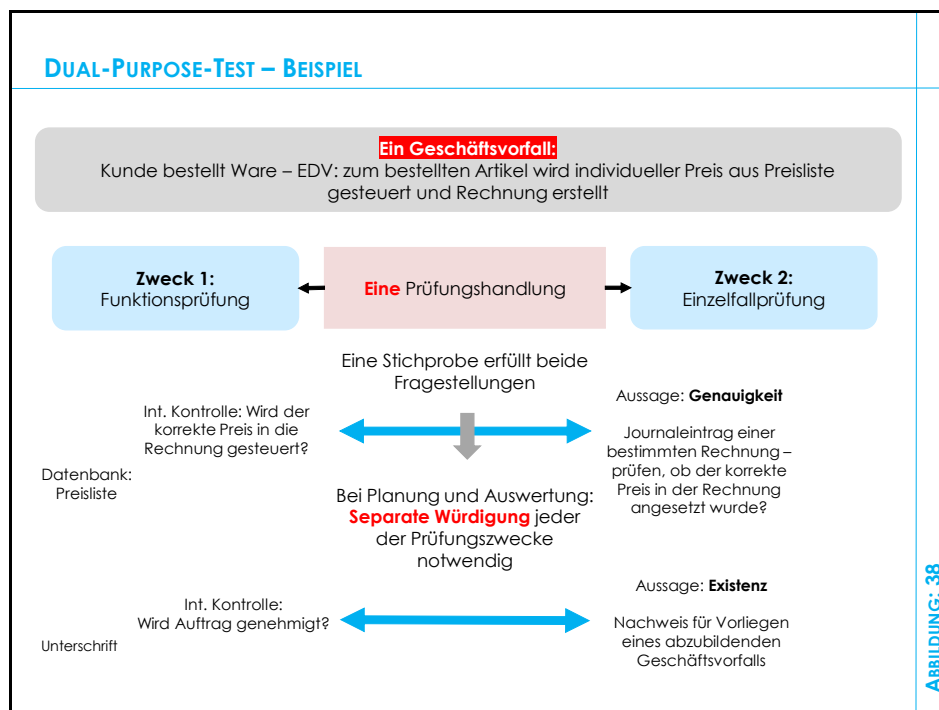


Abbildung 38: Dual-Purpose-Test – Beispiel

7.3.11 Fall: Durchführung von unterjährigen Funktionsprüfungen

Sofern der Abschlussprüfer die Wirksamkeit von Kontrollen innerhalb eines **unterjährigen Zeitraums** prüft, muss er zum Bilanzstichtag nachfolgende Prüfungshandlungen ergänzen:

1. Prüfung, ob **nach** dem geprüften unterjährigen Zeitraum **bedeutsame Veränderungen** an diesen Kontrollen vorgenommen wurden und
2. Festlegung, welche **weiteren Prüfungsnachweise** für den verbleibenden Zeitraum einzuholen sind (z. B. Ausdehnung der Funktionsprüfungen oder Prüfung der internen Überwachung der Kontrollen).

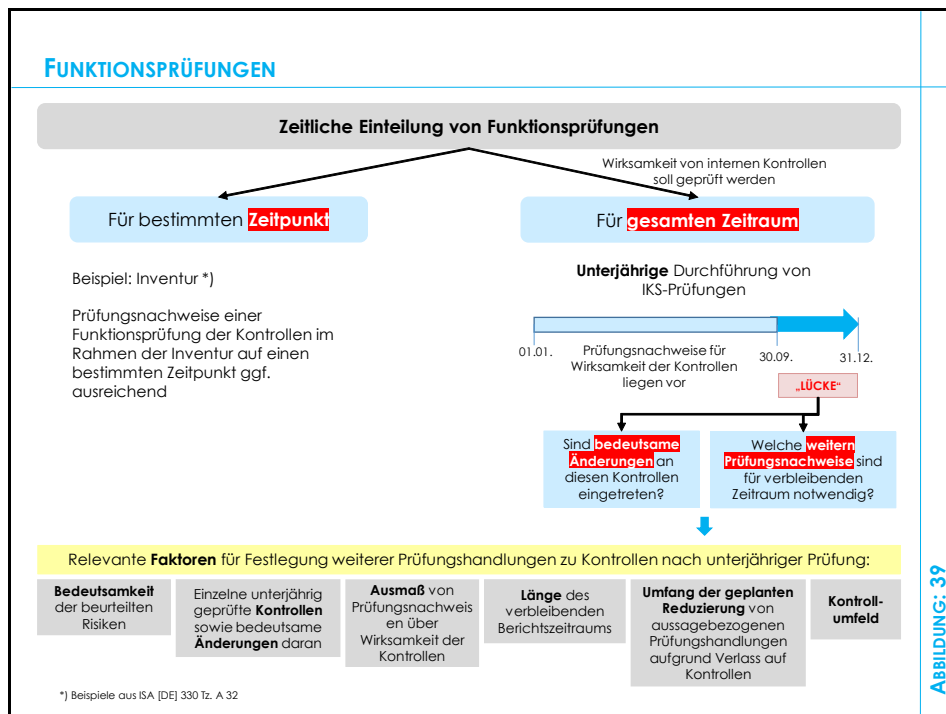


Abbildung 39: Zeitliche Einteilung von Funktionsprüfungen

7.3.12 Nutzung von Prüfungsnachweisen aus vorhergehenden Abschlussprüfungen

Sofern der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise aus Funktionsprüfungen von Vorjahren nutzen will, hat er ein **Update der Kontrollen** vorzunehmen,

- er hat **Prüfungsnachweise** darüber zu erlangen,
- ob zeitlich nach den damals durchgeführten Prüfungshandlungen **bedeutsame Änderungen** bei diesen Kontrollen vorgenommen worden sind.

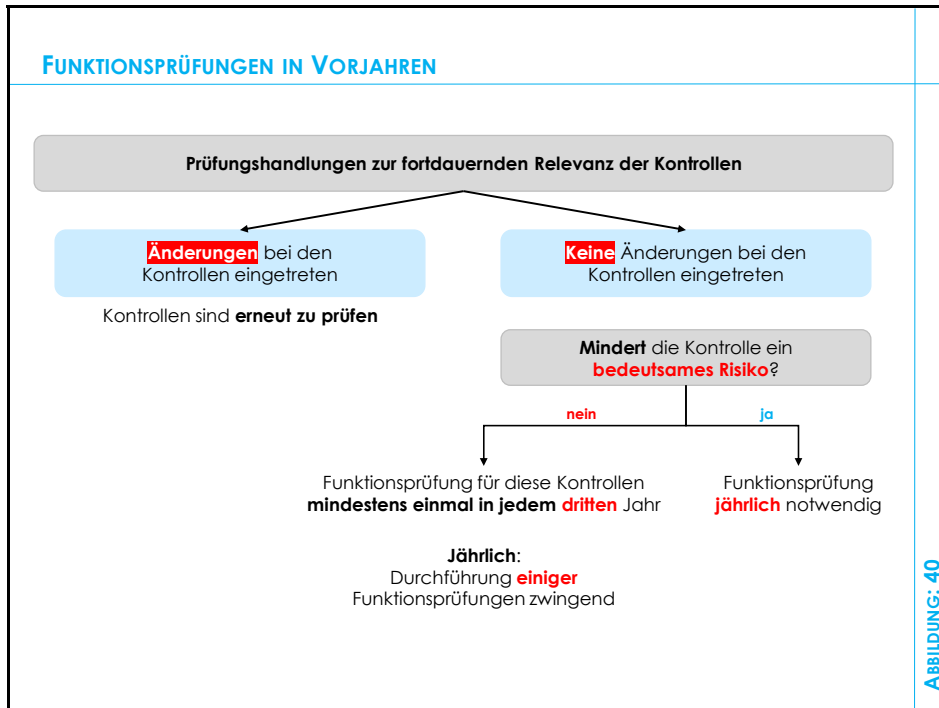


Abbildung 40: Funktionsprüfungen in Vorjahren

Hinweis:

Sofern der Prüfer bei den **Funktionsprüfungen des IKS** auf **Ergebnisse der Vorjahresprüfungen** zurückgreifen will, enthält ISA [DE] 330 **restriktivere Vorgaben** als der bisher gültige IDW PS 261 n.F..

Nach IDW PS 261 n.F. war die Nutzung von Vorjahresnachweisen zur Wirksamkeit von Kontrollen grundsätzlich möglich.

IDW PS 261 n.F. Tz. 77	ISA [DE] 330 Tz. 13
1. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit kann der Abschlussprüfer ggf. auf die Ergebnisse von Vorjahresprüfungen zurückgreifen.	Bei der Festlegung, ob die Nutzung von Prüfungsnachweisen über die Wirksamkeit von Kontrollen aus vorhergehenden Abschlussprüfungen angemessen ist und wie lange der Zeitraum sein darf, der bis zu einer erneuten Funktionsprüfung einer Kontrolle vergehen darf, hat der Prüfer folgendes zu würdigen:
	- Wirksamkeit anderer Bestandteile des IKS - Risiken aus der speziellen Kontrolle - Wirksamkeit allgemeiner IT-Kontrollen - Wirksamkeit der Kontrolle und ihrer Anwendung (Abweichungen in Vorjahren/Personalwechsel) - Risiko für die Kontrolle bei veränderten Rahmenbedingungen - Risiko für falsche Darstellungen und in welchem Ausmaß man sich auf die Kontrolle verlässt
2. Der Abschlussprüfer hat insb. Prüfungsnachweise im Zusammenhang mit bedeutsamen Veränderungen von Art und Umfang des internen Kontrollsystems einzuholen und deren Auswirkungen auf die Kontrollrisiken zu beurteilen.	Der Abschlussprüfer hat insb. Prüfungsnachweise einzuholen, ob nach der vorhergehenden Abschlussprüfung bedeutsame Änderungen bei diesen Kontrollen eingetreten sind.
3. Fall 1: Es sind Änderungen eingetreten: Ist das interne Kontrollsystem in einem Prüffeld im Laufe des Geschäftsjahres geändert worden, sind sowohl die ursprünglichen als auch die geänderten Regelungen zu würdigen. Fall 2: Es sind keine Änderungen eingetreten	Fall 1: Es sind Änderungen eingetreten: Kontrollen sind in der laufenden Abschlussprüfung erneut zu prüfen. Fall 2: Es sind keine Änderungen eingetreten: Funktionsprüfung der Kontrollen mindestens in jeder 3. Abschlussprüfung. Durchführung einiger Funktionsprüfungen in der laufenden Abschlussprüfung.

7.3.13 Beurteilung der Wirksamkeit von Kontrollen

Sofern der Abschlussprüfer im Laufe seiner Prüfung durch aussagebezogene Prüfungshandlungen wesentliche Fehler aufdeckt, ist dies ein Indiz dafür, dass **Mängel im IKS vorliegen**.

7.3.13.1 Fall: Aufdeckung von Mängeln im IKS

Sofern bei Kontrollen **Mängel** aufgedeckt wurden, auf die sich der Abschlussprüfer verlassen will, muss er **spezifische Befragungen** durchführen, um ein **besseres Verständnis** zu gewinnen und **beurteilen** zu können, ob er

- sich auf die durchgeführten Funktionsprüfungen stützen und somit **auf die Kontrollen verlassen** kann, oder ob er
- **weitere Funktionsprüfungen** durchführen muss oder ob er
- **aussagebezogene** Prüfungshandlungen **verstärkt einplanen** muss, um den Risiken begegnen zu können.

Das Konzept der Wirksamkeit beruht auf dem Umstand, dass es im Unternehmen **stets Abweichungen** von den installierten Kontrollmechanismen geben kann.

So können grundsätzlich Kontrollabläufe installiert sein, diese können aber ggf. im betrieblichen Alltag nicht eingehalten werden aufgrund von beispielsweise

- Personalausfall,
- Personalwechsel,
- saisonalen Schwankungen des Geschäftsvolumens oder
- schlicht menschlichem Versagen.

7.3.13.2 Mögliche Ursachen für IKS-Mängel

Entscheidend ist dabei, herauszufinden,

- ob es sich um **einmalige/zeitlich begrenzte Abweichungen** vom üblichen Kontrollverfahren handelt, oder
- ob ein **potentiell dauerhafter Wiederholungsfehler** vorliegt.

7.3.13.3 Beurteilung der Verlässlichkeit von Kontrollen

Davon hängt wiederum ab, ob die **Kontrolle ausreichend verlässlich** ist, sodass sich der Abschlussprüfer darauf verlassen und den Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen darauf stützend einschränken kann.

7.3.14 Praxisfall: Beispiel für eine Funktionsprüfung (allgemein): Risiko der Vorfakturierung bei der Metallbau GmbH

Im Rahmen der Risikobeurteilung hat Abschlussprüfer Pffigig als relevantes **Risiko die Umsatzrealisierung bzw. Vorfakturierung** identifiziert und als bedeutsames Risiko beurteilt.

Sachverhalt:

Da er ein knappes Prüfungsbudget hat, **will** er sich auf das **Interne Kontrollsystem** bezüglich der Umsatzrealisierung **verlassen**, vor allem, da er erfahren hat, dass die zu prüfende Metallbau GmbH seit vergangenem Jahr ein vollautomatisches ERP-System eingeführt hat. Da entfällt für ihn das lästige Prüfen einzelner Ausgangsrechnungen.

Schritt 1: Verknüpfung Risiko mit Positionen:

Pfiffig überlegt, dass in diesem Risikobereich **die Positionen**

- Umsatzerlöse,
- Materialaufwand,
- Forderungen aus Lieferung und Leistung und
- die Vorräte und

bei diesen Positionen die **Aussagen**

- Vollständigkeit,
- Bewertung und
- Ausweis

betroffen sind.

Schritt 2: Aufbauprüfung des Prozesses „Verkauf“:

Im Hinblick auf diese Aussagen muss Pfiffig eine **Aufbauprüfung** des **Prozesses „Verkauf“** machen.

Dabei identifiziert er folgende relevante Risiken und die korrespondierenden von Unternehmen vorgesehenen Kontrollen (Auszug):

	Risiko (exemplarisch)	mögliche Kontrolle
1.	Warenversand wird falsch oder unvollständig verbucht	Periodische physische Inventur der Vorräte und Abstimmung mit separaten Versandlisten
2.	Lieferungen werden nicht in der richtigen Periode verbucht	Abstimmung der verbuchten Lieferungen mit Versandpapieren (Abweichungsanalyse durch System oder manuell in regelmäßigen Abständen)
3.	Unberechtigte Nutzer können Lieferungen einpflegen	Systemseitige Zugriffsberechtigungen
4.	Fehlerhafte Verkaufspreise bei Rechnungsstellung	Systemseitige Pflege von zuvor genehmigten Preislisten in den Stammdaten;

		Soll-Ist-Vergleiche mit Abweichungsanalyse
5.	Lieferschein als Grundlage für Ausgangsrechnung geht verloren	Fortlaufende Nummerierung der Lieferscheine und systemseitige Nummernlückenanalyse mit Kontrolle

Funktionsprüfung als Ergänzung zur IKS-Aufbauprüfung

Falls Pffiffig sich nun bei seiner Abschlussprüfung auf diese identifizierten und von ihm als relevant eingestuften Kontrollen stützen will, so muss er **für diese Kontrollen eine Funktionsprüfung** durchführen.

Die Funktionsprüfung muss dann durchgeführt werden, wenn die **Kontrollaktivität** in der Metallbau GmbH situativ **gerade vollzogen wird**. Nur dann kann die Funktion getestet werden.

Schritt 3: Konkrete Vorgehensweise bei der Funktionsprüfung

Er hat einen **Stichprobenumfang** zu bestimmen und dann **Prüfungshandlungen** durchzuführen mittels

- Befragung von Personen
- Beobachtung der Abläufe/Tätigkeiten im Unternehmen
- Durchsicht von Dokumenten
- Nachvollzug der Kontrolle

Ergebnis der Funktionsprüfungen:

Als Ergebnis der Funktionsprüfung stellt Pffiffig fest, dass

- die implementierten Kontrollen gut funktionieren und somit
- die identifizierten Risiken minimieren.

Folge: WP Pffiffig kann sich hier guten Gewissens auf die Wirksamkeit dieser Kontrollen verlassen.

7.3.15 Aussagebezogene Prüfungshandlungen

Für alle **wesentlichen** Arten von

- Geschäftsvorfällen,
- Kontensalden sowie
- Abschlussangaben

hat der Abschlussprüfer **aussagebezogene Prüfungshandlungen** zu planen und durchzuführen.

Aber: Bei diesen darf er sich **nicht** alleine auf die Wirksamkeit von Kontrollen verlassen.

Diese fachliche Vorgaben trägt dem Umstand Rechnung, dass

- Risikobeurteilung eine individuelle **Ermessensbeurteilung** des Abschlussprüfers ist und es daher sein kann, dass er **nicht sämtliche Risiken identifiziert** hat
- das **IKS inhärenten Risiken** unterliegt und möglicherweise die Kontrollen durch Führungskräfte **außer Kraft gesetzt** werden („Management-Override“).

7.3.15.1 Festlegungen durch den Abschlussprüfer

Der Abschlussprüfer kann im **Rahmen seines Ermessens** folgende drei Vorgehensweisen festlegen:

1. **Ausschließlich** aussagebezogene **analytische** Prüfungshandlungen (v.a. bei großer Anzahl von Geschäftsvorfällen).
2. **Ausschließlich Einzelfallprüfungen** (z. B. „Vorhandensein“, sofern in Bilanzposten nur eine Position enthalten ist; Umfang der Prüfung wird durch Stichprobenumfang beeinflusst).
3. **Kombination** von analytischen Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen.

7.3.15.2 Entscheidung über Bestätigungen Dritter

Weiterhin muss der Abschlussprüfer **würdigen**, ob **externe Bestätigungen** als aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen sind.

Im Gegensatz zur bisherigen Regelung in IDW PS 302 n.F. ist die Einholung von Bankbestätigungen **nicht mehr verpflichtend**, sondern sie wird in das **Ermessen des Abschlussprüfers** gestellt.
68

- Der Abschlussprüfer hat dabei zu berücksichtigen, dass die **Verlässlichkeit** von Prüfungsnachweisen **steigt**, wenn sie aus **externen Quellen** stammen.
- **Anwendungsfälle** und **Faktoren**, die den Abschlussprüfer bei der Entscheidung unterstützen, **ob externe Bestätigungen einzuholen sind**, sind nachfolgend exemplarisch dargestellt:⁶⁹

^{68/69} Vgl. Hinweis des IDW vom August 2020 „Anforderungen an die Einholung von Bestätigungen Dritter im Rahmen der Abschlussprüfung (insb. Bei Treuhandverhältnisse)“

⁶⁹ ISA [DE] 330 Tz. A51

EXTERNE BESTÄTIGUNGEN	
Anwendungsfälle	Einflussfaktoren für Ermessensentscheidung des Prüfers
Kontostände und sonstige Informationen bei Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten	Kenntnisse der bestätigenden Partei über den Sachverhalt
Forderungssalden und -bedingungen	Fähigkeit/Bereitschaft der bestätigenden Partei zu antworten; bzw. Einschätzung der Wahrscheinlichkeit, dass die bestätigende Partei: - Nicht Verantwortung für Beantwortung übernimmt - Beantwortung für zu teuer/zeitaufwändig hält - Bedenken hinsichtlich möglicher Haftungs-inanspruchnahme nach Beantwortung - Ihre Geschäfte in abweichender Währung erfasst - In Umfeld tätig, in dem Beantwortung von Bestätigungsanfragen nicht bedeutend ist
Vorräte (Zolllager/Konsignationsware)	
Eigentumsurkunden für Immobilien (hinterlegt bei Dritten)	
Wertpapiere (bei Dritten verwahrt)	
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditgebern (inkl. Rückzahlungsmodalitäten)	
Verbindlichkeitssalden und -bedingungen	Objektivität der vorgesehenen bestätigenden Partei (z. B. nahe stehende Person – eher kritisch)

ABBILDUNG: 41

Abbildung 41: Anwendungsfälle und Einflussfaktoren für externe Bestätigungen

7.3.16 Parameter zur Planung von aussagebezogene Prüfungshandlungen

Für die Planung von Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen sind **Art und Komplexität des Rechnungslegungsprozesses** und die damit verbundenen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen entscheidend.

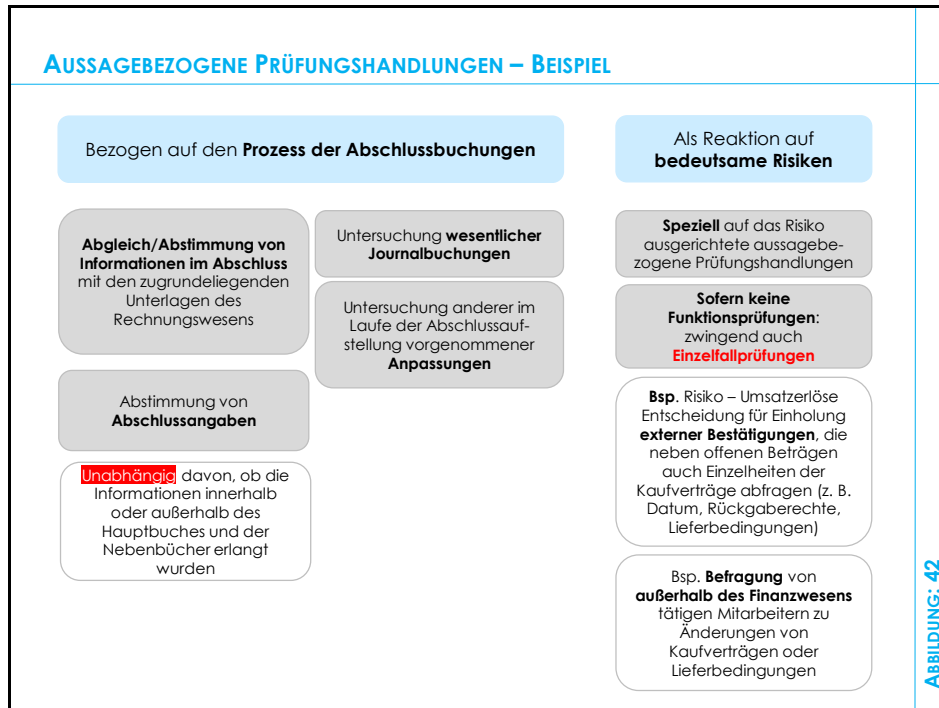


Abbildung 42: Aussagebezogene Prüfungshandlungen

7.3.17 Unterjährige Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen

Sofern die aussagebezogenen Prüfungshandlungen **unterjährig** durchgeführt werden, muss der Abschlussprüfer planen, wie er den **Zeitraum zwischen** diesen Prüfungshandlungen und dem Abschlussstichtag **abdecken** kann.

7.3.17.1 Prüferische Vorgehensweise

Der Prüfer kann entweder für den verbleibenden Zeitraum

- aussagebezogene Prüfungshandlungen mit Funktionsprüfungen **kombinieren** oder
- **allein weitere aussagebezogene** Prüfungshandlungen vornehmen, wenn er dies für ausreichend hält.

7.3.17.2 Prüferische Zielsetzung

Der Prüfer muss sicherstellen, dass durch diese ergänzenden Prüfungshandlungen eine **hinreichende Sicherheit** dafür erlangt werden kann, dass die Schlussfolgerungen aus der unterjährigen Prüfung angemessen und ausreichend für die Prüfung bis zum Bilanzstichtag sind.

7.4 Angemessenheit der Darstellung des Abschlusses

Der Abschlussprüfer muss ergänzend dazu prüfen, ob die Gesamtdarstellung des Abschlusses in **Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen** steht.

Dies betrifft bspw.

- genutzte Terminologie
- verfügbarer Detaillierungsgrad
- Aggregation/Disaggregation von Beträgen
- Grundlagen für ausgewiesene Beträge

Der Prüfer hat **zu würdigen**, ob

- die Finanzinformationen, Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände angemessen **klassifiziert und beschrieben** sind (z. B. Nutzung korrekter Terminologie, ausreichender Detaillierungsgrad, Postenzuordnung) und
- der Abschluss angemessen **dargestellt, aufgebaut und inhaltlich richtig** ist.

7.5 Finale Beurteilung, ob die erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind

7.5.1 Die Abschlussprüfung als dynamischer Prozess

Die Abschlussprüfung ist ein **iterativer Prozess**.

Im Laufe der Prüfung können neu gewonnene Erkenntnisse dazu führen, dass ursprüngliche Erwartungen revidiert werden und die Überarbeitung der bisherigen Prüfungsplanung erforderlich ist.

7.5.2 Abschließende Beurteilung

Schlussendlich hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob er **ausreichende geeignete Prüfungsnachweise** erlangt hat.

Sollte dies **nicht** der Fall sein, muss er versuchen, weitere ausreichende geeignete Nachweise zu erlangen. Wenn dies nicht möglich ist, muss der Prüfer entweder sein **Prüfungsurteil einschränken** oder die **Nichtabgabe des Prüfungsurteils** erklären.

7.6 Dokumentation

In die Prüfungsdokumentation muss im Wesentlichen aufgenommen werden:

- **Allgemeine Reaktionen** auf Risiken auf Abschlussebene sowie **Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren** durchgeführten Prüfungshandlungen,

- **Verknüpfung** von beurteilten Risiken und Prüfungshandlungen,
- **Prüfungsergebnisse inkl. Schlussfolgerungen.**

Hierbei geben in der Regel entsprechende Software-Pakete Hilfestellung (QS-System zur Auftragsabwicklung).



siehe
Anlagen-
band

#PH31

#PH32

7.7 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 7/1:**
„Short-View: Das Zusammenwirken von ISA [DE] 315 (Revised 2019) und ISA [DE] 330“
- **Praxishilfe 7/2:**
„Short-View ISA [DE] 330: „Systematik von Prüfungshandlungen“

THEMA 8:

Neue GoA: Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen (ISA [DE] 450)

8. Neue GoA: Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen (ISA [DE] 450)

8.1 Einführung

Die einzelnen ISA-Standards geben dem Prüfer einen groben Leitfaden für sein prüferisches Vorgehen.

Auf nachfolgende fachliche Fragestellungen wird dabei zu den einzelnen Verlautbarungen eingegangen:

- **ISA [DE] 315 (Revised 2019): „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis der Einheit und ihrem Umfeld“**

Wie muss der Prüfer vorgehen, um **Risiken** für wesentliche falsche Aussagen und Angaben **sowohl auf Abschlussebene als auch auf Aussageebene** zu identifizieren und wie sind diese zu beurteilen?

→ Es gilt, bedeutsame und sonstige für die Abschlussprüfung relevante Risiken heraus zu arbeiten.

- **ISA [DE] 300: „Planung einer Abschlussprüfung“**

Wie genau ist die Prüfungsstrategie zu bestimmen?

→ Bezogen auf die konkreten Umstände und Risikosituation des Unternehmens muss der Abschlussprüfer seine **Prüfungsstrategie** und das Prüfungsprogramm bestimmen, unter anderem auch,

- welche **Mitarbeiter** in die Prüfung eingebunden und in
- welchem **Zeitraum** die Prüfungshandlungen durchgeführt werden sollen.

- **ISA [DE] 330: „Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken“**

Welche konkreten **Prüfungshandlungen** sollen durchgeführt werden, um

- den relevanten Risiken zu begegnen und
- zu prüfen, ob aus den Risiken tatsächlich falsche Darstellungen resultieren
- oder ob die Risiken durch interne Sicherungsmaßnahmen

erkannt und begrenzt wurden.

- **ISA [DE] 450: „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“**

Wie ist vorzugehen, wenn durch die Abschlussprüfung falsche Darstellungen im Abschluss entdeckt wurden?

- Der Prüfer muss überlegen und **kommunizieren**, welche **Auswirkungen** diese Fehler haben.

Nach **ISA [DE] 450** hat der Abschlussprüfer hinsichtlich der identifizierten falschen Darstellungen folgende zwei grundlegende Beurteilung vorzunehmen:

Auswirkungen auf

- die **Abschlussprüfung** und
- den **Abschluss** – soweit sie **nicht korrigiert** wurden

8.1.1 Definition „Falsche Darstellung“

Als „falsche Darstellung“ wird eine **Abweichung** zwischen

- der Darstellung **im Abschluss** (Betrag, Ausweis, Darstellung oder Angabe) und
- der Darstellung, die nach den maßgeblichen **Rechnungslegungsgrundsätzen**

notwendig wäre, bezeichnet.

Als **Ursache** für „falsche Darstellungen“ können **Irrtümer** oder **do-lose Handlungen** in Betracht gezogen werden.

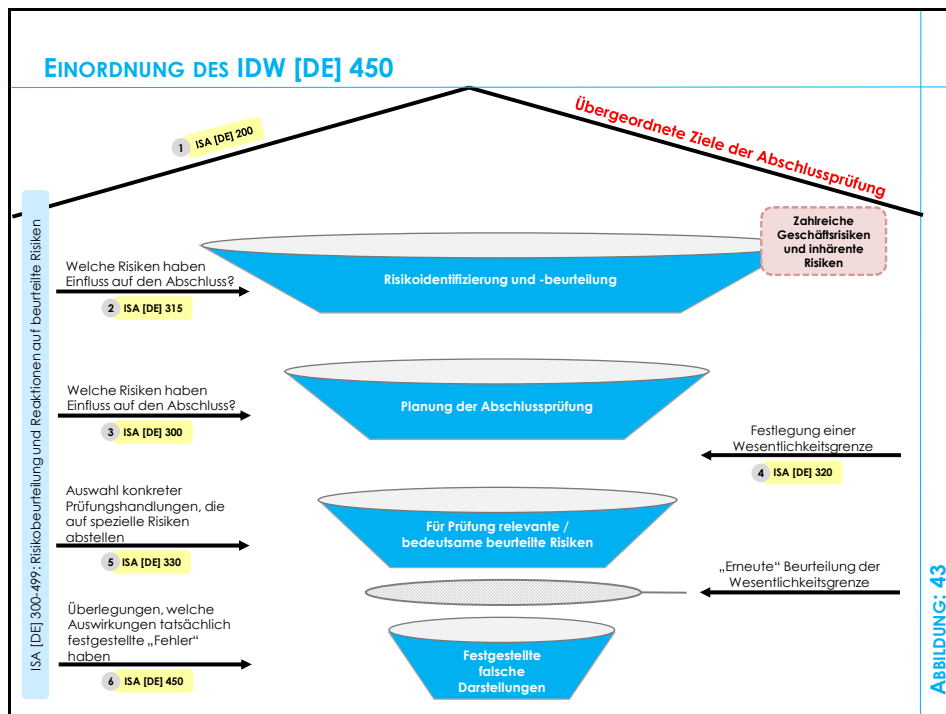


Abbildung 43: Einordnung des ISA[DE] 450

8.2 Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen

Im Rahmen der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze hat der Abschlussprüfer auch eine auftragsspezifische **Nichtaufgriffsgrenze** (kurz: NAG) zu bestimmen.

Sofern der Prüfer falsche Darstellungen identifiziert, die betragsmäßig **unterhalb der festgelegten Nichtaufgriffsgrenze** liegen, muss er diese Feststellungen nicht weiterverfolgen oder beurteilen. Diese Feststellungen fallen sozusagen „**unter den Tisch**“.

Nur die falschen Darstellungen **oberhalb** der Nichtaufgriffsgrenze hat er in der Liste seiner zusammenfassenden Feststellungen zu notieren, unabhängig davon, ob sie bereits korrigiert werden oder nicht.

Der Sinn dahinter ist, zeitnah festzustellen, ob festgestellte falsche Darstellungen

- bei der weiteren **Prüfungsdurchführung** rechtzeitig mitberücksichtigt werden müssen und
- **einzelnd oder in Summe** für den Abschluss als Ganzes **wesentlich** sind.

Beachte: Abgrenzung	
Zusammenstellung festgestellter falscher Darstellungen	Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen
Enthält alle festgestellten falschen Darstellungen oberhalb der Nichtaufgriffsgrenze und erfolgt fortlaufend und prüfungsbegleitend.	Einmalige Aufstellung der falschen Darstellungen, die bis zur Beendigung der Prüfung nicht korrigiert wurden. Vorlage zur Kenntnisnahme an die gesetzlichen Vertreter zusammen mit der Vollständigkeitserklärung sowie an die Aufsichtsorgane , d. h. für die „Überwachung Verantwortliche“.

8.3 Berücksichtigung der identifizierten falschen Darstellungen im weiteren Verlauf der Abschlussprüfung

Sofern der Abschlussprüfer falsche Darstellungen identifiziert, hat er zu prüfen, ob er seine **Prüfungsstrategie oder sein Prüfungsprogramm** an die neuen Erkenntnisse anpassen muss.

Dabei sind folgende Feststellungen relevant:

8.3.1 Vermutung weiterer bedeutender falscher Darstellungen

8.3.1.1 Erläuterung: Feststellung, ob die Art der falschen Darstellung und deren Umstände auf das Vorhandensein weiterer, in Summe dann wesentlicher falscher Darstellungen, hindeuten können

Der Abschlussprüfer hat die identifizierten falschen Darstellungen fortlaufend zusammenzustellen (zusammenfassende Liste der prüferischen Feststellungen).

Dabei geht es **nicht** (nur) um eine rechnerische Addition von Fehlern, sondern es geht vor allem darum, stets **das bis dahin festgestellte Volumen an Fehlern (Anzahl, Art oder Größe)** im Blick zu behalten.

Denn Sinn der Abschlussprüfung ist es, mit **hinreichender Sicherheit** festzustellen, dass der Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.

So kann ein festgestellter Fehler evtl. **kein isoliertes Ereignis**, sondern ein **Anhaltspunkt für ein strukturelles Problem** und somit für das Vorliegen weiterer falscher Darstellungen sein.

Als **Beispiele** seien hier genannt

- die Störung einer internen Kontrolle oder
- generell angewandte, unangemessene Annahmen oder
- Bewertungsmethoden.

8.3.2 Betrachtung der Summe der falschen Darstellungen

8.3.2.1 Erläuterung: Feststellung, ob sich die Summe der kumulierten falschen Darstellungen der Wesentlichkeitsgrenze nähert

Sofern der Prüfer feststellt, dass die bislang festgestellten Fehler

- einzeln oder
- in Summe

sich der ermittelten Wesentlichkeitsgrenze nähern, kann dies ein Hinweis darauf sein, dass der Abschluss **in Summe nicht frei von wesentlichen Fehlern** ist.

Hinweis:

Je mehr Fehler er aufdeckt und je näher er sich der Wesentlichkeitsgrenze damit nähert, desto weniger sonstige, nicht aufgedeckte Fehler dürfen im Abschluss enthalten sein, da ansonsten evtl. ein fehlerhaftes Prüfungsurteil abgegeben werden könnte.

Der Prüfer hat folglich in diesem Fall abzuwägen, ob eine **erhöhte Risikosituation** vorliegt und dementsprechend eine **Anpassung der Prüfungsplanung** (d. h. dynamische Prüfungsplanung hinsichtlich Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen) fachlich geboten ist.

MODIFIKATIONEN DER PRÜFUNGSSTRATEGIE / DES PRÜFUNGSPROGRAMMS (DYNAMISCHE PRÜFUNGSPLANUNG)		
Feststellung von Fehlern bei der Durchführung von geplanten Prüfungshandlungen: Möglicher Anpassungsbedarf des Prüfungsprogramms (Modifikation)		
Art	Zeitpunkt	Umfang
1 Bisher nur analytische Prüfungshandlungen Mögliche Modifikation: Zusätzliche Einzelfallprüfungen	2 Garantierückstellung Prüfung zu Prüfungsbeginn Mögliche Modifikation: Abschließende Prüfung zu späterem Zeitpunkt (dann verlässlichere Prüfungsnachweise) Zügiges Durchprüfen einzelner Prüffelder Mögliche Modifikation: Unterbrechung der Prüfung, um die Beschaffung von Prüfungsnachweisen zu ermöglichen	3 Cut-off-Prüfung Mögliche Modifikation: Ausweitung der Anzahl der zu prüfenden Debitorensalden zur Erhöhung
*) vgl. Abschn. 4.7. des F&A zu ISA [DE] 450 bzw. IDW PS 250 n.F.)		

ABBILDUNG: 44

Abbildung 44: Modifikationen der Prüfungsstrategie / des Prüfungsprogramms (dynamische Prüfungsplanung)

8.3.3 Fall: Das Management hat falsche Darstellungen korrigiert – Überprüfung, ob (weitere) falsche Darstellungen verbleiben

Der Prüfer hat falsche Darstellungen bei einer **bestimmten Art**

- von Geschäftsvorfällen oder
- Kontensalden oder
- Abschlussangaben

identifiziert.

Ergänzende Informationen:

Möglicherweise beruht diese Feststellung auf der Untersuchung einer **Stichprobe**.

Reaktion des Prüfers:

Damit der Prüfer sicher sein kann, dass **bei den übrigen Geschäftsvorfällen** der gleichen Art (Grundgesamtheit) nicht auch wieder derselbe Fehler auftritt, kann er seine Prüfungshandlungen insoweit ausdehnen.

Ob der Prüfer

- Art,
- Zeitpunkt und
- Umfang

der Prüfungshandlungen tatsächlich anpassen muss, hängt davon ab, **wie er das Risiko einschätzt**, dass es weitere unentdeckte Fehler geben kann, die zusammen mit den festgestellten Fehlern einen nicht akzeptablen Umfang annehmen.

Alternative Vorgehensweise – Einbindung Management:

Der Prüfer kann auch das **Management** dazu auffordern, alle bislang festgestellten **Fehler zu korrigieren**, um so eine Ausweitung der Prüfungshandlungen zu reduzieren oder ganz zu vermeiden.

8.4 Kommunikation und Korrektur falscher Darstellungen

8.4.1 Kommunikationspflicht

Sollte der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Abschlussprüfung falsche Darstellungen feststellen, so hat er zeitnah mit der zuständigen Managementebene die Sachverhalte zu erörtern und diese aufzufordern, die falschen Darstellungen zu korrigieren.

8.4.2 Feedback Management

Durch den **zeitnahen** Austausch bekommt das Management die **Gelegenheit**,

- rechtzeitig dem Prüfer eventuell bislang nicht berücksichtigte Aspekte zu **erläutern** und so darzulegen, dass es sich gar nicht um eine falsche Darstellung handelt oder
- andererseits einen bestehenden Fehler zu **korrigieren**.

8.4.3 Prüferpflichten bei Resignationshaltung

Sofern sich das Management **weigert**, eine offensichtlich notwendige Korrektur vorzunehmen, hat der Abschlussprüfer die **Gründe zu erforschen**, warum das Management sich weigert. Dadurch kann der Prüfer ggf. neue Aspekte erfahren, die seine Beurteilung der **Risiken für den Abschluss als Ganzes** beeinflussen können.

8.5 Beurteilung der Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen

8.5.1 Wesentlichkeitsgrenze – abschließende Betrachtung

Bevor der Abschlussprüfer **Schlussfolgerungen** zu den einzelnen festgestellten falschen Darstellungen zieht, hat er die Berechnung der **Wesentlichkeitsgrenze** nochmals letztmalig zu aktualisieren.

Er stellt dabei fest, ob diese auch entsprechend den aktuellen Erkenntnissen aus der laufenden Abschlussprüfung noch weiterhin angemessen ist.

Unter Zugrundelegung dieser Wesentlichkeit hat der Prüfer festzustellen, ob die nicht korrigierten falschen Darstellungen **einzel**n oder **in Summe** wesentlich sind.

Dabei hat er **für jede einzelne festgestellte falsche Darstellung** folgendes zu würdigen:

1. **Umfang** und **Art** der falschen Darstellung,
2. **Besondere Umstände** für das Auftreten,
3. Auswirkung nicht korrigierter falscher Darstellungen **aus vorhergehenden Zeiträumen**.

Dabei sind jeweils die nachfolgenden Aspekte zu würdigen:

- a. **Einzelne bestimmte Arten** von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben
- b. der **Abschluss als Ganzes**

8.5.2 Exkurs: Deutsche Besonderheit bezüglich Anhangangaben

Zur Beurteilung der Wesentlichkeit einer unterlassenen oder fehlerhaften Darstellung des Anhangs, hat der Abschlussprüfer

- **nach der Art** der Anhangangabe (originär oder derivativ/quantitativ oder qualitativ) sowie
- nach deren **Zielsetzung**

zu unterscheiden.⁷⁰

⁷⁰ Vgl. ISA [DE] 450 Tz. D 11.1

Die einzelnen Fallkonstellationen sind nachfolgend aufgeführt:⁷¹

BEURTEILUNG WESENTLICHKEIT VON ANHANGANGABEN					
Zielsetzung	Art des Fehlers	Originäre Angabe (Angabe verpflichtend im Anhang zu machen §§ 284, 285 HGB)		Derivative Angabe (Bezugnahme auf Bilanz/GuV – Angabe wahlweise im Anhang)	
		Einblick in VFE-Lage	andere Einblicksziele	Bilanz-/GuV-Posten, auf die Bezug genommen wird	
				Wesentlich	unwesentlich
Quantitative Angaben	unterlassene Angabe	Ermessen	wesentlich	wesentlich	unwesentlich
	fehlerhafte Angabe	Ermessen	Ermessen	wesentlich	unwesentlich
Qualitative Angaben	unterlassene Angabe	Ermessen	wesentlich		
	fehlerhafte Angabe	Ermessen	Ermessen		

„Ermessen“ = Würdigung der Wesentlichkeit unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz der falschen Darstellung für die Nutzer

ABBILDUNG: 45

Abbildung 45: Beurteilung Wesentlichkeit von Anhangangaben

8.5.3 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

8.5.3.1 Verpflichtung

Entsprechend den Vereinbarungen des Auftragsbestätigungsschreiben hat der Abschlussprüfer das Recht und zugleich die berufsrechtliche Pflicht mit den für die Überwachung Verantwortlichen sachgerecht zu kommunizieren.

8.5.3.2 Kommunikationspflichtige Inhalte vor Beendigung der Abschlussprüfung

- **Nicht korrigierte falsche Darstellungen** und Ihre möglichen **Auswirkungen** auf das Prüfungsurteil (Mitteilung Textentwurf Prüfungsurteil).
- Nicht korrigierte falsche Darstellungen **aus vorhergehenden Zeiträumen** und ihre Auswirkungen.

⁷¹ Zu Einzelheiten bezüglich „Wesentlichkeit bei der Anhangsprüfung“ vergleiche Kapitel 8 aus UWP 2/2021

8.5.3.3 Ergänzende Hinweise zur Beachtung durch den Prüfer

- Die **wesentlichen** nicht korrigierten Darstellungen sind **einzel**n zu bezeichnen.
- Der Prüfer hat die Aufsichtsorgane **zur Korrektur** nicht korrigierter falscher Darstellungen **aufzufordern**.

8.6 Schriftliche Erklärungen

Schlussendlich hat der Abschlussprüfer vom **Management** und ggf. ergänzend von den Mitgliedern des Aufsichtsorgans eine schriftliche Erklärung anzufordern, in der bestätigt wird, dass die **nicht korrigierten falschen Darstellungen** einzeln und in der Summe **nicht** als **wesentlich** für den Abschluss als Ganzes einzustufen sind.

Die **Auflistung** der nicht korrigierten falschen Darstellungen **muss** in der schriftlichen Erklärung enthalten sein oder als Anlage beigefügt werden („Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen“).

8.7 Dokumentation

Folgende Punkte sind hinsichtlich der falschen Darstellungen schriftlich festzuhalten:

1. Betrag, unterhalb dessen sie zweifelsfrei als unbeachtlich gelten,
2. alle während der Prüfung kumulierten falschen Darstellungen und ob sie korrigiert wurden,
3. Schlussfolgerung, ob die nicht korrigierten falschen Darstellungen einzeln oder in Summe wesentlich sind.

8.8 Abschließende Gesamtdarstellung

Zusammenfassung des Vorgehens bei der Feststellung falscher Darstellungen:

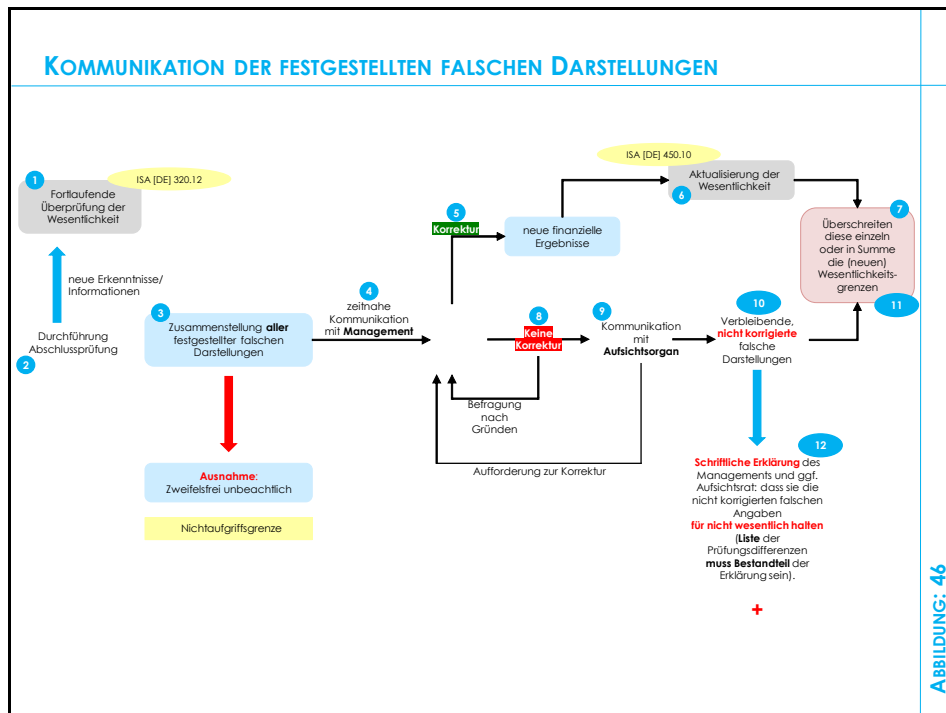


Abbildung 46: Kommunikation der festgestellten falschen Darstellungen

8.9 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 8:**
„Short-View ISA [DE] 450: „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“



siehe
Anlagen-
band

#PH33

THEMA 9:
Konkretisierungen zur
Prüfungsdokumentation
(ISA [DE] 230)

9. Konkretisierungen zur Prüfungsdokumentation (ISA [DE] 230)

Die Regelungen der neuen GoA / ISA [DE] zur Prüfungsdokumentation stehen nicht im Widerspruch zu IDW PS 460.

Jedoch konkretisieren die ISA [DE] („neue GoA“) die nach IDW PS („alte GoA“) bestehenden Regelungen und schaffen mehr Praxisbezug in den fachlichen Verlautbarungen.

9.1 Zielsetzung

Der Abschlussprüfer steht mit seiner Arbeit im Spannungsfeld zwischen

- effektiver,
- wirtschaftlicher und
- risikoorientierter

Prüfungsdurchführung und den **Anforderungen** von Aufsichtsorganen an eine nachvollziehbare Dokumentation der prüferischen Vorgehensweise.

Der Abschlussprüfer hat mit seiner Prüfungsdokumentation **drei Ziele** zu verfolgen:

1. Dokumentation der durchgeführten **Abschlussprüfung**
2. Ausreichende und geeignete Aufzeichnung der **Grundlagen für** die Erteilung des **Bestätigungsvermerks**
3. Nachweis, dass die Prüfung (Planung und Durchführung) in Übereinstimmung mit den **Grundsätzen ordnungsgemäßer Abschlussprüfung** erfolgt ist.

9.2 Prüfungsdokumentation für spätere Nachhaltigkeitszwecke

Im Rahmen der Durchführung von Abschlussprüfungen **unterstützt** eine **aussagefähige und strukturierte Dokumentation** insbesondere bei der

- **Beurteilung von komplexen Sachverhalten** im Rahmen der Prüfung durch die notwendige Dokumentation des Sachverhalts, der Annahmen und Schlussfolgerungen
- **Durchsicht der Prüfungsergebnisse** durch den verantwortlichen Prüfungsleiter/Wirtschaftsprüfer und damit bei der Anleitung und Überwachung der Prüfungstätigkeit⁷²

⁷² In Übereinstimmung mit IDW QS1 bzw. ISA 220

- Vorbereitung von **Folgeprüfungen** durch die Dokumentation von Hinweisen für das Folgejahr bzw. von Dauersachverhalten
- **Rechenschaftslegung** gegenüber Prüfern der internen und externen **Qualitätssicherung** sowie gegenüber anderen Personen im Rahmen von **externen Untersuchungen**

9.3 Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation

Die Prüfungsdokumentation beinhaltet die **Aufzeichnung** der

- durchgeführten **Prüfungshandlungen**
- relevanten **Prüfungsnachweise** und
- vom Abschlussprüfer gezogenen **Schlussfolgerungen**.

Der **Prüfungsbericht** ist ein Teil der Prüfungsdokumentation.

9.3.1 Konkretisierung der Vorgaben zur Prüfungsdokumentation nach ISA [DE] 230

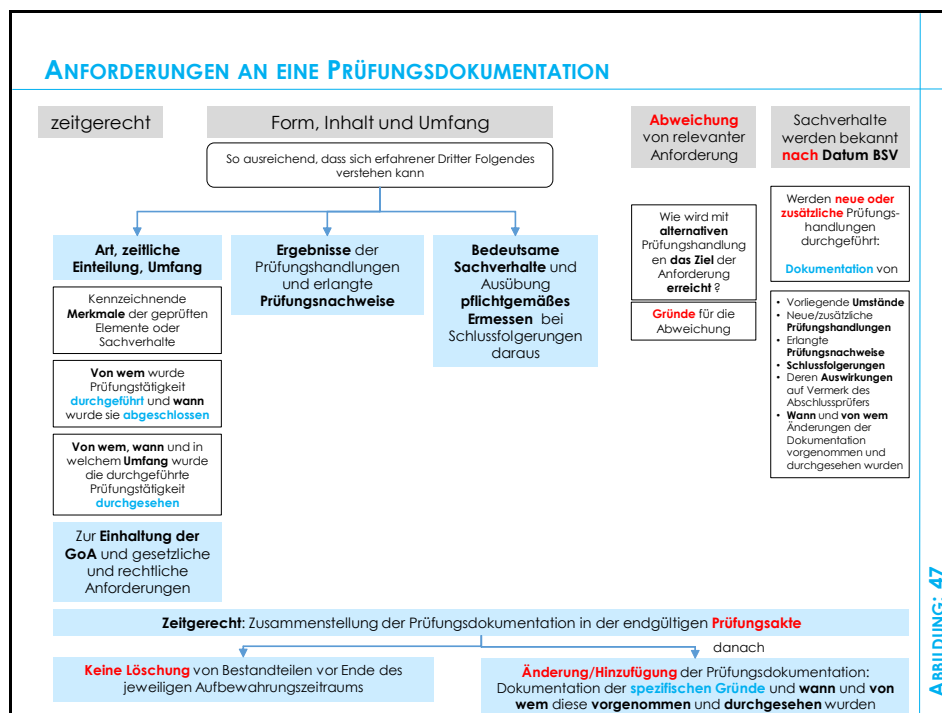


Abbildung 47: Anforderungen an eine Prüfungsdokumentation

9.3.1.1 Dokumentation der Einhaltung der GoA

Mit der Prüfungsdokumentation wird nachgewiesen, dass die GoA im Rahmen der Prüfungsdurchführung eingehalten werden.

Allerdings müssen **nicht alle** berücksichtigten Sachverhalte oder Beurteilungen dokumentiert werden.

Außerdem wird klargestellt, dass der **Abschlussprüfer nicht nochmals** die Übereinstimmung mit Sachverhalten gesondert (z. B. in einer Checkliste) dokumentiert, wenn sie **bereits** aus **anderen Prüfungsunterlagen** nachgewiesen wird.

DOKUMENTATION DER EINHALTUNG DER GoA	
Anforderung in (anderen) ISA [DE]	„Ausreichende“ Erfüllung in der Prüfungsdokumentation
Vorlage angemessener Prüfungsplanung	Vorlage eines angemessenen dokumentierten Prüfungsplans
Vereinbarung der Bedingungen des Prüfungsauftrages mit den für die Überwachung verantwortlichen Personen	Vorliegen eines unterschriebenen Auftragsbestätigungsschreibens
Nachweis der Einhaltung der Anforderungen zur Erteilung eines eingeschränkten Prüfungsurteils	Eingeschränktes Prüfungsurteil zum Abschluss im Vermerk des Abschlussprüfers enthalten
Einhaltung der kritischen Grundhaltung	z. B. Prüfungshandlungen zur Untermauerung der Antworten des Managements auf Befragungen des Prüfungsteams
Pflicht zur Anleitung, Überwachung und Durchführung der Prüfung in Übereinstimmung mit den GoA	z. B. Einbindung des für den Auftrag Verantwortlichen in bestimmte Prüfungsgebiete (z. B. Teilnahme an Diskussionen im Team)

(vgl. ISA [DE] 230 Tz. A7)

ABBILDUNG: 48

Abbildung 48: Dokumentation der Einhaltung der GoA

9.4 Besondere Aspekte bei der Einhaltung von ISA [DE] 230

9.4.1 Feststellung bedeutsamer Sachverhalte

Bedeutsame Sachverhalte bedürfen aufgrund der möglichen Folgewirkung einer fehlerhaften Darstellung im Abschluss **der besonderen Aufmerksamkeit** durch den Abschlussprüfer.

Ob ein bedeutsamer Sachverhalt vorliegt, hat der Prüfer in Ausübung seines **pflichtgemäßen Ermessens** zu beurteilen.

9.4.2 Vorliegen eines bedeutsamen Sachverhalts

Zur Beurteilung, ob ein bedeutsamer Sachverhalt vorliegt, ist eine **objektive** Analyse der gegebenen Tatsachen und Umstände notwendig.

Beispiele für **bedeutsame Sachverhalte**:⁷³

1. Sachverhalte, die **bedeutsame Risiken** zur Folge haben können⁷⁴
2. Prüfungsergebnisse, die **Hinweise** geben können, dass
 - o der Abschluss wesentliche **falsche Darstellungen** enthalten könnte oder
 - o die **frühere Risikobeurteilung** des Abschlussprüfers und seine geplanten Reaktionen darauf zu **revidieren** ist.
3. Umstände, welche die Anwendung notwendiger **Prüfungs-handlungen** erheblich **erschweren**
4. Feststellungen mit eventuell möglichen **Auswirkungen auf den Prüfungsvermerk**
 - o durch **Modifizierung** des Prüfungsurteils oder
 - o zur Aufnahme eines **Hinweises** mit Hervorhebung des Sachverhalts

9.4.3 Pflichtgemäßes Ermessen

Im Rahmen der Durchsicht der Prüfungsergebnisse sind die bedeutsamen Sachverhalte besonders interessant.

Inwieweit die Prüfungsdokumentation für diese Sachverhalte gehen muss, hängt entscheidend davon ab, in welchem **Ausmaß** der Abschlussprüfer **pflichtgemäßes Ermessen** ausüben musste.

Um nachvollziehen zu können,

- wie der Prüfer zu seinen Schlussfolgerungen gelangt ist,
- wo und wie er sein Ermessen ausgeübt hat,

ist dieses zu dokumentieren.

9.4.4 Beispiele für pflichtgemäßes Ermessen

Beispiele für Umstände, bei denen eine **Dokumentation** der **Anwendung pflichtgemäßen Ermessens** bei bedeutsamen Sachverhalten notwendig ist, können sein:

1. Sachverhalte, die der Abschlussprüfer „**zu würdigen**“ hat und diese Würdigung bei dem Auftrag bedeutsam ist: Begründung für die Schlussfolgerungen des Prüfers.
2. Grundlage für Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers über die Angemessenheit von **subjektiven Beurteilungen** des Unternehmens (z. B. bei geschätzten Werten).

⁷³ ISA [DE] 230 Tz. A8.

⁷⁴ ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 4e

3. Grundlage für Schlussfolgerungen über die **Echtheit von Dokumenten**, bei denen es bedeutsame Zweifel daran gab.
4. Bei Anwendung des IDW PS 401 bzw. ISA [DE] 701: Festlegung der besonders wichtigen Prüfungssachverhalte oder Negativerklärung.

9.4.5 Schlussmemorandum

Für die während der Prüfung festgestellten bedeutsamen Sachverhalte kann der Abschlussprüfer eine **Zusammenfassung** der Feststellungen in seine Akten aufnehmen.

Darin könnte er übersichtlich darstellen,

- **welche** bedeutsamen Sachverhalte identifiziert wurden
- Art und Weise der **Reaktionen**
- **Querverweise** auf andere einschlägige Prüfungsdokumente

9.4.6 Diskussionen / Befragungen

Da bedeutsame Sachverhalte und die Art und Weise, wie der Abschlussprüfer diese beurteilt, auch für externe Personen von Bedeutung sind, hat eine Dokumentation von **Diskussionen**

- mit dem Management,
- den für die Überwachung Verantwortlichen und
- anderen Personen (z.B. externe Berater)

zu erfolgen über

- bedeutsame Sachverhalte, einschließlich
- der Art der diskutierten bedeutsamen Sachverhalte sowie
- wann und mit wem diskutiert wurde.

Die Dokumentation kann auch mittels **Sitzungsprotokoll** des Mandanten erstellt werden, dem der Abschlussprüfer zugestimmt hat.

9.4.7 Inkonsistenzen

Hat der Abschlussprüfer Informationen erlangt, die zu seiner bisherigen Schlussfolgerung für einen bedeutsamen Sachverhalt inkonsistent sind, hat er zu dokumentieren, **wie er damit umgegangen ist**.

Hinweis:

Eine **fehlerhafte oder überholte** Dokumentation muss der Prüfer dazu **nicht** aufbewahren.

9.5 Dokumentation der durchgeführten Prüfungshandlungen

Zur Art, zeitlichen Einteilung und dem Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer folgendes zu **dokumentieren**:

1. **Kennzeichnende Merkmale** der geprüften Elemente
2. **Wer** hat geprüft und **wann** war er fertig?
3. Wann, wie und von wem erfolgte die **Prüfungsdurchsicht**?

KENNZEICHNENDE MERKMALE GEPRÜFTER ELEMENTE/SACHVERHALTE	
Prüfungsgegenstand	Merkmale
Bestellungen des Unternehmens	Bestelldatum oder Bestellnummer
Prüfung aller einen bestimmten Betrag übersteigenden Elemente einer Grundgesamtheit	Definition Grundgesamtheit Art und Umfang der Prüfungshandlungen (Bsp.: alle einen bestimmten Betrag übersteigenden Journalbuchungen aus dem Buchungsjournal Jahr xy)
Systematische Stichprobenprüfung aus einer Grundgesamtheit von Dokumenten	Herkunft ausgewählter Dokumente (z. B. Ausgangsbuch Lieferscheine), Startpunkt (z. B. Lieferscheine ab Nr. 12345) Stichprobenintervall (vom 1. April bis 30. September)
Befragung bestimmter Mitarbeiter	Namen und Positionen der Mitarbeiter Ort und Datum der Befragung
Beobachtung bestimmter Prozesse	Name und Position der verantwortlichen Mitarbeiter Ort und Datum der Beobachtung

(vgl. ISA [DE] 230 Tz. 9 und A12)

ABBILDUNG: 49

Abbildung 49: Kennzeichnende Merkmale geprüfter Elemente/Sachverhalte

Durch die detaillierte Aufzeichnung der kennzeichnenden Merkmale geprüfter Elemente und Sachverhalte ist es für das **Prüfungsteam leichter möglich**,

- **Rechenschaft** über die Prüfungstätigkeit abzulegen
- **Auffälligkeiten** oder **Inkonsistenzen** aufzuspüren und diesen gezielt nachzugehen.

9.6 Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte

Die Dokumentation und damit auch die Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte muss „**zeitgerecht**“ erfolgen, d. h. in der Regel **innerhalb von 60 Tagen** seit dem Datum des Bestätigungsvermerks.

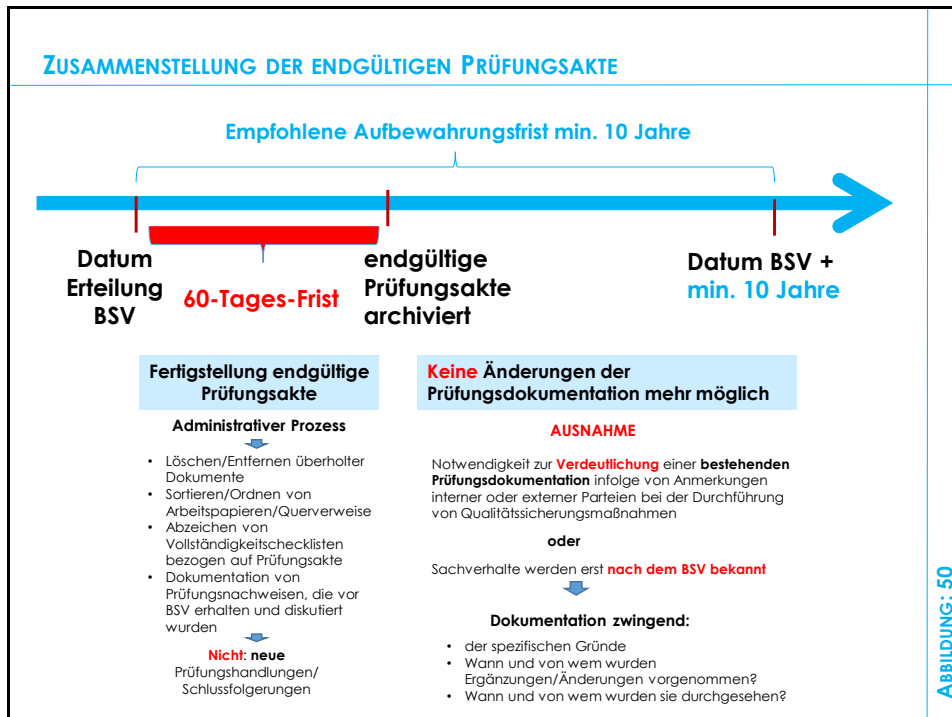


Abbildung 50: Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte

9.7 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 9:**
„Fallbeispiel zur Prüfung geschätzter Werte nach ISA [DE] 540 (Revised)“



siehe
Anlagen-
band

#PH34

THEMA 10:

Im Fokus: Prüfung geschätzter Werte (ISA [DE] 540 (Revised))

10. Im Fokus: Prüfung geschätzter Werte (ISA [DE] 540 (Revised))

10.1 Geschätzte Werte in der Rechnungslegung

10.1.1 Breiter Anwendungsbereich

Wenn der Abschlussprüfer mit dem Thema „Schätzwerte“ konfrontiert wird, könnte er im ersten Moment zu dem Schluss kommen: „Mein Mandant ist einfach strukturiert, hat keine komplexen Berechnungsschemas. Das betrifft mich nicht.“

ABER: Weit gefehlt!

Nahezu alle Bilanzpositionen enthalten Schätzwerte, mit Ausnahme der

- liquiden Mittel und
- eventuell noch Verbindlichkeitspositionen.

ISA [DE] 540 (Revised) ist somit bei jeder Abschlussprüfung ein **Kernelement** und daher zwingend zu beachten.

10.1.2 ISA [DE] 540 (Revised) – keine Anwendung im Lagebericht

Hinweis:

Nicht anwendbar ist der ISA [DE] 540 (Revised) für die Prüfung des **Lageberichts**. Diese richtet sich einzig nach den Vorschriften des IDW PS 350 n.F..⁷⁵

10.1.3 Geschäftsmodelle maßgebend für Relevanz von Schätzungen

Nicht alle Werte in der Rechnungslegung können unmittelbar als Geldbetrag abgelesen werden.

Vielmehr sind in Abhängigkeit von individuellen Geschäftsmodellen zunehmend mit **Unsicherheiten** hinsichtlich der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden verbunden, so dass für die Bewertung zwangsweise **Schätzungen** notwendig sind.

In **Abhängigkeit** von der **Komplexität der Geschäftsmodelle** können dabei zunehmend komplexe Schätzmodelle notwendig werden.

Definition – „Geschätzter Wert“:

⁷⁵ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised), Tz. D.1.1.

„Ein Geldbetrag, bei dem die **Bemessung** in Übereinstimmung mit den Anforderungen der Rechnungslegungsgrundsätze der **Schätzunsicherheit** unterliegt.“⁷⁶

In der folgenden Abbildung werden einige praxisrelevante Beispiele für **geschätzte Werte in der Rechnungslegung** aufgeführt.

BEISPIELE FÜR GESCHÄTZTE WERTE IN DER RECHNUNGSLEGUNG	
1.	Überalterung von Vorräten
2.	Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen
3.	Bewertung der Forderungen
4.	Bewertung von Infrastrukturvermögenswerten (z. B. Gleisanschlüsse, Hochspannungsleitungen)
5.	Bewertung von Finanzinstrumenten
6.	Ergebnis anhängiger Rechtsstreitigkeiten
7.	Rückstellungen für erwartete Kreditausfälle
8.	Bewertung von Schulden aus Versicherungsverträgen
9.	Garantieverpflichtungen
10.	Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen
11.	Aktienbasierte Vergütungen
12.	Zeitwert von bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommenen Vermögenswerten oder Schulden, einschließlich der Feststellung des Geschäfts- oder Firmenwertes

Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A1

ABBILDUNG: 51

Abbildung 51: Beispiele für geschätzte Werte in der Rechnungslegung

10.1.4 Besondere Pflichten des Managements

Das Management ist daher zunehmend gefordert, geeignete **Prozesse und Kontrollen im Unternehmen** zu installieren, um zu jeder Zeit beurteilen zu können, ob es

- Transaktionen,
- Bedingungen,
- Ereignisse

gibt, die **Schätzungen erfordern** und wie **sichergestellt** wird, dass **alle** erfasst werden,

- **wie** die Schätzwerte **ermittelt** werden müssen und
- **ob** im Vergleich zum Vorjahr **Veränderungen** zu berücksichtigen sind.

⁷⁶ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 12a.

10.1.5 Methodenwahl für Schätzungen

Zur Ermittlung von geschätzten Werten muss eine **Methode** ausgewählt und angewendet werden, die durch die nachfolgenden beiden Parameter bestimmt wird:

1. Die Nutzung von **Annahmen und Daten** sowie
2. die **Beurteilung** durch das Management.

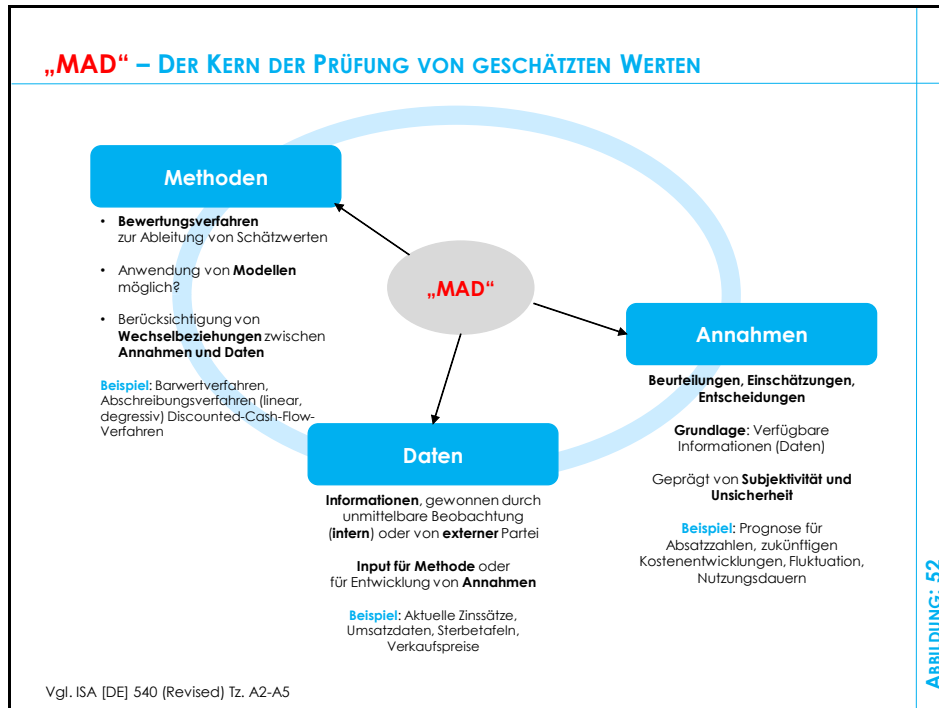


Abbildung 52: Der Kern der Prüfung von geschätzten Werten

10.1.6 Wesensmerkmale von Schätzunsicherheiten

Die Bemessung von geschätzten Werten unterliegt der **Schätzunsicherheit**, weil eine unmittelbare Beobachtung des Wertes nicht möglich ist.

Zudem kann die **Verfügbarkeit** von Informationen **eingeschränkt** sein.

Diese Einschränkungen führen zu einer **Streuung von möglichen Wertansätzen** und zur **Subjektivität** der Wertermittlung.

10.1.7 Problem: Fehleranfälligkeit von Ermessungsentscheidungen

Die Auswahl des konkret anzusetzenden Werts im Rahmen der Schätzung ist somit stets eine **Ermessensentscheidung** und macht die Schätzwerte **anfällig für wesentliche falsche Darstellungen**.

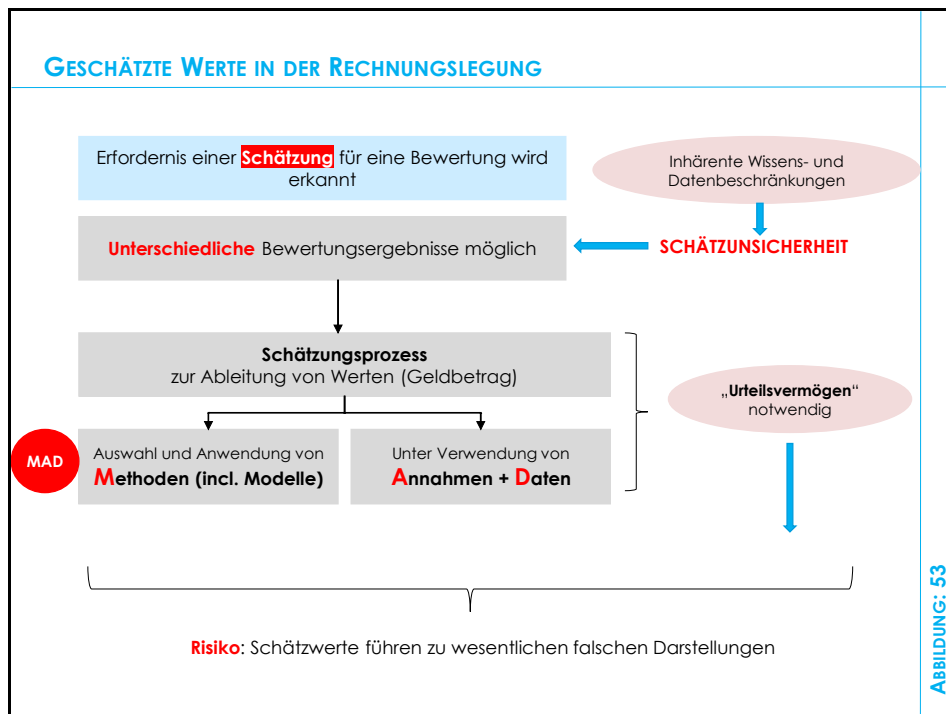


Abbildung 53: Geschätzte Werte in der Rechnungslegung

10.1.8 ISA [DE] 540 (Revised) – Leitfaden für den Abschlussprüfer

Der Abschlussprüfer hat die in der Rechnungslegung notwendigen geschätzten Werte zu prüfen.

Die Regelungen des **ISA [DE] 540 (Revised)** haben zum **Ziel**, den Abschlussprüfer dabei zu unterstützen,

- ausreichende und angemessene **Prüfungsnachweise** darüber zu erlangen
- und zu beurteilen, ob die **geschätzten Werte** in der Rechnungslegung und die damit
- zusammenhängenden **Angaben** im Abschluss
- im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze **vertretbar** sind.⁷⁷

Der **individuelle Aufwand** des Abschlussprüfers für die prüferische Beurteilung von Schätzungen hängt davon ab, wie **hoch er das Risiko** einschätzt, dass die Ermittlung der Schätzwerte zu **wesentlichen falschen Darstellungen** in der Rechnungslegung führt.

Dieses Risiko wiederum wird **beeinflusst durch den Grad der**

- Schätzunsicherheit,

⁷⁷ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 11.

- Komplexität,
- Subjektivität und
- anderen Risikofaktoren,

die mit der Ermittlung der Schätzwerte verbunden sind.

Hinweis:

Je höher der Abschlussprüfer das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Schätzunsicherheit einschätzt, desto umfangreichere Prüfungshandlungen werden notwendig sein.

10.2 Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängender Tätigkeiten

10.2.1 Stufe 1: Erlangung eines Verständnisses der Einheit und ihres Umfelds einschließlich des internen Kontrollsystems (bezogen auf die geschätzten Wertansätze)

10.2.1.1 Risikobeurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) oder nach ISA [DE] 540?

Im Vergleich zum bisher anzuwendenden Standard zur Prüfung geschätzter Werte (IDW PS 314 n.F.) ergeben sich gegenüber des ISA [DE] 315 (Revised 2019) folgende **zentrale Neuerungen**:

Erforderlich ist

- die Gewinnung eines **umfassenderen Verständnisses**
- von der **Einheit** und ihrem **Umfeld**
- einschließlich des **IKS der Einheit**.

ISA [DE] 540 (Revised) fordert Prüfungshandlungen, um ein umfassendes Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld zu erhalten, sofern dies für vorhandene **geschätzte Werte** im Abschluss **relevant** ist.

Die Ausführungen zur Verständnisk Gewinnung sind dabei an die Anforderungen des ISA [DE] 315 (Revised 2019) angelehnt und werden in ISA [DE] 540 (Revised) **um besondere prüferische Aspekte bzgl. Schätzwerten** ergänzt.

10.2.1.2 Schätzunsicherheiten in Bezug auf geschätzte Werte

Der Abschlussprüfer muss dabei vor allem berücksichtigen, inwieweit der geschätzte Wert **tatsächlich einer Schätzunsicherheit** unterliegt.

Definition – Schätzunsicherheit:

Anfälligkeit für eine inhärente Ungenauigkeit bei der Bewertung.⁷⁸

Eine **gesonderte Risikobeurteilung** nach dem neuen Standard ist dann notwendig, **wenn Schätzunsicherheiten bestehen**, die zu **wesentlichen falschen Darstellungen führen** können und somit für **betroffene Abschlusspositionen** eine **wesentliche Bedeutung** haben.

10.2.1.3 ISA [DE] 540 (Revised) ist partiell restriktiver als ISA [DE] 315 (Revised 2019)

Prüferische Vorgaben des ISA [DE] 540 (Revised) in Bezug auf Schätzwerte, die **über die Anforderungen in ISA [DE] 315 (Revised 2019) hinausgehen**, beziehen sich vor allem auf

- **Informationssysteme** im Zusammenhang mit den geschätzten Werten, z. B. IT-ermittelte Schätzwerte,⁷⁹
- **relevante Kontrollaktivitäten** für die Ermittlung von Schätzwerten, z. B. intern implementierte **Doublechecks**,⁸⁰
- **Umgang** des Managements **mit den Erfahrungen** von Schätzwerten aus den **Vorjahren**, z. B. sukzessive Verbesserung der Schätzmethoden.⁸¹

⁷⁸ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 12.

⁷⁹ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 13 h).

⁸⁰ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 13 i).

⁸¹ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 13 j).

VERSTÄNDNISGEWINNUNG ISA [DE] 315 (REVISED 2019) vs. ISA [DE] 540 (REVISED)	
ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 19 (breite Anforderungen)	ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 13 a)-d) (spezifischer Bezug zu geschätzten Werten)
- Organisationsstruktur und Eigentümerschaft - Führung und Überwachung der Einheit Geschäftsmodell - Umfang, in dem das Geschäftsmodell den IT-Einsatz integriert	Geschäftsvorfälle / Sonstige Gegebenheiten: Anlass für Notwendigkeit oder Änderung von geschätzten Werten
- Maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze - Rechnungslegungsmethoden - Gründe für evtl. diesbezügliche Änderungen	Anforderungen der Rechnungslegungsgrundsätze im Zusammenhang mit geschätzten Werten (inkl. Ansatzkriterien, Bewertungsgrundlagen, Darstellung, Angaben) - Konkrete Anwendung dieser Anforderungen bezogen auf Art und Gegebenheiten der Einheit und ihres Umfelds
Branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren	Welche rechtlichen Faktoren sind für Schätzwerte relevant; gibt es rechtliche Regelwerke bezogen auf Überwachung durch Aufsichtsbehörde?
Auswirkung inhärenter Risikofaktoren auf Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen und Ausmaß der tatsächlichen Einflussnahme	Wo und wie wirken inhärente Risikofaktoren?
	Art der geschätzten Werte und entspr. Abschlussangaben (Erwartung über Vorhandensein bei der konkreten Einheit aufgrund der Verständnissgewinnung von den obigen Sachverhalten)

ABBILDUNG: 54

Abbildung 54: Gegenüberstellung der Verständnissgewinnung

10.2.1.4 Spezifische Anwendungsbereiche des ISA [DE] 540 (Revised)

ISA [DE] 540 (Revised) ist ggf. in Ergänzung zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) für solche Positionen des Abschlusses anzuwenden, bei denen sich Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von **Schätzunsicherheiten** ergeben.

„Letztendlich ist ... **für jeden Abschlussposten gesondert** zu entscheiden, ob angesichts solcher **relevanter Schätzunsicherheiten** eine **Risikoeinschätzung** nach den allgemeinen Grundsätzen des ISA [DE] 315 (Revised 2019) ausreicht oder ob dabei auch ISA [DE] 540 (Revised) anzuwenden ist.“⁸²

10.2.1.5 Wirtschaftlichkeit durch Skalierungsoptionen

Zur Sicherstellung einer effizienten Abschlussprüfung sieht der Standard die **Skalierbarkeit** bei der Prüfung von Schätzwerten

- des Umfangs der **Risikobeurteilung** und
- der **Prüfungshandlungen** einschließlich
- der **Dokumentation**

abhängig vom **Ausmaß der Risikofaktoren** vor.⁸³

⁸² Vgl. IDW F&A zu ISA [DE] 540 (Revised) Abschnitt 3.8.

⁸³ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 3.

10.2.1.6 Prüfungshandlungen zur Verständnisk Gewinnung

Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen zur Verständnisk Gewinnung sind u.a. davon abhängig, ob im konkreten Einzelfall die **angesprochenen Sachverhalte überhaupt einschlägig** sind.

Ein Unternehmen kann folgende Besonderheiten aufweisen (low-risk-case):

- **Nur wenige** schätzungswert-relevante **Geschäftsvorfälle**,
- **keine relevanten rechtlichen Faktoren** für Schätzwerte,
- **es liegen keine bedeutsamen Beurteilungen** für Schätzwertermittlung vor,
- **keine komplexen Ermittlungsverfahren**.

In derartigen Fällen unterliegen die Schätzwerte i. d. R. weniger stark den Risikofaktoren

- Schätzunsicherheit,
- Komplexität oder
- Subjektivität.

Daher können in derart **einfach gelagerten Fällen**

- die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung **reduziert** werden und durch die
- **Befragung des Managements** sowie durch
- die **einfache Nachvollziehung** der Verfahren zur Ermittlung der geschätzten Werte Prüfungssicherheit erlangt werden.⁸⁴

10.2.1.7 Low-risk-Unternehmen

Fall 1:

Geringe Schätzunsicherheit, niedrige Komplexität und Subjektivität bei der Ermittlung.

Beispiel: Pauschalwertberichtigung auf Forderungen → **keine umfangreichen** Prüfungshandlungen erforderlich.

Fall 2:

Falls Schätzunsicherheit, Komplexität oder Subjektivität **sehr hoch**.

Beispiel: Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten → **ausführliche** Prüfungshandlungen notwendig.

⁸⁴ Zu weiteren Aspekten der Skalierbarkeit vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A20-22.

10.2.1.8 Sonderfall: Berichtspflicht im Prüfungsbericht

Sofern erhöhte Schätzunsicherheiten bestehen, sollte der Abschlussprüfer in seinem **Prüfungsbericht** darauf aufmerksam machen.

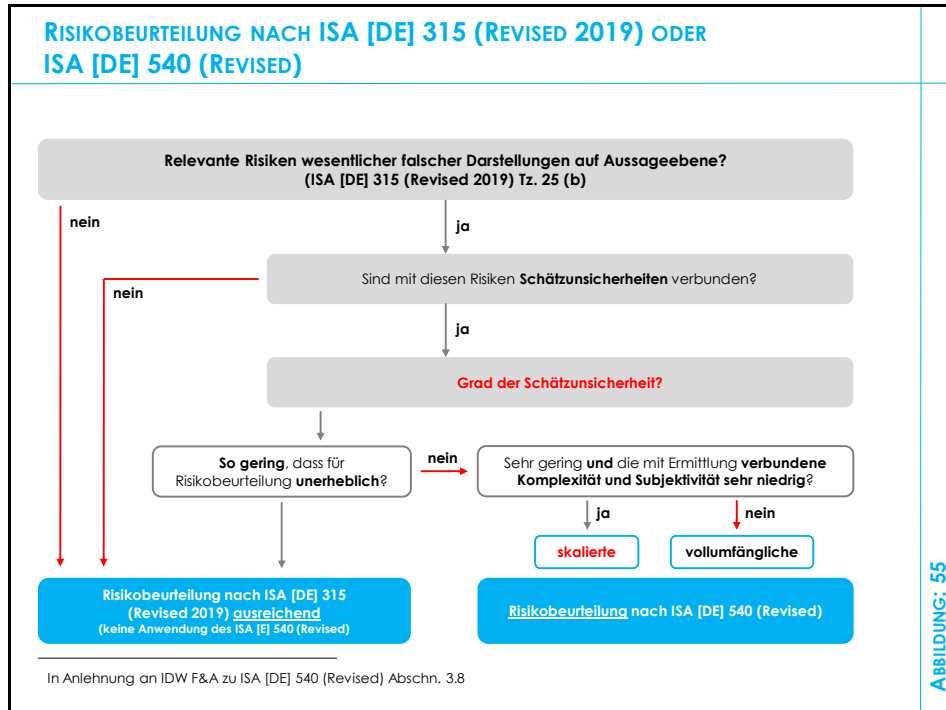


Abbildung 55: Entscheidungsprozess zur Risikobeurteilung

10.2.1.9 Die Einheit und ihr Umfeld

Bei der Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld benötigt der **Prüfer** ein **Verständnis für folgende Sachverhalte**:

1. Geschäftsvorfälle, Ereignisse, Gegebenheiten, aus denen sich **Anlässe für Schätzwerte** ergeben können.
2. **Rechnungslegungsvorschriften** hinsichtlich Anforderungen bezüglich Schätzwerten und deren konkrete Anwendung bei der Einheit.
3. Für die Einheit und deren Schätzwerte **relevante rechtliche Faktoren**, wie z. B. Regelwerke von Aufsichtsbehörden (für Banken, Versicherungen oder öffentliche Betriebe, etc.).
4. Vom Abschlussprüfer **erwartete Arten** von **geschätzten Werten** und damit zusammenhängenden Abschlussangaben.

5. **Arten** von schätzwertverursachenden Geschäftsvorfällen etc. und Umfang der **Aufsicht/Überwachung** des Rechnungslegungsprozesses des Managements bezüglich geschätzter Werte.
6. **Identifizierung/Anwendung** der Notwendigkeit des **Einsatzes spezieller Fähigkeiten/Kenntnisse** bezüglich geschätzter Werte.
7. **Risikobeurteilungsprozess** im Unternehmen (Identifizierung und Behandlung von Risiken im Zusammenhang mit Schätzwerten).
8. **Informationssysteme** der Einheit im Zusammenhang mit **geschätzten Werten** (Vorkommen, Ermittlung, Bewertung, Verstehen von Schätzwerten und der damit zusammenhängenden **Schätzunsicherheiten** und **Abschlussangaben**).
9. Relevante **Kontrollaktivitäten** des Wertermittlungsprozesses für geschätzte Werte:
 - o Wie stellt das Management die **Angemessenheit der genutzten Daten** fest?
 - o **Durchsicht und Genehmigung** von geschätzten Werten.
 - o **Funktionstrennung** zwischen Ermittlung geschätzter Werte und der Verantwortlichen für die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle.
 - o **Wirksamkeit** der Konzeption der Kontrollaktivität.
 - o Sofern bei der Ermittlung der Schätzwerte **verstärkt IT eingesetzt wird**: generelle IT-Kontrollen und Anwendungskontrollen.

Vorgehen des Managements bei der **Durchsicht der in Vorperioden geschätzten Ergebnisse** und deren Reaktionen auf die Ergebnisse.⁸⁵

10.2.2 Stufe 2: Durchführung einer retrospektiven Überprüfung (Tz. 14)

Der Abschlussprüfer hat die **Ergebnisse** der geschätzten Werte **aus Vorjahren** oder deren ggf. notwendigen **nachträglichen Neueinschätzung** durchzusehen, um daraus Erkenntnisse für die Beurteilung der Schätzwerte des laufenden Jahres zu gewinnen.

10.2.2.1 Besondere Erkenntnisgewinnung

Aus der **Durchsicht der Ergebnisse** oder der **Neuschätzung** der im Vorjahr geschätzten Werte kann der Abschlussprüfer **folgende Informationen und Erkenntnisse** erlangen:

⁸⁵ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 13, A28-63.

1. **Wirksamkeit** der im Vorjahr angewandten **Schätzprozesse** und damit **Indiz** für Wirksamkeit deren Anwendung im Berichtszeitraum.
2. **Sachverhalte**, die im Rahmen von Schätzprozessen im Abschluss **anzugeben** sind, z. B. Gründe für Änderungen.
3. **Welche Arten** von Schätzwerten können im Unternehmen vorliegen und wie ist deren **Komplexität oder Schätzunsicherheit** einzuschätzen ist.
4. Hinweise auf eine **mögliche einseitige Ausrichtung** des Managements.

Beispiel: Alle **Rückstellungswerte** werden **einheitlich zu niedrig oder zu hoch** angesetzt, um Ergebnisschwankungen im Zeitablauf zu glätten oder ein bestimmtes Ergebnisniveau ggü. dem Abschlussadressaten vorzutäuschen.⁸⁶

10.2.2.2 Wechselwirkungen ISA [DE] 540 (Revised) und ISA [DE] 240

Auch ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“ sieht eine **retrospektive Durchsicht** der im Vorjahr vorgenommenen Beurteilungen bezogen auf **bedeutsame geschätzte Werte** vor:

Nach ISA [DE] 240 soll analysiert werden, ob **Hinweise für eine einseitige Ausrichtung** bei Ermessensentscheidungen und daraus resultierend **ein Risiko für falsche Darstellungen aus dolosen Handlungen** vorliegen könnten.⁸⁷

Aus **praktischen Gründen** kann diese Durchsicht **zusammen** mit der Durchsicht nach ISA [DE] 540 (Revised) vorgenommen werden.

⁸⁶ Vgl. ISA [DE] 240 Tz. A46.

⁸⁷ Vgl. ISA [DE] 240 Tz. 33 b) (ii).

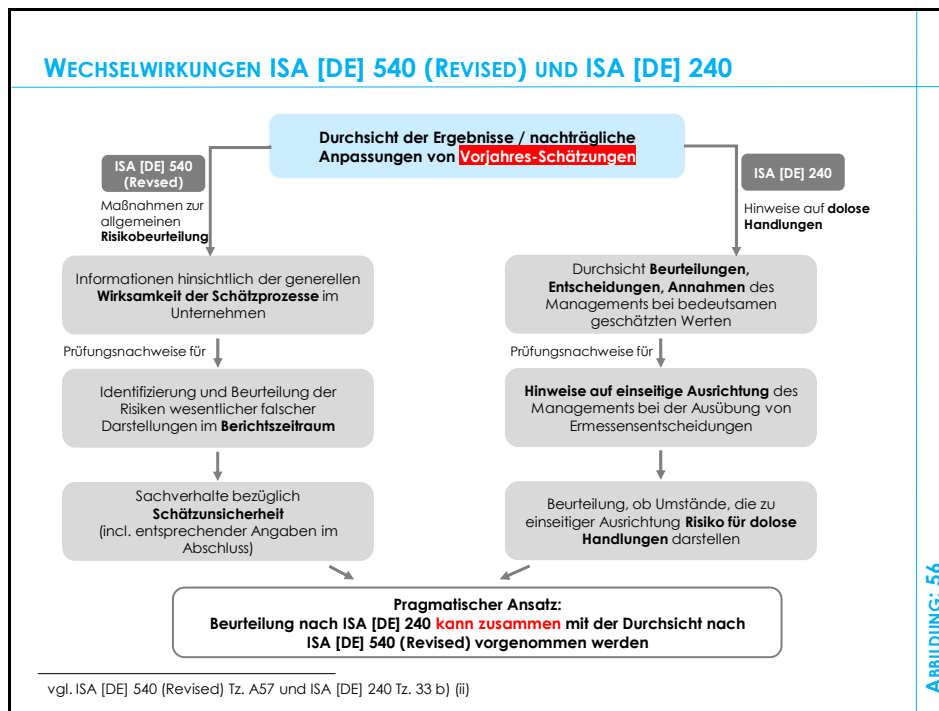


Abbildung 56: Wechselwirkung ISA [DE] 540 (Revised) und ISA [DE] 240

10.2.3 Stufe 3: Festlegung, ob Spezialkenntnisse erforderlich sind (Tz. 15)

In Abhängigkeit von den geschätzten Werten in der Rechnungslegung hat der **Abschlussprüfer** festzulegen, **ob im Prüfungsteam besondere Fähigkeiten oder Kenntnisse** erforderlich sind, um in angemessener Weise die Risikoidentifikation und -beurteilung vorzunehmen.

10.2.3.1 Fall: Beurteilung ohne Spezialkenntnisse

Nicht bei allen geschätzten Werten sind besondere Kenntnisse notwendig.

Oft reichen **einfache Berechnungen** wie z. B. für die

- planmäßigen Abschreibungen von Vermögensgegenständen,
- Ermittlung der Pauschalwertberichtigung,
- Alterswertabschläge bei den Vorräten

aus.

Für diese Berechnungen sind keine Spezialkenntnisse notwendig.

10.2.3.2 Fall: Spezialkenntnisse erforderlich

Andererseits **gibt es auch Schätzwerte**, wie z. B.

- Pensionsrückstellungen,
- Ausfallrisiken von Versicherungsverträgen oder
- Krediten einer Bank,

für die in **Abhängigkeit von der Branche, Grad der Komplexität der Modelle/Methoden besondere Fähigkeiten notwendig** sind.

10.3 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

10.3.1 Separate Beurteilung von inhärentem Risiko einerseits und Kontrollrisiko andererseits

Im Zusammenhang mit geschätzten Werten hat der Abschlussprüfer das **inhärente Risiko und das Kontrollrisiko gesondert** zu beurteilen.

Dies soll dazu dienen, eine **Grundlage** zu schaffen für

- Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen
- Reaktionen auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, einschließlich bedeutsamer Risiken, auf Aussageebene für geschätzte Werte in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330.

10.3.2 Beurteilung des Ausmaßes, mit dem das Risiko durch inhärente Risikofaktoren beeinflusst wird

10.3.2.1 Inhärente Risikofaktoren

Definition „Inhärente Risikofaktoren“:

„Merkmale von Umständen und Ereignissen, die die **Anfälligkeit einer Aussage für falsche Darstellungen vor der Würdigung von Kontrollen** beeinflussen können.“⁸⁸

Das **inhärente Risiko** bei Schätzwerten resultiert aus den genannten inhärenten Risikofaktoren, die zu **Schwierigkeiten bei der Ermittlung des nach den Rechnungslegungsgrundsätzen angemessenen Wertansatzes** führen können.

10.3.2.2 Risikofaktoren bei Schätzungen

Bei der Beurteilung des **inhärenten Risikos** muss der Prüfer für die geschätzten Werte würdigen, wie die **Risikofaktoren**

1. **Schätzunsicherheit,**

⁸⁸ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A8).

2. **Komplexität,**
3. **Subjektivität oder**
4. **sonstige Risikofaktoren**

die nachfolgenden Parameter beeinflussen:

- a. **Auswahl und Anwendung** von
 - o **Methode**
 - o **Annahmen**
 - o **Daten**in Zusammenhang mit der Ermittlung des geschätzten Wertes oder
- b. Auswahl der **Punktschätzung** des Managements und damit zusammenhängende **Abschlussangaben**⁸⁹

10.3.2.3 Prüferische Würdigung von Schätzunsicherheiten

Bei der fachlichen Würdigung im Zusammenhang mit der **Schätzunsicherheit** können folgende Aspekte relevant sein:⁹⁰

1. **Rechnungslegungsmethode** schreibt **Anwendung einer Methode vor**, die inhärent einen hohen Grad an Schätzunsicherheit hat (z. B. Nutzung nicht beobachtbarer Inputs).
2. **Rechnungslegungsmethode** schreibt **Verwendung von Annahmen** vor, die hohen Grad an Schätzunsicherheit haben (Annahmen z. B. für langen Prognosezeitraum; für nicht beobachtbare und daher schwer zu entwickelnde Annahmen).
3. **Rechnungslegungsmethode** fordert **Angaben zur Schätzunsicherheit**.
4. Das **Geschäftsumfeld** (z. B. turbulentes Marktumfeld) erschwert Bezug von Daten für geschätzte Werte.
5. **Möglichkeit für das Management** zur genauen und verlässlichen **Prognose** über künftige Ergebnisse, Ereignisse oder zur **Erlangung vollständiger** schätzwertrelevanter **Informationen**.

10.3.2.4 Prüferische Würdigung zur Komplexität

Würdigungen zur **Komplexität** können umfassen:⁹¹

1. **Notwendigkeit des Einsatzes von speziellen Kenntnissen oder Fähigkeiten** kann Indiz für Vorliegen eines inhärent komplexen Schätzwertes sein.

⁸⁹ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 16.

⁹⁰ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A72-75.

⁹¹ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A76f.

2. Nutzung eines vom Management **intern entwickelten Modells**, für das bislang **keinerlei Erfahrungen** bestehen.
3. Verwendung von Modellen/Methoden, die in der Branche/Umfeld gewöhnlich nicht genutzt wird.
4. **Art der nach den Rechnungslegungsgrundsätzen geforderten Bewertungsgrundlage** (Anwendung komplexer Modelle, Verwendung von Daten aus unterschiedlichsten Quellen oder Annahmen mit wechselseitigen Beziehungen).

10.3.2.5 Prüferische Würdigung der Subjektivität

Würdigungen der **Subjektivität** können umfassen:⁹²

- Inwieweit enthalten die **Rechnungslegungsgrundsätze keine zu beachtenden Vorgaben** hinsichtlich
 - **Bewertungsansatz,**
 - **-konzept,**
 - **-verfahren und**
 - **-faktoren**

zur Ermittlung des Schätzwertes

- **Unsicherheiten** hinsichtlich **Betrag, Zeitpunkt, Dauer** des **Prognosezeitraums**.
- Die Subjektivität im Zusammenhang mit den geschätzten Werten kann dazu führen, dass der **Schätzwert anfällig für einseitige Ausrichtung oder gar dolose Handlungen** des Managements bei der Auswahl der Bewertungskomponenten ist.

Daher hat der Abschlussprüfer auf diesen Aspekt besonders zu achten.

10.3.2.6 Übersicht

Das **Zusammenwirken** der verschiedenen beschriebenen **inhärenten Risikofaktoren** bei geschätzten Werten verdeutlicht nachfolgendes Schaubild:

⁹² Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A78f.

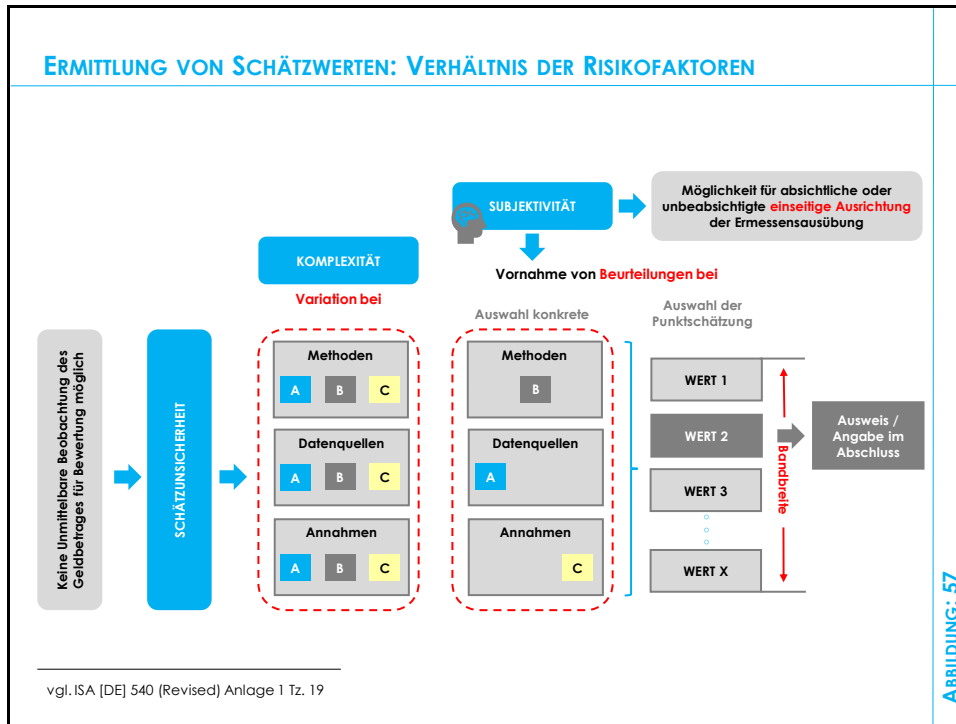


Abbildung 57: Verhältnis der Risikofaktoren zueinander

10.3.2.7 Einbeziehung von Wahrscheinlichkeit und Ausmaß

Die **Beurteilung** des inhärenten Risikos wird dann von dem Maß abhängen, in dem sich die inhärenten Risikofaktoren

- auf die **Wahrscheinlichkeit** oder
- das **Ausmaß**

der **falschen Darstellung** auswirken.

In Abhängigkeit vom **jeweiligen Schätzwert** können

- **Relevanz** und
- **Auswirkung**

der **inhärenten Risikofaktoren** **unterschiedlich** sein.

Diese Würdigung der inhärenten Risikofaktoren **unterstützt** den Abschlussprüfer bei nachfolgenden richtungsweisenden Einschätzungen:

1. Inwieweit wird der geprüfte Schätzwert von den Risikofaktoren beeinflusst (**Ausmaß des inhärenten Risikos**)?
2. **Wo** ist das inhärente Risiko innerhalb des **Spektrums der inhärenten Risiken** einzuordnen?⁹³

Mögliche Konstellationen:

⁹³ Das Konzept „Spektrum inhärenter Risiken“ wurde im Zusammenhang mit ISA [DE] 315 (Revised 2019) in **UWP 1 2023** Themenbereich IV unter Tz. 12.1.4. erläutert.

Beeinflussen inhärente Risikofaktoren die geschätzten Werte

- o zu einem **geringen** Grad → **unteres Ende** des Spektrums,
- o zu einem **höheren** Grad → eher **oberes Ende** des Spektrums?

Der Abschlussprüfer kann die Einordnung z. B. in **niedrig, mittel, hoch** oder auf einer **Skala von 1 bis 10** vornehmen.

Ziel ist hierbei zu ermitteln, bei welchen Schätzwerte, **bedeutsame Risiken** vorliegen.

3. Welche **Gründe** bestehen für die Beurteilung der Risiken?

Bei der **Festlegung der weiteren Prüfungshandlungen** als Reaktion auf die beurteilten Risiken hat der Prüfer die **Gründe** für die Risikobeurteilung zu berücksichtigen.⁹⁴

10.3.3 Beurteilung, ob ein bedeutsames Risiko vorliegt (Tz. 17)

Der Abschlussprüfer muss **für jedes einzelne identifizierte und beurteilte Risiko** wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit geschätzten Werten **separat** feststellen, ob es ein **bedeutsames Risiko** darstellt.

10.3.3.1 Fall: Bedeutsames Risiko liegt vor

Sofern nach Einschätzung des Abschlussprüfers ein bedeutsames Risiko vorliegt, hat er ein **Verständnis von den für dieses Risiko relevanten Kontrollen** (inkl. **Kontrollaktivitäten**) zu erlangen.

10.3.3.2 Hinweise zur Vorgehensweise

Die **Beurteilung des Kontrollrisikos** kann erfolgen:

1. **Anwendung qualitativer Kategorien**
(z. B. niedrig, mittel, hoch) oder
2. Einschätzung des Prüfers bzgl. der **Erwartung** des Prüfers hinsichtlich der **Wirksamkeit** der Kontrollen

Beispiel:

- o Erwartung **hohes** Kontrollrisiko → Prüfer wird sich **nicht** auf Wirksamkeit der Kontrollen bei seiner Prüfung verlassen.
- o Erwartung **niedriges** Kontrollrisiko → Prüfer kann erwägen, sich auf die Wirksamkeit der Kontrollen zu verlassen.

⁹⁴ Vgl. ISA [DE] 330 Tz. 6-15 und 18.

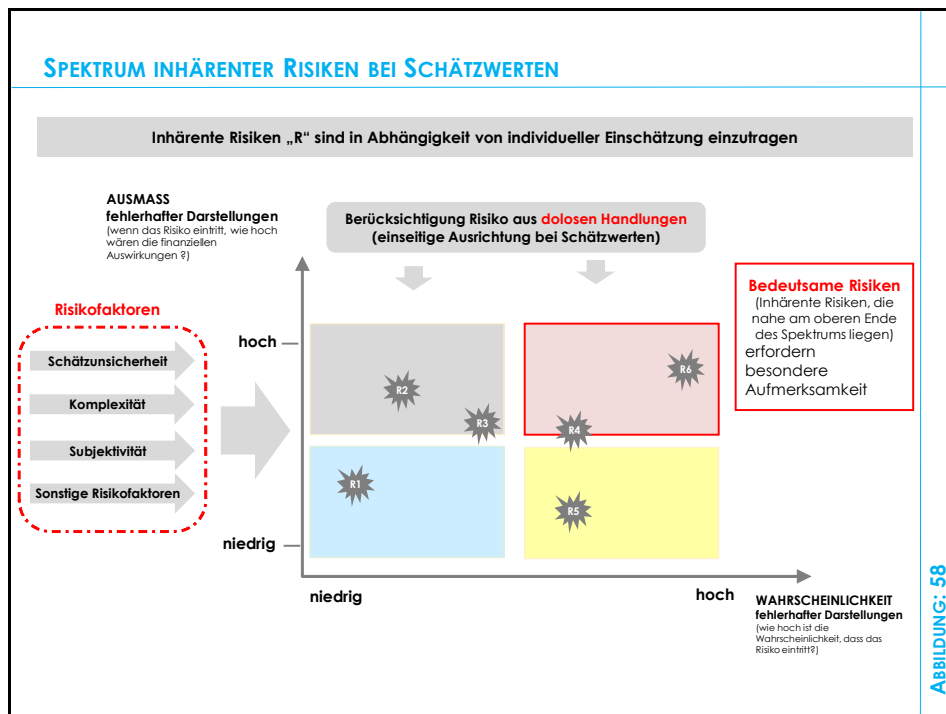


Abbildung 58: Spektrum inhärenter Risiken

10.4 Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

10.4.1 Allgemeine Vorgaben für die Auswahl von Prüfungshandlungen

Entsprechend den Anforderungen des **ISA [DE] 330** hat der Abschlussprüfer **auf die beurteilten Risiken** mit weiteren Prüfungshandlungen zu **reagieren**.

Die **Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit geschätzten Risiken** ist das Ergebnis von verschiedenen **Begründungen** durch den Abschlussprüfer.

Diese Gründe hat er bei der **Festlegung von**

- Art,
 - zeitlicher Einteilung und
 - Umfang der Prüfungshandlungen
- zu berücksichtigen.

Weiterhin hat er zu berücksichtigen, dass

- **je höher die Risiken** sind, **desto überzeugendere** Prüfungsnachweise sind notwendig,
- die Prüfungshandlungen **offen ausgestaltet** werden müssen, d. h. **nicht einseitig** auf die Erlangung untermauernder oder widersprechender Prüfungsnachweise ausgerichtet sein dürfen.

10.4.2 Durchführung von Funktionsprüfungen

In folgenden beiden Fällen muss der Abschlussprüfer Funktionsprüfungen planen und durchführen:

1. Der Abschlussprüfer **erwartet**, dass die **Kontrollen wirksam funktionieren** und stützt seine Risikobeurteilung darauf oder
2. **aussagebezogene** Prüfungshandlungen **alleine erbringen keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise**.

Bei diesen Funktionsprüfungen im Zusammenhang mit Schätzwerten hat der Prüfer stets die **Gründe** für die Beurteilung der Risiken zu berücksichtigen.

Hinweis:

Besonderheit bei bedeutsamen Risiken:

- Sofern sich der Abschlussprüfer bei bedeutsamen Risiken im Zusammenhang mit geschätzten Werten auf **Funktionsprüfungen** verlassen will, muss er **Kontrolltests im Berichtszeitraum** durchführen.
- Sofern der Prüfer dem bedeutsamen Risiko **nur mit aussagebezogenen Prüfungshandlungen** begegnen will, müssen diese auch **Einzelfallprüfungen** beinhalten.

Beispiel:

Einsichtnahme in Verträge/Nachrechnen/Abstimmung von Annahmen mit Drittinformationen.⁹⁵

⁹⁵ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A90.

FUNKTIONSPRÜFUNGEN	
Faktoren für die Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von Funktionsprüfungen	
Allgemeine Kontrollen im Zusammenhang mit geschätzten Werten	Aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine nicht ausreichend
Art/Häufigkeit/Umfang von Geschäftsvorfällen	Kontrollen notwendig, um Risiken aus der Verarbeitung von außerhalb der Buchführung erlangten Informationen abzuschwächen
Wirksamkeit der Konzeption und Überwachungsintensität der Kontrollen	Abschlussrelevante Informationen werden IT-technisch ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet oder berichtet
Bedeutung der Kontrollen für allgemeine Kontrollziele und Prozesse	(z. B. großer Umfang an Geschäftsvorfällen/Daten; Verwendung IT-gestützter, komplexer Modelle zur Wertermittlung)
Überwachung der Kontrollen und identifizierte IKS-Mängel	
Risikoart, auf die sich Kontrolle bezieht	
Kompetenz der für Kontrollen eingesetzten Personen	
Häufigkeit und Nachweise der durchgeführten Kontrollaktivitäten	Ausreichender Umfang und Eignung von Prüfungsnachweisen abhängig von Wirksamkeit der Kontrollen bezogen auf Genauigkeit und Vollständigkeit der Informationen

vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A85-89

ABBILDUNG: 59

Abbildung 59: Auswahl von Funktionsprüfungen

10.4.3 Die drei Prüfansätze (einzeln oder in Kombination) → PFLICHT!

Für das weitere Prüfungsvorgehen **muss** der Abschlussprüfer eine oder mehrere **Vorgehensweisen** auswählen:

- **Vorgehensweise 1:**
Erlangung von Prüfungsnachweisen für **Ereignisse, die bis zum Datum des Prüfvermerks eintreten** („**nachträgliche Ereignisse**“).
- **Vorgehensweise 2:**
Prüfung, **wie** das Management bei der **Ermittlung des geschätzten Wertes vorgegangen** ist („**Wertermittlung**“).
- **Vorgehensweise 3:**
Entwicklung einer **Punktschätzung** oder **Bandbreite** des Abschlussprüfers.

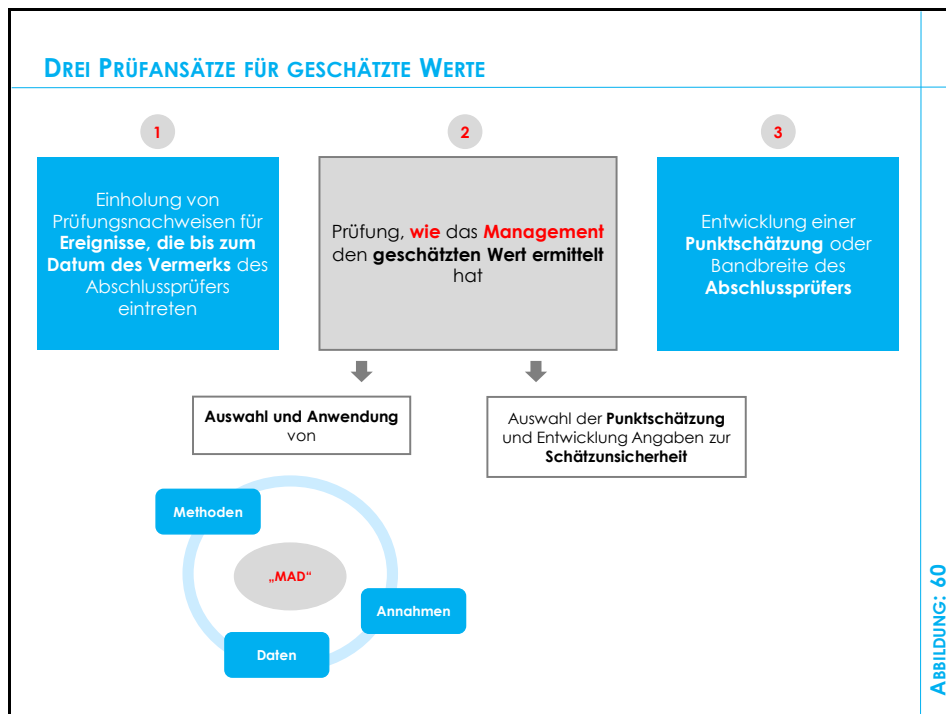


Abbildung 60: Drei Prüfansätze für geschätzte Werte

10.4.3.1 Einholung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintreten (Vorgehensweise 1)

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die bis zum Prüfungsvermerk des Abschlussprüfers bekannt werden, können **neuere Erkenntnisse** für einen zum Bilanzstichtag geschätzten Wert liefern.

Allerdings muss der Prüfer dabei prüfen, ob die neueren Informationen **tatsächlich geeignete Prüfungsnachweise** sein können, weil

- Gegebenheiten oder
- sonstige relevante Umstände

sich **zwischen Bewertungsstichtag und Tag des Ereignisses geändert haben können**.

10.4.3.2 Anwendungsbeispiel Vorgehensweise 1: Bewertung von Handelsware, die im kommenden Jahr aus dem Sortiment genommen wird

Aus dem Verkauf dieser Ware im Folgejahr, kurz nach dem Abschlussstichtag, zu einem reduzierten Preis, kann der für die Bewertung anzusetzende, geschätzte Nettoverkaufspreis abgeleitet werden.

Der Verkaufspreis im Folgejahr liefert somit einen ausreichend geeigneten Prüfungsnachweis für den geschätzten Nettoverkaufspreis zum Bilanzstichtag.

10.4.3.3 Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert ermittelt hat (Vorgehensweise 2)

Bei der Prüfung der geschätzten Werte hat der Abschlussprüfer **Prüfungshandlungen** zu planen und durchzuführen, die ihm Prüfungsnachweise liefern zur **Einschätzung** der Risiken im Zusammenhang mit:

- a. **Auswahl und Anwendung der Methoden**, bedeutsamen **Annahmen** und der **Daten** bei der Ermittlung der Schätzwerte und
- b. **Auswahl der Punktschätzung** durch das Management und der damit zusammenhängenden **Angaben zur Schätzunsicherheit**

10.4.3.4 Anwendungsbeispiel Vorgehensweise 2

Dieses Vorgehen bietet sich an in folgenden Fällen:⁹⁶

- Der Prüfer schaut sich die im **vorherigen Zeitraum ermittelten geschätzten Werte** durch und kommt aufgrund der zwischenzeitlich verifizierten Werte zu dem Schluss, dass der **Prozess zur Ermittlung** der Schätzwerte vom Management angemessen ist.
- Der betrachtete Schätzwert **ist nur einer aus einer großen Grundgesamtheit** von ähnlichen Werten, die einzeln betrachtet **nicht bedeutsam** sind.
- Der Schätzwert wird aus einer **Standardroutineanwendung** generiert.

10.4.3.5 Prüferische Beurteilung der Methodenwahl

Die Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der **Auswahl und Anwendung** der Methoden richten sich primär nach folgenden Aspekten:

1. Ist die ausgewählte Methode im Rahmen der maßgebenden **Rechnungslegungsgrundsätze sachgerecht** und sind evtl. **Änderungen gegenüber der im Vorjahr** angewandten Methoden angemessen?
2. Bestehen Anzeichen für eine **einseitige Ausrichtung** des Managements?

⁹⁶ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A94.

Beispiel:

- o Es werden ausschließlich einfache und bekannte Bewertungsmethoden angewandt, obwohl die Branche andere Besonderheiten aufweist.
 - o Es kommen ausschließlich Methoden zur Anwendung, die leicht zu berechnen sind oder zum höchsten Gewinn führen.
3. Sind die Berechnungen **mathematisch korrekt** für die ausgewählte Methode?
 4. Bei der Anwendung **komplexer Modelle**:
Sind die Beurteilungen konsistent und im Einklang mit den Rechnungslegungsgrundsätzen?
 5. Wird die **Integrität der bedeutsamen Annahmen** sowie der **Daten** gewahrt?

Beispiel: Prüfung, ob die Annahmen und Daten in jedem Prozessschritt vollständig und richtig übertragen und nicht zwischendurch verändert wurden (in jeder „Schnittstelle“ des Modells Überprüfung der Quellen- und Zieldaten und Annahmen).⁹⁷

10.4.3.6 Bedeutsame Annahmen

Die Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit den bedeutsamen **Annahmen** können sich exemplarisch auf folgende Fragestellungen beziehen:

- Sind die bedeutsamen Annahmen **sachgerecht** und sind eventuelle **Änderungen** gegenüber den Vorjahren angemessen?

Beispiel: Annahmen zum **Ausgang eines Rechtsstreits** für die Ermittlung des geschätzten Rückstellungsbetrages; Annahmen zur **Ermittlung des beizulegenden Wertes** von Beteiligungen.

Beim Vorliegen von ähnlichen Schätzwerten im Zeitablauf muss sich der Prüfer mit den konkreten **Ereignissen des Vorjahres und des laufenden Jahres** befassen. Sofern sich die Annahmen für die Ermittlung der Schätzwerte geändert haben, muss er prüfen, ob sich die tatsächlichen Gegebenheiten auch wirklich geändert haben oder ob das Management „nur“ einen höheren Gewinn ausweisen will und deshalb die Annahmen abgeändert hat.

⁹⁷ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A 101.

- Ist bei der Auswahl der Annahmen eine **einseitige Ausrichtung des Managements** erkennbar (Fehlen von Neutralität)?

Beispiel: Entscheidet sich das Management durchweg für solche Bewertungsannahmen, die mit dem **Steuerrecht** vereinbar sind (Vermeidung Abweichung Handels- und Steuerbilanz)?

Vermutet der Abschlussprüfer eine **beabsichtigte Irreführung** durch das Management (dolose Handlungen), besteht gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB eine Redepflicht.

Hinweis:

Der Abschlussprüfer muss **nicht sämtliche Annahmen überprüfen**. Vielmehr sollte er analysieren, welche Annahmen für den geschätzten Wert **relevant** sind (d.h. sie könnten ggf. zu falschen Darstellungen führen) und dann überprüfen, ob die bedeutsamen Annahmen **sachgerecht** sind.

10.4.3.7 Beurteilungen im Zusammenhang mit der Datenauswahl

Neben der allgemein üblichen Beurteilung, ob die Daten

- relevant,
- verlässlich,
- korrekt verwendet sind und
- keine einseitige Ausrichtung des Managements vorliegt,

hat der Abschlussprüfer insbesondere darauf zu achten, ob die Auswahl der (ggf. repräsentativen) Daten im **Vergleich zum Vorjahr geändert** worden ist.

Dabei hat der Abschlussprüfer folgende zwei Aspekte zu überprüfen:

1. Daten**quelle** (z. B. geänderte Referenz-Webseite zur Ermittlung von Kurswerten für aktivierte Investmentfonds).
2. Daten**information** (z. B. Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 5 Jahren anstatt wie bisher 8 Jahre für angeschaffte Fahrzeuge).

10.4.3.8 Auswahl einer Punktschätzung durch das Management und damit zusammenhängender Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit

Der Abschlussprüfer hat bei Vorliegen einer Punktschätzung zu beurteilen, **ob sich das Management angemessen darum bemüht hat**

- die bestehende **Schätzunsicherheit** zu verstehen und

- mit der Schätzunsicherheit **umzugehen** (z. B. durch Auswahl einer vertretbaren Punktschätzung und Entwicklung der damit zusammenhängenden **Angaben** zur Schätzunsicherheit).

Nachfolgend werden einige Beispiele aufgeführt, wie der Abschlussprüfer bei seiner Prüfung diesbezüglich vorgehen könnte:

AUSWAHL PUNKTSCHÄTZUNG UND ANGABEN ZUR SCHÄTZUNGSICHERHEIT		
Schritte des Managements zum Verständnis und Umgang mit der Schätzunsicherheit	Auswahl der Punktschätzung durch das Management	Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit
Wurde Schätzunsicherheit verstanden durch Identifizierung der Quellen und Beurteilung des Grades der möglichen Bandbreite der Ergebnisse ?	Wurden genutzte Methoden und Daten angemessen ausgewählt (inkl. Betrachtung von Alternativen)?	Beschreibung, - dass Betrag = Schätzung ist - Art und Beschränkungen Schätzprozess - Variabilität der möglichen Ergebnisse
Wurde identifiziert, wie sehr Komplexität und Subjektivität den Bewertungsprozess beeinflusst?	Angemessenheit und Vollständigkeit der Bewertungseigenschaften?	- Bedeutsame oder kritische Beurteilungen - Bedeutsame zukunftsorientierte Annahmen oder - Sonstige Quellen für die Schätzunsicherheit
Wurde dem Risiko begegnet durch - Einsatz von kompetenten Personen - Ausübung pflichtgemäßes Ermessen (keine einseitige Ausrichtung)?	Genutzte Daten angemessen, relevant, verlässlich und Wahrung ihrer Integrität?	Evtl. zusätzliche Angaben zur sachgerechten Gesamtdarstellung und Vermeidung irreführender Informationen
Angemessene Auswahl der Punktschätzung und damit zusammenhängender Angaben?	Stimmen die Berechnungen mit der gewählten Methode überein und sind sie mathematisch korrekt?	
	Wurde Punktschätzung angemessen aus sachgerechter Bandbreite gewählt?	

vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A109-112

ABBILDUNG: 61

Abbildung 61: Prüfungsaspekte für die Auswahl der Punktschätzung

Fall: Management hat sich nicht angemessen mit der Problematik befasst

Sofern der Abschlussprüfer zum Schluss kommt, dass das Management sich **nicht angemessen mit der Schätzunsicherheit beschäftigt hat**, ist es unter anderem aufzufordern,

- zusätzliche Handlungen durchzuführen (z. B. alternative Annahmen zugrunde legen oder Sensitivitätsanalysen durchführen)
- die Punktschätzung nochmals zu überprüfen,
- die Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit zu ergänzen.⁹⁸

Fall: Abschlussprüfer reichen Maßnahmen nicht aus

Sollten dem Abschlussprüfer die **Maßnahmen des Managements nicht ausreichen**, muss der Abschlussprüfer eine **eigene Punktschätzung** durchführen oder Bandbreite wählen.

⁹⁸ Zu Einzelheiten, vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 26 und 27.

Dies darf nicht zu Problemen hinsichtlich seiner berufsständisch geforderten Unabhängigkeit führen.

In diesem Fall könnte auch ein Hinweis auf **Mängel im Kontrollsystem** vorliegen. Dieser wäre den für die Überwachung verantwortlichen mitzuteilen.

Beurteilung einer Punktschätzung – ausführliches Fallbeispiel: Stoffex GmbH

Der Grundgedanke des Vorgehens im Rahmen einer Abschlussprüfung soll an einem **Beispiel** verdeutlicht werden.

Sachverhaltsbeschreibung: Stoffex GmbH

- Unternehmen A hat in seinem Jahresabschluss einen wesentlichen Bilanzposten „**Finanzanlagen**“, in dem überwiegend **Anteile an verbundenen Unternehmen** ausgewiesen werden.
- Der beizulegende Wert von Anteilen ist vom Management zu schätzen.
- Nachfolgend wird beispielhaft das prüferische Vorgehen als Workflow für die Beteiligung Stoffex GmbH (Buchwert von 1 Mio. EUR) hinsichtlich der Ermittlung des niedrigeren beizulegenden Wertes exemplarisch dargestellt.

1. Methode	Barwert der zu erwartenden zukünftigen Zahlungsströme: Discounted-Cash-Flow-Modelle
2. Daten	- Jahresabschlüsse der Beteiligungsunternehmen (Ist-Umsatz- und Ergebnisentwicklung) - Planungsrechnungen der Unternehmen für die nächsten 5 Jahre - Brancheninformationen - Informationen aus Geschäftsführersitzungen/Gesellschafterversammlungen zu operativen oder strategischen Veränderungen bei den Unternehmen in Zukunft
3. Annahmen	- Erwartungen über zukünftige Branchenentwicklung und interne Unternehmensentwicklungen - Erwartung der Unternehmensleitung für künftige Zahlungsströme aus den Unternehmen (inkl. Wachstumsraten) - Erwartung der zukünftigen Kapitalkosten in Abhängigkeit von der jeweiligen finanziellen Situation des Tochterunternehmens (Diskontierungssätze)
4. Punktschätzung des Managements	Das Management ermittelt eine Bandbreite für den beizulegenden Wert von 1,1-1,5 Mio. EUR und wählt unter Berücksichtigung aller Unsicherheiten und Abwägung aller verfügbaren Daten und

	Annahmen einen anzusetzenden Wert von 1,2 Mio. EUR (=Punktschätzung) .
5. Vorgehen des Abschlussprüfers (exemplarisch)	- Nachvollziehen des methodischen Vorgehens zur Bewertung - Prüfung, ob die DCF unter Zugrundelegung allgemeingültiger Bewertungsstandards sachgerecht ermittelt wurden - Abgleich mit allgemein zugänglichen und branchenspezifischen Informationen über die zukünftige Entwicklung - Befragung Management zu den wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren der jeweiligen Beteiligungen und zu ihrer Einschätzung bezüglich der Auswirkungen von wirtschaftlichen Entwicklungen - Nachvollziehen der Ermittlung der Diskontierungssätze und ihrer Parameter - Nachvollziehen des Berechnungsschemas
6. Mögliche Feststellungen	Die vom Management zugrunde gelegten Bewertungselemente und Annahmen sind mit einer Ausnahme konsistent mit den eigenen verfügbaren Informationen: Die Prognose der Umsatzentwicklung der Stoffex GmbH scheint im Vergleich zu den öffentlich zugänglichen Prognosen für die Branche und der aktuellen Ergebnissituation des Unternehmens zu optimistisch.
7. Maßnahme des Abschlussprüfers	Aufforderung an das Management , zusätzliche Informationen/Unterlagen zu liefern, die die eigene Punktschätzung bezüglich des Umsatzprognosen unterstützen, damit die Diskrepanz zwischen vorgenommener Prognose zu den sonstigen Informationen behoben werden kann.
8. Folgen für den Abschluss	Das Management überprüft seine Annahmen nochmal und kommt zu dem Schluss, dass der Abschlussprüfer recht hat. Das Bewertungsmodell wurde unter Berücksichtigung der Branchenprognoseinformationen und der aktuellen Ergebnissituation nochmal neu berechnet. Die überarbeitete DCF-Methode führt zu einem beizulegenden Wert von 900 TEUR (neue Punktschätzung), so dass ein Wertminderungsbedarf besteht.

10.4.3.9 Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite durch den Abschlussprüfer

Sofern das Vorgehen des Managements bei der Entwicklung der Schätzwerte den Abschlussprüfer **nicht überzeugend** ist,

kann der Abschlussprüfer eine **eigene Punktschätzung oder Bandbreite** für die geschätzten Werte entwickeln.

Dies könnte **beispielsweise** bei folgenden Konstellationen erforderlich sein:

1. Der Abschlussprüfer stellt beim **Vergleich von im Vorjahr geschätzten Werten mit den tatsächlich eingetretenen Werten** fest, dass der **Prozess** des Managements zur Ermittlung von Schätzwerten wohl **nicht erwartungsgemäß wirksam** ist.
2. Der Abschlussprüfer erkennt, dass die **Kontrollen** innerhalb des Schätzprozesses qualitativ **nicht sachgerecht konzipiert sind oder nicht angemessen eingerichtet** sind.
3. Das Management hat sich **nicht angemessen mit der Schätzunsicherheit beschäftigt**.
4. Das Management hat **bewusst Ereignisse zwischen Bilanzstichtag und Bewertungsstichtag nicht beachtet**, weil diese Informationen im Widerspruch zu den eigenen Annahmen stehen.

10.4.4 Sonstige Würdigungen im Zusammenhang mit Prüfungsnachweisen

Prüfungsnachweise im Zusammenhang mit geschätzten Werten können stammen:

- Von der **Einheit** selbst,
- von einer **externen Informationsquelle** oder
- unter Nutzung eines **Sachverständigen**.

10.4.4.1 Fall: Externe Informationsquellen

Definition – Externe Informationsquelle:

„Eine externe natürliche Person/Organisation, die **Informationen** zur Verfügung stellt, die von der Einheit bei der Abschlusserstellung oder im Rahmen der Abschlussprüfung **als Prüfungsnachweis** erlangt wurde, sofern diese Information **für die Nutzung durch eine große Bandbreite von Nutzern geeignet** sind (z. B. Informationen über Preis, Wachstumsquoten, Branchendaten, Sterbetafeln).“⁹⁹

Der Abschlussprüfer hat zu würdigen, ob die zur Wertermittlung genutzten Informationen aus externen Quellen,

- vertretbar sind und
- als Prüfungsnachweise geeignet sind.

⁹⁹ Vgl. ISA [DE] 500 Tz. 5cA; A1a.

Dabei ist von Bedeutung, ob diese Informationen aus **einer einzigen oder aus mehreren unabhängigen Quellen** stammen.

Bei **Zeitwertschätzungen** können zusätzliche Würdigungen von vergleichbaren Anwendungsobjekten zur Verlässlichkeit der genutzten Informationen notwendig sein.¹⁰⁰

10.4.4.2 Fall: Sachverständiger des Managements

Bindet das Management für die Ermittlung von geschätzten Werten externe Sachverständige ein, so werden **dessen zugrunde gelegte**

- Annahmen,
- Daten und
- Methoden

gleichermaßen **wie vom Management selbst** verwendete Annahmen, Daten und Methoden behandelt.

Demnach hat der Abschlussprüfer die Anforderungen dieses ISA [DE] 540 (Revised) auf die Wertermittlung des Sachverständigen in entsprechender Weise anzuwenden.¹⁰¹

10.5 Abschlussangaben zu geschätzten Werten in der Rechnungslegung

Der Abschlussprüfer hat weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um ausreichende Prüfungsnachweise für

- **Angaben im Zusammenhang mit geschätzten Werten** (Tz. 30),
- sofern das **Management** eine **Punktschätzung** vorgenommen hat: damit zusammenhängende Angaben zum **Umgang mit der Schätzunsicherheit** (Tz. 26b),
- sofern der **Abschlussprüfer** eine **Punktschätzung** oder Bandbreite entwickelt hat: Angaben zur **Schätzunsicherheit** (Tz. 29b)

zu erlangen.

10.6 Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements

Der Prüfer hat zu beurteilen, ob es bei der Ermittlung der im Abschluss enthaltenen geschätzten Werte **Hinweise** für eine

¹⁰⁰ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A127-129.

¹⁰¹ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A130-131.

mögliche einseitige Ausrichtung des Managements gibt und **welche Auswirkungen** dies ggf. auf die Abschlussprüfung hat.

Mögliche Anzeichen für eine einseitige Ausrichtung können sein:

1. Auswahl einer Punktschätzung, mit Hinweis auf ein **optimistisches oder pessimistisches Verhaltensmuster**

Beispiel: Keine Anpassung des **Wertberichtigungs-Prozentsatzes** an neue schwierige Wirtschaftslage einer bestimmten Branche (z. B. Gastronomie), um damit nicht die Pauschalwertberichtigung von Forderungen zu erhöhen und damit erhöhten Aufwand zu vermeiden.

2. Auswahl der Annahmen und Daten aus einer Reihe von Möglichkeiten, so dass **eine für die Ziele des Managements vorteilhafte Punktschätzung** resultiert.

Beispiel: Festlegung von Bewertungsannahmen für die Ermittlung von **Abschreibungen auf Maschinen** derart, dass kein erhöhter Wertberichtigungsbedarf und damit keine Minderung der eigenen erfolgsabhängigen Vergütung notwendig wird.

Stellt der Abschlussprüfer eine einseitige Ausrichtung fest, hat er auch zu prüfen, **ob diese mit Absicht** erfolgt ist und **ggf. Anzeichen für dolose Handlungen** vorliegen.

Der Abschlussprüfer hat stets im Falle der einseitigen Ausrichtung des Managements zu prüfen, ob **seine Risikobeurteilung und damit verknüpften Reaktionen noch angemessen** bleiben oder ob diese ggf. anzupassen sind.

10.7 Schlussfolgerungen aus der Prüfung der geschätzten Werte

10.7.1 Schlussfolgerung 1: Allgemeine Beurteilung auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen

In Anwendung des ISA [DE] 330 auf „geschätzte Werte“ hat der Abschlussprüfer auf der Grundlage

- der durchgeführten **Prüfungshandlungen** und
- der erlangten **Prüfungsnachweise**

folgende Beurteilungen vorzunehmen:

1. Ist die **Risikobeurteilung** auf Aussageebene **weiterhin angemessen**, insbesondere falls Anzeichen für einseitige Ausrichtung des Managements identifiziert wurden?
2. Stimmen die **Entscheidungen des Managements** bezüglich
 - o Ansatz,

- o Bewertung,
- o Darstellung,
- o Angabe

dieser geschätzten Werte **mit den maßgebenden Rechnungslegungsvorschriften** überein?

3. Wurden **ausreichende geeignete Prüfungsnachweise** erlangt? Wenn nicht: Auswirkung auf Prüfungsdurchführung und/oder Prüfungsurteil prüfen!

Fazit:

Sollte der Abschlussprüfer zum Urteil kommen, dass er **nicht ausreichend geeignete Prüfungsnachweise** erlangen konnte, hat er die **Auswirkungen auf die Abschlussprüfung oder ihr Prüfungsurteil** zu beurteilen.¹⁰²

10.7.2 Schlussfolgerung 2: Feststellung, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung vertretbar oder falsch dargestellt sind

Der Abschlussprüfer muss feststellen, ob die Schätzwerte im Abschluss und in den ergänzenden Angaben **vertretbar sind oder falsch** dargestellt wurden.

Bezüglich der **Abgrenzung falscher Darstellungen** (tatsächliche, beurteilungsbedingte oder hochgerechnete falsche Darstellung) und zur Beurteilung derer Auswirkungen auf den Abschluss **verweist** der Standard auf **ISA [DE] 450**.¹⁰³

Bei Vorliegen einer großen **Bandbreite von Schätzwerten** hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob diese

- die **Wesentlichkeitsgrenzen überschreiten**, oder ob
- eigene **Punktschätzungen zu weit von der Bandbreite des Managements entfernt** liegen.

Nähere Erläuterungen hierzu finden sich in den **Anwendungshinweisen** des Standards.¹⁰⁴

Der Abschlussprüfer muss ferner beurteilen, ob „weitere **Angaben**“ vom Management in den Abschluss aufgenommen wurden:

¹⁰² Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 34.

¹⁰³ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 35.

¹⁰⁴ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. A110-114.

Gruppe 1:

Angaben die **über die Notwendigkeiten** der Rechnungslegungsgrundsätze hinaus gehen, um eine **sachgerechte Gesamtdarstellung** zu erreichen.

Hinweis:

Im (Konzern)Anhang sind zusätzliche Angaben zu machen, wenn der Abschluss aufgrund besonderer Umstände ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE Lage nicht vermittelt.¹⁰⁵

Gruppe 2:

Zusätzliche Angaben zu geschätzten Werten notwendig sind, damit der Abschluss **nicht irreführend** wird.¹⁰⁶

Hinweis:¹⁰⁷

Analog zur Liste der nicht gebuchten Prüfungsdifferenzen bietet es sich an, eine

„Liste sämtlicher (wesentlicher!) geschätzter Werte“

als gesondertes Dokument zu führen.

Zum Abschluss der Prüfung sollte dabei **für jeden einzelnen Wert** dokumentiert werden, ob das Management zu einer

- **eher optimistischen,**
- **neutralen** oder
- **pessimistischen**

Beurteilung der Schätzwerte tendiert.

Dadurch kann eine **Tendenz des Managements zu einer einseitigen Ausrichtung** leichter erkannt werden und die **Gesamtbeurteilung der geschätzten Werte** bei Beendigung der Prüfung wird einfacher.

10.7.3 Schriftliche Erklärungen

Der Abschlussprüfer muss vom Management und ggf. von den für die Überwachung Verantwortlichen **schriftliche Erklärungen** mit u. a. folgende Inhalte einholen:

1. Die **bei der Ermittlung der geschätzten Werte** in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden **Abschlussangaben** sind zutreffend.

¹⁰⁵ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. D.36.1. sowie §§ 264 Abs. 2 Satz 2, 297 Abs. 2 Satz 3 HGB.

¹⁰⁶ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. D.36.2: Dieser Fall wird bei handelsrechtlichen Abschlüssen selten vorkommen

¹⁰⁷ Aus WP-Handbuch 2023, 18. Auflage Tz. 1166.

2. Die genutzten **Methoden**, bedeutsamen **Annahmen** und **Daten** sind **sachgerecht**.
3. Die Ermittlung der geschätzten Werte, sowie die Methoden sind sachgerecht, um Ansatz, Bewertung oder Angaben **in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsvorschriften** zu erreichen.

Er hat dabei zu würdigen, ob er **für bestimmte geschätzte Werte** eine **gesonderte spezifische Erklärung**, einschließlich genutzte Methoden, Annahmen oder Daten, einzuholen hat.¹⁰⁸

10.7.4 Erforderliche Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen, dem Management oder sonstigen relevanten Personen

Der Abschlussprüfer hat schlussendlich **zu würdigen, zu welchen Sachverhalten** im Zusammenhang mit Schätzwerten er sich mit den für die Überwachung Verantwortlichen oder dem Management austauschen muss.

In **Anlage 2 des ISA [DE] 540 (Revised)** sind zahlreiche Sachverhalte aufgeführt, die der Abschlussprüfer ggf. mit den für die Überwachung Verantwortlichen kommunizieren kann.

Nachfolgend eine auszugsweise Aufzählung:

- Prozess des Managements zur **Identifikation der Notwendigkeit** der Ermittlung von Schätzwerten.
- Relative **Wesentlichkeit** der geschätzten Werte für den Abschluss als Ganzes.
- **Hinzuziehung von Sachverständigen** durch das Management.
- **Beurteilung des Prüfers zur Punktschätzung** des Managements.
- **Anzeichen möglicher einseitiger Ausrichtung** des Managements, ggf. Feststellung eines Trends ausgehend von der Liste „sämtlicher geschätzter Werte“.

¹⁰⁸ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. 37.

Hinweis:

Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB)

Der Abschlussprüfer darf – sofern nicht ausdrücklich gesetzlich oder vertraglich geregelt – **keine Sachverhalte Dritten** (z.B. Aufsichtsbehörden, Regulatoren) **gegenüber offenbaren**.¹⁰⁹

In der Regel erhält der gesetzliche Abschlussprüfer die Zustimmung der geprüften Gesellschaft zur Kommunikation mit den Überwachungsorganen im Auftragsbestätigungsschreiben.

10.8 Dokumentation

Der Abschlussprüfer hat pflichtgemäß zumeist folgende Informationen in den Arbeitspapieren zu dokumentieren (Auswahl):

1. Wichtige **Elemente für das Verständnis der Einheit** und ihrem Umfeld, einschließlich **des IKS** im Zusammenhang mit geschätzten Werten.
2. **Verknüpfung der Prüfungshandlungen** mit den beurteilten **Risiken** („**roter Faden**“).
3. **Reaktionen** des Abschlussprüfers, für den Fall dass das Management **keine angemessenen Maßnahmen** durchgeführt hat, um die **Schätzunsicherheit** zu verstehen oder mit ihr sachgerecht umzugehen.
4. Hinweise auf **mögliche einseitige Ausrichtung** des Managements in Bezug auf geschätzte Werte sowie deren Auswirkungen auf die Abschlussprüfung.
5. Bedeutsame Beurteilung hinsichtlich **Vertretbarkeit oder falscher Darstellung** von geschätzten Werten.

¹⁰⁹ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) Tz. D.38.1.

THEMA 11:

Im Fokus: Die Bedeutung von externen Bestätigungen (ISA [DE] 505)

11. Im Fokus: Die Bedeutung von externen Bestätigungen (ISA [DE] 505)

11.1 Wesentliche materielle Änderungen

Die Einholung von Bestätigungen Dritter war bisher in IDW PS 302 n.F. geregelt.

Da in der Vergangenheit bereits die internationalen Anforderungen in den IDW Prüfungsstandards berücksichtigt wurden, gibt es kaum materielle Änderungen durch den ISA [DE] 505.

ISA [DE] 505 manifestiert im Bereich der **Einholung von Bestätigungen von Kreditinstituten** lediglich eine **Abkehr vom deutschen Sonderweg** „grundsätzliche Verpflichtung zur Einholung von Bankbestätigungen“.

Hier kommen **künftig die einfacheren Regelungen** der ISA zur Anwendung.

11.2 Einholung von Bankbestätigungen

11.2.1 Künftig keine Verpflichtung zur (vollständigen) Einholung von Bankbestätigungen

Gemäß dem bisher anzuwendenden **IDW PS 302 n.F.** (Tz. 20 und A 25f) waren Abschlussprüfer verpflichtet,

- Bankbestätigungen einzuholen
- für sämtliche Geschäftsbeziehungen des zu prüfenden Unternehmens
- die es mit Kreditinstituten unterhält.

Hinweis:

Mit der Einführung der ISA [DE] entfällt grundsätzlich diese Verpflichtung.

Künftig wird die Einholung von Bankbestätigungen in das **pflichtgemäße Ermessen** des Abschlussprüfers gestellt.

Er hat im Rahmen seiner Risikobeurteilung zu entscheiden, **ob und in welchen Fällen** Bankbestätigungen eingeholt werden sollen.¹¹⁰

¹¹⁰ ISA [DE] 330 Tz. 19

11.2.2 Ermessensentscheidung des Abschlussprüfers

Bezüglich dieser Ermessensausübung sind folgende **Überlegungen** anzustellen, die in die Ermessensentscheidung einfließen können:¹¹¹

1. **Bankbestätigungen**, eingeholt zum primären Zweck der Bestätigung von Banksalden, **enthalten** i. d. R. **weitere Informationen** über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen, auch **für andere Abschlussangaben**.

Beispiele:

- Außerhalb der Bilanz anzugebende Geschäfte
- Gewährte Sicherheiten

2. **Bankbestätigungen** können als **geeignete Reaktion auf festgestellte Risiken doloser Handlungen** eingesetzt werden.

Beispiele:

- Aufdeckung gefälschter Kontoauszüge,
- Kreditzusagen vor Vollzug,
- unvollständige Angaben zu Bürgschaften.

11.2.3 Mögliche Faktoren zur Unterstützung der Entscheidung

Bei der fachlichen Abwägung dieser **Ermessensentscheidung** soll der Abschlussprüfer auch folgende weitere Überlegungen einbeziehen (Dokumentationsgebot):

1. **Hinweise aus Vorjahresprüfungen**

Ergeben sich **negative Feststellungen** und Erkenntnisse aus dem Bestätigungsprozess der **Vorjahre**?

2. **Beurteilung von Umfang, Intensität und Qualität der Bankverbindungen**

- Dienen die Konten nur der Abwicklung des **laufenden Zahlungsverkehrs** oder haben sie **umfassendere Bedeutung** für das Unternehmen?
- Welche Banken haben welche Bedeutung für das Unternehmen (**Hausbanken**)?

3. **Bankkonten zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs**

Hier könnten **alternativ Kontoauszüge** partiell geeignete Prüfungsnachweise sein.

4. **Nutzung von Online-Banking**

Zum Nachweis von Kontensalden können die Kontostände und -bewegungen oder entsprechende Dateien von der Bank **in Anwesenheit des Prüfers abgerufen**, eingesehen

¹¹¹ ISA [DE] 330 Tz. A50 und Tz. D.A50.1

und dokumentiert werden (d. h. Kombination von Befragung und Inaugenscheinnahme).

11.2.4 Inhalt und Umfang der Bankbestätigung

Entscheidet sich der Prüfer für die Einholung von Bankbestätigungen, so hat er zumindest die **folgenden Informationen abzufragen** (best practise):¹¹²

1. Bestehende Konten und deren Kontostand
2. Bestehende Kreditlinien
3. Gestellte Sicherheiten
4. Avale, Gewährleistungen, Indossamentverpflichtungen und sonstige Gewährleistungen
5. Geschäfte über Finanzderivate und anderer Finanzinstrumente
6. Unterschriftsberechtigungen

11.2.5 Sonderfall: Unaufgeforderter Erhalt von Bestätigungsschreiben durch die geprüfte Gesellschaft

- In der Praxis gibt es Fälle, in denen **das zu prüfende Unternehmen mit den Banken Vereinbarungen** trifft, dass die Banken regelmäßig Bestätigungsschreiben über den Umfang der Geschäftsbeziehungen unmittelbar an den Abschlussprüfer versenden.
- In diesen Fällen hat der **Abschlussprüfer keine Anfrage** an die Banken **versandt** und konnte somit keinen Einfluss auf die zu bestätigenden Informationen nehmen.

Folge:

Es liegt **keine formelle Bankbestätigung** im Sinne von ISA [DE] 505 Tz. 7 vor.

- **Fachliche Würdigung**
Dennoch kann ein **schriftlicher Prüfungsnachweis** vorliegen.
- **Prüferische Reaktion des Abschlussprüfers**
Der Prüfer kann bspw. **Einsicht in die Vereinbarung** zwischen dem Kontoinhaber und der Bank nehmen, um zu prüfen,
 - ob das zu prüfende Unternehmen unsachgemäß Einfluss auf die zu bestätigenden Informationen ausgeübt hat,
 - dass z. B. „**Window-dressing**“, d. h. Erzeugung von temporären positiven Kontenständen durch Hin- und Herüberweisen ausgeschlossen werden kann.

¹¹² ISA [DE] 505 Tz. D.A1.1 und D.A1.2

Anhand dieser Beurteilungen erhält der Prüfer Hinweise für die **Verlässlichkeit** dieser schriftlichen Prüfungsnachweise.

11.3 Zusammenfassende Würdigung

Mit Ausnahme zum Umfang der Bankbestätigungen ergeben sich somit **keine wesentlichen materiellen Unterschiede** im neuen ISA [DE] 505 im Vergleich zum bisherigen PS 302 n.F..

Die wichtigsten Inhalte des ISA [DE] 505 haben wir in einer Prüferhilfe zusammenfassend dargestellt.

11.4 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 11/1:**
„Umfassende Verständnisk Gewinnung durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“
- **Praxishilfe 11/2:**
„Modellhafte Darstellung der Verständnisk Gewinnung über die IT-Anwendungen [Wichtiger Bestandteil von Schritt 2]“
- **Praxishilfe 11/3:**
Modellhafte Darstellung der Verständnisk Gewinnung über die IT-Anwendungen [Wichtiger Bestandteil von Schritt 2]
Beispiel für generelle IT-Kontrollen (ITGC) als Reaktion auf Risiken aus dem IT-Einsatz (RAIT)“
- **Praxishilfe 11/4:**
„Modellhafte Darstellung des Risikomodells nach neuen GoA (ISA [DE] 15 (Revised 2019)) – unverbindliches Praxisbeispiel“



siehe
Anlagen-
band

#PH45

#PH49

#PH51

#PH52

THEMA 12:

Der große Praxisfall zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) – „Halkit GmbH“

12. Der große Praxisfall zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) – „Halkit GmbH“

Sie haben den **Auftrag zur Prüfung der Halkit GmbH zum 31.12.2024** bekommen.

12.1 Auszug aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2024

Eckdaten der Halkit GmbH	31.12.2024	31.12.2023
	TEUR	TEUR
Anlagevermögen		
1. Immaterielle Vermögensgegenstände	1.500	300
2. Sachanlagen	2.500	1.800
3. Finanzanlagen	5.530	9.580
Umlaufvermögen		
1. Vorräte	2.500	1.500
2. Forderungen	3.590	2.980
3. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	3.940	1.150
Bilanzsumme	19.560	17.310
Eigenkapital		
1. Gezeichnetes Kapital	3.000	3.000
2. Gewinnvortrag	3.218	757
3. Jahresüberschuss	5.555	2.450
Rückstellungen	2.300	3.500
Verbindlichkeiten	5.487	7.603
Bilanzsumme	19.560	17.310
Umsatzerlöse	80.500	78.300
Mitarbeiter	85	83

12.2 Umfeld des Unternehmens/Eigentümer

Die Halkit GmbH

- entwirft und handelt mit **Büromöbeln und Inneneinrichtungsgegenständen**,
- vorwiegend im **Inland** und hat ihren

- Sitz in **Baden-Baden**
- und beschäftigt derzeit **85 Mitarbeiter**.

Zusätzlich vertreibt die Halkit GmbH ihre Produkte über

- **ihre Tochtergesellschaft Halkit Innovations GmbH**,
- die ihren Sitz in **Hamburg** und
- ihrerseits rd. **40 Mitarbeiter** hat.

Eigentümer:

Eigentümer des Unternehmens ist die **Halkit Holding AG** mit Sitz in der Schweiz.

Die Halkit Holding AG hat der GmbH

- in der Vergangenheit umfangreiche **Darlehen** gewährt,
- ist aber **nicht bereit**, diese Darlehensgewährung **auszuweiten**,
- wenn **nicht mindestens 5% Rendite** erzielt wird.

Geschäftsführung:

Geschäftsführer der GmbH ist

- der erst **seit drei Jahren eingesetzte Maximilian Holz**,
- der das Unternehmen **gemeinsam** mit einer aus dem Museumsbereich
- **in 2022 gewechselten Frau Silvia Krumm** führt.

Herr Holz ist für den

- **Einkauf**,
- **Entwicklung** und
- **Produktion**

Zuständig.

Frau Krumm ist für den

- **Vertrieb** und das
- **Marketing** und den
- **Kaufmännischen Bereich**

zuständig.

Um die noch recht jungen Geschäftsführung ausreichend **zu motivieren**, erhalten beide **eine vom Umsatz abhängige Erfolgsprovision**.

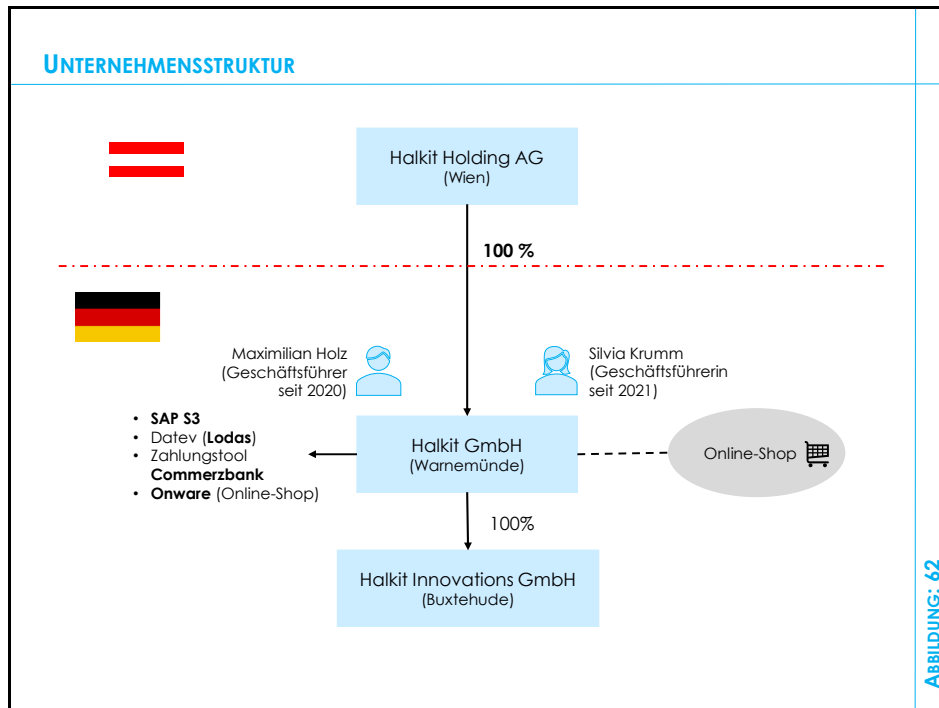


Abbildung 62: Unternehmensstruktur

Wettbewerb:

Bei dem bestehenden Stammsortiment sieht sich die Halkit GmbH zunehmend **Konkurrenzdruck** und einem **Preiskampf** ausgesetzt.

Zahlreiche Produkte finden **nicht mehr so schnell ihren Absatz**, wie noch im vergangenen Jahr. So hat sich die

- **Verweildauer der Vorräte** auf dem Lager
- von im Vorjahr 30 Tage **auf 60 Tage** in 2024 erhöht.

Zudem können die Produkte **oft nicht mehr zum ursprünglich festgelegten Preis verkauft** werden.

Aus diesem Grund hat die GmbH **kostspielige Anstrengungen zur Generierung neuer Ertragschancen** unternommen.

Entwicklung neues Patent:

Die Halkit GmbH hat durch

- umfangreiche **Investitionen in 2023 begonnen** und
- **in 2024 die Entwicklung eines neuen, zukunftssträchtigen Patents**
- für eine **komplett neu konstruierte Büromöbelserie** der Zukunft und zum Patent angemeldet.

Dabei wurde auf

- die Expertise von zahlreichen **externen Ingenieurbüros** aber auch
- auf das umfangreiche **Know-How in der eigenen Entwicklungsabteilung** zurück gegriffen.

Für die Zukunft erhofft man sich dadurch

- nicht nur eine **Stabilisierung**
- sondern sogar eine **erhebliche Ausweitung des Umsatzvolumens** im In- und Ausland.

Qualitätsprobleme:

- Im Vorjahr wurden **neue Montageprozesse** eingeführt,
- die leider zu **erheblichen Qualitätsproblemen** und
- **zahlreichen Reklamationen** geführt haben.

12.3 Rechnungslegungssystem/Prozesse

Die Gesellschaft bilanziert nach den deutschen Rechnungslegungsvorschriften (HGB).

12.3.1 Finanzbuchhaltung / Warenwirtschaft / Lohnbuchhaltung

Zum Einsatz kommt

- **SAP S34 für Fibu, Warenwirtschaft und Lagerhaltung.**
- **Datev (Lodas) für die Lohnabrechnung**

Die Programme laufen auf

- **gesonderten IT-Plattformen** und sind durch
- **programmierte Schnittstellen** verbunden.
- Das **Belegwesen ist ordnungsgemäß.**

12.3.2 Zahlungsprogramm der Commerzbank

In dem von der Commerzbank zur Verfügung gestellte **Bankprogramm** müssen

- stets **zwei Mitarbeiter gemeinsam**
- die IT-gestützte **Zahlungsliste freigeben.**

Darüber hinaus sind auch **manuelle Überweisungen** möglich.

12.3.3 Vertriebspartner

Die Kunden der Halkit GmbH sind vor allem Vertriebspartner, für die in SAP S3 **individuelle Preis- und Rabattlisten** hinterlegt sind.

Diese werden **jährlich überprüft** und durch den **Geschäftsführer für Vertrieb freigegeben.**

Die **Bestellungen** dieser Vertriebspartner gehen i. d. R. als

- automatisierte Übertragungen **per EDI** (Electronic Data Interchange) ein.
- Die Bestellungen werden dann **automatisiert** nach SAP S3 übertragen und werden
- dort als **Kundenaufträge angelegt**.
- Bei der Auftragsanlage wird automatisch eine **Kreditlimitprüfung** in SAP S3 durchgeführt.
- Bei **Überschreiten des Kreditlimits** wird der Kundenauftrag **automatisch gesperrt** und
- es erfolgt **keine Auslieferung**.
- Entweder muss durch den Leiter Finanzen das **Kreditlimit erhöht** oder
- die **Bestellung durch den Vertriebsleiter freigegeben** werden.

12.4 Online-Handel

Seit 2019 erfolgt ein wesentlicher Teil des Umsatzes über das **Online-Portal** mit der **Software „Onware“** der Firma Onware GmbH.

- Dabei **meldet sich jeder Kunde** mit einem **selbstgewählten Usernamen** und einem **Passwort** an.
- Löst er eine **Bestellung** aus, wird diese **direkt im Vertriebsmodul von SAP S3 verarbeitet**.
- Nach **fünf fehlerhaften Anmeldeversuchen** wird das Kundenkonto **automatisch gesperrt**.
- Bei **Online-Bestellungen** sind diese auf einen **Betrag von 800 EUR beschränkt**.

12.5 Abschlusserstellung

12.5.1 Personelle Ausstattung

Die Buchhaltungsabteilung ist **personell und qualitativ gut ausgestattet**.

Da die Geschäftsführung noch **relativ neu** im Unternehmen ist,

- könnten sich **schwierige Abgrenzungs- und Bilanzierungsfragen**,
- bei denen die **Letztentscheidung die Geschäftsführung** trifft als **risikobehaftete Bereiche** herausstellen.

12.5.2 Vorratsbewertung

Die **Bewertung der Vorräte** erfolgt über das Microsoft Office Produkt „**Excel**“.

In der Vergangenheit kam es **des Öfteren zu Fehlern** bei der Übertragung von SAP S3 nach Excel

- durch **fehlerhafte Formeln und**
- **unvollständiger,**
- **manuell durchgeführter Übertragung**
- **der Daten** aus den Lagerbeständen von SAP S3 nach Excel.

12.6 Berechtigungen (Auszug)

- **Bestellungen** können **nur von Mitarbeitern des Einkaufs** ausgelöst werden
- **Lagereingänge** können nur von **Lageristen**, **nicht von den Buchhaltern** erfasst werden
- In SAP S3 sind **Höchstgrenzen für Bestellungen** definiert
- **Änderungen der Rabattkonditionen** können **nur von Vertriebsmitarbeitern** geändert werden
- **Kreditlimits** können nur von der **Finanzbuchhaltung** geändert werden
- **(Manuelle) Buchungen auf den Sachkonten** können nur von den **Mitarbeitern der Finanzbuchhaltung** durchgeführt werden

12.7 Praxishilfen zu diesem Thema

- **Praxishilfe 12/1:**
„chief-paper“: Zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Änderungen bei den „neuen GoA“ für NON-PIE-Gesellschaft gegenüber bisherige GoA“
- **Praxishilfe 12/2:**
Detaillierte Darstellung der zehn wichtigsten Unterschiede der ISA [DE] (neue GoA) gegenüber den bisherigen IDW-Prüfungsstandards (Auswahl)“



siehe
Anlagen-
band

#PH53

#PH54

ZUSATZKAPITEL:

**Neue GoA: Abschließende
Darstellung praxisrelevanter
Unterschiede ISA [DE] zu IDW PS
(Kurzrepetitorium zur geänderten
prüferischen Vorgehensweise “**

Z. Zusatzkapitel: Neue GoA: Abschließende Darstellung praxisrelevanter Unterschiede ISA [DE] zu IDW PS (Kurzrepetitorium zur geänderten prüferischen Vorgehensweise)

Z.1 Übernahme der internationalen Prüfungsstandards

In den vergangenen Jahren hat das IDW die International Standards on Auditing (ISA) in die nationalen IDW PS **transformiert**.

Es handelte sich **nicht** um eine wortgetreue Übernahme der Regelungen. Vielmehr wurden die internationalen Regelungen in die deutschen Prüfungsstandards integriert.

Z.2 Deutschland: Modifizierung mit DE-Kennziffern

Nunmehr werden die ISA, vom IAASB in Englisch verfasst, **wortgetreu ins Deutsche übersetzt**. Den zusätzlich zu beachtenden deutschen Besonderheiten wird durch die **Einfügung von [DE]-Kennziffern** Rechnung getragen.

Ferner werden in Deutschland nicht relevante Anforderungen gestrichen (Carve-outs).

Z.3 Wesentliche praxisrelevante Unterschiede

Da bisher schon die Inhalte der ISA – zumindest teilweise – in die deutschen Prüfungsstandards des IDW übernommen wurden, stellt sich nun die **Frage**, ob durch die wortgetreue Übernahme der internationalen Standards, ergänzt um die [DE]-Kennziffern und unter Berücksichtigung gewisser Streichungen, inhaltlich überhaupt Neuerungen zu berücksichtigen sind, oder ob es sich vollumfänglich lediglich um „**alten Wein in neuen Schläuchen**“ handelt.

Z.4 Zusammenfassender Überblick neue vs. alte GoA

Dazu verweisen wir auf die in den **Prüferhilfen** beigefügte **Übersicht „Zusammenfassende Darstellung der Unterschiede der ISA [DE] zu den bisherigen IDW-Prüfungsstandards“**.