Jahresabschlussprüfung 2
Prüfungsplanung, ISA [DE] 315, IKS, IT Prüfung

Themenbereich 1:
Prozess der Auftragsabwicklung

Gliederung

1.1 Der Ablauf einer Jahresabschlussprüfung (Exemplarischer Workflow)

1.2 Verantwortlichkeiten bei der Abschlussprüfung

1.3 Zielsetzung: Zehn zentrale Vorsätze für die künftige Auftragsabwicklung

1.4 Grundsätze für die Kommunikation mit dem/den für die Überwachung Verantwortlichen
IDW PS 470 n.F. (10.2021) und IDW PS 475
Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management

1.1 Der Ablauf einer Jahresabschlussprüfung (Exemplarischer Workflow)

1.1.1 Fachliche Grundlagen (Konzeptioneller Überblick)

1.1.2 Auftragsannahme

1.1.3 Informationsbeschaffung, vorläufige Kenntnisse über das IKS

1.1.4 Prüfungsplanung: Festlegung der Wesentlichkeiten und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen

1.1.5 Prüfungsdurchführung

1.1.6 Dokumentation / Ablage

1.1.7 Prüfungsfeststellungen / Prüfungsbericht / Bestätigungsvermerk

1.1.8 Abschließende Prüfungshandlungen

1.1.9 Berichterstattung

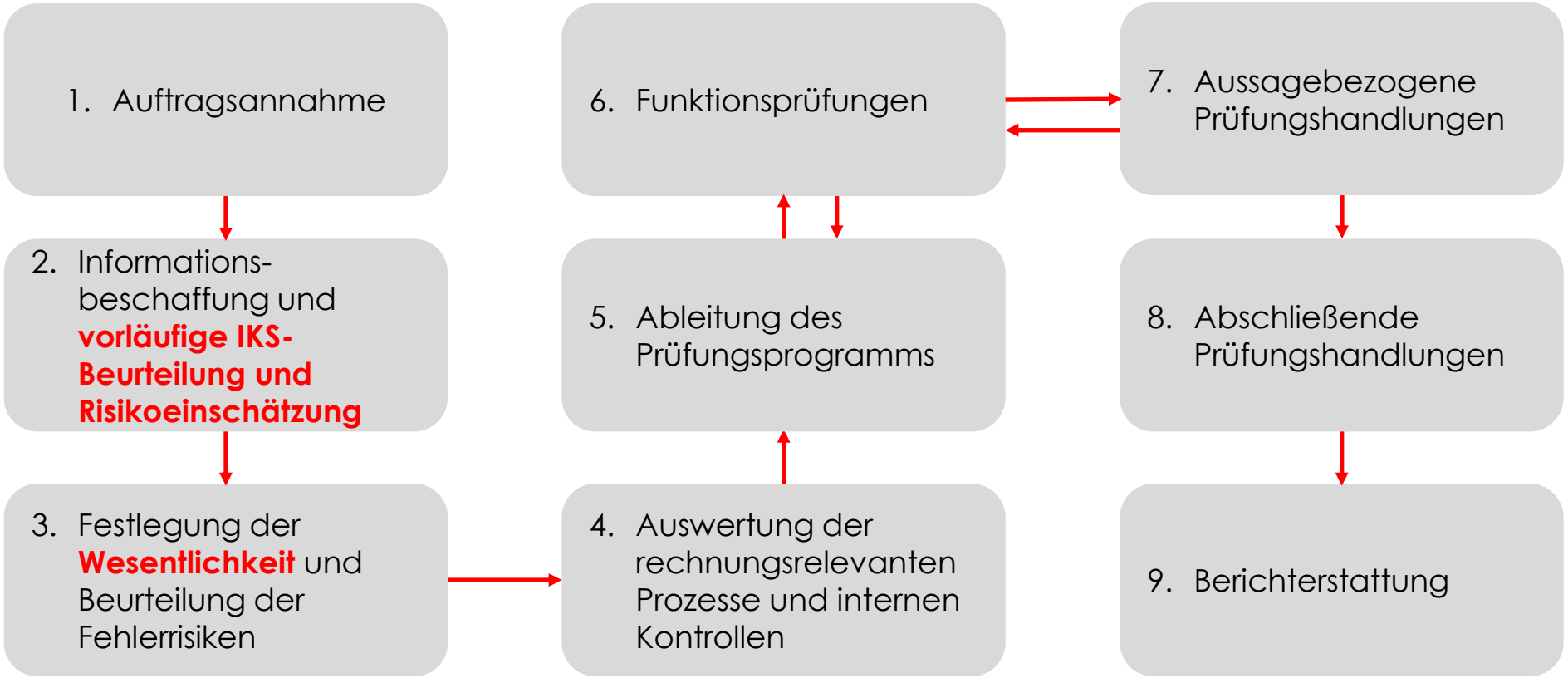
1.1.10 Nacharbeiten (ggf.)

1.1.11 Laufende Überwachung / Abschließende Durchsicht

1.1 Der Ablauf einer Jahresabschlussprüfung (Exemplarischer Workflow)

1.1.1 Fachliche Grundlagen (Konzeptioneller Überblick)

Der Vorgang der Abschlussprüfung lässt sich in mehrere Einzelprozesse gliedern.



Ablauf einer Abschlussprüfung (Quelle: In Anlehnung am WP-Handbuch, 18. Aufl. 2023, Kap.L.1.3, Tz. 16)

1.1.2 Auftragsannahme

a. Kann bzw. soll der Auftrag angenommen werden?

- Voraussetzungen:
  - → Keine Ausschlussgründe nach §§ 316, 316a, 319b HGB
  - → Prüfung der Rotationsfristen bei PIE (Art. 17 Abs. 1 VO (EU) Nr. 537/2014
  - → Ausreichende fachliche Kompetenz
  - → Ausreichende zeitliche Kapazitäten
  - → Zuverlässige Risikoeinschätzung
- Grundlage für die Auftragsannahme ist die **Risikoeinschätzung** durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer (beispielhafte Vorgabe des QMS der WP-Praxis)
  - → Aufträge mit **Risikoeinschätzung** „hoch“ und Einmalaufträge mit **Auftragsvolumen** > TEUR 25 bedürfen der Zustimmung der GF
  - → Aufträge mit Risikoeinschätzung „hoch“ und Aufträge „**von besonderer Bedeutung**“ sind vom auftragsbegleitenden Qualitätssicherer zu beurteilen
- Prüfung der Umstände des Unternehmens und ggf. des Prüferwechsels
- Kontaktaufnahme mit Vorjahrsprüfer (bei Erstprüfung)

1.1.2 Auftragsannahme; Forts.

Anwendung der kanzleiindividuellen Arbeitshilfen, -programme in der „Beispiel WPG“

b. Festlegung der Verantwortlichkeiten in der WP-Praxis

- Verantwortlicher Abschlussprüfer
- Vorüberlegungen / Festlegungen / Disposition zur auftragsbezogenen QS (z. B. Berichtskritik oder auftragsbegleitende Qualitätssicherung (aQS)

c. Welche Formulare / Checklisten sind zu bearbeiten? (Exemplarischer Auszug)

c.1. Checkliste Auftragsabwicklung / Fahrplan **(Praxishilfe 1/2)**

c.2. Checkliste Auftragsannahme Teil 1 **(Praxishilfe 2/1)**

c.3. Checkliste Auftragsannahme Teil 2 **(Praxishilfe 2/2)**

c.4. Interne Übersicht: Bereitstellung von Unterlagen für die Abschlussprüfung **(Praxishilfe 2/3)**

c.5. Textvorlage: Anschreiben Mandant für benötigte Unterlagen

- Auftragsbestätigungsschreiben **(Praxishilfe 2/4)**
- Vollständigkeitskontrolle Auftragsbestätigungsschreiben **(Praxishilfe 2/5)**

  Jede WP-Praxis muss in ihrem QS-System zur Auftragsabwicklung hierfür Regelungen vorsehen.

  Diese Dokumente sind integraler Bestandteil eines Qualitätssicherungssystems.

c.6. Dokumentationspflicht in Zusammenhang mit den für die Überwachung Verantwortlichen

1.1.3 Informationsbeschaffung, vorläufige Kenntnisse über das IKS

a. Auftragsbezogene Vorüberlegungen

- Umfangreiche Informationsbeschaffung zum Unternehmen und seinem Umfeld als Basis für die Festlegung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms

  (Literatur: vgl. WP-Handbuch 2023, Kap.L, Rz. 27 ff.)
- Welche Ziele werden mit der Auftragsplanung verfolgt?

b. Gewinnung ausreichender Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit, sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld (ISA [DE] 315 (Revised 2019))

- Erkennung der wesentlichen Einflussfaktoren des Unternehmenserfolgs
- Verständnis für das Geschäftsmodell
- Verständnis für die Unternehmensstrategie
- Geschäftsrisiken und Umgang mit diesen
- Geschäftsprozesse, wesentliche Risiken aus diesen, Kontrollmechanismen

1.1.3 Informationsbeschaffung, vorläufige Kenntnisse über das IKS; Forts.

c. Unternehmensfortführung (IDW PS 270 n.F. (10.2021))

Einschätzung, ob Anhaltspunkte / Ereignisse / Verhältnisse bestehen, die Zweifel an Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen.

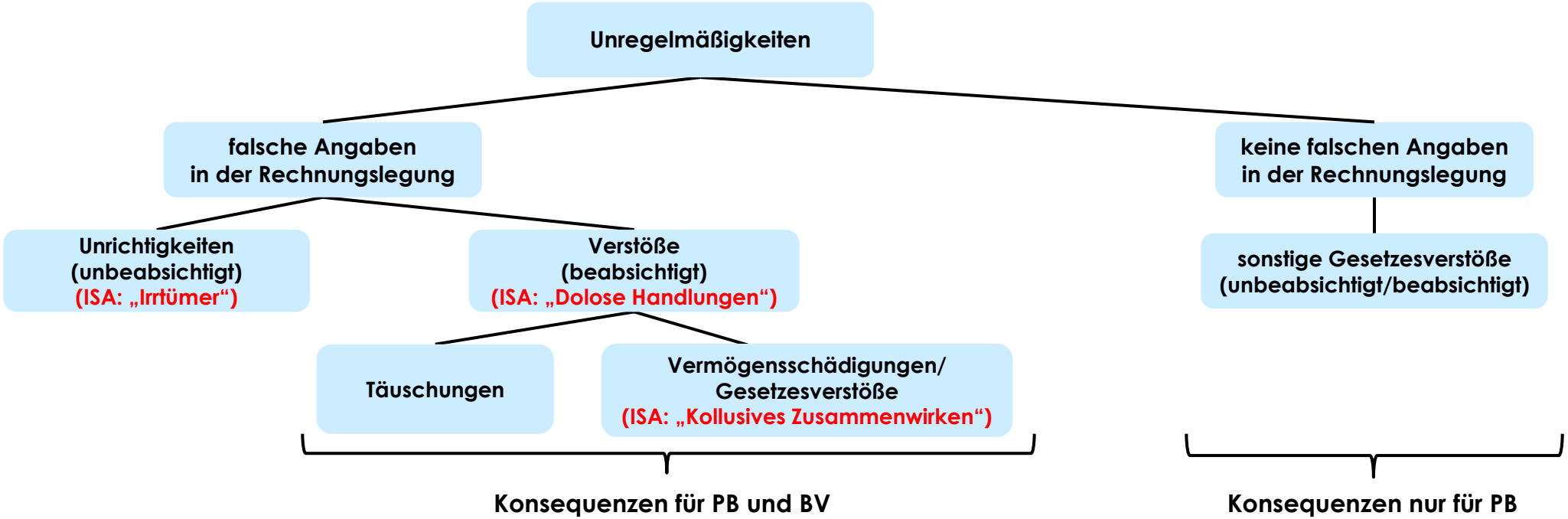
- Dazu hat der gesetzliche Vertreter eine Einschätzung abzugeben, ob das Unternehmen zur Unternehmensfortführung innerhalb eines Prognosezeitraumes fähig ist.
- Diese Prognose hat der Abschlussprüfer zu beurteilen.
- In manchen Fällen kann der Abschlussprüfer trotz fehlender Prognoserechnung das Fortbestehen der Annahme der Unternehmensfortführung unterstellen.

  Das ist dann der Fall, wenn

  - nachhaltige Gewinne in der Vergangenheit erzielt wurden,
  - ein leichter Zugriff auf liquide Mittel möglich ist und
  - keine bilanzielle Überschuldung droht.

1.1.3 Informationsbeschaffung, vorläufige Kenntnisse über das IKS; Forts.

d. vorab: Übersicht Unregelmäßigkeiten



ISA [DE] 240 – Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen

- **Praxishinweis: Es besteht eine Redepflicht im Prüfungsbericht für schwerwiegende gesetzliche Verstöße, die im Rahmen der Abschlussprüfung erkannt werden, auch wenn diese nicht unmittelbar die Rechnungslegung betreffen.**

1.1.3 Informationsbeschaffung, vorläufige Kenntnisse über das IKS; Forts.

e. Erkenntnisse über Unrichtigkeiten und Verstöße (ISA [DE] 240)

- Beurteilung, inwieweit ein Risiko besteht, dass Unrichtigkeiten und Verstöße zu wesentlichen falschen Angaben im Abschluss geführt haben.
- Laufende Anpassung der Einschätzung im Prüfungsverlauf

Haben sich bereits bei der Risikobeurteilung im Rahmen der Prüfungsplanung Anhaltspunkte ergeben, die das Risiko für falsche Angaben aufgrund von Unregelmäßigkeiten und Verstößen erhöhen, muss der Abschlussprüfer diesen im weiteren Verlauf der Prüfung nachgehen.

Solche Anhaltspunkte können beispielsweise sein:

- Häufiger Personalwechsel in Führungspositionen
- Häufiger Prüferwechsel
- Kritische Unternehmenssituation
- Ungewöhnliche Geschäfte (z. B. Buchungen mit wesentlichen Gewinnauswirkungen v. a. am Jahresende)
- Schwierigkeiten bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen

1.1.3 Informationsbeschaffung, vorläufige Kenntnisse über das IKS; Forts.

e. Erkenntnisse über Unrichtigkeiten und Verstöße (ISA [DE] 240); Forts.

Im Rahmen der Prüfung kann der Prüfer Umstände erfahren, die auf Verstöße hindeuten, wie zum Beispiel

- Straf- oder Bußgeldbescheide
- hohe Provisionen
- Presseberichterstattung

Die Risiken falscher Angaben aufgrund von Verstößen sind immer bedeutsame Risiken!
(vgl. ISA [DE] 240)

1.1.4 Prüfungsplanung: Festlegung der Wesentlichkeiten und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen

a. Warum ist ein Auftrag zu planen?

- Die Prüfungsplanung ist die **Grundlage** der Auftragsdurchführung.
- Die Prüfungsplanung umfasst die Identifizierung und Beurteilung der Risiken auf
  - Abschlussebene und
  - Aussageebene (z. B. Posten oder Geschäftsvorfälle)
- Die Prüfungsplanung ist als **laufender Prozess** zu verstehen und im Verlauf der Prüfung entsprechend **anzupassen** („Stand Back“).
- Die Planung erfolgt durch den **verantwortlichen WP** ggf. gemeinsam mit dem zuständigen **Prüfungsleiter**.

1.1.4 Prüfungsplanung: Festlegung der Wesentlichkeit und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen; Forts.

b. Fachliche Grundlagen

- Es müssen mit hinreichender Sicherheit falsche Angaben entdeckt werden, die wg. Größenordnung oder Bedeutung einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung für die Rechnungslegungsadressaten haben (vgl. **ISA [DE] 320**)
- Ermittlung durch Anwendung eines Prozentsatzes auf Vergleichsgröße (i. d. R. Umsatz)
- In den WP-Praxen sind verbindlich anzuwendende Kalkulationstabellen verbreitet
- Literatur: IDW PS 250 n.F. sowie F+A zu ISA 320
- **Praxishinweis: Das kanzleiindividuelle Schema zur Festlegung der Wesentlichkeiten ist Kernbestandteil des risikoorientierten Prüfungsansatzes der WP-Praxis**

c. Begrifflichkeiten zur Wesentlichkeit

- **Wesentlichkeit für Abschluss als Ganzes**: Insgesamt aus Sicht des Abschlussadressaten akzeptabler Fehler
- **Toleranzwesentlichkeit**: Betrag unterhalb der Wesentlichkeit für Abschluss, damit Summe einzelner Fehler diese nicht überschreitet

1.1.4 Prüfungsplanung: Festlegung der Wesentlichkeit und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen; Forts.

Beispiel WPG: (Kanzleiindividuelle Arbeitshilfen, -programme)

d. Welche Formulare / Checklisten sind zu bearbeiten?

- Planungstool:
  - → Risikoeinschätzung und Feststellung der bedeutsamen Risiken auf Grundlage des ISA [DE] 315, entsprechend der Vorgehensweise der Prüfungssoftware
  - → Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen
  - → Pro bedeutsames Risiko: Prüfung der IKS- bzw. IT-Prozesse:
    - Anlagevermögen
    - Einkauf / Vorräte
    - Produktion
    - Verkauf
    - Personal
    - Treasury / Verbund
  - → Zeitliche und personelle Prüfungsplanung

1.1.4 Prüfungsplanung: Festlegung der Wesentlichkeit und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen; Forts.

e. Auswertung der rechnungsrelevanten Prozesse in internen Kontrollen

- Festlegung des Prüfprogramms:
  - → Literatur: WP-Handbuch 2023, Kap.L
  - → Auf Basis der Risikoeinschätzung und der Beurteilung des IKS
    - Festlegung der durchzuführenden Prüfungshandlungen für jeden Posten des Jahresabschlusses und des Lageberichtes

f. Ableitung des Prüfprogramms

- Durchführung einer Aufbauprüfung auf Basis der bisherigen Erkenntnisse für die Bereiche des IKS, die für die Rechnungslegung relevant sind.
  - → Beurteilung, ob Kontrollen angemessen sind.
  - → Prüfung, ob sie tatsächlich eingerichtet sind.

1.1.4 Prüfungsplanung: Festlegung der Wesentlichkeit und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen; Forts.

g. Funktionsprüfungen

- Sind notwendig, wenn der Abschlussprüfer sich in seinem Prüfungsurteil auf **Funktionsfähigkeit** von Kontrollen verlassen will.
- Aussagebezogene Prüfungshandlungen stellen allein nicht ausreichende Prüfungsnachweise dar
  ggf. können auch Ergebnisse der Vorjahre einbezogen werden,
  vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019)

h. Aussagebezogene Prüfungshandlungen

- **Analytische** Prüfungshandlungen: Trendanalysen, Kennzahlenanalysen, Plausibilitätsprüfungen
- **Einzelfallprüfungen**: Bestätigungen Dritter, Belegstichprobe

1.1.5 Prüfungsdurchführung

Beispiel WPG: Praktische Umsetzung mit kanzleiindividuellen Vereinfachungen

a. Welche Prüfungshandlungen sind in Bezug auf die bedeutsamen Risiken vorzunehmen?

- **System-Prüfungen**
  - → Aufbauprüfung
    - Befragungen
    - Durchsicht Organisationshandbücher, etc.
  - → Falls keine Beanstandungen bei der Aufbauprüfung: Funktionsprüfungen
    - Befragungen
    - Durchsicht von Nachweisen
    - Nachvollzug
- **ggf. ergänzend: Aussagebezogene Prüfungshandlungen zur Erzielung der hinreichenden Sicherheit**
  - → Bestätigungen Dritter
  - → Analytische Prüfungshandlungen
  - → Einzelfallprüfungen

1.1.5 Prüfungsdurchführung; Forts.

- **Umfang der Prüfungshandlungen**
  - → Systemprüfungen (IKS- und IT-Prüfungshandlungen) und aussagebezogene Prüfungshandlungen sind aufeinander aufbauend vorzunehmen, d. h. aussagebezogene Prüfungshandlungen sind insbesondere dann durchzuführen, wenn mit den IKS- und IT-Kontrollen keine hinreichende Sicherheit erzielt werden kann
  - → Nur in Ausnahmefällen können aussagebezogene Prüfungshandlungen für die Beurteilung eines Prüffelds ausreichend sein
  - → Einsatz und Umfang der Prüfungshandlungen werden durch das Risikomodells nach ISA [DE] 315 (revised 2019) bestimmt

1.1.5 Prüfungsdurchführung; Forts.

b. Welche Checklisten sind in der Regel zu bearbeiten?

- Checkliste/Übersicht Auftragsabwicklung

  → Identifizierung, Beurteilung und Bewertung der bedeutsamen Risiken nach ISA [DE] 315
- System-Prüfungen (IKS- + IT-Prüfung) in Bezug auf bedeutsame Posten

  → Prüfungsplanung nach hauseigenen QMS
- Planung der aussagebezogenen Prüfungshandlungen

  → Excel-Arbeitspapier

  → Checklisten:
  - Inventur, Anhang, Lagebericht, Going-Concern, Related Parties, Ereignisse nach Bilanzstichtag

1.1.6 Dokumentation / Ablage

a. Grundsätze der Dokumentation

- Ein sachverständiger Dritter muss in angemessener Zeit einen Überblick über die vorgenommene Prüfung erhalten
- Alle Arbeitspapiere unterliegen grundsätzlich dem **Vier-Augen-Prinzip**

  → Ausnahme: Detailarbeitspapiere, die vom Prüfungsleiter bzw. verantwortlichem WP angefertigt wurden
- Der Abschluss der Auftragsdokumentation hat in angemessener Zeit nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks, in der Regel nach 60 Tagen zu erfolgen

b. Ergänzende Regeln zur Erstellung der Arbeitspapiere

Beispiel WPG: Kanzleiindividuelle Umsetzung

- **Referenzierung** der Arbeitspapiere und Prüfungsnachweise
- Hinweise für die **Folgeprüfungen** sind festzuhalten
- Die Aktualisierung der **Dauerakte** hat zu erfolgen
- Abschließende Erfassung der **IST-Zeiten** je Prüffeld

1.1.7 Prüfungsfeststellungen / Prüfungsbericht / Bestätigungsvermerk

a. Aufzeichnungspflichten für den Prüfer

- Alle Prüfungsfeststellungen sind in komprimierter Form in der

  „Liste zusammenfassender Prüfungsfeststellungen“ zu erfassen **(Praxishilfe 3/6)**

- Das Gesamtergebnis ist im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk wiederzugeben.

- Jeder Prüfungsbericht für Aufträge mit Bestätigungsvermerk ist vor Auslieferung einer Berichtskritik zu unterziehen.

b. Vorlagepflichten abschließender Durchsicht des Auftrags

Wenn der **Berichtsunterzeichner** (= Linksunterzeichner) nicht maßgeblich an der Prüfung beteiligt war, sind ihm zur Erlangung eines eigenen Verständnisses u.a. die folgenden **Unterlagen vorzulegen** (Arbeitspapiere von besonderer Bedeutung):

- Dokument 1: Checkliste Übersicht Auftragsabwicklung **(Praxishilfe 1/1)**
- Dokument 2: Einschätzung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos auf Unternehmensebene
- Dokument 3: „Liste zusammenfassender Prüfungsfeststellungen“ **(Praxishilfe 3/6)**
- Dokument 4: Berichtsbegleitbogen
- Dokument 5: Checkliste Berichtskritik
- Dokument 6: Prüfungsbericht

1.1.8 Abschließende Prüfungshandlungen

Teilschritt 8.1.: Prüfung Anhang und Lagebericht (IDW PS 350 n.F. (10.2021))

↓

Teilschritt 8.2.: Abschließende Abstimmarbeiten

↓

Teilschritt 8.3.: (ggf.) Aktualisierung Wesentlichkeitsgrenze und Risikoeinschätzung

↓

Teilschritt 8.4.: Abschließende Durchsicht Protokolle

↓

Teilschritt 8.5.: Beurteilung der nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen

↓

Teilschritt 8.6.: Vollständigkeitserklärung

↓

Teilschritt 8.7.: Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (vgl. **ISA [DE] 560**): nachträgliche Ereignisse

Teilschritt 8.8.: NEU: Beurteilung der Kommunikation mit den Aufsichtsorganen

1.1.9 Berichterstattung

Teilprozess Auslieferung Prüfungsbericht

Teilschritt 9.1.: Schreiben des Berichts durch Prüfungsteam, ggf. sind noch einzelne Sachverhalte mit Mandanten zu klären

↓

Teilschritt 9.2.: Freigabe Entwurf durch verantwortlichen WP und verantwortlichen Prüfungspartner

↓

Teilschritt 9.3.: Versand Entwurf an Mandanten, Einarbeitung von Änderungen, Klärung letzter offener Punkte

↓

Teilschritt 9.4.: Erstellung des endgültigen Prüfungsberichts

→ Datum von Bericht und BV muss identisch sein

→ Datum der Vollständigkeitserklärung muss kurz vor Datum von BV und Bericht liegen bzw. diesem entsprechen

→ Materielle Prüfungshandlungen müssen bis zum Datum des Berichts / BV abgeschlossen sein

→ Vor Versand muss unterschriebenes Testats Exemplar vorliegen

Praxishinweis: Fortlaufende Prozesskontrolle der Überwachung durch Verwendung eines Berichtsbegleitbogens sinnvoll

1.1.9 Berichterstattung; Forts.

Teilprozess Auslieferung Prüfungsbericht, Forts.

Teilschritt 9.5.: Alle Prüfungsfeststellungen sind in komprimierter Form in einem Formblatt „zusammenfassende Prüfungsfeststellungen“ aufzunehmen

↓

Teilschritt 9.6.: Das Gesamtergebnis ist im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk wiederzugeben

↓

Teilschritt 9.7.: Grundsätzlich muss ein Prüfungsbericht vor Auslieferung durch einen Berichtskritiker durchgesehen worden sein

↓

Teilschritt 9.8.: ggf. weitere Berichtserstattungspflichten

↓

Teilschritt 9.9.: Einschlägige Standards:

→ IDW PS 470 n.F. (10.2021): Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

→ IDW PS 450 n.F. (10.2021): Prüfungsbericht

→ IDW PS 400 / 401 / 405 / 406 jeweils n.F. (10.2021): Bestätigungsvermerk

Praxishinweis: Insbesondere für die Kommunikation mit den Aufsichtsorganen gibt es strenge Vorgaben (IDW PS 470 n.F. (10.2021))

1.1.9 Berichterstattung; Forts.

Zusätzliche Pflichten bei verzögerter Auslieferung

- Wenn Zeitraum zwischen Erteilung (= Datum) Bestätigungsvermerk und Versand Bestätigungsvermerk **> 6 Wochen**

  → Einholung einer Bestätigung (Ereignisse nach Abgabe Vollständigkeitserklärung)

1.1.10 Nacharbeiten (ggf.)

Praktische Kontrollfragen für das Prüfungsteam:

Welche Kontrollen sind vom Prüfungsteam möglichst unmittelbar nach Beendigung der Prüfung durch das Prüfungsteam zu erledigen?

a. Wurden sämtliche Prüffelddeckblätter vollständig bearbeitet und unterzeichnet?
b. Wurden alle Arbeitspapiere abgezeichnet und inhaltlich festgeschrieben (digitale- oder print-Archivierung)?
c. Befindet sich eine endgültige Saldenliste in den Arbeitspapieren?
d. Wurden sämtliche notwendigen Checklisten ausgefüllt und unterschrieben?
e. Sind alle IST-Zeiten erfasst?
f. Ist die aktualisierte Planung abgelegt worden?

1.1.11 Laufende Überwachung / Abschließende Durchsicht

- **Praxishilfe 1/1:** „Checkliste Auftragsabwicklung – Fahrplan in 10 Stufen“
- **Praxishilfe 1/2:** „Arbeitshilfe: Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung“
- **Praxishilfe 1/3:** „Verantwortlichkeiten bei der Abschlussprüfung“

1.2 Verantwortlichkeiten bei der Abschlussprüfung

1.2.1 Verantwortlicher Prüfungspartner

1.2.2 Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer

1.2.3 Prüfungsleiter

1.2.4 Berichtskritiker

1.2.5 Auftragsbegleitender Qualitätssicherer

1.2 Verantwortlichkeiten bei der Abschlussprüfung

1.2.1 Verantwortlicher Prüfungspartner

a. Rechtliche Grundlage

- Der verantwortlicher Prüfungspartner ist gem. § 43 Abs. 6 Nr. 1 WPO bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bei der Durchführung von Abschlussprüfungen anhand der Kriterien
  - Prüfungsqualität,
  - Unabhängigkeit und
  - Kompetenz

  auszuwählen.
- Er muss nicht zwingend Gesellschafter der WPG sein

b. Erforderliche Qualifikationen

- Wirtschaftsprüfer
  Außerdem: §§ 38 Abs. 2 i. V. m. 46 Abs. 1 BS WP/vBP
- Persönliche Eignung
- Vertrautheit mit QSS der Praxis
- Er soll dem Mandanten als verantwortlicher Prüfungspartner mitgeteilt werden

c. Aufgaben

- Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks
- Kenntnisnahme, fachliche Beurteilung aller wesentlichen Feststellung im Zusammenhang mit dem Prüfungsauftrag
- Gesamtbeurteilung im Rahmen des Prüfungsurteils

1.2.2 Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer

a. Qualifikation

Wirtschaftsprüfer

b. Aufgaben

- Für die Durchführung eines Auftrags und für die Berichtserstattung vorrangig verantwortlich
- Er muss sich in einem Umfang an der Prüfung beteiligen, dass er den Fortschritt der Arbeiten und die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln durch die Mitarbeiter überwachen kann (§ 57 Nr. 5 BS WP/vBP)
- Im Regelfall unterschreibt er den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht (§ 44 Abs. 1 BS WP/vBP)

c. Unvereinbare auftragsbezogene Tätigkeiten als Unterzeichner (Verantwortlicher Abschlussprüfers)

- Berichtskritiker
- Auftragsbegleitende QS
- Konsultationspartner

1.2.3 Prüfungsleiter

a. Qualifikation

- Erfahrener Prüfer
- i. d. R. mind. 3 Jahre Berufserfahrung

b. Aufgaben

- Übernahme von Aufgaben des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers
- Organisation des Prüfungsablaufs
- Leitung der Prüfung vor Ort

c. Unvereinbare auftragsbezogene Tätigkeiten

- Berichtskritik
- Auftragsbegleitende QS
- Konsultationen

1.2.4 Berichtskritiker

a. Qualifikation

- Persönliche und fachliche Eignung
  - → Persönliche Eignung: Objektivität/Unabhängigkeit
  - → Fachliche Eignung: Wirtschaftsprüfer oder erfahrener Prüfer mit gegebener Fachkompetenz zur Beurteilung des Prüfungsberichts

b. Aufgaben

- Überprüfung des Prüfungsberichtes vor Auslieferung daraufhin, ob die für den Bericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten wurden
- Beurteilung, ob dargestellte Prüfungshandlungen und Feststellungen schlüssig sind (§ 48 Abs. 2 BS WP/vBP), ggf. unter Hinzuziehung der Arbeitspapiere
- Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks zulässig

c. Unvereinbare auftragsbezogene Tätigkeiten

- Mitwirkung an der Erstellung des Prüfungsberichts
- Wesentliche Beteiligung an Prüfungsdurchführung (Lockerung: Begründung zur BS WP/vBP zu § 48 Abs. 2 S. 2)
- Verantwortlicher WP oder Prüfungsleiter

1.2.5 Auftragsbegleitender Qualitätssicherer i.S. von IDW QMS 2 (ab 15.12.2023)

a. Qualifikation

Bei Prüfung von

- PIE: als gesetzlicher Abschlussprüfer (= QK durchlaufen) registrierter Berufsangehöriger (Art. 8 Abs. 2 S. 2 EUAPvVO, § 38 Nr. 1 Buchst. h WPO)
- **NON-PIE**: fachlich und persönlich geeignete Personen; muss nicht notwendigerweise WP sein
  Definition NON-PIE: Alle nicht kapitalmarktorientierten mittelgroßen oder großen Unternehmen nach § 267 Abs. 2 und 3 HGB (in Deutschland ca. 40.000 Unternehmen)

b. Aufgabe

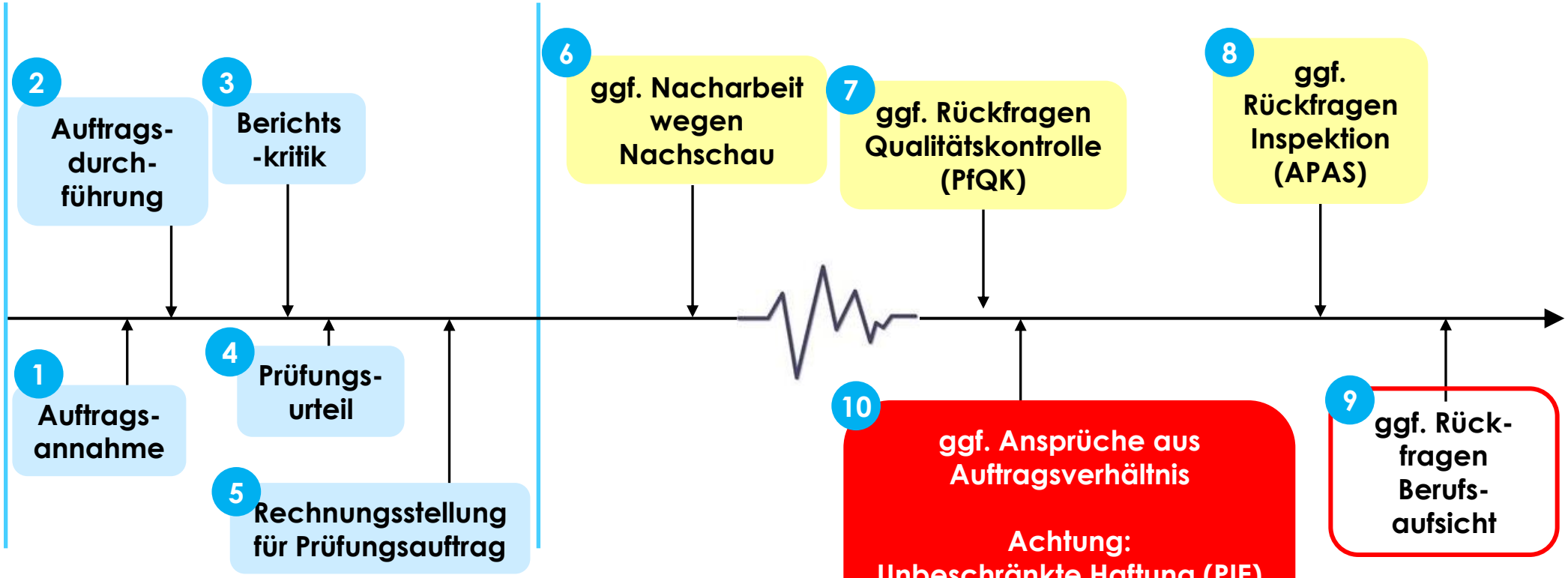
- Beurteilung, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Prüfung nicht unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wird.
- Beurteilung, ob Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist (§ 48 Abs. 3 BS WP/vBP).

c. Unvereinbare auftragsbezogene Tätigkeiten

- Mitwirkung bei der Prüfungsdurchführung
- Verantwortlicher WP
- Prüfungsleiter
- Verantwortlicher Prüfungspartner

1.3 Zielsetzung: Neun zentrale Vorsätze für die künftige Auftragsabwicklung

1.3 Zielsetzung: Zehn zentrale Vorsätze für die künftige Auftragsabwicklung



Legende:

originäre Auftragsabwicklung

Rückfragen Bearbeitungsaufwand minimieren

berufsrechtliche oder haftungsrechtliche Rückfragen/Ansprüche möglichst gänzlich ausschließen

1. Vorsatz: Minimierung der Nacharbeiten und Rückfragen zu einem Prüfungsauftrag

Zielsetzung:

Handlungen im Zusammenhang mit der Auftragsabwicklung sind bei einer

Fall 1: professionellen Vorgehensweise:

- **„Auftragsannahme bis Rechnungsstellung“** 1 2 3 4 5

Fall 2: nicht-professionellen Vorgehensweise:

- **„Nacharbeiten“**
  - Vermeidbare Nacharbeit aufgrund der **„Nachschau“** 6
  - Vermeidbare Maßnahmen (Hinweise, Auflagen, etc.) im Rahmen oder im Nachgang zur **Qualitätskontrolle/Inspektion** 7 8
  - Vermeidbare Rückfragen durch die **Berufsaufsicht** auf Basis offengelegter JAe und BSV (250 - 500 Vorgänge p.a.) 9
  - Lästige Auseinandersetzungen mit **Anspruchsgegnern** wegen **behaupteter Mängel** und damit einhergehenden zivilrechtlichen Haftungsansprüchen, z. B. mit einem Gesellschafter, Insolvenzverwalter oder mit dem WP-Haftpflichtversicherer 10

minimieren ausschließen

2. Vorsatz: Bestimmend für die prüferische Vorgehensweise und die Dokumentation: Roter Faden des risikoorientierten Prüfungsansatzes (PA)

Der richtige Weg: **Roter Faden** der Abschlussprüfung

- sachlogische, **einheitliche prüferische Vorgehensweise von „Auftragsannahme“** bis zur **„Abschließenden Auftragsdurchsicht“**
- Es geht nicht darum, „viel“ zu prüfen, sondern die richtige Vorgehensweise – step by step – garantiert einzig und allein eine effiziente Auftragsabwicklung.
- Die Reihenfolge der einzelnen Teilabschnitte auf Basis des neuen Risikomodells gemäß ISA [DE] 315 (revised 2019) (prüferisches Vorgehen zwischen den Meilensteinen) ist zu verstehen und zu beachten, da die Zwischenergebnisse und -erkenntnisse ausschlaggebend für die nachfolgenden Prüfungsschritte sein können.

Beispiel:

Die Einschätzung der **Fehlerrisiken** sowie die Erkenntnisse aus der **(Vorab-) Beurteilung** des IKS bestimmen den Umfang der künftigen aussagebezogenen Prüfungshandlungen.

3. Vorsatz: Das neue Risikomodell nach ISA [DE] 315 (revised 2019) (vereinfachte Darstellung) als Garant des roten Fadens einer Abschlussprüfung

Der **„Risikoorientierte Prüfungsansatz“**

- stellt den Weg einer effizienten Auftragsabwicklung sicher
- wird gesetzlich gefordert:
  - *„Die Prüfung ist so **anzulegen**, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens **wesentlich** auswirken, erkannt werden.“*
    *(**vgl. § 317 Abs. 1 S. 3 HGB**)*
- ist in der Berufssatzung verankert **„Prüfungsplanung“**, vgl. **§ 38 BS WP/vBP**
- wird in zahlreichen **Prüfungsstandards** beschrieben, so dass eine individuelle Umsetzung in der WP-Praxis erfolgen kann.
  - *„Kenntnisse zur Geschäftstätigkeit“ vgl. **ISA [DE] 315 (Revised 2019)***
  - *„Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen“*
    *(**ISA [DE] 300**, Planung einer Abschlussprüfung)*
  - *„Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und sachgerechte Reaktion“ (**ISA [DE] 315 (Revised 2019)**)*
    Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld

***Fazit:** Die Anwendung des neuen Risikomodells ist unabdingbar.*

4. Vorsatz: Effizienz steigern: Risikoorientierte Prüfung anstelle Vollprüfung sämtlicher Abschlussposten

Früher (vor dem Jahr 2000):

- Abschlussprüfer sahen sich häufig verantwortlich dafür, **jedes Buchhaltungskonto** zu prüfen und dabei jeden (noch so kleinen) Fehler festzustellen und zu berichtigen.
- Häufig wurde dabei die **Trennung** der **Verantwortlichkeiten** zwischen dem Ersteller / Aufsteller des Jahresabschlusses und dem Abschlussprüfer nicht exakt beachtet.

Heute (binnen der zurückliegenden rund 20 Jahre, seit Einführung der QK):

- **Komplexität** und **Internationalität** der Rechnungslegung sowie die Erwartungen an die Abschlussprüfung haben immens zugenommen
- Facharbeit bestätigt und konkretisiert den neuen Prüfungsansatz
- NON-PIE-Prüfer (ca. 2.600 in Deutschland): 100 %-Kontrolle aller **gesetzlichen Abschlussprüfer** durch die QK unter Überwachung der KfQK
- PIE-Prüfer (ca. 70 in Deutschland): 100 %-Kontrolle durch die APAS – seit „WIRECARD“ in besonderem Fokus

5. Vorsatz: Risikoorientierte PA: Jeder Prüfer im Prüfungsteam hat seine Pflichten

Zum **Risikoorientierte PA** als roter Faden des Prüfungsauftrags tragen alle Prüfer mit Ihren Aufgaben als Teil des Prüferteams bei.

Ausgewählte Aufgabenstellungen (vereinfacht):

- **Verantwortlicher WP** verschafft sich (erstmals vor Auftragsannahme) ein Verständnis u. a.
  - vom Unternehmen (Geschäftstätigkeit)
  - vom rechtlichen und wirtschaftlichen Umfeld
  - u. v. m.
- **Mitglieder des Prüfungsteams** haben die Anfälligkeit des Rechnungswesens und der Rechnungslegung für falsche Angaben und Darstellungen von Beginn der Prüfung an zu erörtern und neben anderen Faktoren im Rahmen der Prüfungsplanung zu berücksichtigen.

6. Vorsatz: Beachtung der Schlussfolgerungen aus dem Prüfungsmemorandum

Ausgewählte **Pflichtinhalte des Prüfungsmemorandums**

- Innerhalb des **Prüfungsmemorandums** sind neben zahlreichen anderen Inhalten zumindest die nachfolgenden Angaben zu beachten und zu dokumentieren
  - Identifizierte **wesentlichen rechnungslegungsrelevante Fehlerrisiken**
  - Aussagen und Beurteilungen zur Relevanz und Qualität **des IKS** (Interne Kontrollsysteme)

Konsequenzen für das **Prüfprogramm**

- Ausgehend von dem **Planungsmemorandum** und der **Risikobetrachtung** haben die Prüfer Ihre **Prüfungshandlungen** auszurichten.

7. Vorsatz: Verpflichtung: Vorgaben zur Auftragsabwicklung einhalten

Als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sind wir verpflichtet ...

1. ... **Regelungen und Vorgaben** sowie Arbeitshilfen zu schaffen, die die Anwendung des risikoorientierten PA sicherstellen
2. ... allen Prüfern die **theoretischen Grundlagen** zum risikoorientierten Prüfungsansatz zu vermitteln
3. ... im Rahmen der
   a. **abschließenden Durchsicht** der Auftragsergebnisse
   b. **Berichtskritik**

   die Einhaltung und Dokumentation des risikoorientierten Prüfungsansatzes der als roter Faden bei der Abschlussprüfung dabei dient, zu beachten.

8. Vorsatz: Nachschau: Interner Blick auf zurückliegende Aufträge als Teil des QMS in der WP-Praxis

Als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sind wir verpflichtet,

1. **jährlich** eine **anlassunabhängige Nachschau** durchzuführen.
2. dabei erfolgt eine **repräsentative Auswahl** der in die Nachschau einzubeziehenden Aufträge.
3. bei den ausgewählten Aufträgen wird die **Einhaltung der Regelungen und Vorgaben** und dabei u. a. insbesondere
   - das Aufeinanderfolgen der Prüfungsschritte **„Roter Faden“**, sowie
   - die Beachtung des **„risikoorientierten Prüfungsansatzes“** überprüft.
4. die Ergebnisse und Feststellungen der Nachschau werden in einem **jährlichen Nachschaubericht** zusammengefasst und der Praxisleitung zur Kenntnis gegeben.
5. sämtliche Nachschauberichte sind bei der Qualitätskontrolle vorzulegen.

9. Vorsatz: Zielerreichung: Keine Beanstandungen bei anstehender QK oder Inspektion unserer Gesellschaft

Abkürzungen:

NON-PIE-Prüfung → Nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaft

QK → Qualitätskontrolle

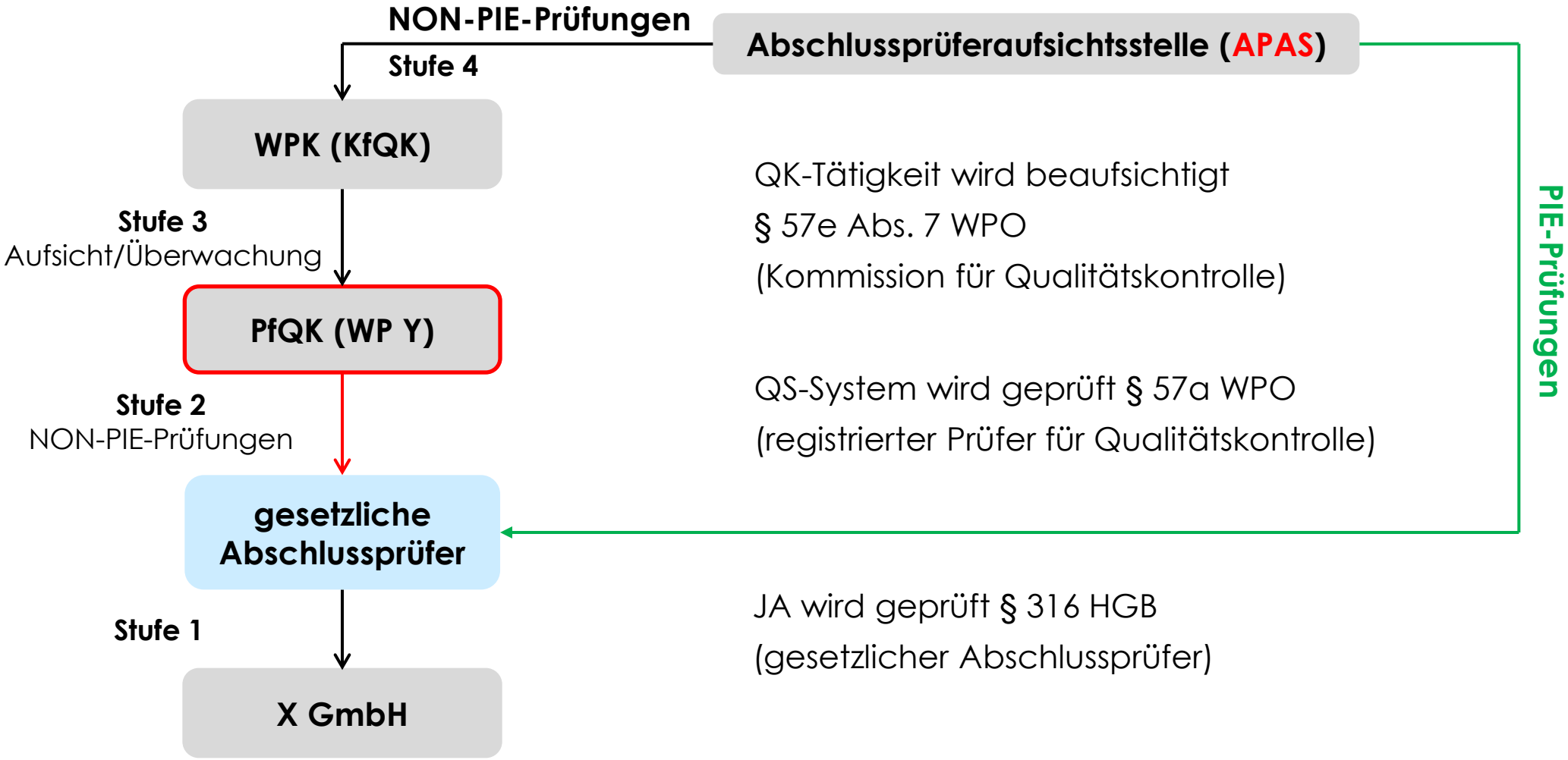
PfQK → Prüfer für Qualitätskontrolle

WPK → Wirtschaftsprüferkammer

KfQK → Kommission für Qualitätskontrolle

APAS → Abschlussprüferaufsichtsstelle (Einrichtung des Gesetzgesetzgebers)
im BAFA (Bundesamt für Ausfuhrkontrolle)

9. Vorsatz: Zielerreichung: Keine Beanstandungen bei anstehender QK oder Inspektion unserer Gesellschaft; Forts.



Neun „Leitpfosten“ und „Leitplanken“ einer ordnungsmäßigen Abschlussprüfung auf einen Blick (Überblick)

1. **Ziel**: Minimierung der Nacharbeiten und Rückfragen zu einem Prüfungsauftrag
2. Bestimmend für die prüferische Vorgehensweise und die Dokumentation: **Roter Faden des risikoorientierten Prüfungsansatzes (PA)**
3. Das neue Risikomodell nach ISA [DE] 315 (revised 2019) (vereinfachte Darstellung) als **Garant** des roten Fadens einer Abschlussprüfung
4. **Effizienz steigern**: Risikoorientierte Prüfung **anstelle Vollprüfung** sämtlicher Abschlussposten
5. Risikoorientierte PA: **Jeder** Prüfer im Prüfungsteam **hat** seine **Pflichten**
6. Beachtung der **Schlussfolgerungen** aus dem **Prüfungsmemorandum**
7. Verpflichtung: Vorgaben zur Auftragsabwicklung einhalten
8. **Nachschau**: **Interner Blick auf zurückliegende Aufträge als Teil des QMS in der WP-Praxis**
9. **Zielerreichung: Keine Beanstandungen** bei anstehender QK oder Inspektion unserer Gesellschaft

1.4 Grundsätze für die Kommunikation mit dem/den für die Überwachung Verantwortlichen IDW PS 470 n.F. (10.2021) und IDW PS 475 Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management

1.4.1 Zielsetzung für die Kommunikation zwischen Aufsichtsorganen und Abschlussprüfer

1.4.2 Rechtsgrundlage

1.4.3 Differenzierung zwischen Management und für die Überwachung Verantwortlicher

1.4.4 Wie stellt der Abschlussprüfer die für die Überwachung Verantwortlichen fest?

1.4.5 Kriterien für die Suche nach den für die Überwachung Verantwortlichen

1.4.6 Problem und Lösung zur Verschwiegenheit

1.4.7 Kommunikationsformen und -wege

1.4.8 Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Kommunikation

1.4.9 Dokumentationspflichten im Zusammenhang mit den für die Überwachung verantwortlichen Personen – IDW PS 470 n.F. (10.2021)

1.4 Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan IDW PS 470 n.F. (10.2021) bzw. IDW PS 475

1.4.1 Zielsetzung für die Kommunikation zwischen Aufsichtsorganen und Abschlussprüfer

a. Zeitnahe **Information über bedeutende Beobachtungen**, die sich bei der Abschlussprüfung ergeben haben; z. B. Schwächen IKS.

b. Erhalt von **prüfungsrelevanten Informationen** von den für die Überwachung verantwortlichen Personen. Somit kann der Abschlussprüfer von den weiterführenden Einblicken profitieren.

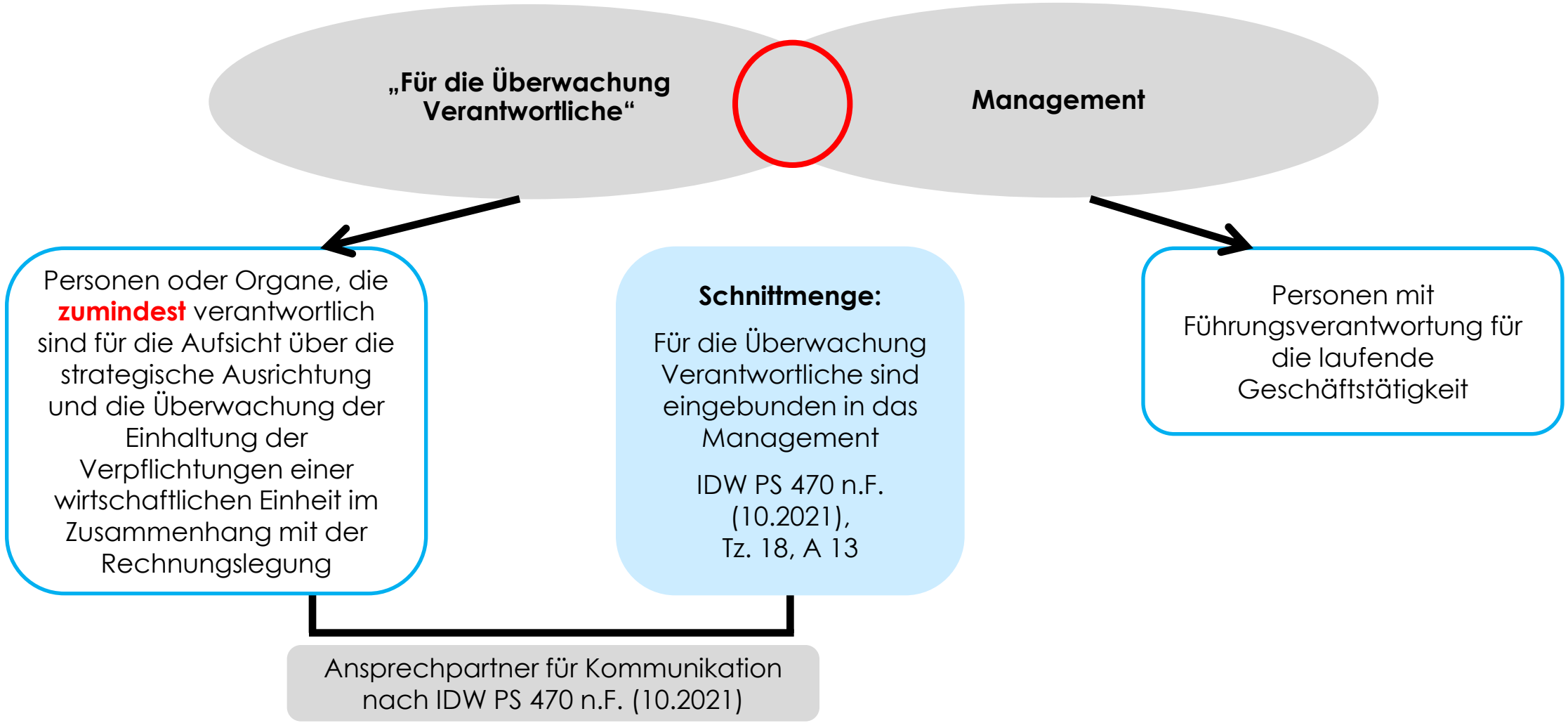
c. Austausch über **Prüfungsplanung, Prüfungsschwerpunkte**, Key Audit Matters (PIE).

d. Schaffung eines **Rahmens für die wechselseitige Kommunikation** zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsorgan.

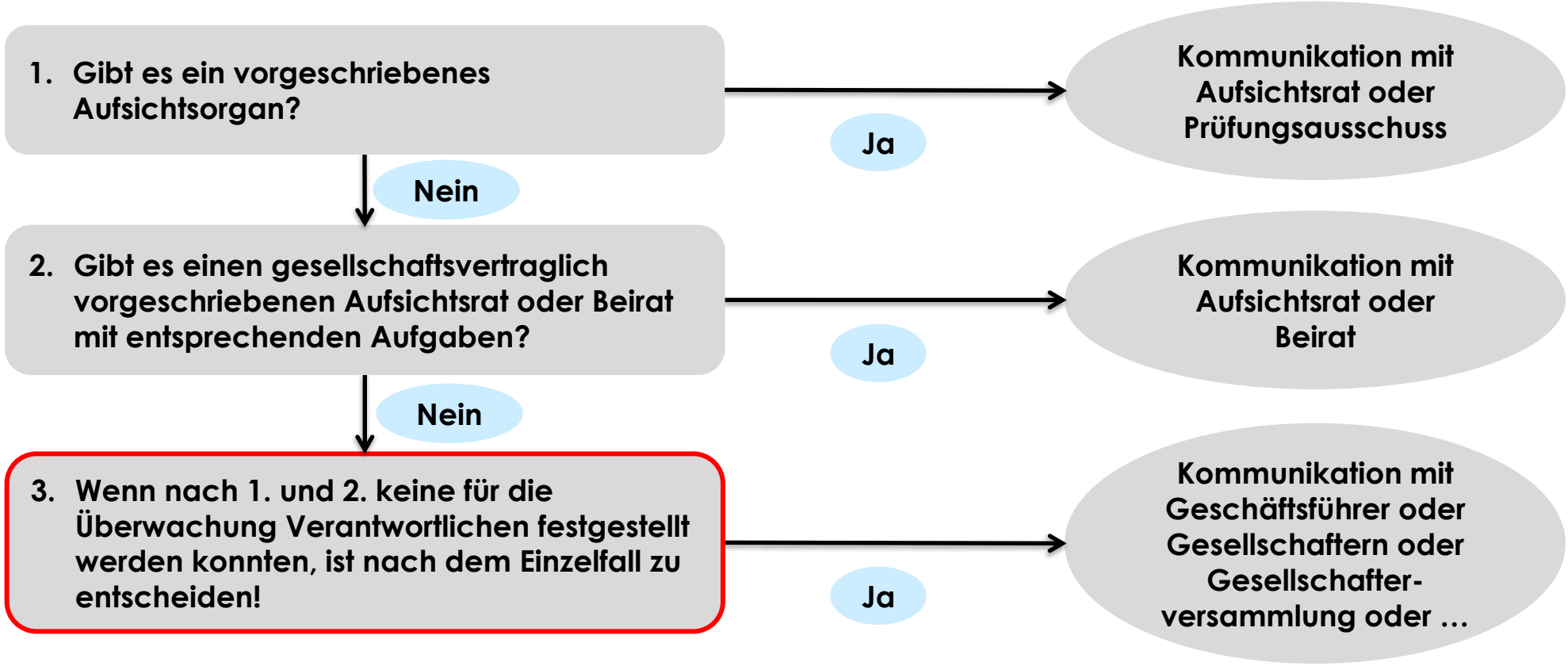
1.4.2 Rechtsgrundlage

- Der HFA des IDW hat am 10.10.2017 dem IDW PS 470 n.F. (10.2021) „Grundsätze für die Kommunikation mit dem für die Überwachung Verantwortlichen“ sowie am 26.09.2019 den IDW PS 475 verabschiedet.
- Mit diesen Standards wurden die International Standards on Auditing (ISA 260 (Revised) und ISA 265) umgesetzt.

1.4.3 Differenzierung zwischen Management und für die Überwachung Verantwortlicher



1.4.4 Wie stellt der Abschlussprüfer die für die Überwachung Verantwortlichen fest?



1.4.5 Kriterien für die Suche nach den für die Überwachung Verantwortlichen

1. **Gespräch mit dem Auftraggeber**
   - Wer ist aus seiner Sicht für die Überwachung verantwortlich?
   - Welche Funktionen üben die Gesellschafter bzw. die Gesellschafterversammlung tatsächlich aus?
   - Gibt es weitere Personen(-gruppen), die Verantwortung für die Überwachung haben?
   - Sieht der Gesellschaftervertrag Aufsichtsgremien vor?

2. **Durchsicht von Beschlüssen, Protokollen, Erkenntnisse über das interne Berichtswesen**
   - Wer ist an der Genehmigung von bedeutsamen Geschäftsvorfällen beteiligt?
   - An wen werden wichtige interne Berichte weitergeleitet (Verteiler); wer ist auskunftsberechtigt zu diesen Berichten?
   - Wer wirkt mit an strategischen Entscheidungen?
   - Wer hat maßgeblichen Einfluss auf die Wahl des Abschlussprüfers?

3. **Aktualisierung der Erkenntnisse aus dem Vorjahr**
   - Wurde der Gesellschaftsvertrag geändert?
   - Sind neue Personen in den Kreis der potentiell für die Überwachung Verantwortlichen Personen hinzugekommen?

1.4.6 Problem und Lösung zur Verschwiegenheit

§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, § 10 BS WP/vBP

- Tatsachen und Umstände, die einem **WP/vBP** anvertraut oder bekannt werden**, darf er nicht unbefugt offenbaren.**

Problem

Die für die Überwachung Verantwortlichen stehen außerhalb des Unternehmens; Ihnen gegenüber ist grundsätzlich die Verschwiegenheitspflicht einzuhalten!

- Gesellschafter, Mitglieder des Beirates, Treuhänder, …

Lösung

- **Aufnahme eines entsprechenden Absatz im Auftragsbestätigungsschreiben;** so dass der WP/vBP gegenüber diesen **Personen von der Verschwiegenheit entbunden** wird.
- **VORSICHT**: Dies erfordert eine frühzeitige Identifizierung der Personen! Außerdem ist die Vereinbarung anzupassen, wenn sich im Rahmen der Prüfung erstmals oder ggf. weitere Personen als Ansprechpartner für die Kommunikation ergeben!

1.4.7 Kommunikationsformen und -wege

Kommunikationsformen

Abschlussprüfer

- mündlich und Eigendokumentation
  - Textform
  - Aktennotiz
  - zusätzlicher Bericht

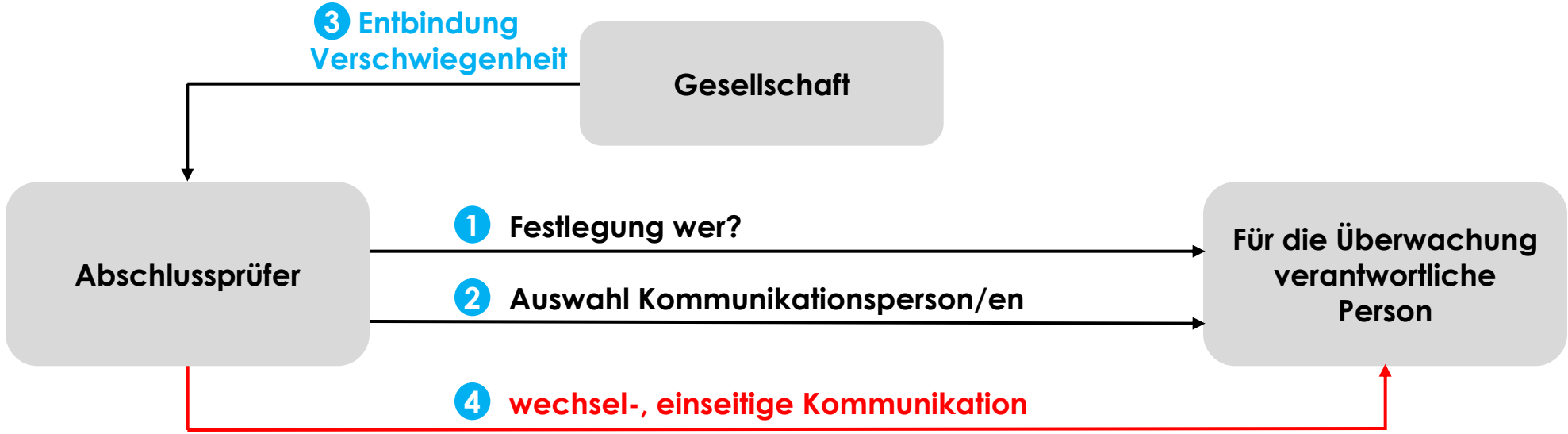
Für die Überwachung verantwortliche Person

Kommunikationswege

einseitig, z. B. Mindestinhalt

wechselseitig

1.4.8 Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Kommunikation



Inhalte

1. Unabhängigkeit (PIE)
2. Abfrage Schwerpunkte (wechselseitige Kommunikation)
3. Art und Umfang der Prüfung:
   - zeitlicher Ablauf
   - Schwerpunkt
4. KAM (ggf.)
5. Probleme bei Durchführung (ggf.)
6. Mangel IKS (ggf.)
7. Feststellungen

1.4.9 Dokumentationspflichten im Zusammenhang mit den für die Überwachung verantwortlichen Personen – IDW PS 470 n.F. (10.2021)

1.4.9.1 **Umfang**

- Bestimmung der für die Überwachung verantwortlichen Personen (IDW PS 470 n.F. (10.2021), Tz. 16 ff., Tz. 16 A3 ff.)
- Mündliche Kommunikation
- Schriftliche Kommunikation
- Beurteilung, ob der Kommunikationsprozess angemessen verlaufen ist

1.4.9.2 **Praktische Durchführung**

- Die Dokumentation sollte in der Auftragsakte in einem gesonderten Register abgelegt werden.
- WP-Praxen sollten hierzu eine gesonderte Checkliste/Arbeitshilfe verwenden, die eine kanzleieinheitliche und vollständige Dokumentation sicherstellt **(Praxishilfe 1/2)**.

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 1/1:** „Checkliste Auftragsabwicklung – Fahrplan in 10 Stufen“
- **Praxishilfe 1/2:** „Arbeitshilfe: Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung “
- **Praxishilfe 1/3** „Verantwortlichkeiten bei der Abschlussprüfung“

Themenbereich 2:
Die Bedeutung des Prozesses der Auftragsannahme

- **ISA [DE] 210: Das neue Auftragsbestätigungsschreiben**

Gliederung

2.1 Bestellung des Abschlussprüfers (Wahl und Prüfungsauftrag)

2.2 Regelungsinhalte zum Prüfungsauftrag in einem Auftragsschreiben, bzw. Auftragsbestätigungsschreiben

2.3 Inhalt des Auftragbestätigungsschreibens

2.4 Besonderheiten bei Folgeprüfungen

2.5 Besonderheiten bei nachträglicher Modifizierung der Bedingungen des Auftrags

2.1 Bestellung des Abschlussprüfers (Wahl und Beauftragung)

2.1.1 Wie wird ein Wirtschaftsprüfer zum gesetzlichen Abschlussprüfer?

2.1.2 Rechtliche Vorgaben zum Prüfungsauftrag

2.1 Bestellung des Abschlussprüfers (Wahl und Beauftragung)

2.1.1 Wie wird ein Wirtschaftsprüfer zum gesetzlichen Abschlussprüfer?

Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer wird durch Wahl und Beauftragung zum „gesetzlichen Abschlussprüfer".

Die Zuständigkeit der Wahl hängt von der Rechtsform ab:

a. AG
Hauptversammlung auf Vorschlag des Aufsichtsrates; §§ 318 I 1 HGB, 119 I Nr. 4 AktG, 124 III 1 AktG

b. GmbH
Gesellschafterversammlung, sofern der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält; § 46 Nr. 6 GmbHG / § 318 I 1, 2 HGB

c. Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB
Gesellschafterversammlung, sofern der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält; § 318 I 2 HGB

d. Publizitätspflichtige Unternehmen
Gesellschafter, sofern keine abweichende Regelung besteht; § 6 III PublG

2.1.2 Rechtliche Vorgaben zum Prüfungsauftrag

Grundlage der Beauftragung ist der Abschluss eines Vertrages über die Prüfung – **Prüfungsauftrag**:

a. Vertragsabschluss

Schuldrechtliche Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer durch Angebot und Annahme

- Schriftliche Erklärung des Abschlussprüfers zur Annahme des Auftrages vor Beginn der Prüfungshandlungen
- Achtung: Die Ablehnung des Auftrages ist unverzüglich zu erklären. Entsteht aus einer schuldhaften Verzögerung ein Schaden, muss der Wirtschaftsprüfer diesen ersetzen; § 51 WPO!

b. Inhalte

Grundsätzlich bestimmt durch zwingende gesetzliche Regelungen aber auch freie vereinbarte Inhalte:

→ Ziel und Umfang der Prüfung

→ Pflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Auftraggeber

→ Form der Berichterstattung

c. Faktische Schriftformerfordernis

Wesentliche Abreden sind zur Vermeidung von Zweifeln oder Missverständnissen schriftlich zu fassen

2.1.2 Rechtliche Vorgaben zum Prüfungsauftrag; Forts.

d. Mögliche Konstellationen der Beauftragung – Fall 1 (Ausnahmefall)

- Der Auftrag zur Durchführung der JAP wird dem Abschlussprüfer erteilt.
- Das Auftragsschreiben enthält alle erforderlichen Vertragsbestandteile.
- Die Annahme des Angebots durch den Abschlussprüfer erfolgt durch ein Auftragsbestätigungsschreiben.

e. Mögliche Konstellationen der Beauftragung – Fall 2 (Standardfall)

- Wie Fall 1, jedoch nimmt der Apr weitere Bestandteile in seinem Auftragsbestätigungsschreiben auf (Bsp.: **Praxishilfe 2/4**)
- Da dies eine Angebotsänderung durch den Abschlussprüfer darstellt, bedarf es der Annahme durch das Unternehmen.
- Die Annahme ist konkludent möglich - zur Herstellung einer Rechtssicherheit ist jedoch die Schriftform empfehlenswert, bspw. Rücksendung des vom Unternehmen gegengezeichneten Auftragsbestätigungsschreibens.
- Das Auftragsbestätigungsschreiben zählt zu den wichtigsten Aufzeichnungen bei der Dokumentation eines Prüfungsauftrags!

2.1.2 Rechtliche Vorgaben zum Prüfungsauftrag; Forts.

f. Mögliche Konstellationen der Beauftragung – Fall 3

- Der Abschlussprüfer gibt sein Angebot vor der Wahl zum gesetzlichen Abschlussprüfer ab.
- Das Angebot enthält alle wesentlichen Bestandteile zur Durchführung der JAP.
- Das Unternehmen kann das Angebot dann nach der Wahl durch Erklärung gegenüber dem Abschlussprüfer annehmen.
- Der Prüfungsauftrag wird mit dem Inhalt des Angebots wirksam.

g. Freiwillige Jahresabschlussprüfungen und Konzernabschlussprüfung

- Die Regelungen zur schriftlichen Vereinbarung bei der gesetzlichen Abschlussprüfung gelten entsprechend.

Praxishinweis:

- **Sofern bei nicht gesetzlich verpflichteten Prüfungen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, spricht man von „freiwilligen Prüfungen mit einem nachgebildeten Bestätigungsvermerk“.**
- **Bei Abschlussprüfungen mit einem „nachgebildeten Bestätigungsvermerk“ sind die Regelungen des QS-System entsprechend anzuwenden (§ 8 Abs. 2 BS WP/vBP).**

2.1.2 Rechtliche Vorgaben zum Prüfungsauftrag; Forts.

h. Weitere Pflichten des Abschlussprüfers

- Vor der Auftragsannahme hat der Abschlussprüfer gewissenhaft zu prüfen, ob nach den Berufspflichten ein Auftrag angenommen werden darf und ob die besonderen Kenntnisse und Erfahrungen vorliegen, um die Prüfung sachgerecht durchführen zu können.
- Daneben hat der Abschlussprüfer zu prüfen, ob die Bestellung ordnungsgemäß erfolgt ist.
- Während der Prüfung hat der Abschlussprüfer darauf zu achten, ob Umstände eingetreten sind, die eine Pflicht zur Kündigung nach sich ziehen.
- Mängel bei der Beauftragung sind spätestens bis zur Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks zu beseitigen.

Praxishinweis:
Für die Prüfung der Voraussetzungen für die Annahme eines Prüfungsauftrags setzen WP-Praxen stets Arbeitshilfen ein:

- **Bsp.: Auftragsannahmecheck (Teil 1) Praxishilfe 2/1**
  Auftragsannahmecheck (Teil 2) Praxishilfe 2/2

2.2 Regelungsinhalte zum Prüfungsauftrag in einem Auftragsschreiben, bzw. Auftragsbestätigungsschreiben

2.2 Regelungsinhalte zum Prüfungsauftrag in einem Auftragsschreiben, bzw. Auftragsbestätigungsschreiben

Das **Auftragsbestätigungsschreiben** hat im vertragsrechtlichen Sinne unterschiedliche **Bedeutungen**:

- Dokumentation getroffener Vereinbarungen
- Willenserklärung zum Vertragsabschluss
- Unabhängig davon, wie der Prüfungsauftrag zu Stande kommt, ist es empfehlenswert, vor Beginn der Prüfung, ein Auftragsbestätigungsschreiben an das zuständige Organ des Auftraggebers zu richten, das nach Gegenzeichnung wieder an die WP-Praxis zurückgesendet wird.
- Sofern der Abschlussprüfer des Mutterunternehmens auch Abschlussprüfer des Konzerns ist, muss hierauf im Auftragsbestätigungsschreiben hingewiesen werden.
- Bei einer Nachtragsprüfung ist eine neue Bestellung (Wahl und Beauftragung) nicht nötig.
- Grundsätzlich gilt der ursprüngliche Prüfungsauftrag; Änderungen zur Vergütung oder Prüfungsdurchführung können jedoch nachträglich geändert oder ergänzend vereinbart werden.

2.3 Inhalt des Auftragbestätigungsschreibens

2.3.1 Mindestinhalte (18 Punkte)

2.3.2 Mögliche ergänzende Auftragsinhalte (7 Punkte)

2.3.3 Zusätzliche Aspekte bei der Auftragsannahme

2.3.4 Sonderfall: Verspätete Beauftragung

2.3.5 Wer macht was bei der Auftragsannahme?

2.3 Inhalt des Auftragsbestätigungsschreibens

2.3.1 Mindestinhalte (18 Punkte)

Zur Vermeidung von Missverständnissen ist es empfehlenswert den wesentlichen Auftragsinhalt in ein Auftragsbestätigungsschreiben aufzunehmen.

Die Pflichten des Abschlussprüfers ergeben sich aus den §§ 317 ff. HGB und der Berufsauffassung gemäß den IDW PS (IDW PS 220 u. a.).

Das **Auftragsbestätigungsschreiben** hat folgende Inhalte zu behandeln (18 Pflichtinhalte):

1. **Zielsetzung** der Abschlussprüfung
2. **Verantwortlichkeit** der **gesetzlichen Vertreter** für den Jahresabschluss unter Einbeziehung der
   Buchführung und des Lageberichts (für die Rechnungslegung)
3. **Art** und **Umfang** der **Abschlussprüfung** (Hinweis auf die vom Abschlussprüfer diesbezüglich zu beachtenden Gesetze, Verordnungen und Verlautbarungen des Berufsstandes (vgl. IDW PS 200)
4. Art und Umfang der **Berichterstattung** und **Bestätigung**

2.3.1 Mindestinhalte (18 Punkte); Forts.

Das **Auftragsbestätigungsschreiben** hat folgende Inhalte zu behandeln (18 Pflichtinhalte):

5. Hinweis, dass **ein unvermeidbares Risiko** für die Nichtentdeckung wesentlicher falscher Aussagen besteht
   - bspw. wegen der Verwendung von Stichproben bei der Abschlussprüfung
6. Hinweis, dass ein **uneingeschränkter Zugang** zu den für die Prüfung erforderlichen Unterlagen möglich sein muss
   - Aufzeichnungen
   - Schriftstücke
   - sonstige Informationen
7. Hinweis auf die **Auskunftspflichten** der gesetzlichen Vertreter
8. **Vorlagepflicht zusätzlicher Informationen**, die von der Gesellschaft zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden

(Hinweis: Ggf. Pflicht zur Prüfung auf Widerspruchsfreiheit gemäß ISA [DE] 720 (Revised))

2.3.1 Mindestinhalte (18 Punkte); Forts.

Das **Auftragsbestätigungsschreiben** hat folgende Inhalte zu behandeln (18 Pflichtinhalte):

9. Grundlagen der **Honorarabrechnung** und des Auslagenersatzes
10. Vereinbarung über **Haftungsbeschränkungen**
    - bei freiwilligen Jahresabschlussprüfungen **(besonders wichtig!)**
11. Hinweis, dass die zu prüfende Gesellschaft verpflichtend eine **Vollständigkeitserklärung** abzugeben hat
12. Festgelegte **Prüfungsschwerpunkte**, die insbesondere durch den **Aufsichtsrat** initiiert wurden
13. **Erweiterungen** innerhalb des gesetzlichen Prüfungsauftrags
14. Festlegung der für die Überwachung verantwortlichen Personen mit gleichzeitiger Entbindung zur Verschwiegenheit durch die Auftraggeberin (geprüfte Gesellschaft)
15. Umgang mit lageberichtsfremden oder nicht prüfungspflichtigen lageberichtstypischen Angaben
16. Entbindung von der Verschwiegenheit bei sonstigen Informationen
17. (falls nicht anderweitig vereinbart) Zustimmung Datenschutzregelungen
18. (falls nicht anderweitig vereinbart) Mitwirkung an Identifizierung nach GwG

2.3.2 Mögliche ergänzende Auftragsinhalte (7 Punkte)

Neben den vorstehend beschriebenen, verpflichtenden Inhalten, kann es u. U. auftragsabhängig sinnvoll sein, die nachstehenden **Inhalte** in das **Auftragsbestätigungsschreiben** aufzunehmen:

1. **Absprachen** im Zusammenhang mit der **Prüfungsplanung**
   - Zeitpunkt der Prüfungsbereitschaft
   - Dokumentation des Risikofrüherkennungssystems
2. Art und Weise der **Berichterstattung** bei **ergänzenden Prüfungen**, wie z. B. Prüfungen nach EEG, KWK
3. Mögliche **weitere Berichte** des Abschlussprüfers - ggf. Management Letter an das Unternehmen

Darüber hinaus können im Einzelfall folgende Inhalte in das **Auftragsbestätigungsschreiben** aufgenommen werden:

4. Hinweis, sofern andere Prüfer und **Sachverständige** für bestimmte Bereiche der Prüfung eingesetzt werden (einzelfallabhängig)
5. Hinweis zur Verwertung von Ergebnissen der **internen Revision** (einzelfallabhängig)
6. Erstprüfung: Treffen/**Kommunikation** mit dem Vorjahresprüfer (einzelfallabhängig)
7. Hinweise auf weitere **Vereinbarungen** mit dem **Auftraggeber** (einzelfallabhängig)

2.3.3 Zusätzliche Aspekte bei der Auftragsannahme

Rechnungslegungsgrundsätze von Standardsettern: Ergänzende Anforderungen durch Gesetze/Rechtsvorschriften	Rechnungslegungsgrundsätze durch Gesetz/Rechtsvorschriften definiert – Andere 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 Rechnungslegungs-grundsätze 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**!

2.3.3 Zusätzliche Aspekte bei der Auftragsannahme; Forts.

Der Abschlussprüfer muss sicherstellen, dass das Management seine Verantwortlichkeit anerkennt und versteht, ggf. Erläuterung im persönlichen Gespräch.

	Aufstellung	Systeme	Bereitstellung von Informationen
Abschluss	Die Aufstellung des Abschlusses erfolge in Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechnungs-legungsgrundsätzen	• Internes Kontrollsystem (soweit Management es als notwendig erachtet, damit Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist), z. B. Benutzer-zugangsberechtigungen	• Zugang zu Informationen, die für Abschlussaufstellung relevant sind • Zugang zu weiteren Informationen auf Anforderung, die für Abschlussprüfung relevant • Unbeschränkter Zugang zu Personen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen
Lageberich t	Fachliche Vorgaben: • zur Vermittlung zutreffendes Bild von der Lage • Einklang mit Abschluss in allen wesentlichen Belangen • Zutreffende Darstellung von Chancen und Risiken • zn Übereinstimmung mit deut-schen Gesetzesregelungen	Vorkehrungen und Maß-nahmen(-systeme) zur • korrekten Aufstellung des Lageberichts und • Erlangung ausreichender Nachweise für Lageberichtsaussagen	Uneingeschränkter Zugang zu allen lageberichtsrelevanten Informationen

2.3.4 Sonderfall: Verspätete Beauftragung

Folgen und Konsequenzen einer **verspäteten Beauftragung** sind im Auftragsbestätigungsschreiben aufzunehmen

→ Bspw. Einschränkung des Bestätigungsvermerks,

- sofern nicht an der Inventur teilgenommen werden konnte, da die Beauftragung erst **nach** dem Abschlussstichtag erfolgte und
- alternative Prüfungshandlungen nicht möglich sind und
- die „Vorräte" einer wesentlichen Bilanzposition darstellen.

2.3.5 Wer macht was bei der Auftragsannahme?

- Arbeitsanweisung zur „Jobverteilung im Zusammenhang mit der Auftragsannahme" (vgl. **Praxishilfe 2/6**)

2.4 Besonderheiten bei Folgeprüfungen

2.4 Besonderheiten bei Folgeprüfungen

Bei Folgeprüfungen ist insbesondere auf folgendes zu achten:

a. Die Wahl und Beauftragung des Apr muss für jedes Geschäftsjahr neu erfolgen – i. d. R. kein Dauerauftragsverhältnis

b. Der Abschlussprüfer muss für jede Bestellung erneut prüfen, ob der Auftrag angenommen werden darf (Ausschlusskriterien: Unabhängigkeit, etc.), sog. Auftragsannahmecheckliste vgl. **Praxishilfe 2/1** und **Praxishilfe 2/2**

c. Jede Bestellung stellt eine neue Vereinbarung dar
   - Auftrag und Annahme
   - Bezugnahmen auf frühere Vereinbarungen sollten zur Vermeidung von Missverständnissen nicht erfolgen

d. Der Abschlussprüfer hat die Regelungen zu Form und Inhalt zu beachten (schriftlich)

e. Der Abschlussprüfer muss entscheiden, ob Umstände vorliegen, die eine Änderung der Bedingungen des Auftrags erfordern (Anpassung des Vorjahresauftrags)

f. Der Abschlussprüfer muss entscheiden, ob die Notwendigkeit besteht, den Auftraggeber auf bestimmte bestehende Vereinbarungen ausdrücklich hinzuweisen.

2.5 Besonderheiten bei nachträglicher Modifizierung der Bedingungen des Auftrags

2.5.1 Eingeschränkte Anpassungsmöglichkeiten

2.5.2 Änderung der Auftragsbedingungen für einen Prüfungsauftrag

2.5.3 Pflichten des Abschlussprüfers bei Veränderung der Bedingungen

2.5 Besonderheiten bei nachträglicher Modifizierung der Bedingungen des Auftrags

2.5.1 Eingeschränkte Anpassungsmöglichkeiten

Grundsätzlich ist die Veränderung der Bedingungen für den Auftrag vor und während der Prüfung möglich, es sei denn zwingende gesetzliche Regelungen stehen diesem entgegen, z. B.: Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen ...

- ... können die gesetzlichen **Mindestanforderungen nicht vertraglich herabgesetzt** werden, d. h. die Vorgaben der Umfang und die Vorgehensweise für gesetzliche Prüfungen ergeben sich aus dem Gesetz (§ 317 HGB).
- ... ist die **vorzeitige Beendigung** des Prüfungsauftrags nur im Rahmen des § 318 VI HGB möglich (absoluter Ausnahmefall), wobei hierbei in allen Fällen zuvor die WPK konsultieren werden sollte.

  → Der Abschlussprüfer muss über die Durchführung und die Ergebnisse der Prüfung bis zur Kündigung nach berufsüblichen Grundsätzen berichten - § 321 HGB

  → Auf schriftliche Anfrage muss der Abschlussprüfer dem neuen Abschlussprüfer unmittelbar schriftlich über die bisherige Prüfung berichten - § 320 IV HGB i. V. m. § 321 HGB

2.5.2 Änderung der Auftragsbedingungen für einen Prüfungsauftrag

Änderung der Auftragsbedingungen vom Mandanten gewünscht

Nachvollziehbare Begründung?

Bspw. Änderung der Umstände,
Missverständnis über ursprüngliche Art der Prüfung

Begründung kann nachvollzogen werden

Einigung über neue Auftragsbedingungen notwendig

Anpassungen: Festhalten in einem neuen Auftragsbestätigungsschreiben oder in anderer schriftlicher Vereinbarung

Bspw. Beschränkung des Umfangs des Prüfungsauftrags, weil keine ausreichenden Prüfungsnachweise zu Prüfpositionen erlangt werden können und daher Änderung zur prüferischer Durchsicht gewünscht wird zur Vermeidung Einschränkung/Versagung BSV

Keine nachvollziehbare Begründung

Abschlussprüfer darf Änderung nicht zustimmen

Nach ISA [DE] 210 Tz. 17
Niederlegung Prüfungsauftrag + ggf. Information an Dritte

In Deutschland Niederlegung nicht zulässig!!!

Kündigung nur aus wichtigem Grund möglich

Zum Beispiel: Bei Nötigung, Bedrohung, massiver Behinderung der Abschlussprüfung; bei kriminellen Handlungen des Managements

2.5.3 Pflichten des Abschlussprüfers bei Veränderung der Bedingungen

a. Regelfall

- Gewissenhafte Prüfung, ob der Auftrag unter den geänderten Bedingungen fortgeführt werden darf oder soll
- Vereinbarung neuer Auftragsbedingungen

b. Sonderfall 1: Abschlussprüfer stimmt Veränderung der Bedingungen für den Auftrag zu

Die gesetzliche Abschlussprüfung kann, auch noch während der Prüfung, um einen zusätzlichen Prüfungsauftrag – bspw. Geschäftsführungsprüfung – ergänzt werden

→ Prüfung wird mit den veränderten Bedingungen fortgesetzt

c. Sonderfall 2: Abschlussprüfer stimmt der Veränderung der Bedingungen des Auftrags nicht zu bzw. darf diesen aus berufsrechtlichen Gründen nicht zustimmen

Ist eine Weiterführung zu den ursprünglichen Bedingungen möglich?

→ Ja, die Prüfung wird fortgesetzt.

→ Nein, Versagung des Bestätigungsvermerks oder Kündigung des Auftrages und ggf. Mitteilung an Aufsichtsrat, WPK u. A. hinsichtlich der Gründe. Hierbei ist die Verschwiegenheitspflicht zu beachten.

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 2/1:** „Auftragsannahmecheck Teil 1 (Bearbeitung vor Auftragsannahme); § 53 Nr. 2 BS WP/vB“
- **Praxishilfe 2/2:** „Auftragsannahmecheck Teil 2 (Bearbeitung nach Auftragsannahme)“
- **Praxishilfe 2/3:** „Vorzubereitende Unterlagen für die Abschlussprüfung“
- **Praxishilfe 2/4:** „Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210“
- **Praxishilfe 2/5:** „Vollständigkeitskontrolle des Auftragsbestätigungsschreibens“
- **Praxishilfe 2/6:** „Arbeitsanweisung zur Aufgabenverteilung im Zusammenhang mit der Auftragsannahme“

Themenbereich 3:
Das Risikomodell nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

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

Gliederung

3.1 Grundzüge des Risikomodells nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

3.2 Prüfungsrisiko – Fachliche Grundlagen

3.3 Bedeutung des ISA [DE] 315 (Revised 2019) für die Abschlussprüfung

3.4 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

3.5 Einbeziehung der Anwendung von IT-Risiken nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

3.6 Der große Praxisfall

3.1 Grundzüge des Risikomodells nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

3.1.1 Risikobewertungsverfahren bei der Abschlussprüfung

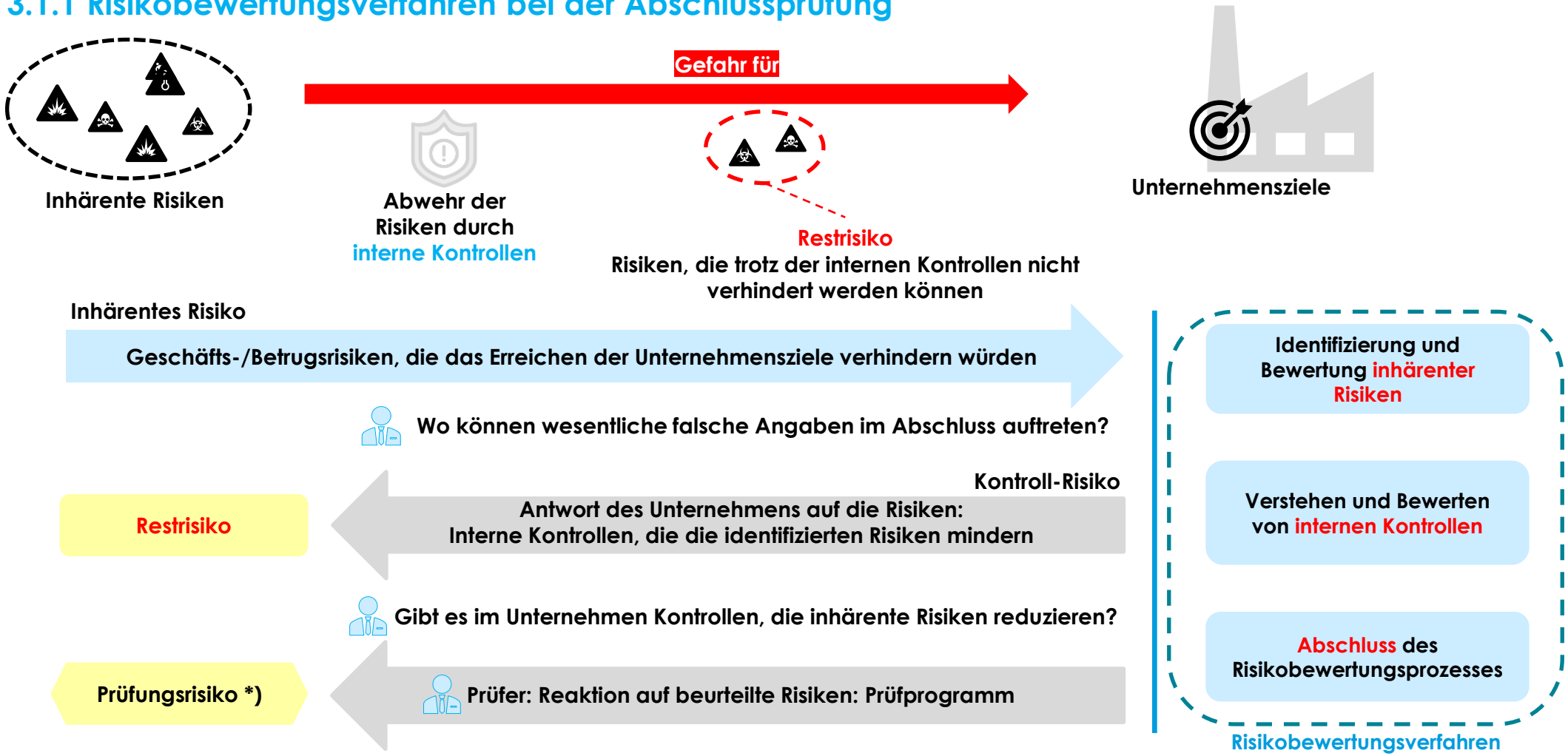
3.1.2 Wesensmerkmale des ISA [DE] 315 (Revised 2019)

3.1.3 ISA [DE] 315 (Revised 2019): Das Stufenmodell

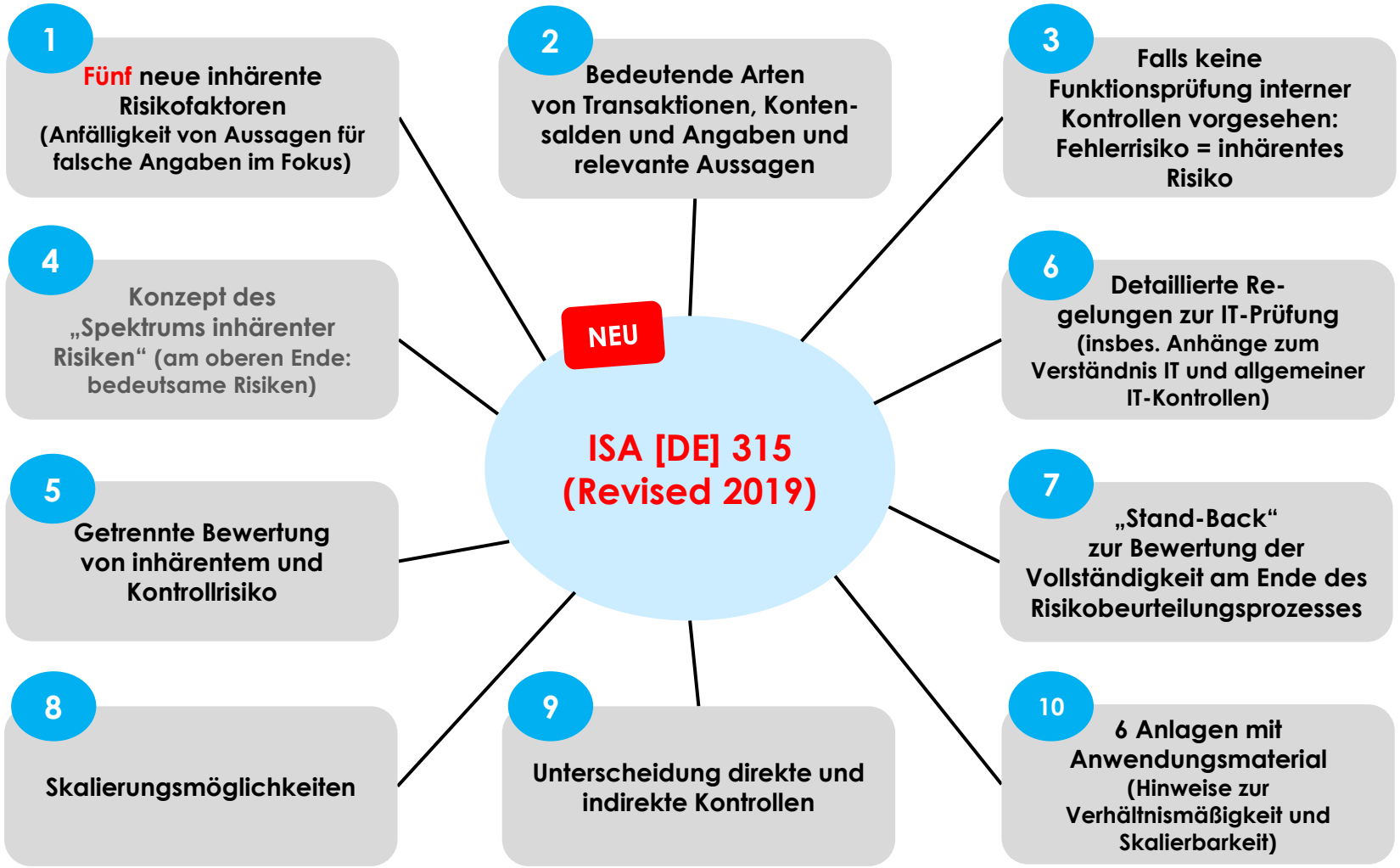
3.1.4 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

3.1 Grundzüge des Risikomodells nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

3.1.1 Risikobewertungsverfahren bei der Abschlussprüfung



3.1.2 Wesensmerkmale des ISA [DE] 315 (Revised 2019)



3.1.3 ISA [DE] 315 (Revised 2019): Das Stufenmodell

Verständnis von Einheit, Umfeld, Rechnungslegungsgrundsätzen → **Verständnis von IKS-Komponenten**

Identifizierung von Risiken
(inkl. vorläufige Einschätzung, wie sich die inhärenten Risikofaktoren auf die Fehleranfälligkeit von Positionen/Angaben auswirken)

Nur insoweit, als die Kontrollen Antwort auf die identifizierten Risiken darstellen;

Prüfung von Aufbau und Implementierung nur insoweit, als Prüfung der IKS-Komponenten als Prüfungsnachweis dienen soll

Beurteilung von Risiken
(Einschätzung und Bewertung auf Basis des Spektrums inhärenter Risiken)

Klassifizierung von Risiken anhand Einschätzung Ausmaß und Wahrscheinlichkeit in Abstufungen (1-10) oder (gering – mittel – hoch)

Ermittlung bedeutsamer Risiken

Beurteilung von Kontrollrisiken

Reaktion auf beurteilte Risiken
(Festlegung des Prüfungsprogramms)

ggf. Anpassung der Risikobeurteilung

Risiken wesentlicher falscher Angaben auf Abschlussebene

Risiken wesentlicher falscher Angaben auf Aussageebene

3.1.4 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung der Rechnungslegung insgesamt (Abschlussebene)

Umstände, durch die sich Risiken einer falschen Darstellung auf eine Vielzahl von Aussagen bzw. auf den Abschluss als Ganzes beziehen.

Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung einzelner Aussagen der Rechnungslegung (Aussageebene)

2 Komponenten

Inhärentes Risiko

Anfälligkeit für das Auftreten von Fehlern, ohne Berücksichtigung von Kontrollen

Kontrollrisiko

Risiko, dass wesentliche Fehler durch das IKS nicht verhindert oder aufgedeckt und beseitigt werden

Identifizierung Risiken wesentlicher falscher Darstellungen VOR Berücksichtigung von Kontrollen = **Grundlage für Feststellung relevanter Aussagen**

Unterstützt die Feststellung von bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Abschlussangaben

Dadurch ist Abschlussprüfer in der Lage, mehr Aufmerksamkeit auf die sich am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken befindenden Risiken zu richten

3.2 Prüfungsrisiko – Fachliche Grundlagen

3.2.1 Risikobeschreibung

3.2.2 Risikomodell

3.2.3 Prüfungsumfang

3.2 Prüfungsrisiko – Fachliche Grundlagen

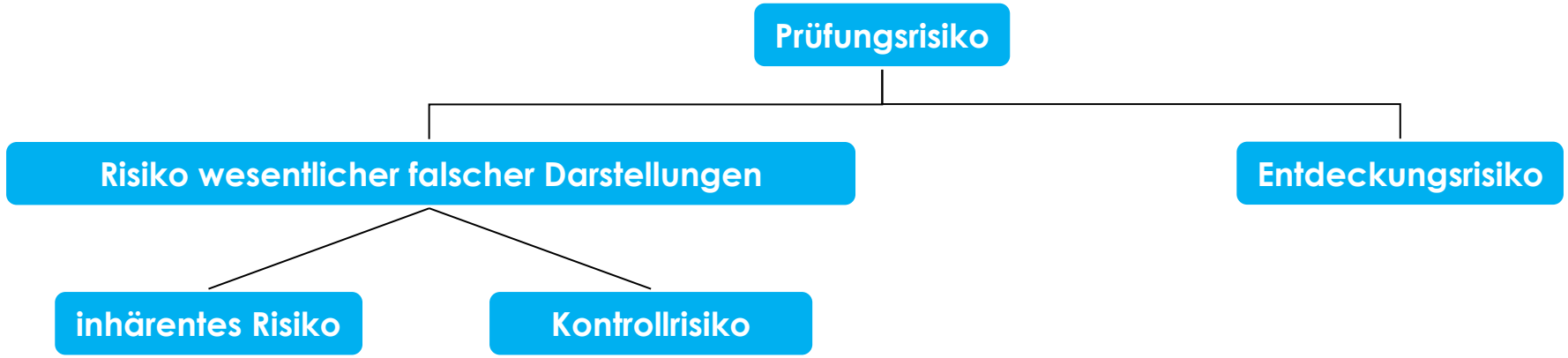
3.2.1 Risikobeschreibung

- „**Prüfungsrisiko** (ISA [DE] 200, Tz. 13 (c)):
  = Das Risiko,
  - dass der Abschlussprüfer
  - ein unangemessenes Prüfungsurteil abgibt,
  - wenn der Abschluss
  - wesentliche falsche Darstellungen

  enthält.
  = Funktion der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und des Entdeckungsrisikos.

3.2.2 Risikomodell

a. Zusammensetzung des Prüfungsrisiko



Risiko wesentlicher falscher Darstellungen	Risiko, dass der Jahresabschluss oder der Lagebericht **falsche Angaben enthalten**
Inhärentes Risiko	Anfälligkeit eines Prüffeldes für Auftreten von Fehlern
Kontrollrisiko	Risiko, dass wesentliche falsche Angaben **durch das interne Kontrollsystem des Unternehmens nicht verhindert, aufgedeckt oder korrigiert** werden
Entdeckungsrisiko	Risiko, dass **falsche Angaben** in einem Prüffeld **nicht entdeckt** werden

3.2.2 Risikomodell; Forts.

b. Das inhärente Risiko (= innewohnendes Risiko)

- Beschreibt das Ausmaß der Anfälligkeit eines Prüffeldes für das Auftreten von (wesentlichen) Fehlern.
- Interne Kontrollstrukturen des Unternehmens werden **nicht** berücksichtigt.

Ebene des Unternehmens

- Branchenzugehörigkeit
- Unternehmensgröße
- Grad der Diversifikation
- Marktfriktionen (Ersatzprodukte)
- Allgemeine Finanz- und Liquiditätslage
- Veränderungen im Management und Aufsichtsrat
- Gravierende gesetzliche Veränderungen
- Konzentrationsgrad der Marktteilnehmer

→ Anwendungsbeispiel:
- Bauunternehmen
- andere Branchen

Ebene des Geschäftsvorfalles

- Umfang von Bilanzierungs- und/oder Bewertungsspielräumen
- Komplexität der zugrunde liegenden Berechnung
- Geschäftsvorfälle, die nicht routinemäßig verarbeitet werden
- Anfälligkeit des Vermögensgegenstandes für Diebstahl und Schwund
- Leistungsfähigkeit des IT-Bereiches

3.2.2 Risikomodell; Forts.

c. Das Kontrollrisiko

Risiko, dass wesentliche Fehler oder Verstöße bei Geschäftsvorfällen oder Beständen **nicht durch das interne Kontrollsystem** verhindert oder entdeckt werden.

Kontrollumfeld
- Kontrollbewusstsein der Unternehmensleitung
- Funktionstrennung
- Fachliche Kompetenz

Information + Kommunikation
- Organisation
- Art und Umfang der EDV
- Arten von Nebenbuchhaltung und Abstimmungen
- IT-System
- Schnittstellen
- Internet(!)

Kontrollaktivitäten
- Organisation
- Arten von Nebenbuchhaltung und Abstimmungen
- Kontrollen (manuell / automatisch)
- Vorbeugend / verhindernd / aufdeckend

→ Anwendungsbeispiele:
- Bauunternehmen
- andere Branchen

3.2.2 Risikomodell; Forts.

d. Das Entdeckungsrisiko

Risiko, dass Prüfungshandlungen des Wirtschaftsprüfers nicht zur Aufdeckung einer **wesentlichen** falschen Darstellung (einzeln und kumuliert mit anderen falschen Darstellungen) im jeweiligen Prüfungsbereich führen.

In Abhängigkeit von der Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen ist das Entdeckungsrisiko durch die Auswahl von Art, Umfang und zeitlichem Ablauf der Prüfungshandlungen so festzulegen, dass der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil mit **hinreichender Sicherheit** treffen kann.

- **Erkenntnis**

  → je **höher** die **Risiken wesentlicher falscher Darstellungen** sind, desto **niedriger muss** das **Entdeckungsrisiko** sein

  oder umgekehrt

  → je **geringer** die **Risiken wesentlicher falscher Darstellungen** sind, desto **höher kann** das **Entdeckungsrisiko** sein.

Der Abschlussprüfer muss das Entdeckungsrisiko minimieren.

3.2.3 Prüfungsumfang

a. Vorgelagerte Prüfungshandlungen zur Feststellung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Abschlussprüfer muss bereits Prüfungshandlungen durchführen zur **Feststellung der Fehlerrisiken**.

b. Aufteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

- **Bedeutsame Risiken**
- **Sonstige Risiken** ohne bedeutsamen Charakter
- **Unwesentliche Risiken**

c. Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen (ISA [DE] 320)

Die Bedeutung der Wesentlichkeitsgrenzen stellt das Herzstück der Prüfungsplanung dar.

3.3 Bedeutung des ISA [DE] 315 (Revised 2019) für die Abschlussprüfung

3.3.1 Der Prüfungsprozess – Grobskizze

3.3.2 Verständnis vom Geschäftsmodell notwendig

3.3.3 Beispiele zu den Aspekten der Einheit und ihrem Umfeld

3.3.4 Verständnisgewinnung: Internes Kontrollsystem

3.3.5 Beispiele zu den IKS-Komponenten

3.3.6 Beispiel zu KMU: IKS bei weniger komplexen Einheiten

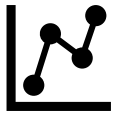
3.3 Bedeutung des ISA [DE] 315 (Revised 2019) für die Abschlussprüfung

3.3.1 Der Prüfungsprozess – Grobskizze

Verständnis von Einheit, Umfeld, Rechnungslegungsgrundsätzen und vom internen Kontrollsystem

WO
können Risiken auftreten?

ISA [DE] 315 (Revised 2019)



Beurteilung der Risiken

WIE
ist ihre Eintrittswahrscheinlichkeit und ihr Ausmaß?

andere ISA [DE]

Reaktionen auf die Risiken

WAS
muss der Prüfer tun, um die Prüfungsrisiken zu verringern?

andere ISA [DE]

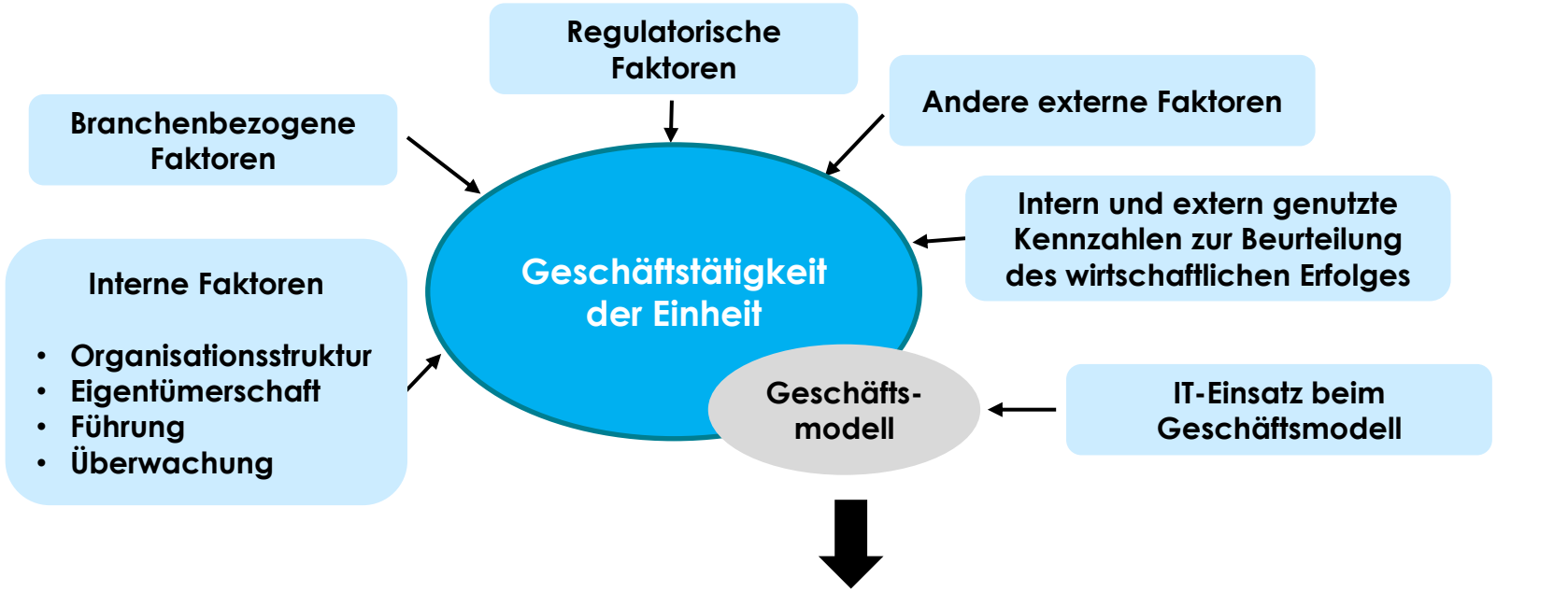
Ergebnis der Prüfungshandlungen

WOZU
müssen die festgelegten Prüfungshandlungen führen?

PRÜFUNGSURTEIL
(Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht)

Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung

3.3.2 Verständnis vom Geschäftsmodell notwendig



Unterstützung Abschlussprüfer bei:

→ **Verstehen der für die Einheit relevanten Ereignisse und Umstände**

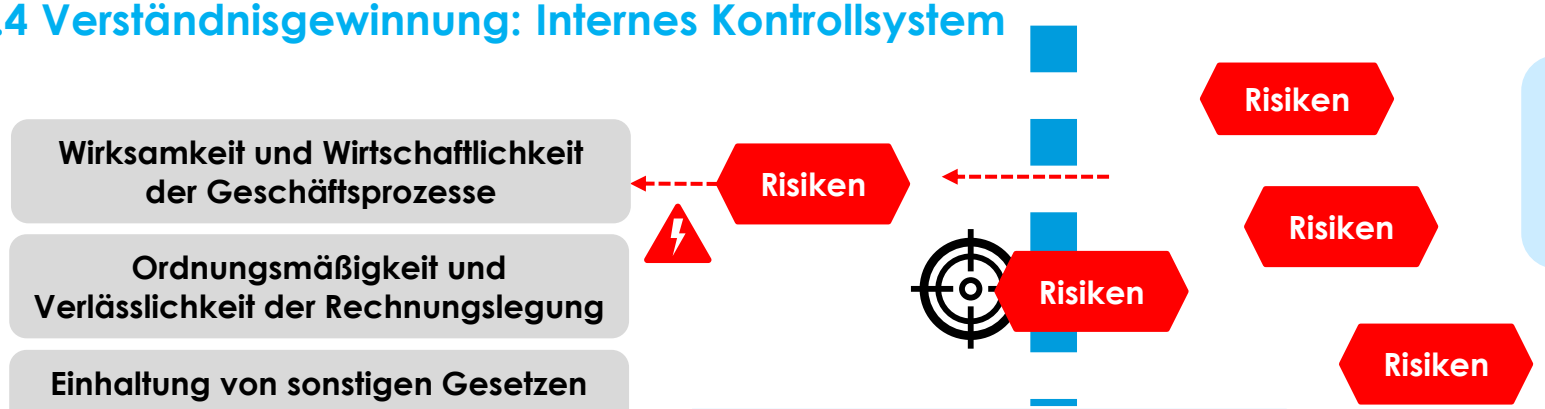
→ **Identifizierung, wie und in welchem Ausmaß sich inhärente Risikofaktoren auf den Abschluss auswirken**

3.3.3 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))

3.3.4 Verständnisgewinnung: Internes Kontrollsystem



Verständnis vom Geschäftsmodell, Umfeld und Rechnungslegungsprozess

Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsprozesse

Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung

Einhaltung von sonstigen Gesetzen und Vorschriften

Sicherung der Unternehmensziele

Internes Kontrollsystem

Kontrollumfeld

Risikobeurteilungsprozess der Einheit

Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS

Informationssystem und Kommunikation

Kontrollaktivitäten

Größe der Einheit Komplexität

Konzeption – **Ausgestaltung** – **Aufrechterhaltung**

Abschlussprüfer hat Verständnis vom IKS zu gewinnen

- **Befragungen**
- **Einsichtnahme in Unterlagen (z. B.Flowcharts, Prozessbeschreibungen)**
- **Für jede als relevant beurteilte Kontrolle: Aufbauprüfung (Ausgestaltung würdigen und vergewissern, dass sie eingerichtet ist)**

Hinweise auf mögliche Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

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

3.3.5 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

3.3.5 Beispiele zu den IKS-Komponenten; Forts.

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

Die 5 Komponenten des IKS der Einheit

1 Kontrollumfeld	2 Risikobeurteilungs-prozess der Einheit	3 Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS	4 Informationssystem und Kommunikation	5 Kontrollaktivitäten
1. Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten? 2. Kontrollumfeld geeignete Grundlage für restliche IKS-Komponenten 3. Untergraben identifizierte Kontrollmängel das IKS?	Sind Prozesse zur • Identifizierung von rechnungs-legungsrelevanten Risiken • Beurteilung der Bedeutsamkeit von Risiken • Behandlung von Risiken angemessen?	Sind Prozesse zur • Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen • Identifizierung und Behebung von Kontroll-mängeln • Nutzung von Quellen zur Überwachung angemessen?	Ist das • Informationssystem (u.a. Regelungen für Informationsfluss) und • die Kommunikation (über bedeutsame Sach-verhalte für den Abschluss) für die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsgrund-sätzen angemessen?	1. Bedeutsame Risiken 2. Journalbuchungen (Mindestumfang) 3. Kontrollen, deren Wirksamkeit geprüft werden soll; inkl. Risiken bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht ausreichen 4. Kontrollen die Prüfer nach seinem Ermessen für angemessen hält

Unter Würdigung von Art, Größe und Komplexität der Einheit

Gesamtwürdigung
(d.h. Verständnisgewinnung für diese IKS-Komponenten ausreichend;
keine Prüfung von Aufbau und Implementierung der einzelnen Komponenten)

Aufbau und Implementierung der Kontrollaktivitäten sind zu beurteilen

3.3.6 Beispiel zu KMU: IKS bei weniger komplexen Einheiten

Besonderheit bei weniger komplexen Einheiten	Mögliches Vorgehen zur Verständnisgewinnung
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 Verständnisgewinnung hier oft besser als Einsichtnahme in schriftliche Unterlagen (sofern verfügbar).

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

3.4 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

3.4.1 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

3.4.2 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf „Abschlussebene“

3.4.3 ISA [DE] 315 (Revised 2019): Kategorien von Aussagen

3.4.4 Beispiele zu den Kategorien von Aussagen (zu Risiken auf “Aussageebene“)

3.4.5 Inhärente Risikofaktoren bei Risiken auf “Aussageebene“

3.4.6 Spektrum inhärenter Risiken insbesondere in Bezug zu den Risiken auf “Aussageebene“

3.4.7 ISA [DE] 315 (Revised 2019): Beurteilung des Kontrollrisikos

3.4.1 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Verständnis von
Einheit, Umfeld, Rechnungslegungsgrundsätzen und vom internen Kontrollsystem

Berücksichtigung **konkrete Abbildung** von Vermögensgegenständen, Schulden und Geschäftsvorfällen sowie sonstigen Abschlussangaben

WO? Gibt es Anzeichen für konkrete Risiken falscher Darstellungen

Beurteilung eines **jeden identifizierten Risikos falscher Darstellungen**

Risiko auf **Abschlussebene**
(betrifft Risiko eine Vielzahl von Aussagen)

Risiko auf **Aussagenebene**

Identifiziertes Risiko
Interne Kontrollen
⟷
Falsche Darstellung bei **einzelnen Aussagen**

WIE ist ihre Eintrittswahrscheinlichkeit und ihr Ausmaß?

Führt Risiko zu einer wesentlichen falschen Darstellung?

Risiko ist nicht wesentlich (ACHTUNG: evtl. mehrere in Summe wesentlich)

3.4.2 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf „Abschlussebene“

Beispiele für Risiken auf Abschlussebene
Außerkraftsetzung des IKS durch das Management
Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit
Mangel an Kompetenz des Managements
Umfangreiche gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen (z. B. Verschmelzungen, Spaltungen)
Mangelhaftes Kontrollumfeld
Änderungen rechtlicher Vorschriften mit erheblicher Auswirkung auf Geschäftstätigkeit (z. B. Ausfuhrbeschränkungen; Umweltauflagen)

Allgemeine Reaktionen (Auszug)
Einsatz von Spezialisten oder erfahrener Prüfer
Einplanung vermehrter Prüfungszeit oder Anpassung zeitliche Planung
Erhöhung Aufmerksamkeit des Prüfungsteams für die relevanten Risikoursachen (z. B. Teambesprechungen)
Besondere Qualitätssicherungsmaßnahmen (z. B. Hinzuziehung Spezialisten)
Ausdehnung von Einzelfallprüfungen bzw. Ersetzung derer durch analytische Prüfungen
Datenanalysetechniken oder überraschende Prüfungshandlungen über Vielzahl von Prüffeldern hinweg

3.4.2 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf „Abschlussebene“; Forts.

Aussage des Managements:
Vorgelegter Jahresabschluss und Lagebericht entsprechen den deutschen Rechnungslegungsnormen

Aussagen zu

Eintritt	Arten von Geschäfts-vorfällen und Ereignissen (GuV)	Vorhandensein
Vollständigkeit		Rechte und Verpflichtungen
Genauigkeit	Konten-salden (Bilanz)	Vollständigkeit
Periodenabgrenzung		Genauigkeit Bewertung Zuordnung
Kontenzuordnung	andere Abschluss-angabe (Anhang)	Ausweis
Darstellung		Darstellung

Abschlussprüfung

- Ermittlung relevanter Aussagen
- Ermittlung Risiko wesentlicher falscher Darstellungen
- Ausrichtung Prüfungsvorgehen
- Beurteilung der Aussagen

3.4.3 ISA [DE] 315 (Revised 2019): Kategorien von Aussagen

„**Vorhandensein**“ bezieht sich auf Bestandsgrößen (Bilanz)
„**Eintritt**“ bezieht sich auf Stromgrößen bzw. einzelne Geschäftsvorfälle

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 Geschäfts-vorfälle 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 Vermögens-werte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden aufgezeichnet inkl. entspr. Angaben
Perioden-abgrenzung	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
Konten-zuordnung	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

3.4.4 Beispiele zu den Kategorien von Aussagen (zu Risiken auf "Aussageebene")

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 Einzelwert-berichtigungsbedarf in den Vorjahren	**Ja**
Ausweis	Bilanzielle Darstellung der Forderungen eindeutig	Nein

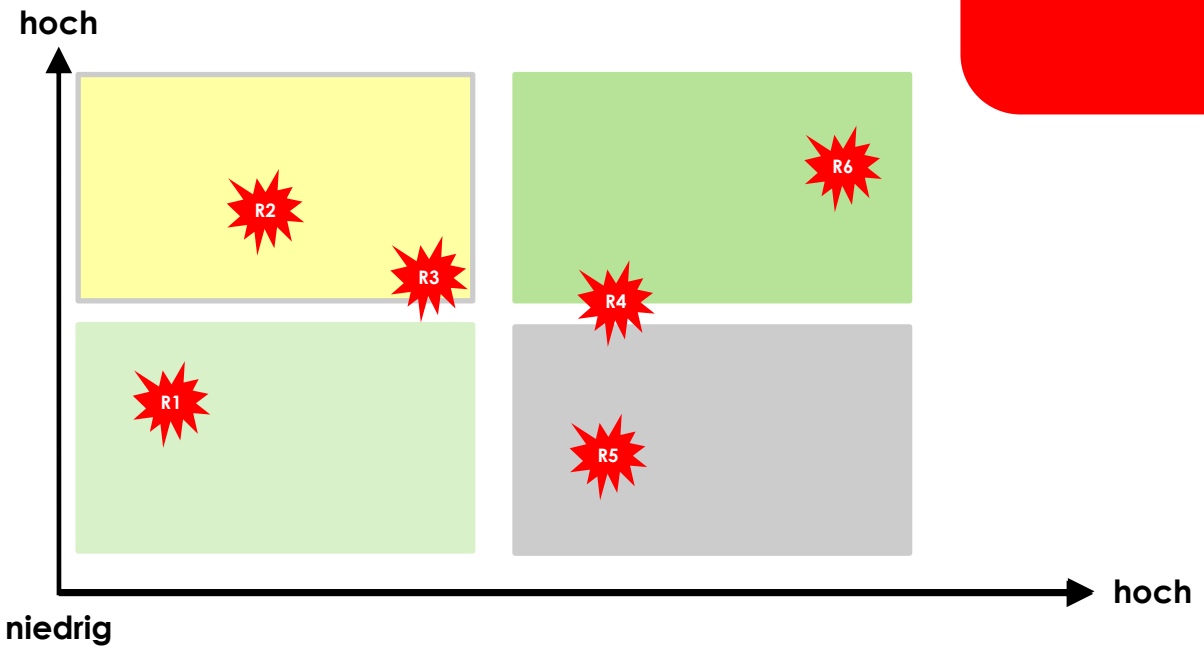
3.4.5 Inhärente Risikofaktoren bei Risiken auf "Aussageebene"

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

3.4.6 Spektrum inhärenter Risiken insbesondere in Bezug zu den Risiken auf "Aussageebene"

Inhärente Risiken „R" sind in Abhängigkeit von individueller Einschätzung einzutragen

Ausmaß fehlerhafter Darstellungen
(wenn das Risiko eintritt, wie hoch wären die finanziellen Auswirkungen?)

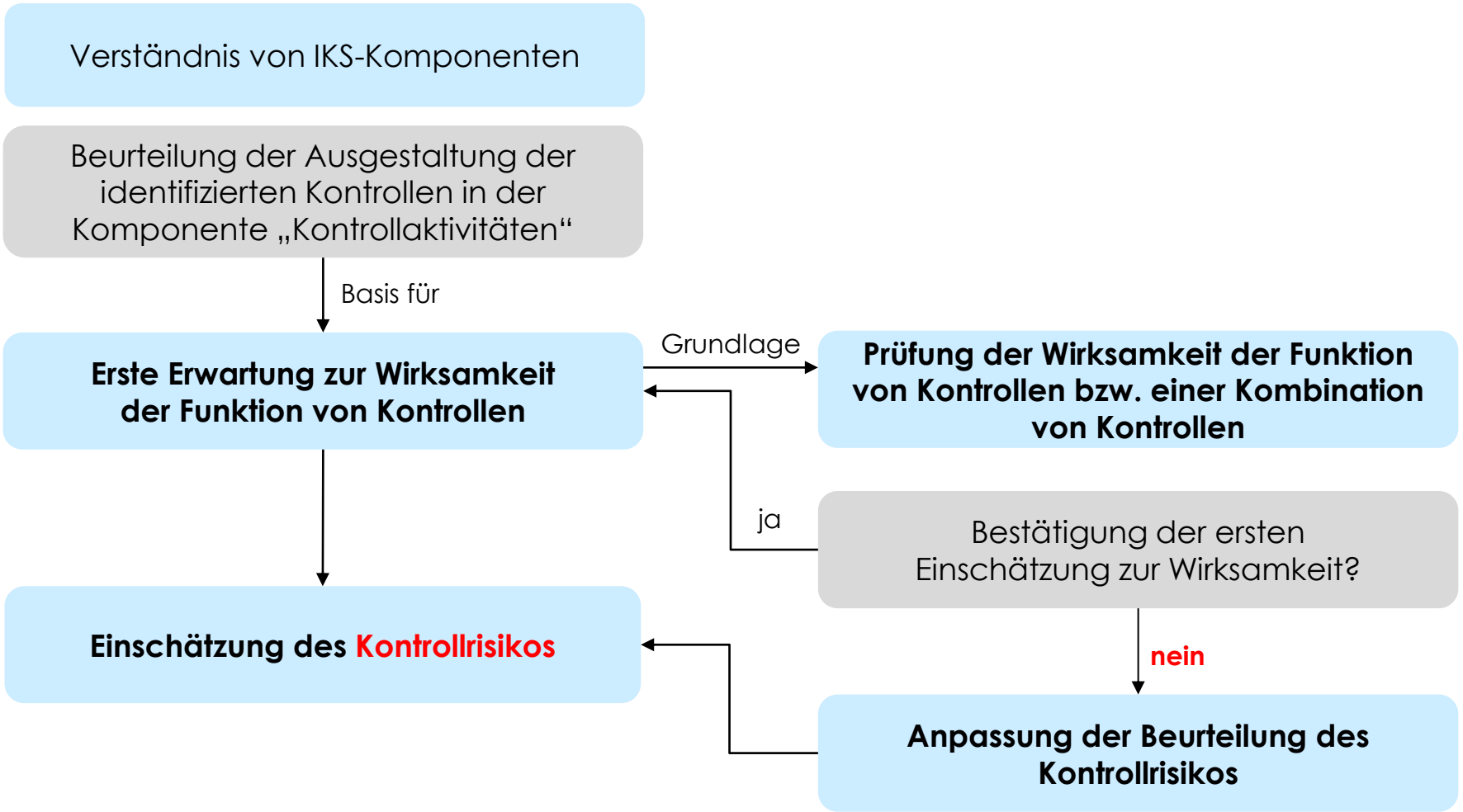


Bedeutsame Risiken
(Inhärente Risiken, die nahe am oberen Ende des Spektrums liegen)

erfordern besondere Aufmerksamkeit!

WAHRSCHEINLICHKEIT fehlerhafter Darstellungen
(wie hoch ist die Wahrscheinlichkeit, dass das Risiko eintritt?)

3.4.7 ISA [DE] 315 (Revised 2019): Beurteilung des Kontrollrisikos



3.5 Einbeziehung der Anwendung von IT-Risiken nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

3.5.1 Risiken aus dem Einsatz von IT (Beispiel)

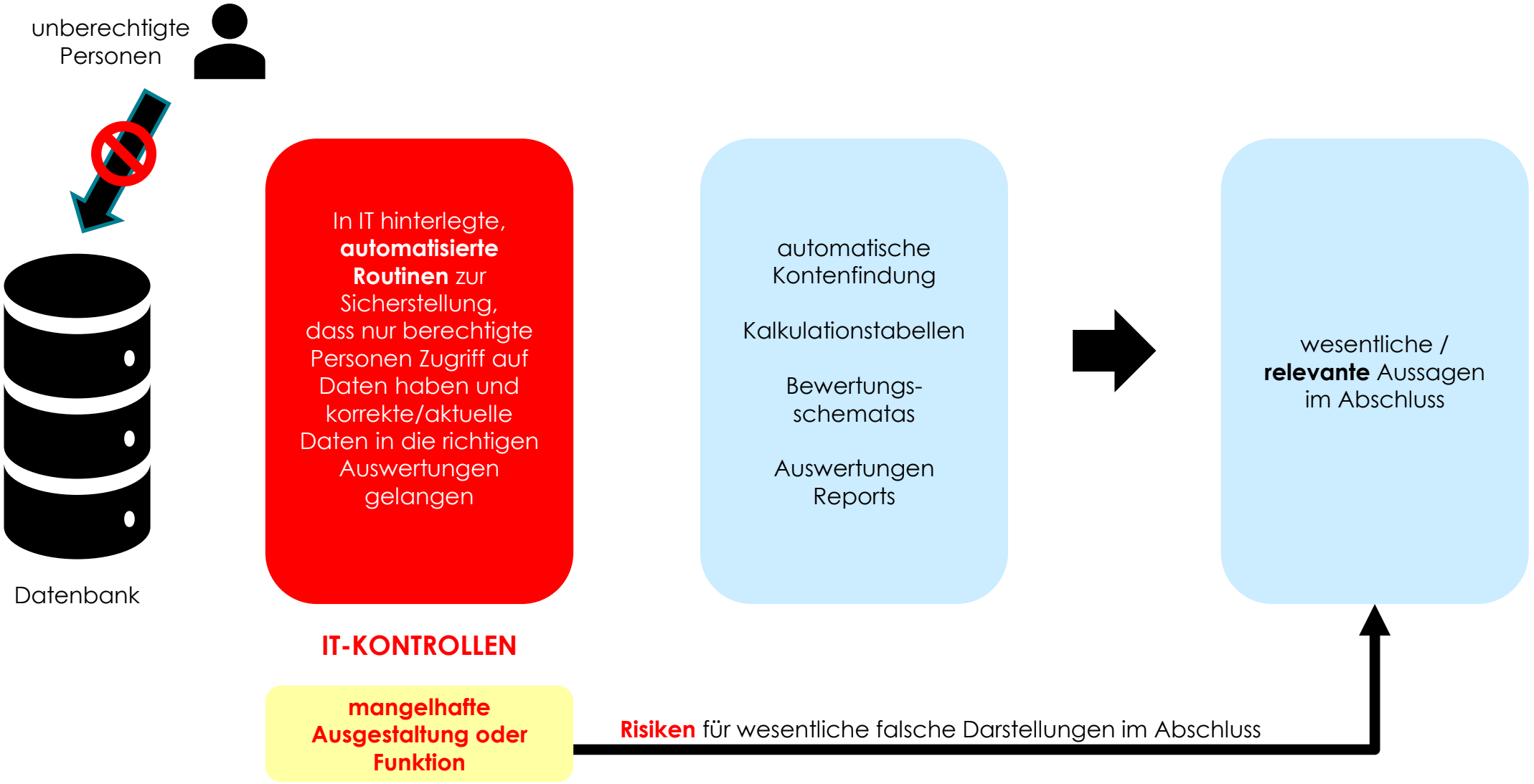
3.5.2 IT-Umgebung einer Einheit

3.5.3 Umgang des Abschlussprüfers mit IT-Risiken

3.5.4 Prüfungsplanung und IT-Prüfung

3.5.5 Würdigung von IT-Anwendungen (ausgewählte Darstellung)

3.5.1 Risiken aus dem Einsatz von IT (Beispiel)



3.5.2 IT-Umgebung einer Einheit

IT-Anwendung

Programm(e)

eingesetzt für

- **Initiierung**
- **Verarbeitung**
- **Aufzeichnung**
- **Berichterstattung**

von Geschäftsvorfällen oder Informationen (inkl. Data-Warehouse/ Report-Writer)

IT-Infrastruktur

Netzwerk
Betriebssysteme
Datenbanken

sowie zugehörige Hard- und Software

IT-Prozesse

Prozesse der Einheit zur Verwaltung von

- **Zugriff auf die IT-Umgebung**
- **Programm-änderungen**
- **Änderungen der IT-Umgebung**
- **Änderung des IT-Betriebes**

3.5.3 Umgang des Abschlussprüfers mit IT-Risiken

Gewinnung Verständnis vom Informationssystem und der Kommunikation (Tz. 25a i-iv)

Informations-verarbeitungstätigkeiten

(Daten und Informationen, Genutzte Ressourcen, Regelungen) (A132-143)

Wie kommuniziert die Einheit bedeutsame Sachverhalte, welche die Aufstellung des Abschlusses und die Berichtspflichten im Informationssystem unterstützen (A144-145)

Kontrollen unterliegen IT-Risiken

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

Verständnis von **Kontrollaktivitäten** (Tz. 26a)

Anlage 6 zu ISA [DE] 315 (Revised 2019)

Identifizierung von Kontrollen

- Kontrollen, die bedeutsames Risiko behandeln (A158-159)
- Über Journal-buchungen (A160-161)
- Kontrollen, für die geplant ist, die Wirksamkeit deren Funktion zu prüfen (A162-164)
- Andere Kontrollen, die Prüfer prüfen will (A165)

Identifizierung von **IT-Anwendungen** und anderer Aspekte **der IT-Umgebung**, die sich aus dem IT-Einsatz ergebenden **Risiken unterliegen** (A166-173)

- Identifizierung der damit verbunden, sich aus dem IT-Einsatz ergebenden **Risiken** (A166-173)
- Identifizierung **genereller IT-Kontrollen**, die solche Risiken behandeln (A175-181)

- Beurteilung, ob Kontrolle wirksam ist
- Feststellung, ob die Kontrolle implementiert wurde (Aufbauprüfung)

3.5.4 Prüfungsplanung und IT-Prüfung

Grundverständnis von der IT-Anwendung zwingend notwendig

- einfaches IT-System (nicht komplexe Standard-Software)
- mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendung
- große oder komplexe IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)

Will ich im Rahmen der Abschlussprüfung **systemgestützt** prüfen?

Entscheidung in Abhängigkeit von Risikoeinschätzung

Nutzung von relevanten IT-Anwendungskontrollen zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit?

Nutzung von bestimmten Systemreports als Prüfungsnachweise?

ja

Aufbauprüfung für **relevante IT-Anwendungskontrollen**

Bei **IPE** (Information produced by entity = Reports aus dem IT-System)
→ Prüfung: Vollständigkeit, Zuverlässigkeit, Herkunft **Datenquelle**

Generelle IT-Kontrollen prüfen

nein

IT-Anwendungen und IT-Umgebung für Abschlussprüfung **von untergeordneter Bedeutung**

(eher **Ausnahme**!)

3.5.5 Würdigung von IT-Anwendungen (ausgewählte Darstellung)

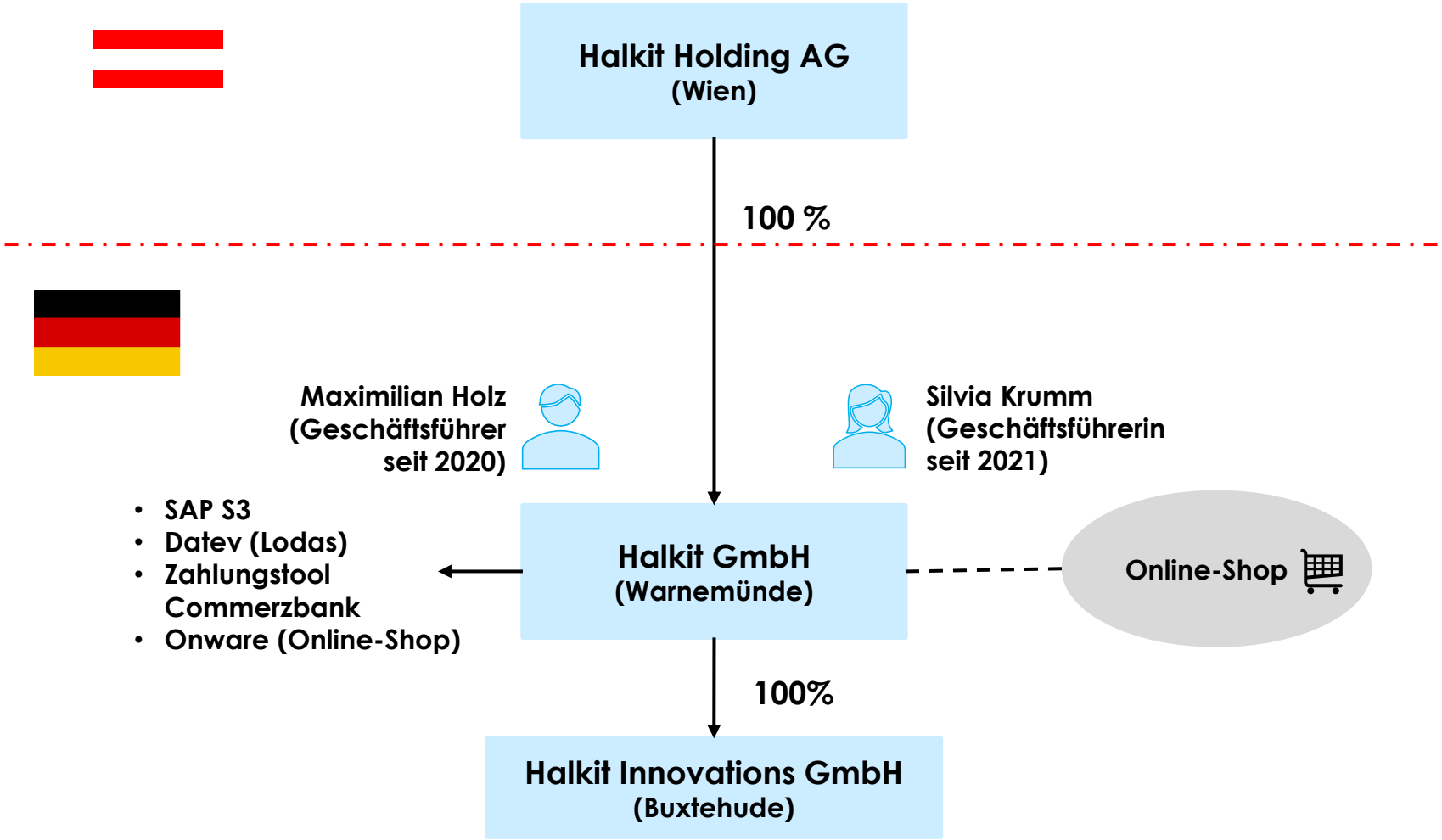
	Beurteilungskriterium	nicht komplexe Software	mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software	große und komplexe IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)
Automatisierung und Nutzung von Daten	• Ausmaß der **automatisierten Verarbeitungsverfahren** und Komplexität der Verfahren, inkl. ob es hochautomatisierte **papierlose** Verarbeitung gibt	nicht zutreffend	nicht zutreffend	Umfangreich und häufig komplexe automatisierte Verfahren
	• Ausmaß, in dem sich die Einheit auf **system-generierte Berichte** verlässt	einfache automatisierte Berichtslogik	einfache relevante automatisierte Berichtslogik	Komplexe automatisierte Berichtslogik (Report-Writer-Software)
IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur	• Art der Anwendung (**Standard** oder **hoch-gradig 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**	einzelne natürliche Personen mit Administratorrechten verwaltet Zugriffsrechte	wenige natürliche Personen mit Administratorrechten verwalten Zugriffsrechte	Komplexe von der IT-Abteilung verwaltete Prozesse für Zugriffsrechte
	• Ausmaß **Änderung** innerhalb IT-Umgebung	Änderung beschränkt auf Versionen-Upgrade von Standard-Software	Änderungen bestehen aus Upgrades von Standard-Software, ERP Versionen oder Altsystem-erweiterungen	neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr, erhebliche ERP-Anpassungen

3.6 Der große Praxisfall

3.6.1 Die Halkit GmbH - Unternehmensstruktur

3.6 Der große Praxisfall

3.6.1 Die Halkit GmbH - Unternehmensstruktur



Anlagen zum Themenbereich

- **Praxishilfe 3/1:** „Vereinfachte Darstellung – Risikokonzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“
- **Praxishilfe 3/2:** „Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung“
- **Praxishilfe 3/3:** „Übersicht: Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten – Schritte 1-10“
- **Praxishilfe 3/4:** „Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten – Schritte 1-10“
- **Praxishilfe 3/5:** „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) (Schritte 1 - 10) – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben “
- **Praxishilfe 3/6:** „Detailbetrachtung – „Das Spektrum der inhärenten Risiken“ [Schritt 6 von 10]“
- **Praxishilfe 3/7:** „Der große Praxisfall zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) – „Halkit GmbH““
- **Praxishilfe 3/8:** „Umfassende Verständnisgewinnung durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich; Forts.

- **Praxishilfe 3/9:** „Modellhafte Darstellung der Komplexitätsbeurteilung der IT [Wichtiger Bestandteil von Schritt 2]
- **Praxishilfe 3/10:** „Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung 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 3/11:** „Modellhafte Darstellung des Risikomodells nach neuen GoA (ISA [DE] 315 (Revised 2019)) – unverbindliches Praxisbeispiel“
- **Praxishilfe 3/12:** „Short-View ISA [DE] 330: „Systematik von Prüfungshandlungen“
- **Praxishilfe 3/13:** „Short-View: Das Zusammenwirken von ISA [DE] 315 (Revised 2019) und ISA [DE] 330“
- **Praxishilfe 3/14:** „Short-View ISA [DE] 450: „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“

Raum für Notizen

Themenbereich 4:
Anforderungen an eine Prüfungsplanung (Fallbeispiel)

- ISA [DE] 300: Planung einer Abschlussprüfung
- ISA [DE] 320: Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung
- ISA [DE] 330: Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken
- ISA [DE] 450: Beurteilung der während einer Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen

Gliederung

4.1 Grundsätze der Prüfungsplanung bei der Abschlussprüfung (ISA [DE] 300)

4.2 Ziele und Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (ISA [DE] 200)

4.3 Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen (ISA [DE] 320)

4.4 Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken (ISA [DE] 330)

4.5 Beurteilung der während einer Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen (ISA [DE] 450)

4.1 Grundsätze der Prüfungsplanung bei der Abschlussprüfung (ISA [DE] 300)

4.1.1 Welche „Planungen kennen wir im Lebensalltag“?

4.1.2 Warum lohnt sich eine Planung?

4.1.3 Besondere Bedeutung der Prüfungsplanung bei der Abschlussprüfung

4.1.4 Zielsetzung der Prüfungsplanung

4.1.5 Art und Umfang der Prüfungsplanung (ISA [DE] 300)

4.1 Grundsätze der Prüfungsplanung bei der Abschlussprüfung (ISA [DE] 300)

4.1.1 Welche „Planungen kennen wir im Lebensalltag“?

- **Urlaubsplanung**

  (Ort → Temperaturtabelle → Kleidung, Transfer → etc.?)

- **Bauplanung**

  (Grundriss → Kostenplanung → zeitl. Planung → Bodenbeschaffenheit → Grundstücksgröße → rechtliche Rahmenbedingungen → finanzielle Möglichkeiten → etc.)

- **Auftragsplanung**

  (Produzierendes Gewerbe → Arbeitsvorbereitung → vorgelagerter Beschaffungsprozess für Rohstoffe → Zeitplanung → Maschinenausstattung → etc.)

4.1.2 Warum lohnt sich eine Planung?

- Sicherstellung eines **erfolgreichen Projekts**
- **Vermeidung** unnötiger **Überraschungen**, da zuvor wesentliche Aspekte nicht bedacht wurden, so z. B. bei
  - Urlaub
  - Hausbau
  - Produktionsauftrag
- Sicherstellung eines möglichst **effizienten Projektverlaufs**

  → Optimierung Ressourcen und zeitliche Rahmenvorgabe
- **Planung** der Kapazitäten/Beteiligten

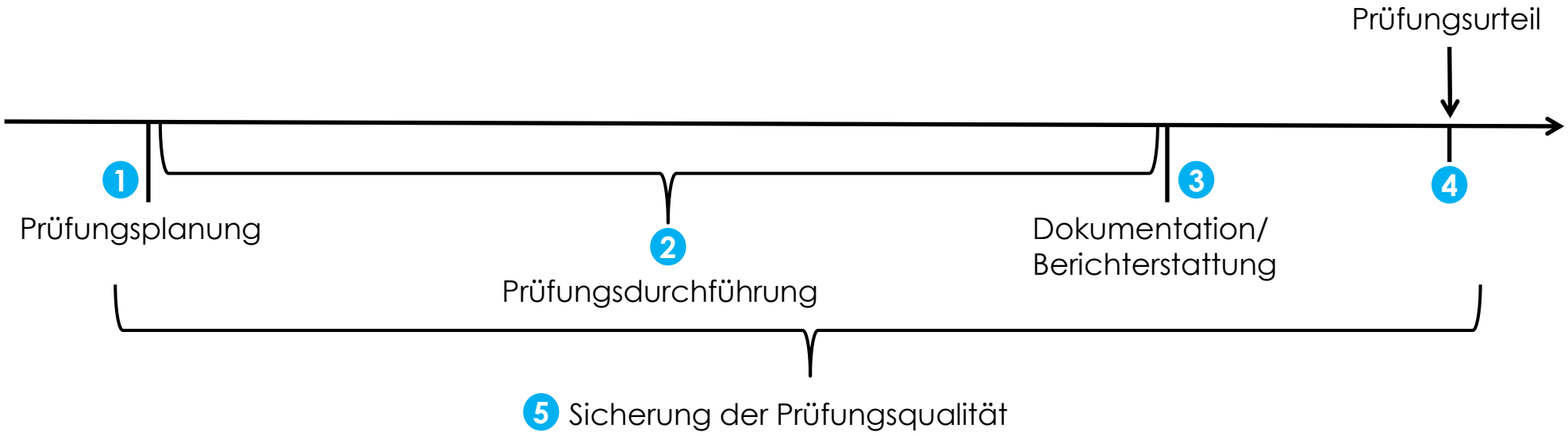
4.1.3 Besondere Bedeutung der Prüfungsplanung bei der Abschlussprüfung

- Planung ist Voraussetzung für ziel- und zeitgerechte sowie wirtschaftliche Prüfungsdurchführung (ISA [DE] 300)
- Die Prüfungsplanung ist ein Teilprozess der Jahresabschlussprüfung
- Prozesse der Jahresabschlussprüfung (WP-Handbuch 2023, 18. Aufl., Kap. L):
  - → Prüfungsplanung
    - Auftragsannahme
    - Informationsbeschaffung, vorläufige Risikoeinschätzung
    - Wesentlichkeit / Beurteilung der Fehlerrisiken
    - Auswertung IKS
    - Ableitung Prüfprogramm
  - → Prüfungsdurchführung
    - Funktionsprüfungen
    - Aussagebezogene Prüfungshandlungen
  - → Abschließende Prüfungshandlungen
  - → Berichterstattung

4.1.3 Besondere Bedeutung der Prüfungsplanung bei der Abschlussprüfung; Forts.

Praxisbeispiel: Verkürzte Fassung BSP-GmbH WPG

- Prüfungsplanung
- Prüfungsdurchführung
- Dokumentation und Berichterstattung
- Sicherung der Prüfungsqualität



4.1.4 Zielsetzung der Prüfungsplanung

a. Differenzierungsgrad der Planungen

- Gesamtplanung aller Aufträge (kanzleiweit), vgl. Auftragsdatei § 51c WPO
- Planung des Einzelauftrags, d. h. aller Prüfungshandlungen

b. Haupt- und Nebenziele der sorgfältigen Prüfungsplanung

- angemessene Berücksichtigung aller Bereiche des Prüfungsgegenstands
- Erkennung von möglichen Problemfeldern
- zeitgerechte Bearbeitung des Prüfungsauftrags
- Koordination Mitarbeitereinsatz und Sachverständige
- Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit
- Fortdauernder und rückgekoppelter Prozess

c. Normative Vorgaben

- **ISA [DE] 300**

4.1.5 Art und Umfang der Prüfungsplanung (ISA [DE] 300)

a. Entwicklung einer Prüfungsstrategie

- Identifikation + Analyse von Risiken (Unternehmens- und Prüfungsrisiko)
- **Voraussetzung:** Erwerb von Kenntnissen über
  - die Geschäftstätigkeit,
  - das Geschäftsmodell sowie
  - das rechtliche und wirtschaftliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens
- **Ergebnis: Anhaltspunkte, welche Prüfgebiete mit wesentlichen Fehlern / Verstößen behaftet sein könnten**
- Normative Vorgaben: ISA [DE] 300, Tz. 7 ff.

b. Erstellung eines Prüfungsprogramms

- Aufteilung der Prüfungsgebiete in Teilbereiche
- Art, Umfang und Zeitpunkt der Prüfungshandlungen je Prüfgebiet
- Prüfungsanweisungen an die Mitarbeiter
- Normative Vorgaben: ISA [DE] 300, Tz. 9 ff.

4.2 Ziele und Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (ISA [DE] 200)

4.2.1 Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung (ISA [DE] 200, Tz. 11 ff.) (ISA [DE] 200, Tz. 11 ff.)

4.2.2 Grundsätze für die Durchführung von Abschlussprüfungen

4.2 Ziele und Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (ISA [DE] 200)

4.2.1 Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung (ISA [DE] 200, Tz. 11 ff.)

a. Prüfungsgegenstand

① Jahresabschluss + ③ Lagebericht

bestehend aus ② Bilanz, GuV, Anhang,

zugrunde liegende Buchführung

b. Checkliste

Prüfung auf Einhaltung der für die Rechnungslegung geltenden Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, etc., d. h.:

- Buchführung vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet?
- Jahresabschluss klar, übersichtlich, vollständig und in vorgeschriebener Form?
- Sind alle Posten (Bilanz, GuV) zutreffend ausgewiesen?
- Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet?
- Angaben im Lagebericht zutreffend und vollständig?
- Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der VFE-Lage?

4.2.1 Ziele und Gegenstand der Abschlussprüfung (ISA [DE] 200, Tz. 11 ff.); Forts.

c. Welches sind die primären Prüfungsziele?

- **Vollständigkeit**
  → Alle Geschäftsvorfälle werden erfasst
- **Genauigkeit**
  → Beträge und Daten der Geschäftsvorfälle werden genau erfasst
- **Vorhandensein/Eintritt**
  → Die Geschäftsvorfälle haben tatsächlich stattgefunden
- **Periodenabgrenzung**
  → Die Geschäftsvorfälle wurden in der richtigen Periode erfasst
- **Bewertung/Zuordnung**
  → Geschäftsvorfälle sind richtig bewertet und zugeordnet
- **Zurechnung**
  → Die Zurechnung zum **wirtschaftlich Berechtigten** erfolgt aufgrund bestehender Rechte und Verpflichtungen
- **Ausweis**
  → Geschäftsvorfälle und Informationen werden zutreffend ausgewiesen

4.2.2 Grundsätze für die Durchführung von Abschlussprüfungen

a. Wesentliche Grundsätze der Prüfungsdurchführung

- **Kritische Grundhaltung** bei der Planung und der Durchführung der Abschlussprüfung
- Es **ist damit zu rechnen**, dass Umstände bestehen, aufgrund derer Jahresabschluss + Lagebericht wesentliche falsche Angaben enthalten
- Die **Richtigkeit** der **Auskünfte** der Geschäftsführung müssen entsprechend **belegt** werden
- **Art** und **Umfang** der im einzelnen durchzuführenden Prüfungshandlungen werden bestimmt durch das **pflichtgemäße Ermessen** des Abschlussprüfers
- Das Ermessen des Abschlussprüfers ist begrenzt durch gesetzliche Regelungen, Verordnungen und IDW Prüfungsstandards, die die Vorgaben für eine ordnungsgemäße Prüfung definieren.
- Normative Vorgaben: ISA [DE] 200

4.2.2 Grundsätze für die Durchführung von Abschlussprüfungen; Forts.

b. Ziel: Hinreichende Sicherheit

- Die Zielsetzung der Abschlussprüfung erfordert **keine lückenlose Prüfung**, sondern dass die Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden (ISA [DE] 200, Tz. 11).
- Die Grundsätze der **Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit** sollen eingehalten werden.

c. Der einheitliche Prüfungsansatz

Jede WP-Praxis verfügt über ihren kanzleieigenen Prüfungsansatz, der kanzleiweit einheitlich zur Anwendung kommt, damit

- alle Prüfungsziele erreicht werden,
- die Anforderungen des Berufsstandes erfüllt werden,
- die Prüfung kostengünstig und effizient durchgeführt wird,
- der Standard für Zwecke der Qualitätssicherung in der WP-Praxis eingehalten wird und
- die einheitliche Prüfungsqualität über sämtliche Aufträge, die von einer WP-Praxis durchgeführt werden, sichergestellt wird.

4.3 Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen (ISA [DE] 320)

4.3.1 Grundprinzip: Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko

4.3.2 Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen

4.3.3 Wahl der Bezugsgrößen

4.3.4 Qualitative Faktoren

4.3.5 Wesentlichkeit

4.3.6 Zusammenfassender Überblick: Die vier verschiedenen Wesentlichkeitsgrenzen

4.3.7 Wesentlichkeit

4.3.8 Beurteilung falscher Darstellungen

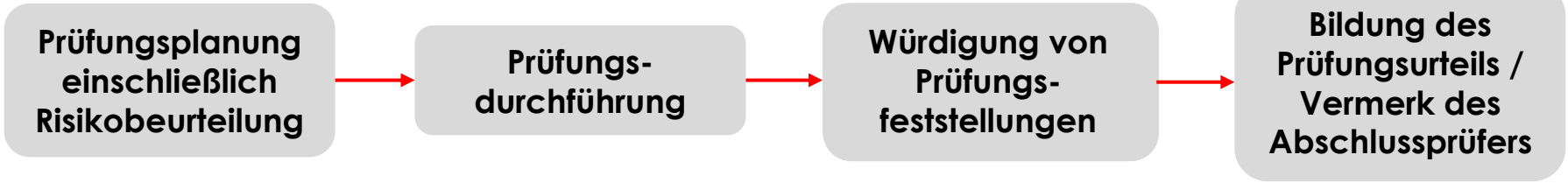
4.3.9 Zusammenstellung falscher Darstellungen

4.3.10 Wesentlichkeit Anhang nach ISA [DE] 450

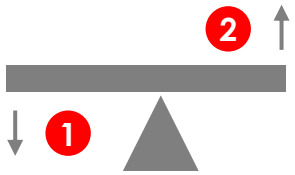
4.3 Wesentlichkeit ISA [DE] 320 + ISA [DE] 450

4.3.1 Grundprinzip: Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko

Gesamte Abschlussprüfung



Wesentlichkeitsgrad



Prüfungsrisiko		
Fehlerriskio		Entdeckungs-risiko
Inhärentes Risiko	Kontrollrisiko 3	4

1. Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze
2. Führt zum Anstieg des Prüfungsrisikos
3. Möglichkeit 1: Notwendiges „Gegengewicht“ - Ausweitung der aussagebezogenen Prüfungshandlungen
4. Möglichkeit 2: Notwendiges „Gegengewicht“ - Aufbau- und Funktionsprüfung mit Kontrolltests, um ggf. die Höhe des Kontrollrisikios nach unten stufen zu können

} Prüfungs-nachweise

4.3.2 Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen

Die Bestimmung der **Wesentlichkeitsgrenzen** stellt das **Herzstück** der Prüfungsplanung dar.

- **Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes** (verpflichtende Festlegung)
  Simulation der Bedeutung für wirtschaftliche Entscheidungen des Adressatenkreises in Abhängigkeit von wirtschaftlichen Bezugsgrößen
- **Toleranzwesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes** (verpflichtende Festlegung)
  Wesentlichkeit unter Einbeziehung nicht aufgedeckter und nicht geänderter Fehler
- **Spezifische Toleranzwesentlichkeit für einzelne Positionen und Salden** (ggf. ergänzende Festlegung)
  Auftragsbezogen zu bestimmen
- **Nichtaufgriffsgrenze** (verpflichtende Festlegung)
  Betrag unterhalb dem ein Fehler – auch bei mehrfacher Feststellung – nicht berichtigt werden muss

4.3.2 Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen; Forts.

- Die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bildet die Grundlage für die Auswahl, die Art und den Umfang der Prüfungshandlungen
- Prüfungshandlungen können

  → aussagebezogene Prüfungshandlungen oder

  → Funktionsprüfungen

  sein.

⇨ **RISIKOORIENTIERTER PRÜFUNGSANSATZ**

- **Ausgestaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes nach der Systematik der Rechnungslegung** oder nach **Unternehmensprozessen**

4.3.2 Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen; Forts.

	Fokus auf den Informations-bedürfnissen der Abschlussadressaten		Fokus auf der Risikoeinschätzung durch den Abschlussprüfer
Abschluss als Ganzes	Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes	Größer als	Toleranzwesentlichkeit
	Größer als		
Für spezielle, einzelne Angaben	spezifische Wesentlichkeit	Größer als	spezifische Toleranzwesentlichkeit
Anzahl der Wesentlichkeits-grenzen	**Ein** Betrag (bzw. ein Betrag je spezifischer Abschlussinformation)		**Unterschiedliche Beträge** für verschiedene Positionen

4.3.3 Wahl der Bezugsgrößen

Faktoren für die Auswahl von Bezugsgrößen	Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen
Die Bestandteile des Abschlusses	z. B. Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erlöse, Aufwendungen
Die Frage, ob es Posten gibt, auf die sich tendenziell die Aufmerksamkeit der Rechnungslegungsadressaten einer zu prüfenden Einheit richtet	z. B. bei Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Orientierung v.a. am Gewinn, den Umsatzerlösen oder am Eigenkapital)
Die Art der zu prüfenden Einheit, ihre Lebenszyklusphase sowie die Branche und das wirtschaftliche Umfeld	z. B. bei nicht gewinnorientierten Unternehmen der öffentlichen Hand (Gesamtaufwendungen); Neugründungen (Investitionsvolumen); Einzelhandel (Umsatzerlöse)
Eigentumsverhältnisse Finanzierungsstruktur	z. B. hohes Fremdkapital (Vermögenswerte und darauf bestehende Ansprüche)
Relative Volatilität	z. B. bei stark schwankenden Jahresergebnissen: Bruttogrößen (z. B. Umsatz) oft weniger volatil als Residualgrößen (z. B. Gewinn vor Steuern)

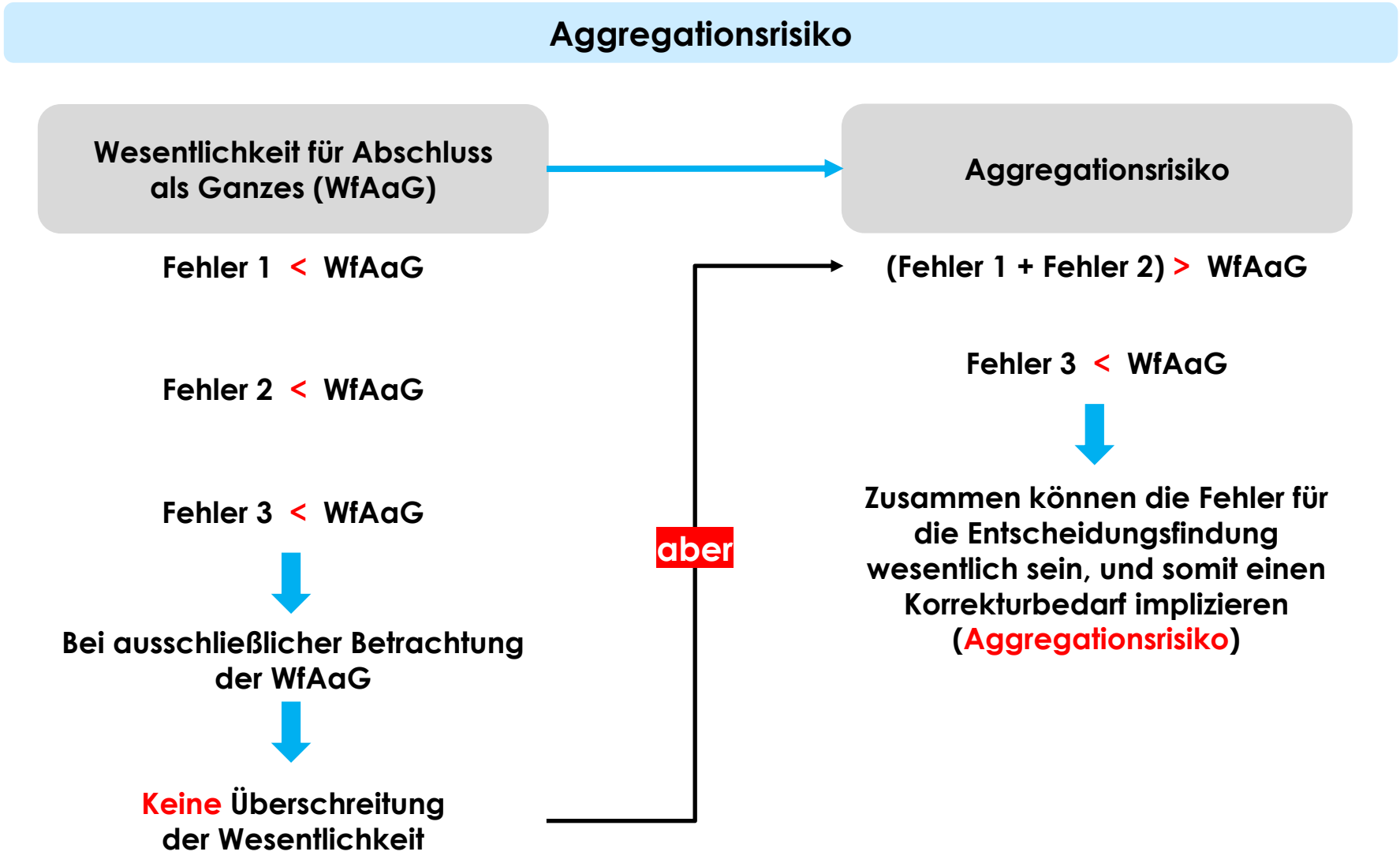
Quelle: F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F. Tz. 3.2.2

4.3.4 Qualitative Faktoren

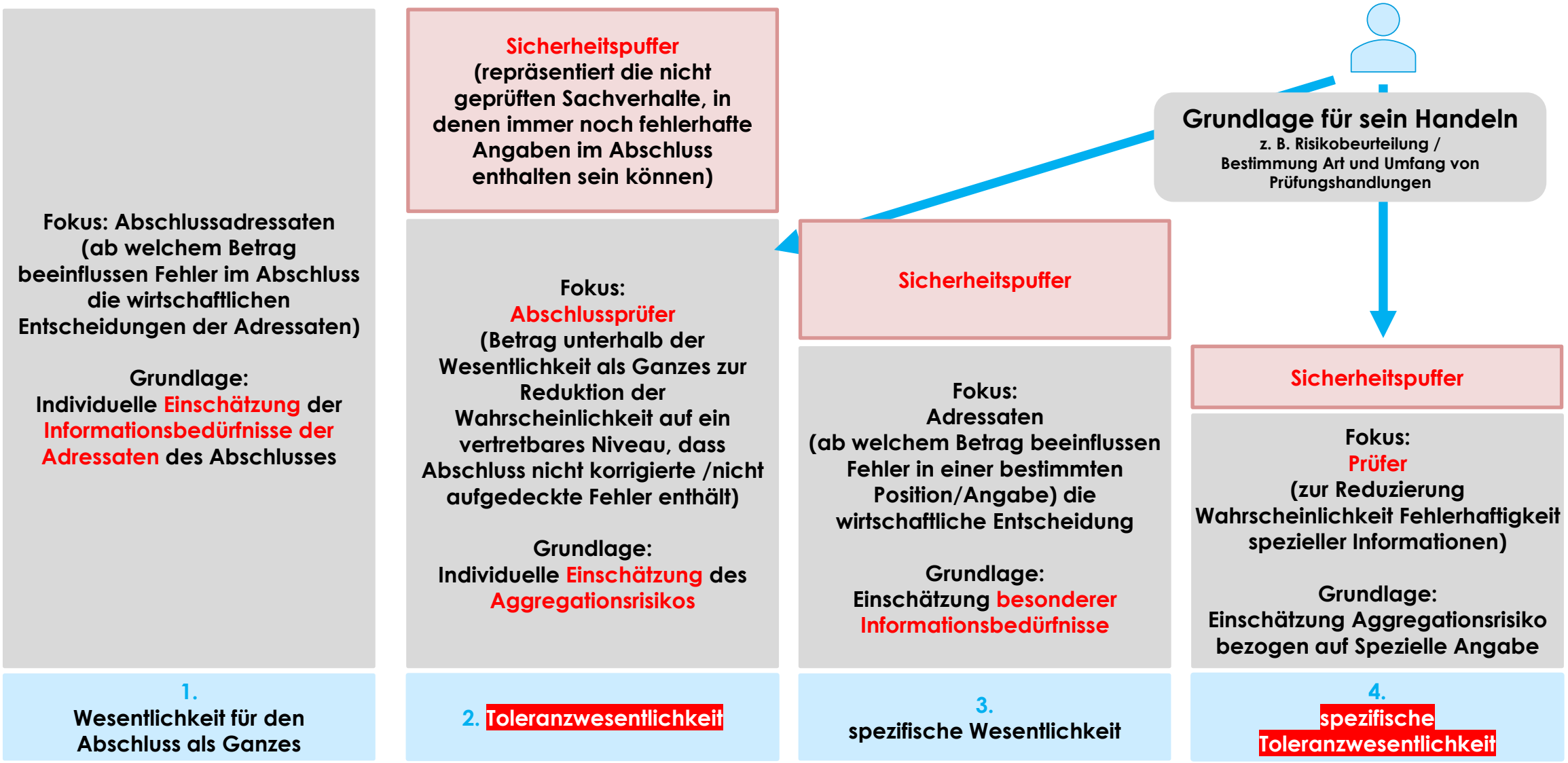
Qualitative Faktoren zur Unterstützung der Ermessensentscheidung: „Höhe des anzuwendenden Prozentsatzes“
Gesellschafterstruktur (z. B. wenig Großgesellschafter vs. zahlreiche Kleinanleger)
Verschuldungsgrad der Unternehmung
Stabilität des Branchenumfelds
Nachhaltigkeit des Geschäftsmodells
Grad der Regulierung der Branche bzw. Einheit
Absolute Größe der Einheit
Branche, in der die zu prüfenden Einheit tätig ist
Absolute Höhe der Bezugsgröße

Quelle: F & A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F. Tz. 3.3.3

4.3.5 Wesentlichkeit



4.3.6 Zusammenfassender Überblick: Die vier verschiedenen Wesentlichkeitsgrenzen



4.3.7 Wesentlichkeit

Konzept der Wesentlichkeit nach ISA

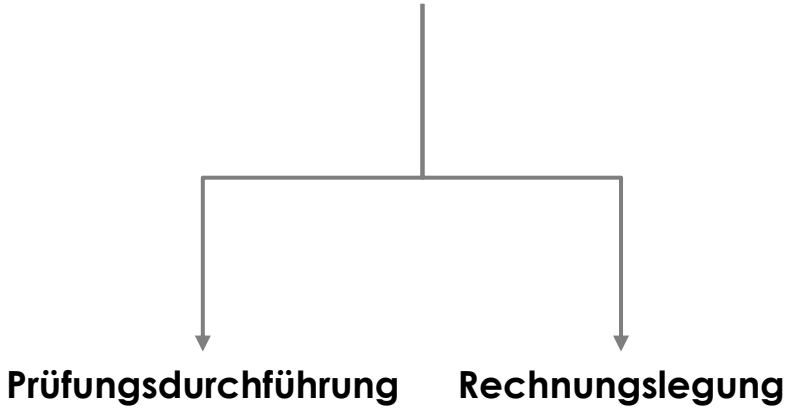
ISA [DE] 320
Wesentlichkeit

- **Welche Arten von Wesentlichkeiten sind für Zwecke der Abschlussprüfung festzulegen?**
- **Erläuterung, wie deren Beträge bestimmt werden können.**

ISA [DE] 450
Beurteilung festgestellter Fehler

Wie werden unter Verwendung der zuvor festgelegten Wesentlichkeiten die Auswirkungen falscher Darstellungen beurteilt?

Bezug zur



4.3.8 Beurteilung falscher Darstellungen

Feststellung von falschen Darstellungen

Unterhalb Nichtaufgriffsgrenze

Unbeachtliche falsche Darstellung

Keine weitere Beurteilung

Oberhalb Nichtaufgriffsgrenze

Beurteilung der Auswirkungen auf die Prüfungsdurchführung

Unter Verwendung der **Wesentlichkeit**: ggf. Anpassung Prüfungs-strategie und Prüfprogramm notwendig

Ziel: Hinreichende Prüfungssicherheit

Aufforderung der gesetzlichen Vertreter zur Korrektur

Korrektur erfolgt

Keine weitere Beurteilung

Korrektur erfolgt nicht

Beurteilung unter Verwendung der Wesentlichkeit:

Beurteilung, ob Auswirkungen auf Rechnungslegung und Prüfungsurteil

+

Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan

4.3.9 Zusammenstellung falscher Darstellungen

1. Zusammenstellung festgestellter falscher Darstellungen	2. Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen
Sämtliche während der Prüfung festgestellten falschen Darstellungen, **soweit** diese nicht zweifelsfrei unbeachtlich sind	**Nur** die falschen Darstellungen, die bis zur Beendigung der Prüfung nicht korrigiert wurden
Unabhängig davon, ob diese **korrigiert** werden oder nicht	Ausschließlich **nicht korrigierte** falsche Angaben
Fortlaufend und prüfungsbegleitend	**Einmalige** Erstellung zum Zeitpunkt der Beendigung der Prüfung
Zweck: Auswirkungen auf **Prüfungsdurchführung** **zeitnah** beurteilen und Einschätzung, ob Fehler einzeln oder als Summe **wesentlich** sind	**Zweck:** Einholung einer schriftlichen **Erklärung der gesetzlichen Vertreter**, dass aus deren Sicht falsche Angaben einzeln oder in Summe unwesentlich sind

4.3.10 Wesentlichkeit Anhang nach ISA [DE] 450

Wesentlichkeit Anhang

Originäre Anhangsangabe

- Quantitativ
- Qualitativ

Aufgliederung bzw. Erläuterung von Bilanz- und GuV-Posten

Bilanz- oder GuV-Posten

- **unwesentlich**
  - **Unterlassene/** fehlerhafte Angabe: grundsätzlich **unwesentlich**
- **wesentlich**
  - **Unterlassene** Angaben: grundsätzlich **wesentlich**
  - **Fehlerhafte** Angaben: **Würdigung** unter Berücksichtigung der Entscheidungs-relevanz für die Nutzer

Unterlassen von Angaben

a) Zur **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** **Würdigung** unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer

b) Angabe, die **anderen** Einblickszielen dienen Sind grundsätzlich **wesentlich**

Fehlerhafte Angabe

Würdigung unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer

4.4 Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken (ISA [DE] 330)

4.4.1 Verknüpfung ISA [DE] 315 (Revised 2019) und ISA [DE] 330

4.4.2 Entwicklung einer Prüfungsstrategie

4.4.3 Zeitliche Einteilung von Prüfungshandlungen

4.4.4 Mittelbare Kontrolle – Beispiel

4.4.5 Dual-Purpose-Test – Beispiel

4.4.6 Funktionsprüfungen

4.4.7 Funktionsprüfungen in Vorjahren

4.4.8 Externe Bestätigungen

4.4.9 Aussagebezogene Prüfungshandlungen – Beispiel

4.4.1 Verknüpfung ISA [DE] 315 (Revised 2019) und ISA [DE] 330

Beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

ISA [DE] 315 (Revised 2019)

Prüfungshandlungen basieren auf dem Risikobeurteilungsprozess und stellen Reaktionen auf konkret identifizierte Risiken dar

Deutliche Verbindung zwischen den Prüfungshandlungen zu den Risiken („**roter Faden**“)

Planung und Durchführung weiterer **Prüfungshandlungen** nach Art, zeitlicher Einteilung und Umfang

ISA [DE] 330

4.4.2 Entwicklung einer Prüfungsstrategie

Planung von Prüfungshandlungen (Art, Umfang, zeitliche Einteilung)

Gründe für Risikobeurteilung

Auswirkungen auf

Kategorien von Prüfungshandlungen

Beispiel:
Umsatzerlöse *)

Aussage „Vollständigkeit“
Funktionsprüfungen eher geeignet

Aussage **„Eintritt“** eher **aussagebezogene Prüfungshandlungen geeignet**

Kombinationen von Prüfungshandlungen

Beispiel:
Hohes Risiko *)

Aussage „Vollständigkeit der Vertragsbedingungen“

Kombination von **Einsichtnahme in Vertrag + Bestätigung durch Gegenpartei**

Risikobeurteilung unter Berücksichtigung von **internen Kontrollen?**

Beispiel:
Risiko **ohne** Berücksichtigung von Kontrollen als gering eingestuft *)

Aussagebezogene Prüfungshandlungen ausreichend

Beispiel:
Risiko **aufgrund** Berücksichtigung von Kontrollen als gering eingestuft und
Prüfer will aufgrund dieser Risikobeurteilung aussagebezogene Prüfungshandlungen durchführen *)

Funktionsprüfungen für betroffene Kontrollen zwingend

Höhe des Risikos

Je **höher** ein Risiko

desto überzeugendere Prüfungsnachweise notwendig

Ungeachtet der Risikobeurteilung:

! **Für alle wesentlichen** Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben **sind aussagebezogene** Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen

*) Beispiele aus ISA [DE] 330 Tz. A 9f.

4.4.3 Zeitliche Einteilung von Prüfungshandlungen

Abschlussstichtag 31.12.

Prüfungshandlungen **vor** dem Abschlussstichtag	Prüfungshandlungen **am/nach** dem Abschlussstichtag
Funktionsprüfungen	Abgleich/Abstimmung Abschlussinformationen mit den Unterlagen im Rechnungswesen
Prüfungshandlungen zur Identifizierung **bedeutsamer Sachverhalte** möglich (rechtzeitige Klärung und Entwicklung Prüfungsansatz möglich)	Analyse von Anpassungen während Abschlussaufstellung
Bei **Verdacht auf dolose Handlungen**: **Unangemeldete** Prüfungshandlungen Prüfungshandlungen zu **unvorhersehbaren** Zeitpunkten	Prüfungshandlungen, die das Risiko adressieren, dass zum Bilanzstichtag unwirksame Kaufverträge abgeschlossen hat oder Geschäftsvorfälle nicht abgeschlossen sind

Weitere relevante Faktoren für Würdigung Zeitpunkt der Durchführung von Prüfungshandlungen

Kontrollumfeld	**Wann** sind Informationen **verfügbar**? (z. B. Inventurbeobachtung nur 1x möglich)	**Art des Risikos** (Wird Risiko durch Ereignisse am Abschlussstichtag beeinflusst?)	**Zeitraum/Zeitpunkt**, auf den sich **Prüfungsnachweise beziehen**	**Zeitliche Einteilung** der Aufstellung des Abschlusses (Ergänzungsrechnungen wie z. B. Kapitalflussrechnung)

4.4.4 Mittelbare Kontrolle – Beispiel

Verkäufe oberhalb vordefinierter Kreditgrenzen müssen genehmigt werden

Prüfer muss Wirksamkeit **beider** (unmittelbar und mittelbar) Kontrollen prüfen

Durchsicht und zugehörige Nachbearbeitung von Ausnahmeprotokollen

unmittelbar relevante Kontrolle

IT prüft automatisiert die Richtigkeit der in den Ausnahmeprotokollen enthaltenen Informationen (allgemeine IT-Kontrollen)

mittelbare Kontrolle

4.4.5 Dual-Purpose-Test – Beispiel

Ein Geschäftsvorfall:
Kunde bestellt Ware – EDV: zum bestellten Artikel wird individueller Preis aus Preisliste gesteuert und Rechnung erstellt

Zweck 1: Funktionsprüfung

Eine Prüfungshandlung

Zweck 2: Einzelfallprüfung

Eine Stichprobe erfüllt beide Fragestellungen

Datenbank: Preisliste

Int. Kontrolle: Wird der korrekte Preis in die Rechnung gesteuert?

Aussage: **Genauigkeit**

Journaleintrag einer bestimmten Rechnung – prüfen, ob der korrekte Preis in der Rechnung angesetzt wurde?

Bei Planung und Auswertung: **Separate Würdigung** jeder der Prüfungszwecke notwendig

Unterschrift

Int. Kontrolle: Wird Auftrag genehmigt?

Aussage: **Existenz**

Nachweis für Vorliegen eines abzubildenden Geschäftsvorfalls

4.4.6 Funktionsprüfungen

Zeitliche Einteilung von Funktionsprüfungen

Wirksamkeit von internen Kontrollen soll geprüft werden

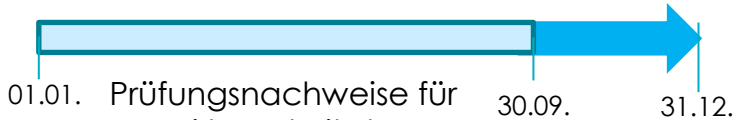
Für bestimmten **Zeitpunkt**

Beispiel: Inventur *)

Prüfungsnachweise einer Funktionsprüfung der Kontrollen im Rahmen der Inventur auf einen bestimmten Zeitpunkt ggf. ausreichend

Für **gesamten Zeitraum**

Unterjährige Durchführung von IKS-Prüfungen



„LÜCKE“

Sind **bedeutsame Änderungen** an diesen Kontrollen eingetreten?

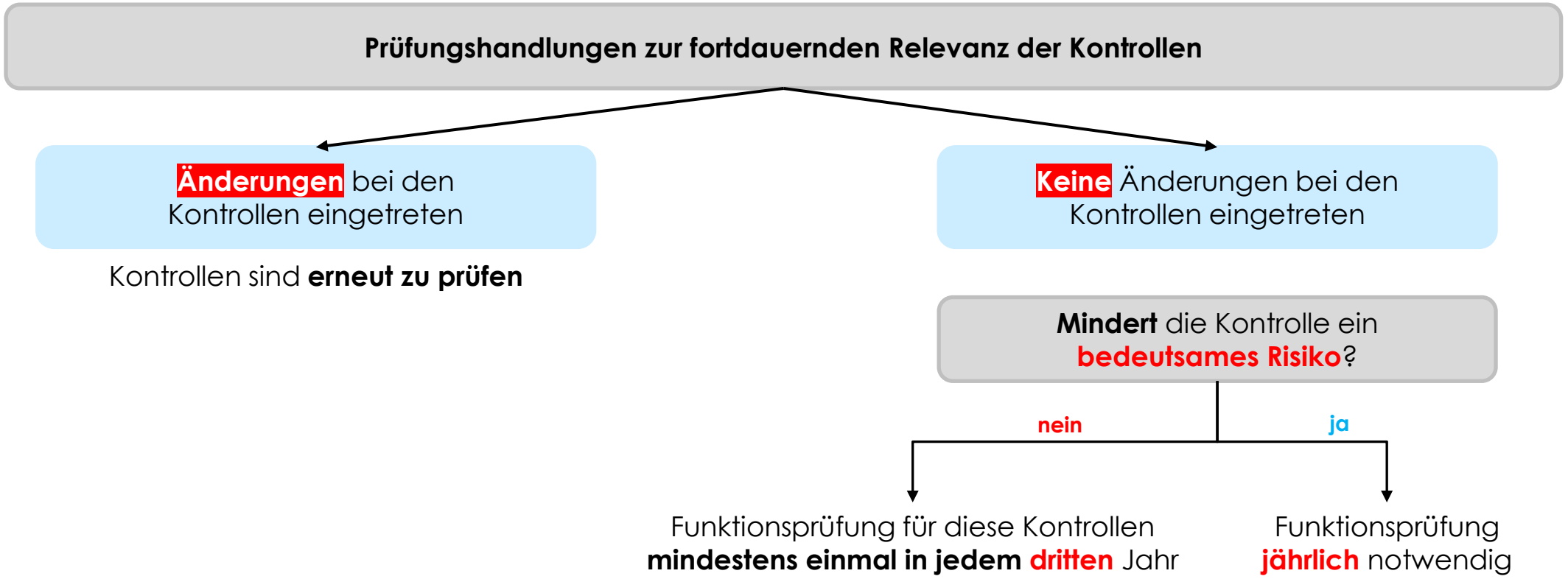
Welche **weitern Prüfungsnachweise** sind für verbleibenden Zeitraum notwendig?

Relevante **Faktoren** für Festlegung weiterer Prüfungshandlungen zu Kontrollen nach unterjähriger Prüfung:

Bedeutsamkeit der beurteilten Risiken	Einzelne unterjährig geprüfte **Kontrollen** sowie bedeutsame **Änderungen** daran	**Ausmaß** von Prüfungsnachweisen über Wirksamkeit der Kontrollen	**Länge** des verbleibenden Berichtszeitraums	**Umfang der geplanten Reduzierung** von aussagebezogenen Prüfungshandlungen aufgrund Verlass auf Kontrollen	**Kontroll-umfeld**

*) Beispiele aus ISA [DE] 330 Tz. A 32

4.4.7 Funktionsprüfungen in Vorjahren



Jährlich:
Durchführung **einiger**
Funktionsprüfungen zwingend

4.4.8 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 (Zolllläger/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. nahestehende Person – eher kritisch)

4.4.9 Aussagebezogene Prüfungshandlungen – Beispiel

Bezogen auf den **Prozess der Abschlussbuchungen**

Abgleich/Abstimmung von Informationen im Abschluss mit den zugrundeliegenden Unterlagen des Rechnungswesens

Abstimmung von **Abschlussangaben**

Unabhängig davon, ob die Informationen innerhalb oder außerhalb des Hauptbuches und der Nebenbücher erlangt wurden

Untersuchung **wesentlicher Journalbuchungen**

Untersuchung anderer im Laufe der Abschlussaufstellung vorgenommener **Anpassungen**

Als Reaktion auf bedeutsame Risiken

Speziell auf das Risiko ausgerichtete aussagebezogene Prüfungshandlungen

Sofern keine Funktionsprüfungen: zwingend auch **Einzelfallprüfungen**

Bsp. Risiko – Umsatzerlöse
Entscheidung für Einholung externer Bestätigungen, die neben offenen Beträgen auch Einzelheiten der Kaufverträge abfragen (z. B. Datum, Rückgaberechte, Lieferbedingungen)

Bsp. Befragung von außerhalb des Finanzwesens tätigen Mitarbeitern zu Änderungen von Kaufverträgen oder Lieferbedingungen

4.5 Beurteilung der während einer Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen (ISA [DE] 450)

4.5.1 Einordnung des IDW [DE] 450

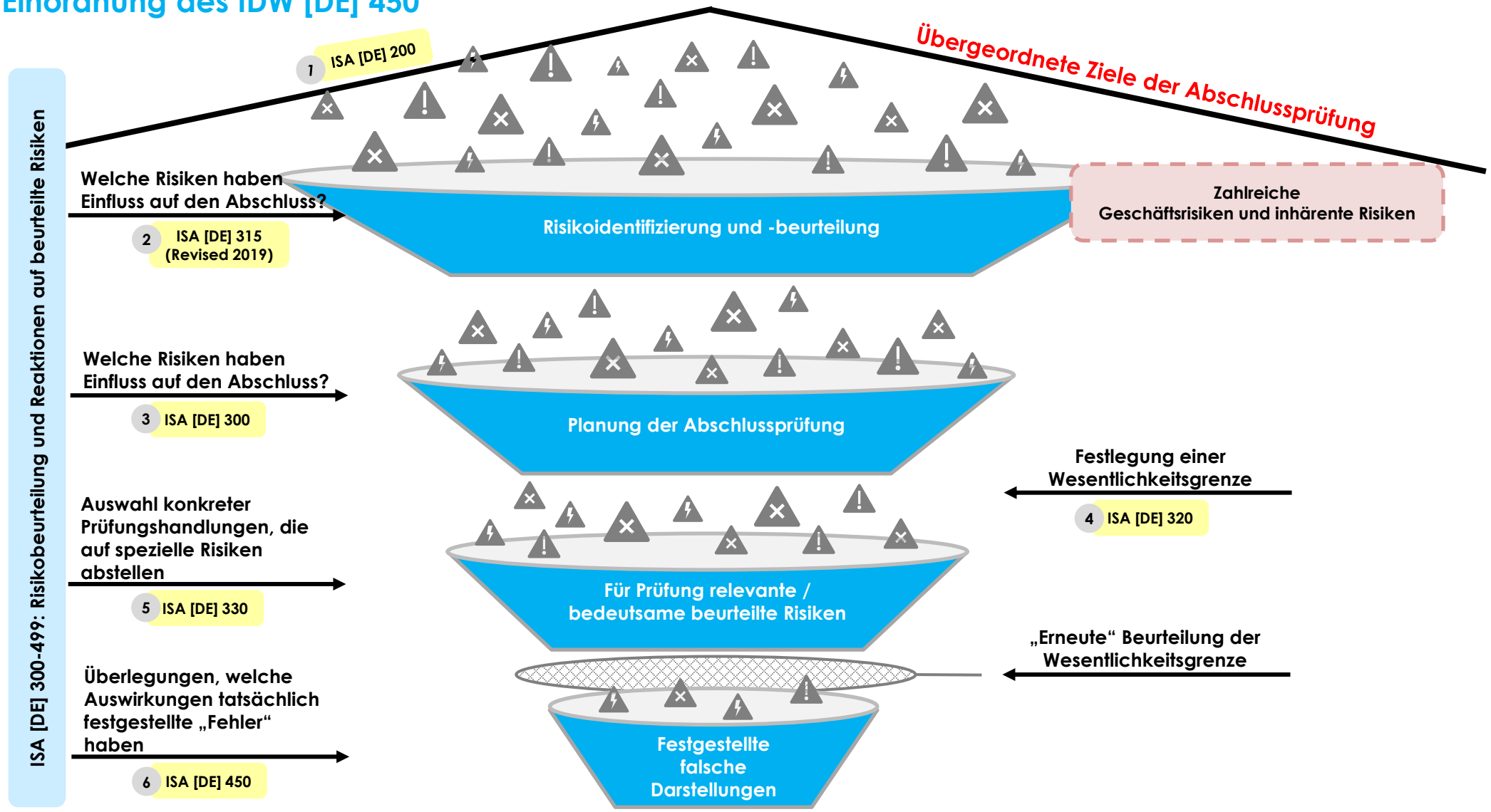
4.5.2 Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen

4.5.3 Modifikationen der Prüfungsstrategie / des Prüfungsprogramms (dynamische Prüfungsplanung)

4.5.4 Beurteilung Wesentlichkeit von Anhangangaben

4.5.5 Kommunikation der festgestellten falschen Darstellungen

4.5.1 Einordnung des IDW [DE] 450



4.5.2 Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen

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“**.

4.5.3 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

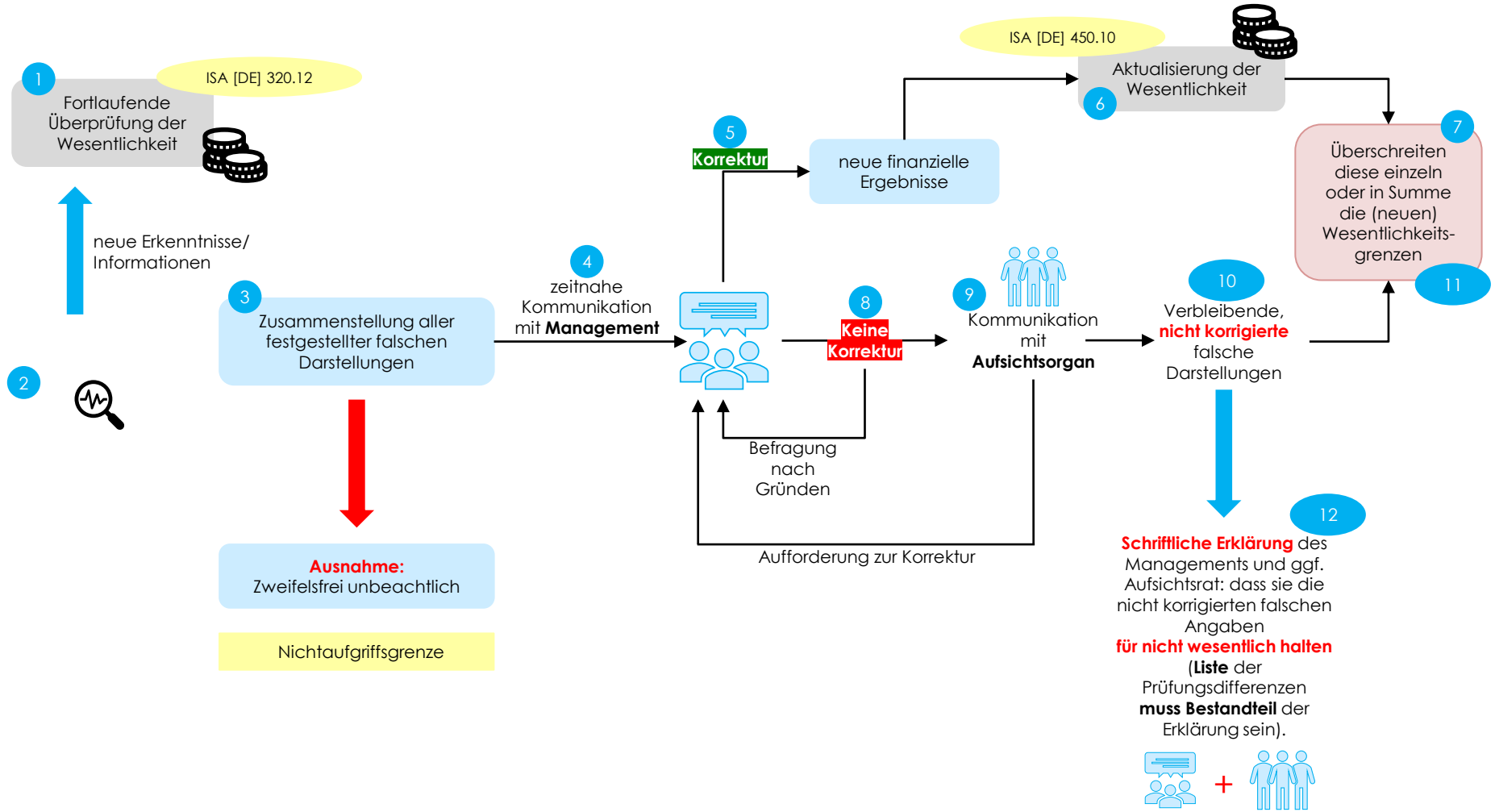
*) vgl. Abschn. 4.7. des F&A zu ISA [DE] 450 bzw. IDW PS 250 n.F.)

4.5.4 Beurteilung Wesentlichkeit von Anhangangaben

		Originäre Angabe (Angabe verpflichtend im Anhang zu machen §§ 284, 285 HGB)		**Derivative Angabe (Bezugnahme auf Bilanz/GuV – Angabe wahlweise im Anhang)**	
Zielsetzung	**Art des Fehlers**	**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

4.5.5 Kommunikation der festgestellten falschen Darstellungen



Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 4/1:** „Short-View ISA [DE] 320: „Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung“
- **Praxishilfe 4/2:** „Zusammenhang der vier verschiedenen Wesentlichkeiten bei der Abschlussprüfung“
- **Praxishilfe 4/3:** „Begrifflichkeiten und Abgrenzungsmerkmale für die vier verschiedenen Wesentlichkeiten bei der Abschlussprüfung“
- **Praxishilfe 4/4:** „Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen gem. ISA [DE] 320 – Auftragsbezogene Abbildung des Konzepts der Wesentlichkeit“
- **Praxishilfe 4/5:** „Übersicht: Wesentlichkeitsgrenzen in der Praxis“
- **Praxishilfe 4/6:** „Short-View ISA [DE] 320: Vergleichender Überblick zu den Wesentlichkeitsgrenzen für den Abschluss (einschließlich Anhang) sowie Lagebericht “
- **Praxishilfe 4/7:** „Übersicht zur Beurteilung der Auswirkungen von Prüfungsfeststellungen im Jahresabschluss“

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich; Forts.

- **Praxishilfe 4/8:** „Zusammenstellung und Beurteilung der festgestellten Prüfungsdifferenzen“
- **Praxishilfe 4/9:** „Erklärungen im Nachgang zur Abschlussprüfung zu nicht gebuchten Prüfungsdifferenzen“

Raum für Notizen

Themenbereich 5:
Die Grundlagen des prozessbezogenen IKS

Gliederung

5.1 Überblick: Bedeutung des IKS für die Abschlussprüfung

5.2 Definition des IKS

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

5.4 Verständnisgewinnung des IT-Einsatzes (!) im Rahmen des Geschäftsmodells

5.5 Mindestumfang des Verständnisses vom IKS (Pflicht)

5.6 Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten

5.7 Die Komponenten des IKS

5.8 Prozessbezogene Aufbauprüfung

5.9 Prozessbezogene Funktionsprüfungen

5.1 Überblick: Bedeutung des IKS für die Abschlussprüfung

5.1.1 Die neun Meilensteine der Abschlussprüfung

5.1.2 Der risikoorientierte Prüfungsansatz (WP-Handbuch 2023, Tz. L.16)

5.1 Überblick: Bedeutung des IKS für die Abschlussprüfung

5.1.1 Die neun Meilensteine der Abschlussprüfung

Die neun Meilensteine

- **Stufe 1:** Auftragsannahme
- **Stufe 2:** Informationsbeschaffung / Vorläufige Risikoeinschätzung
- **Stufe 3:** Festlegung Wesentlichkeiten
- **Stufe 4:** Beurteilung Prozesse und interne Kontrollen
- **Stufe 5:** Ableitung Prüfprogramm
- **Stufe 6:** Funktionsprüfungen
- **Stufe 7:** Aussagebezogene Prüfungshandlungen
- **Stufe 8:** Abschließende Prüfungshandlungen
- **Stufe 9:** Berichterstattung

Zeitstrahl

5.1.2 Der risikoorientierte Prüfungsansatz (WP-Handbuch 2023, Tz. L.16)

- **Zu Stufe 1: Auftragsannahme** (Planungsphase)
- **Zu Stufe 2: Informationsbeschaffung und vorläufige Risikoeinschätzung** (Planungsphase)

  → Gewinnung eines Verständnisses des Unternehmens; dazu gehört auch der **rechnungslegungsbezogene Teil des IKS**

  → Welche Maßnahmen hat die Unternehmensleitung im IKS eingeleitet, um Unrichtigkeiten und Verstöße zu wesentlichen Angaben im Abschluss zu vermeiden?

  Auf Basis des Verständnisses des Unternehmen ergibt sich eine **erste Risikoeinschätzung**, die **laufend** während der Abschlussprüfung **zu aktualisieren** ist.

- **Zu Stufe 3: Festlegung der Wesentlichkeiten, Beurteilung der Fehlerrisiken** (Planungsphase)
- **Zu Stufe 4: Auswertung der rechnungsrelevanten Prozesse und der internen Kontrollen** (Planungsphase)

  → **Aufbauprüfung:** Beurteilung von Angemessenheit und Implementierung der relevanten Kontrollen

  → **Ergebnis der Aufbauprüfung:** Kontrollen, für die eine Funktionsprüfung erfolgt

5.1.2 Der risikoorientierte Prüfungsansatz (WP-Handbuch 2023, Tz. L.16); Forts.

- **Zu Stufe 5: Ableitung des Prüfprogramms** (Planungsphase)
  - → Erreichung hinreichender Prüfungssicherheit durch Kombination von Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen
- **Zu Stufe 6: Funktionsprüfungen** (Prüfungsdurchführung)
  - → Prüfung der Wirksamkeit der relevanten Kontrollen
  - → Kann der Abschlussprüfer wirklich aus der Kontrolle Prüfungssicherheit gewinnen?
  - → Wenn ja, wird Umfang von aussagebezogenen Prüfungshandlungen entsprechend reduziert
- **Zu Stufe 7: Aussagebezogene Prüfungshandlungen** (Prüfungsdurchführung)
- **Zu Stufe 8: Abschließende Prüfungshandlungen** (Prüfungsdurchführung)
- **Zu Stufe 9: Berichterstattung**
  - → Bedeutsame Mängel des IKS sind den Aufsichtsorganen zeitnah und schriftlich mitzuteilen (IDW PS 475)
  - → Berichtspflichten im Prüfungsbericht (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB, IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 45 ff.)
  - → Ggf. Modifizierung des BV (eher selten geboten)

5.2 Definition des IKS

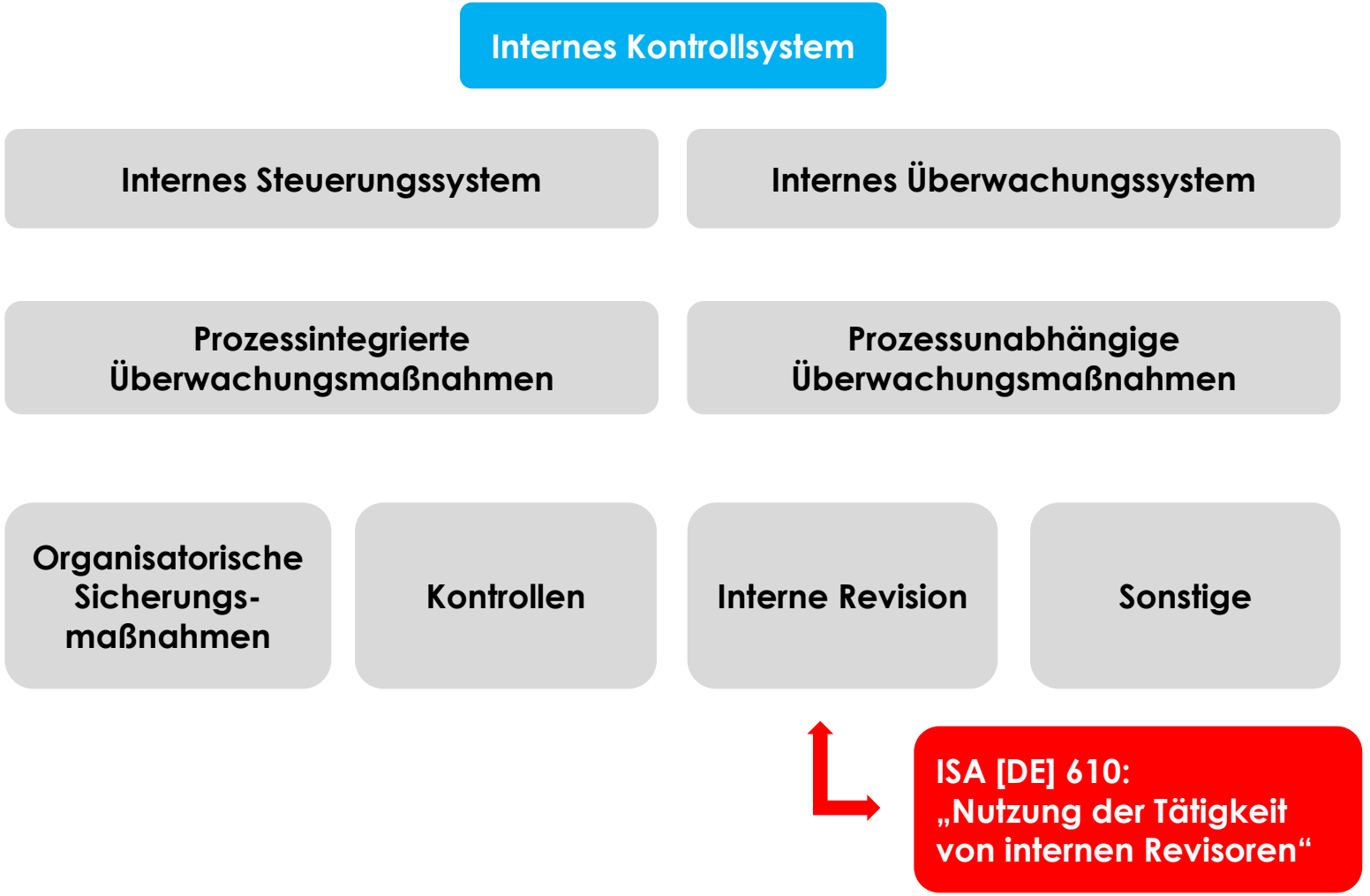
5.2.1 Regelungsbereiche des IKS

5.2 Definition des IKS

Internes Kontrollsystem:

- vom Management eingeführte Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen
- dient der organisatorischen Umsetzung der Entscheidungen des Management
  - → Zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit
  - → Zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie
  - → Zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften

5.2.1 Regelungsbereiche des IKS



5.2.1 Regelungsbereiche des IKS; Forts.

Prozessintegriert

Verhindert Fehler

Organisatorische Sicherungs-maßnahmen

- Funktionstrennung
- Zugriffsbegrenzung (auch Zutrittsbegrenzung)
- Zahlungs- bzw. Unterschriftenrichtlinien

verhindert/ deckt Fehler auf

Kontrollen

- Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit erhaltener bzw. weiterzugebender Daten
- Soll/Ist-Vergleich
- Plausibilitätsprüfungen (häufig softwareintegriert)
- …

Prozessunabhängig

deckt Fehler auf

Sonstige

- High Level-Controls
- …

5.2.1 Regelungsbereiche des IKS; Forts.

a. Ergänzung bei börsennotierten Aktiengesellschaften (PIE): § 317 Abs. 4 HGB

Der Abschlussprüfer hat auch zu beurteilen, ob der Vorstand i. R. d. Risikomanagements geeignete Maßnahmen getroffen hat, insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet hat, damit den Fortbestand des Unternehmens gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden (**Risikomanagementsystem**).

- **Fazit: Das IKS bei PIE geht über das rechnungslegungsbezogene IKS hinaus!**

b. Ausgestaltung des IKS entsprechend den individuellen Gegebenheiten des Unternehmens

- Größe, Komplexität, Rechtsform
- Organisation des Unternehmens (Geschäftsbereiche, Prozessorientierung)
- Komplexität, Diversifizierung der Geschäftstätigkeit
- zu beachtende gesetzliche Vorschriften
- …

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

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

5.3.2 Trend: Buchungen, größere Datenmengen

5.3.3 Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom Abschlussprüfer geforderter Output

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

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

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

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.

5.3.2 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-Anwendungen

  in immer **kürzeren Zeitabständen** notwendig ist, und
- **Buchungsbelege** zunehmend nur noch in digitaler Form verfügbar sind.

5.3.3 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

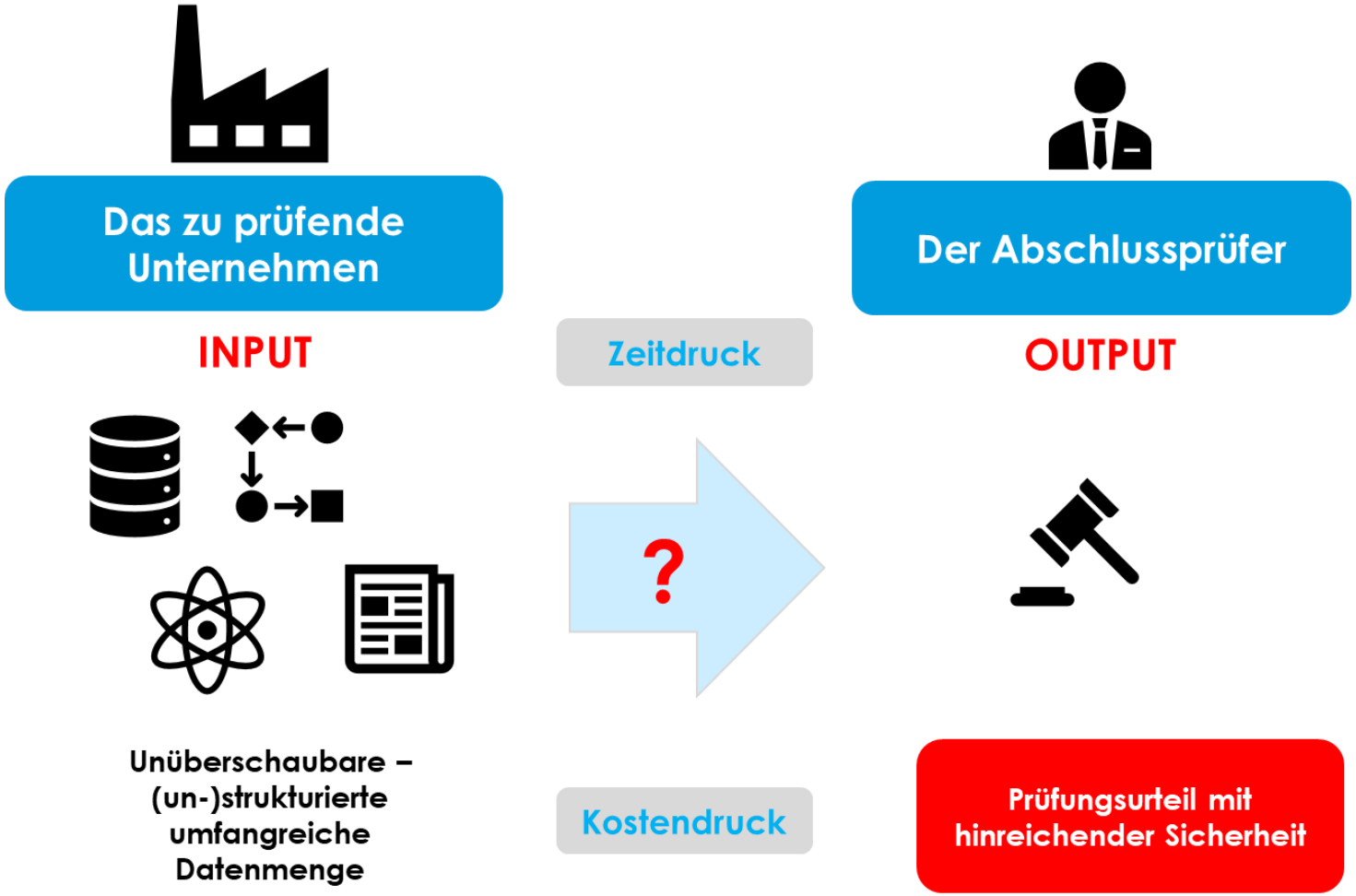
- **seitens des Mandanten** mit
  - immer größeren Datenmengen und
  - interagierenden IT-Systemen und
  - komplexeren Sachverhalten

konfrontiert wird und zugleich

- **intern in seinen Verwaltungsabteilungen einem enormen**
  - Zeitdruck
  - Kostendruck und
  - Fachkräftemangel

ausgesetzt ist.

5.3.3 Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom Abschlussprüfer geforderter Output; Forts.



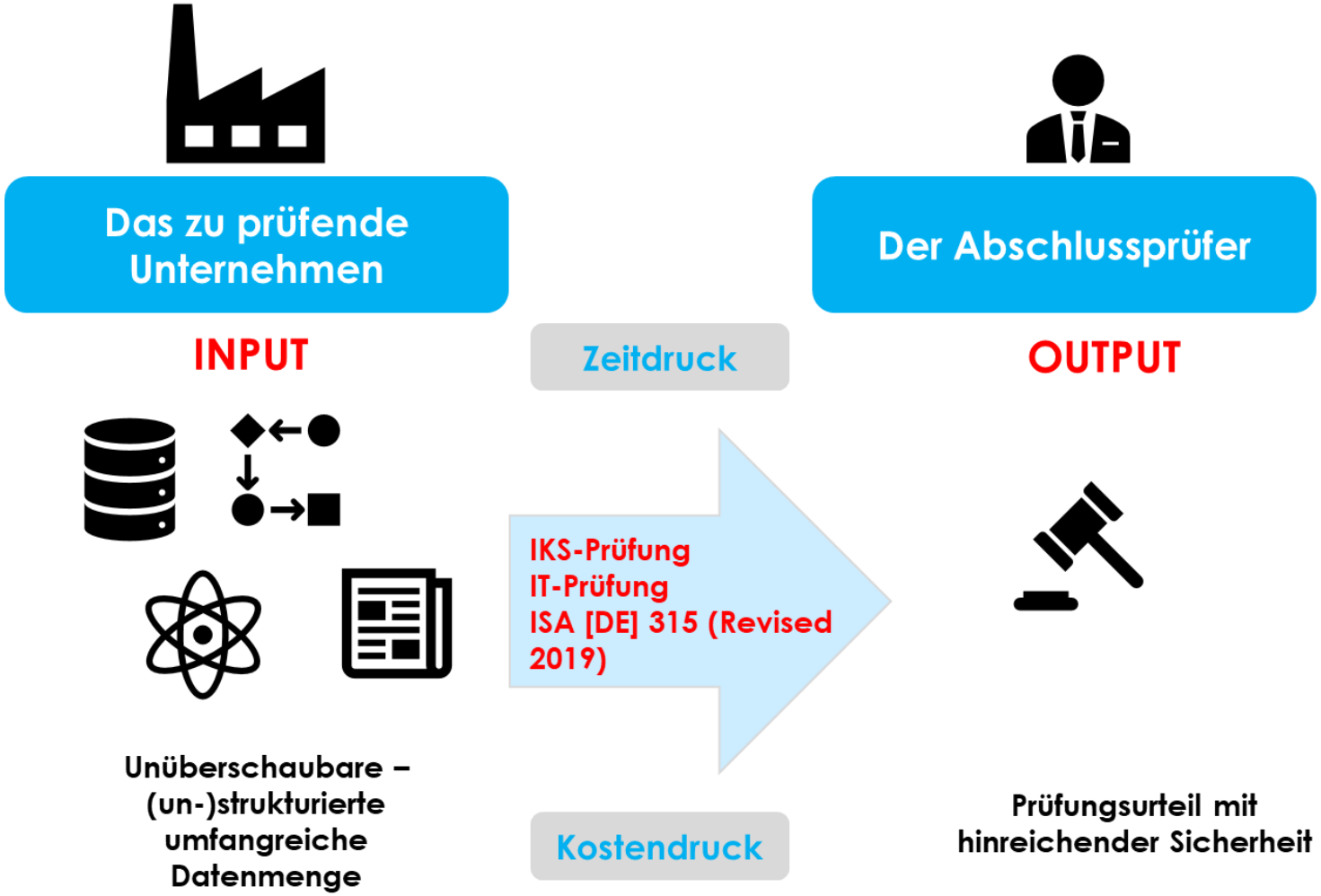
5.3.3 Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom Abschlussprüfer geforderter Output; Forts.

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**.

5.3.3 Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom Abschlussprüfer geforderter Output; Forts.



5.3.3 Prüfungsurteil zum Jahresabschluss des Unternehmens: Vom Abschlussprüfer geforderter Output; Forts.

Der Abschlussprüfer benötigt Antworten auf folgende übergeordnete, weitreichende Fragestellungen: ***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.

5.3.4 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**“[1]	„Verständnisgewinnung der **IT-Umgebung** und der **Informationsverarbeitungsprozesse** (nur **relevante** Systeme und Prozesse)“[2]

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).

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

5.3.5 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**.

5.3.5 Grundlegende Überlegung des Abschlussprüfers: Unternehmensspezifische Kontrollsysteme beugen Fehlern in der Rechnungslegung und im Abschluss vor; Forts.

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

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

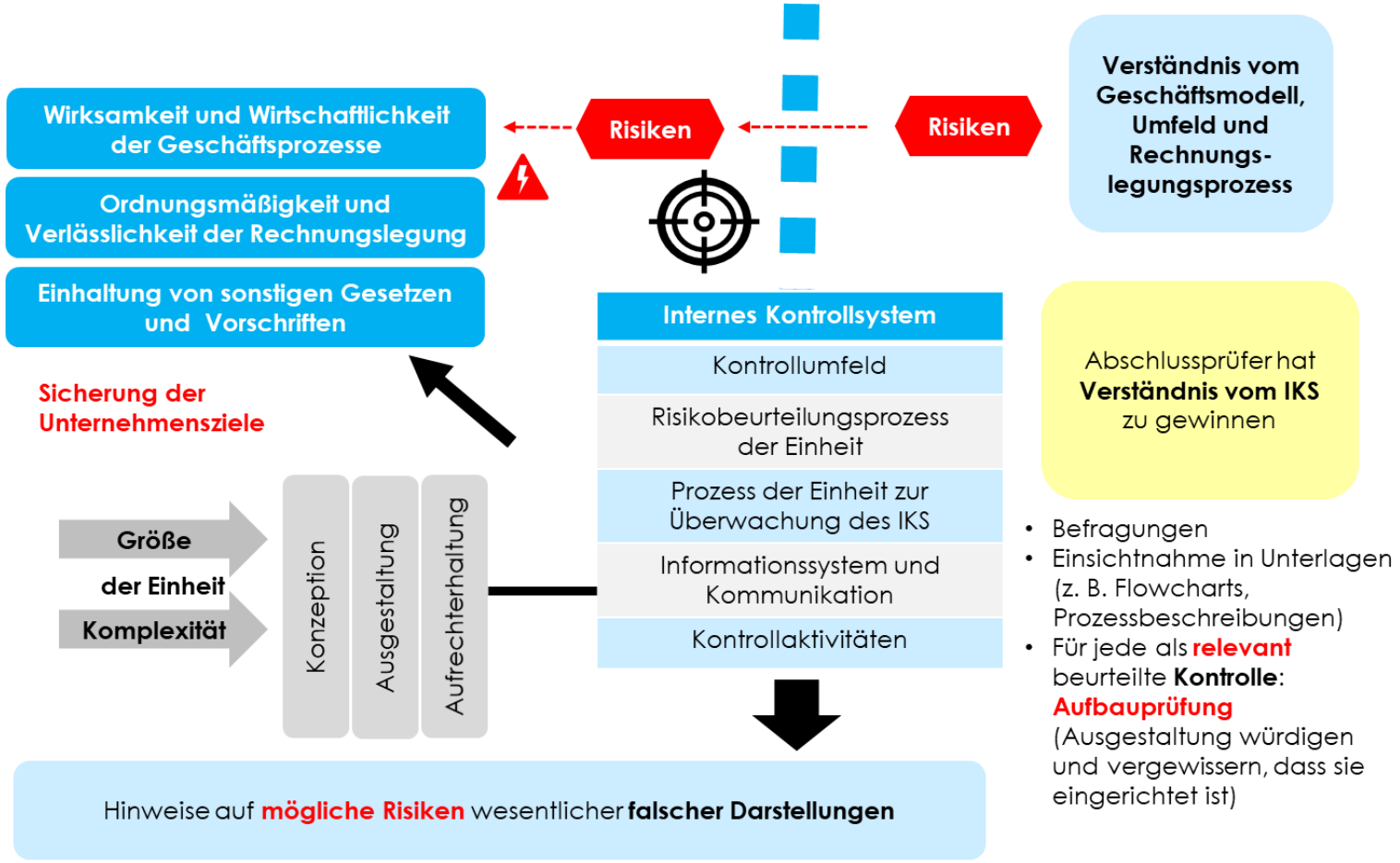
- Erfassung
- Verarbeitung und
- Speicherung

der rechnungslegungsrelevanten Daten.

Beispiele:

- Forderungsmanagement und Mahnwesen
- zentrale Arbeitserfassung
- Freigabevorgänge für Einkaufsprozesse

5.3.5 Grundlegende Überlegung des Abschlussprüfers: Unternehmensspezifische Kontrollsysteme beugen Fehlern in der Rechnungslegung und im Abschluss vor; Forts.



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

5.4 Verständnisgewinnung des IT-Einsatzes (!) im Rahmen des Geschäftsmodells

5.4 Verständnisgewinnung 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**[3].

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.

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

5.5 Mindestumfang des Verständnisses vom IKS (Pflicht)

5.5.1 Die fünf Komponenten des IKS

5.5.2 Was nutzt dem Abschlussprüfer die Verständnisgewinnung der IKS-Komponenten?

5.5.3 Zusammenwirken Verständnis IKS Komponenten – Risikobeurteilung

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

5.5.1 Die fünf Komponenten des IKS

Das Interne Kontrollsystem eines Unternehmens besteht aus **fünf Komponenten**[4]:

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

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

5.5.1 Die fünf Komponenten des IKS; Forts.

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

5.5.2 Was nutzt dem Abschlussprüfer die Verständnisgewinnung 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.[5]

Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Verständnisgewinnung fest,

- 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

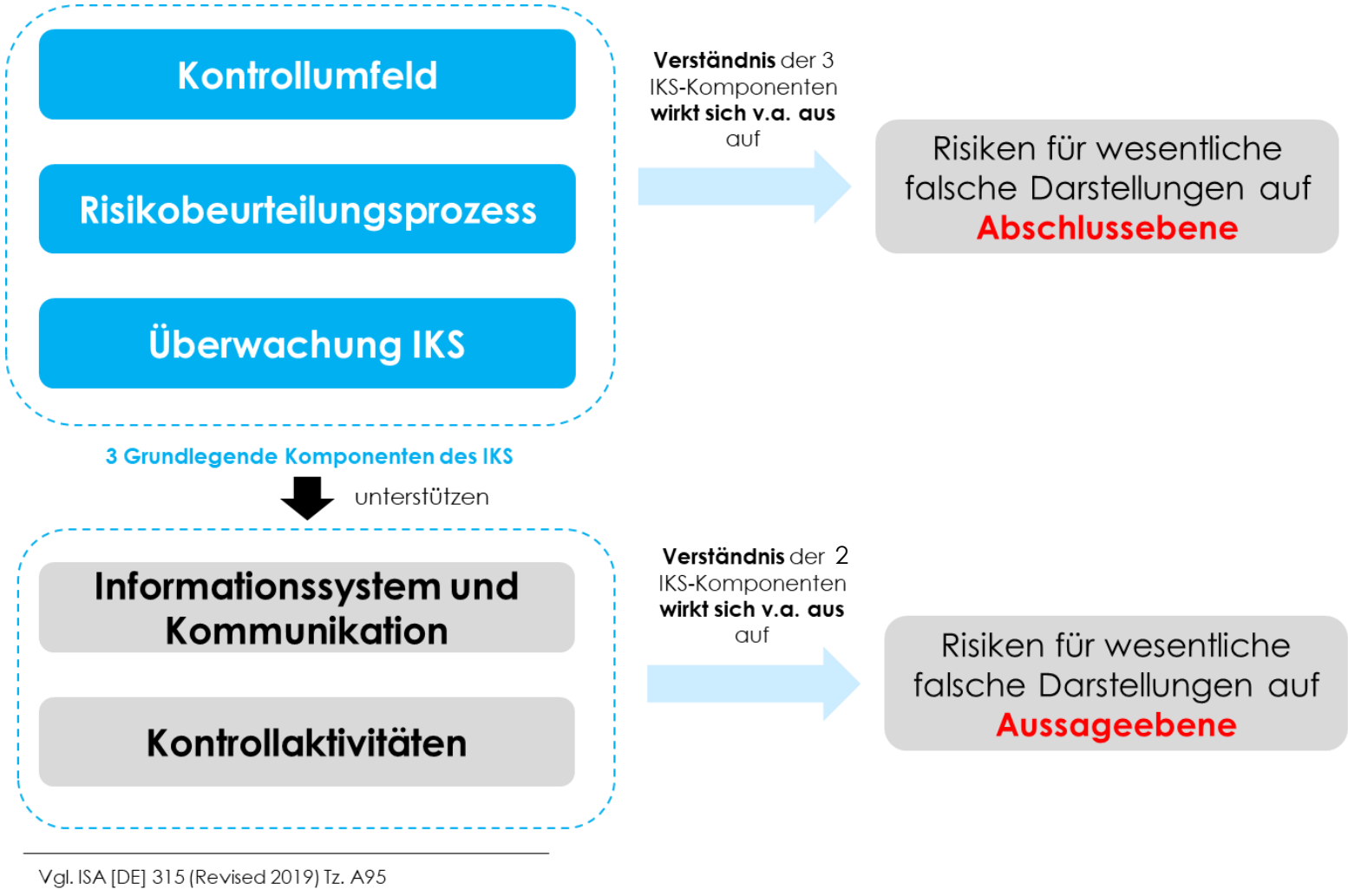
- die **Mängel** in internen Kontrollen
- **einzeln** oder in **Kombination**
- **bedeutsame Kontrollmängel**

darstellen.[6]

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

[5] Vgl. IDW PS 475, Tz. A5-A7
[6] Vgl. IDW PS 475, Tz. 13

5.5.3 Zusammenwirken Verständnis IKS Komponenten – Risikobeurteilung



Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A95

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

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)[7]

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

5.6 Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten

5.6.1 Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf Komponenten

5.6.2 Internes Kontrollsystem

5.6.1 Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf Komponenten

Für jede der fünf IKS-Komponenten

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

hat der Abschlussprüfer

- ein **Verständnis insoweit zu erlangen**,
- wie sie für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind und
- deren **Angemessenheit** zu würdigen.

5.6.1 Unterschiedliche Intensität bei der Prüfung der fünf Komponenten; Forts.

Komponenten 1-4: Zusammenfassende Betrachtung möglich

Dabei ist es ausreichend, dies für die **ersten vier** Komponenten verbal in Form einer **Gesamtwürdigung** in den Arbeitspapieren zu beschreiben.

Komponente 5: Einzelbetrachtung erforderlich

Für die 5. Komponente „**Kontrollaktivitäten**“ sind **zusätzliche** Anforderungen vorgesehen.

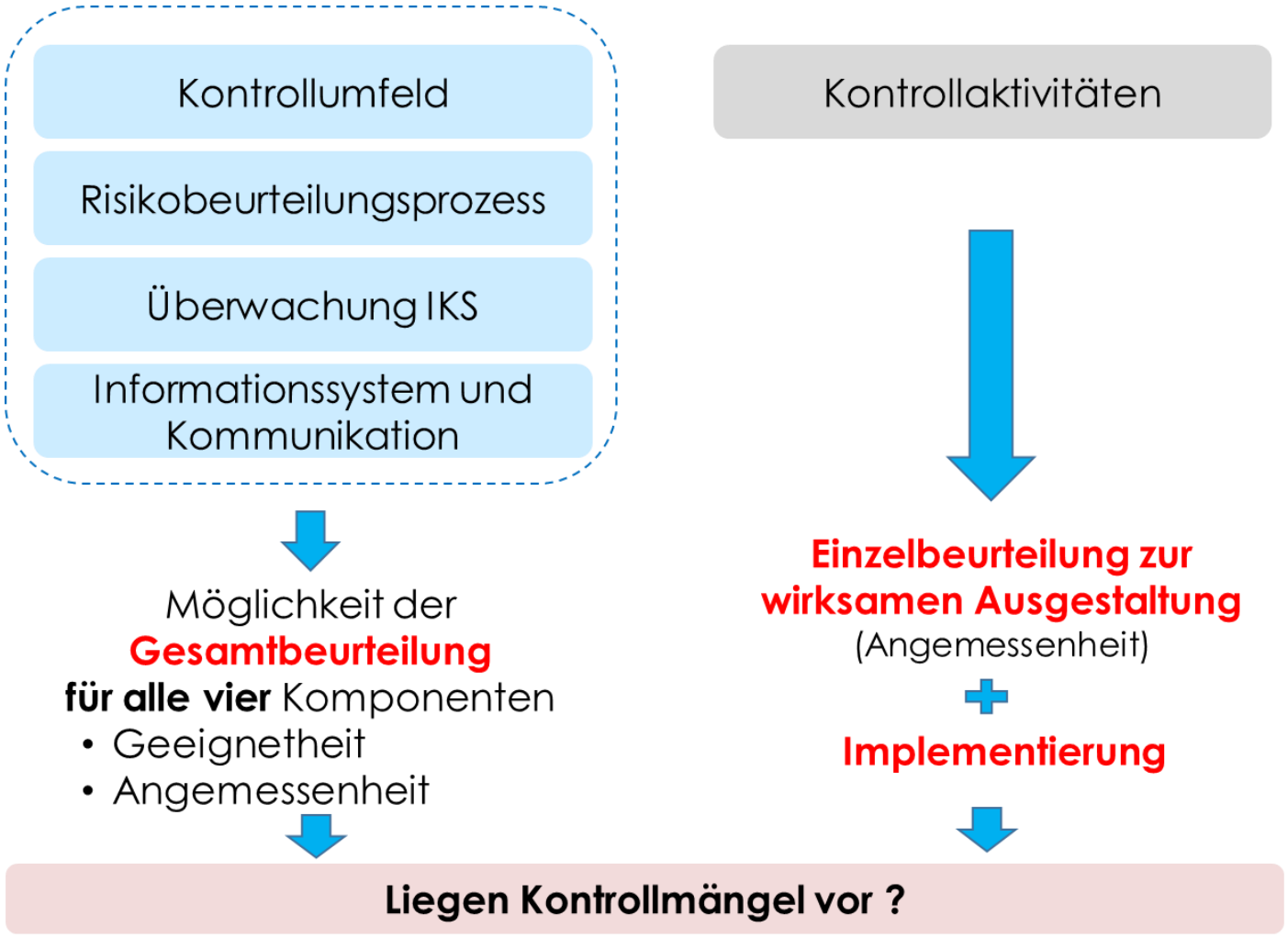
Es ist zu beurteilen, ob

- die Kontrolle wirksam ausgestaltet und
- implementiert

ist.[8]

[8] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Anlage 3 (Verständnis vom IKS der Einheit).

5.6.2 Internes Kontrollsystem



5.7 Die Komponenten des IKS

5.7.1 Verständnisgewinnung „Kontrollumfeld“

5.7.2 Verständnisgewinnung „Risikobeurteilungsprozess“

5.7.3 Komponente Nr. 3: Prozess zur Überwachung des IKS des Unternehmens

5.7.4 Komponente Nr. 4: Informationssystem und Kommunikation beim Unternehmen

5.7.5 „Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten“ beim Unternehmen

5.7 Die Komponenten des IKS

Kontrollumfeld

Grundhaltung und -einstellung des Managements zum IKS: **Tone at the Top**:
- Integrität und ethische Werte im Unternehmen
- fachliche Kompetenz, Unternehmenskultur, -philosophie
- Führungsstil, Personalpolitik
- …

Risikobeurteilung

- Erkennen und Beurteilen von Risiken, die die Erreichung der Unternehmensziele gefährden
- Finanzielle, rechtliche, leistungswirtschaftliche, strategische Risiken

Kontrollaktivitäten

- Grundsätze und Verfahren zur Sicherstellung, dass Entscheidungen des Managements beachtet werden
- Gesamtheit der Maßnahmen zum Umgang mit unternehmerischen Risiken

5.7 Die Komponenten des IKS; Forts.

Information und Kommunikation

- Einholung, Aufbereitung und Weiterleitung der Informationen, die für die unternehmerischen Entscheidungen notwendig sind
- Risikobeurteilung der vorliegenden Informationen und die Information der Mitarbeiter
- umfasst das Rechnungslegungssystem

Überwachung des IKS

- Beurteilung der Wirksamkeit des IKS: Angemessenheit und kontinuierliche Funktionalität
- Abstellen von Schwächen
- prozessintegrierte Maßnahmen oder interne Revision

In der Prüfungsplanung verschafft sich der Abschlussprüfer einen Überblick über das IKS, um:

- **verschiedene Arten von Fehlern festzustellen, die auftreten können**
- **Einflussfaktoren des Fehlerrisikos zu ermitteln**
- **Prüfungshandlungen festzulegen, um auf die Fehlerrisiken zu reagieren**

5.7.1 Verständnisgewinnung „Kontrollumfeld“

Verständnis von dem für die Aufstellung relevanten Kontrollumfelds (Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 21 a)

Verstehen der **Kontrollen, Prozesse und Strukturen** bezogen auf:

- Art des Vollzugs der **Aufsichtsverantwortlichkeiten** des Managements (z. B. Unternehmenskultur, Selbstverpflichtung des Managements zu Integrität und ethischen Werten)
- **Unabhängigkeit** der für die Überwachung Verantwortlichen vom Management und deren **Aufsicht über das IKS** der Einheit
- **Zuordnung** von **Befugnissen** und **Verantwortlichkeiten**
- **Gewinnung, Entwicklung und Bindung** von kompetenten Mitarbeitern
- **Rechenschaftspflicht** für Verantwortlichkeiten bezüglich **Verfolgung der Ziele** des IKS

Beurteilung des für die Aufstellung relevanten Kontrollumfelds (Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 21 b)

- Wurde eine **Kultur der Ehrlichkeit und ethischem Verhalten** geschaffen und aufrechterhalten?
- Bildet das Kontrollumfeld – unter Würdigung von Art und Komplexität des Unternehmens eine **angemessene Grundlage für die anderen Komponenten** des IKS?
- **Untergraben** evtl. identifizierte **Kontrollmängel die anderen Komponenten** des IKS?

5.7.2 Verständnisgewinnung „Risikobeurteilungsprozess“

Verständnis von dem für die Aufstellung relevanten Risikobeurteilungsprozess (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 22 a)

Verstehen der **Prozesse der Einheit** bezogen auf:

- **Identifizierung** von für die Rechnungslegungsziele relevanten **Geschäftsrisiken**
- **Beurteilung der Bedeutsamkeit** dieser Risiken, einschließlich ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit
- **Behandlung** dieser Risiken

Beurteilung des für die Aufstellung relevanten Risikobeurteilungsprozess (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 22 b)

Ist der Risikobeurteilungsprozess der Einheit **den Umständen** der Einheit angemessen, unter **Würdigung der Art und Komplexität** der Einheit ?

Sofern Identifizierung vom Management nicht identifizierter Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 23

- Feststellung, **ob solche** Risiken **grundsätzlich** durch den **internen Prozess identifiziert worden** wären und wenn ja → Warum dies **im konkreten Fall nicht erfolgt** ist
- Würdigung der **Auswirkungen auf die Beurteilung** des Abschlussprüfers nach Tz. 22b)

5.7.2 Verständnisgewinnung „Risikobeurteilungsprozess“; Forts.

Das Verstehen des Risikobeurteilungsprozesses des Unternehmens **unterstützt** den Abschlussprüfer dabei, zu erkennen,

- **wo** das Management Risiken identifiziert und
- **wie** es auf diese Risiken reagiert hat.[9]

Hinweis:

Bei **weniger komplexen Einheiten** ist der Prozess der Risikobeurteilung in der Regel **nicht formal dokumentiert**.

- Es ist denkbar, dass bspw. der **geschäftsführende Eigentümer routinemäßig** die Aktivitäten von Wettbewerbern und andere Marktentwicklungen **beobachtet**, um Geschäftsrisiken zu identifizieren.
- In der **Diskussion** zwischen Management und Abschlussprüfer kann festgestellt werden, dass der Geschäftsführer die **Risikobeurteilung tatsächlich durchführt**.[10]

[9] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A109-111
[10] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A113

5.7.3 Komponente Nr. 3: Prozess zur Überwachung des IKS des Unternehmens

Dieser Aspekt des IKS betrifft den Prozess, der

- das **Vorhandensein und**
- die **Funktionsfähigkeit**

der einzelnen Komponenten des IKS **sicherstellen** soll.

Das Verstehen,

- wie das Unternehmen **Beurteilungen zur Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen** vornimmt,

unterstützt die Verständnisgewinnung darüber,

- **ob die anderen Komponenten des IKS vorhanden** sind und **funktionieren**.

5.7.3 Komponente Nr. 3: Prozess zur Überwachung des IKS des Unternehmens; Forts.

Verständnis von dem für die Aufstellung relevanten Prozess zur Überwachung des IKS (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 24 a) und b)

Verstehen derjenigen Aspekte des **Prozesses** bezogen auf:

- Laufende und separate Beurteilungen zur Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen
- Behebung von identifizierten Kontrollmängeln
- **Interne Revision (wenn vorhanden), inkl. Ihrer Art, Verantwortlichkeiten und Tätigkeiten**

Verstehen der Quellen der im Prozess zur Überwachung des IKS genutzten

- **Informationen** und
- **deren Grundlage**, auf der das Management **die Informationen** als für den Zweck **ausreichend verlässlich** erachtet

Beurteilung des für die Aufstellung relevanten Prozess zur Überwachung des IKS (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 24 c)

Ist der **Prozess** zur Überwachung des IKS – **unter Würdigung von Art und Komplexität** des Unternehmens – **angemessen**?

5.7.3 Komponente Nr. 3: Prozess zur Überwachung des IKS des Unternehmens; Forts.

Hinweis:

Bei **weniger komplexen Einheiten** kann sich der Abschlussprüfer darauf fokussieren, wie das Management oder der geschäftsführende Eigentümer **unmittelbar in die betrieblichen Tätigkeiten eingebunden** ist.[11]

Auch im Rahmen seiner Überwachungspflichten hat das Management die geschätzten Werte in der Rechnungslegung besonders zu betrachten.

Im Rahmen der Verständnisgewinnung ist es beispielsweise notwendig,

- die Ergebnisse **vorheriger geschätzter Werte** durchzusehen
- und entsprechend auf die Ergebnisse der Durchsicht zu reagieren.[12]

Das Management hat in eigener Regie (ohne Drängen des Abschlussprüfers)

- die **tatsächlich eingetretenen Ergebnisse** der im Vorjahresabschluss enthaltenen geschätzten Werte durchzusehen und
- daraus Rückschlüsse hinsichtlich des aktuell durchzuführenden Schätzprozesse zu ziehen.

5.7.4 Komponente Nr. 4: Informationssystem und Kommunikation beim Unternehmen

5.7.4.1 Was beinhaltet die Komponente „Information und Kommunikation“?

Das Informations- und Kommunikationssystem dienen dazu, dem Management die

- für **Entscheidungen** im unternehmerischen Alltag
- erforderlichen **Informationen**
- **rechtzeitig**
- in **geeigneter** Form
- **einzuholen**,
- aufzubereiten und
- an zuständigen Stellen im Unternehmen **weiterzuleiten**.[13]

Das **Informationssystem** umfasst sämtliche Teilbereiche des Unternehmens und kann Daten

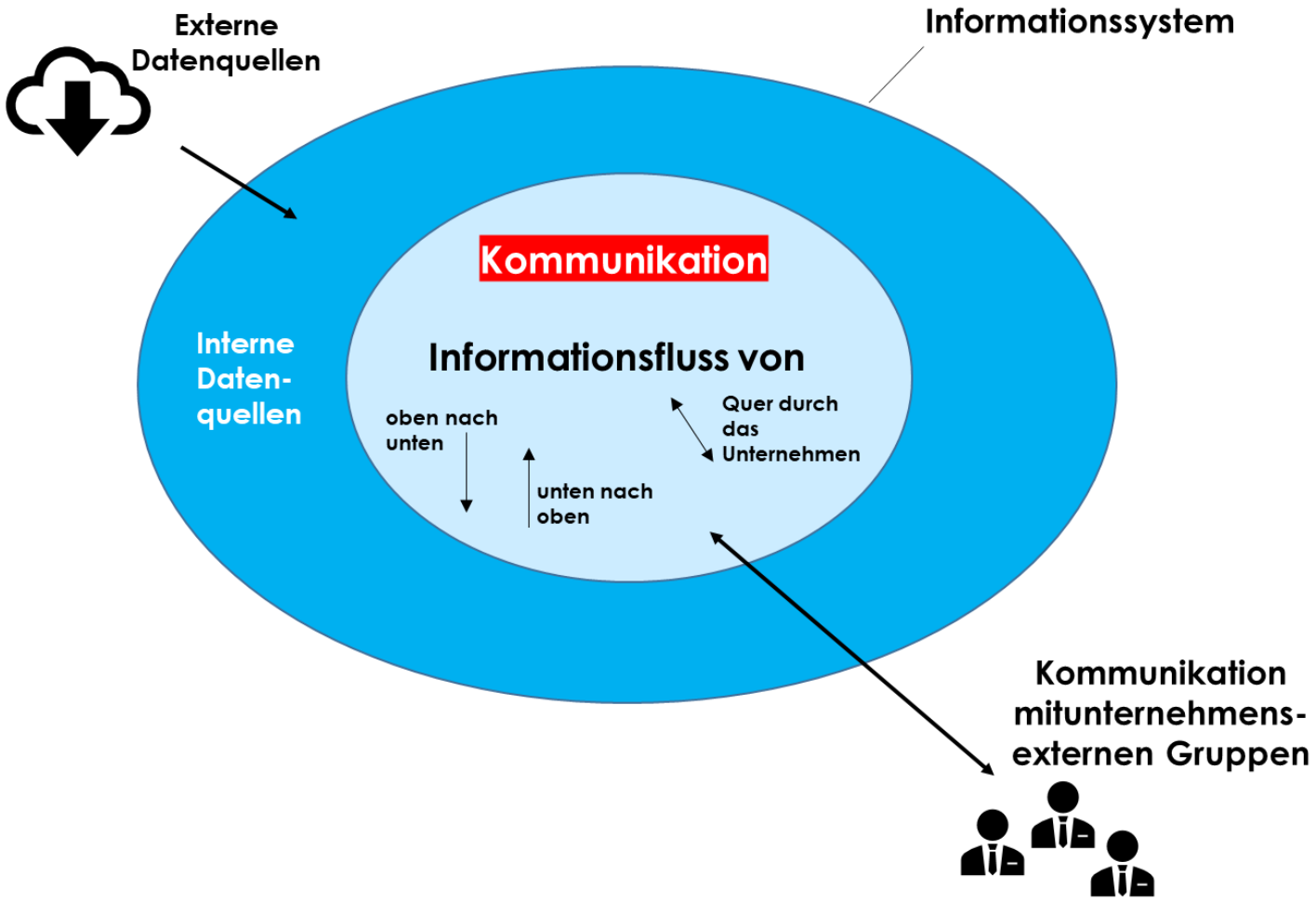
- sowohl aus internen
- als auch externen Quellen

erfassen und weiterverarbeiten.

Die **Kommunikation** ist **inhärenter Bestandteil des Informationssystems** und hat den Informationsfluss über die verschiedenen Hierarchieebenen sicherzustellen.

[12] Oliver Bungartz, Handbuch Interne Kontrollsysteme, Erich Schmidt Verlag, 6. Auflage 2020, S. 75

5.7.4.2 Informationssystem und Kommunikation



5.7.4.3 Verständnisgewinnung „Informationssystem und Kommunikation“

Verständnis von dem für die Aufstellung relevanten Informationssystem und der Kommunikation der Einheit (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 25 a) und b)

a) Verstehen der **Informationsverarbeitungstätigkeiten**, einschließlich ihrer
- **Daten und Informationen**
- der bei solchen Tätigkeiten genutzten **Ressourcen** und
- der **Regelungen**, die für bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben Folgendes definieren:

- **Informationsfluss** bezüglich
  - **Geschäftsvorfälle** (Auslösung, Aufzeichnung, Verarbeitung, Korrektur, Übertrag ins Hauptbuch, Abbildung im Jahresabschluss) und
  - **Ereignisse und andere Umstände**, die keine Geschäftsvorfälle sind (Erfassung, Verarbeitung, Abschlussangabe)
- **Unterlagen des Rechnungswesens**, **Konten** im Hauptbuch, weitere **unterstützende Unterlagen** in Bezug auf die Informationsflüsse im Informationssystem
- **Prozess zur Aufstellung** des Abschlusses einschließlich Anhangangaben
- Für die obigen Aspekte relevanten **Ressourcen**, einschließlich der **IT-Umgebung**

5.7.4.3 Verständnisgewinnung „Informationssystem und Kommunikation“; Forts.

b) Verstehen des Ablaufs der **Kommunikation** von bedeutsamen, abschlussrelevanten Sachverhalten

- zwischen **unternehmensinternen** Personen, inkl. Art der Kommunikation von **Rechnungslegungsaufgaben und -verantwortlichkeiten**
- zwischen Management und den **für die Überwachung Verantwortlichen**
- mit **Externen** (z. B. Aufsichtsbehörden)

Beurteilung des für die Aufstellung relevanten Informationssystem und der Kommunikation der Einheit (Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 25 c)

Unterstützt das Informationssystem und die Kommunikation
- **die Aufstellung des Abschlusses**
- in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen

angemessen?

5.7.4.4 Verständnisgewinnung von der im Informationssystem relevanten IT-Umgebung

Der Abschlussprüfer hat unter anderem ein **Verständnis von der IT-Umgebung** zu gewinnen, die für

- die Transaktionsflüsse und
- die Verarbeitung von Informationen im Informationssystem

relevant sind.

In ISA [DE] 315 (Revised 2019) findet sich eine Definition der IT-Umgebung:[14]

> „***IT-Umgebung*** *– **IT-Anwendungen** und unterstützende **IT-Infrastruktur** sowie **IT-Prozesse** und **Personal,***
> *die in diejenigen Prozesse eingebunden sind, die eine Einheit zur **Unterstützung des Geschäftsbetriebs** und zur **Erreichung von Geschäftsstrategien** einsetzt.“*

Über folgende Teilbereiche der IT-Umgebung kann der Abschlussprüfer **Informationen** sammeln:[15]

[14] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (g)
[15] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (g) (i)-(iii)

5.7.4.5 IT-Umgebung einer Einheit

IT-Anwendung	IT-Infrastruktur	IT-Prozesse
Programm(e) eingesetzt für • Initiierung • Verarbeitung • Aufzeichnung • Berichterstattung von Geschäftsvorfällen oder Informationen (inkl. Data-Warehouse/ Report-Writer)	**Netzwerk Betriebssysteme Datenbanken** sowie zugehörige Hard- und Software	**Prozesse der Einheit zur Verwaltung von** • Zugriff auf die IT-Umgebung • Programm-änderungen • Änderungen der IT-Umgebung • Änderung des IT-Betriebes

5.7.4.5 IT-Umgebung einer Einheit; Forts.

IT-Anwendungen

Programm/e, die für die

- **Initiierung**,
- **Verarbeitung**,
- **Aufzeichnung**,
- Berichterstattung von **Geschäftsvorfällen und Informationen**

eingesetzt werden – zum Beispiel:

- Standard-Fibu-Software
- Data Warehouses
- Report-Writer

IT-Infrastruktur

Die Infrastruktur besteht aus dem

- Netzwerk,
- Betriebssystemen,
- den Datenbanken und
- der zugehörigen Hard- und Software.

5.7.4.5 IT-Umgebung einer Einheit; Forts.

IT-Prozesse

Prozesse zur Verwaltung des Zugriffs auf die IT-Umgebung, der Programmänderungen oder der Änderungen der IT-Umgebung und des IT-Betriebs (Change-Management-Prozesse; Berechtigungskonzept).

IT-Personal

Relevant sind Anzahl und Qualifikation der in die IT-Administration eingebundenen Mitarbeiter.

5.7.4.6 Konkrete To-Do's des Abschlussprüfers (Prüfungshandlungen)

Im Rahmen dieser Verständnisgewinnung muss der Abschlussprüfer verstehen, **wie Informationen und Daten** zu diesen Geschäftsvorfällen **durch die Systeme fließen** (verarbeitet werden).

Dabei muss der Prüfer insbesondere **nachvollziehen** können, wie

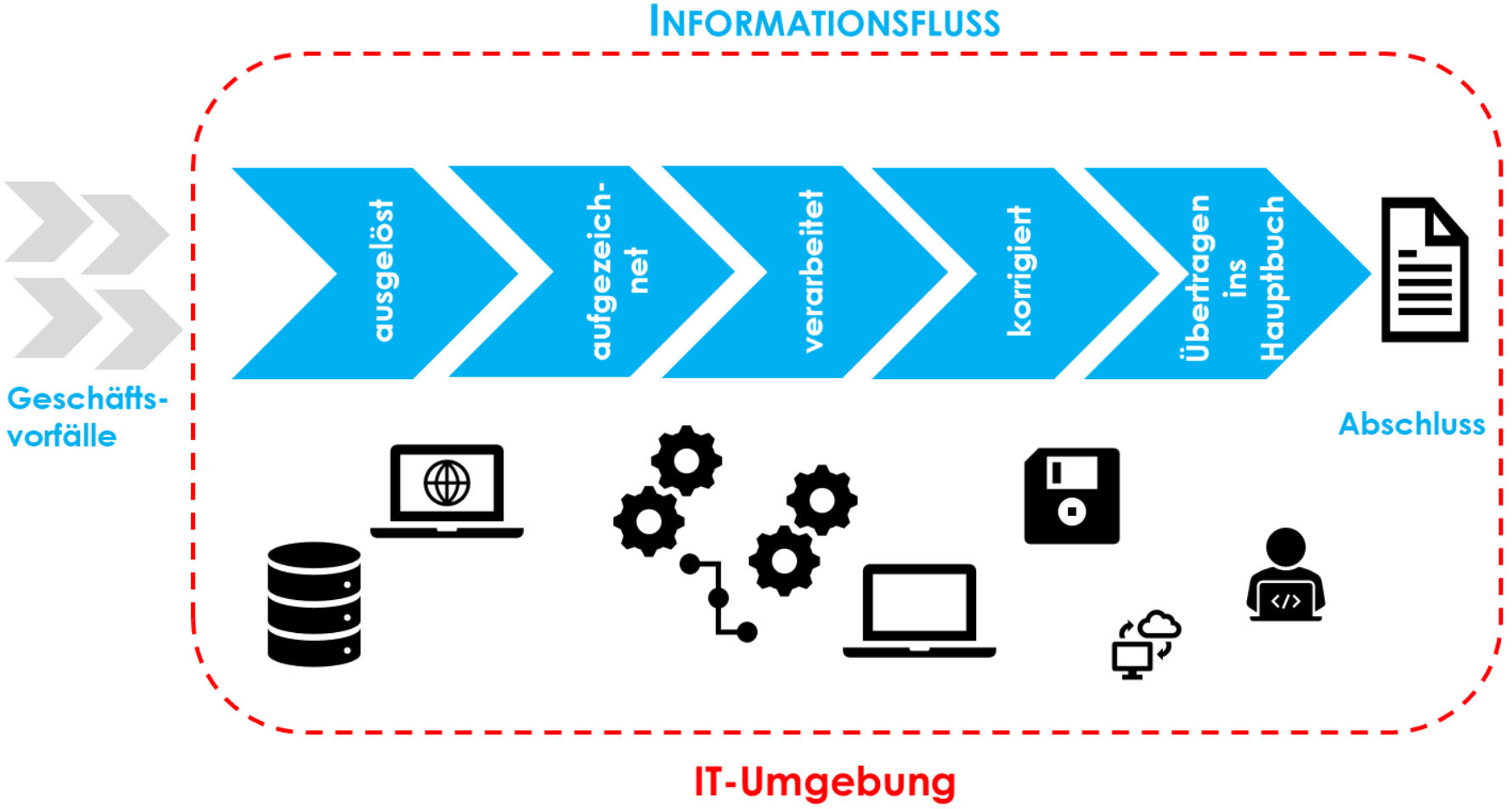
- **Geschäftsvorfälle** und
- Informationen über **Ereignisse oder Umstände**, die keine Geschäftsvorfälle sind,

in den verschiedenen Systemen

- **ausgelöst**,
- aufgezeichnet,
- **verarbeitet**,
- ggf. korrigiert,
- ins **Hauptbuch** übertragen,
- im **Abschluss abgebildet**

werden.

5.7.4.7 Informationsfluss im Unternehmen



5.7.4.8 Erhalt von Erstinformationen anhand eines Fragebogens

Zur Erlangung eines Verständnisses über das relevante Informationssystem kann ein **Fragebogen** mit einschlägigen grundsätzlichen Fragestellungen **dem Mandanten vorab** zur Vorbereitung der Prüfung
zugesandt werden.

Der für die Aufstellung relevante Kommunikationsprozess

Der Abschlussprüfer hat sich einen Überblick darüber zu verschaffen, wie **abschlussrelevante Sachverhalte**

- innerhalb des Unternehmens
- zwischen dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen sowie
- mit externen Stellen

kommuniziert werden.

Dabei können in größeren Einheiten **Informationen aus Handbüchern** zu allgemeinen Organisations-regelungen und Rechnungslegung (z. B. Prozessbeschreibungen, Bilanzierungsrichtlinien, Kontenpläne) herangezogen werden.

[9]Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A109-111
[10]Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A113

5.7.4.8 Erhalt von Erstinformationen anhand eines Fragebogens; Forts.

Hinweis:

Bei **kleineren Unternehmen** kann die Kommunikation aufgrund einer

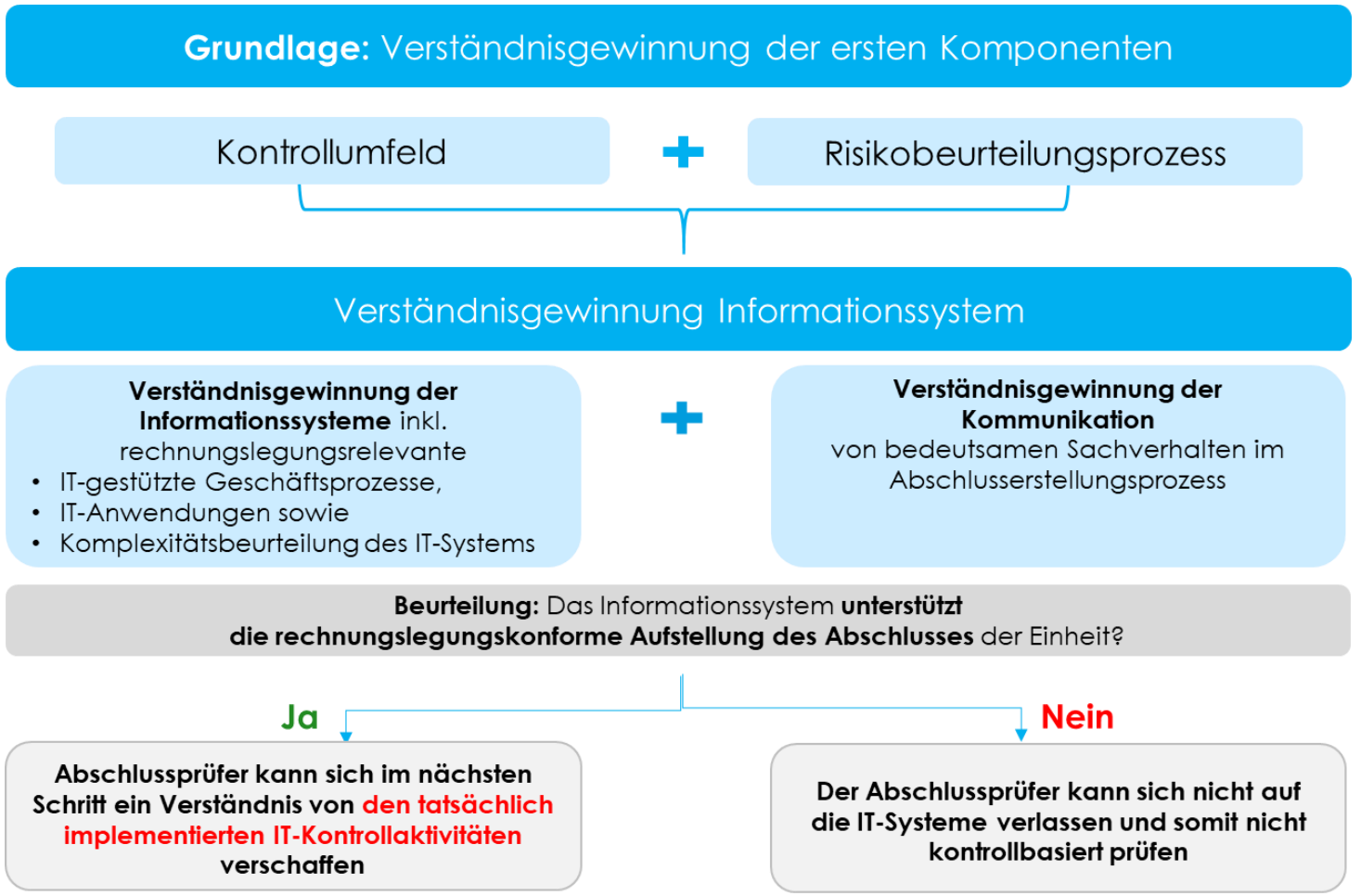
- **geringen Anzahl von Zuständigkeitsebenen** sowie
- größerer **Sichtbarkeit und Verfügbarkeit des Managements**

weniger strukturiert sein. Formale Handbücher werden dort selten anzutreffen sein.

Allerdings erleichtern **offene und direkte Kommunikationskanäle** die Berichterstattung über **Ausnahmesituationen** und die Reaktion darauf.[16]

[16] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A145

5.7.4.9 Verständnisgewinnung „Informationssystem und Kommunikation“



5.7.5 „Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten“ beim Unternehmen

Die „Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten“ beim Unternehmen ist die Komponente Nummer 5 und damit die Wichtigste, die in sämtlichen Prüfungsfällen gesondert und separat zu beurteilen ist.

Die übrigen vier Komponenten, die als Gesamtbetrachtung qualitativ beurteilt werden können, wurden bereits an anderer Stelle fachlich eingehend behandelt.

Komponente Nr. 1	Kontrollumfeld des Unternehmens
Komponente Nr. 2	Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens
Komponente Nr. 3	Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS
Komponente Nr. 4	Informationssystem und Kommunikation

5.7.5.1 Der Fokus liegt auf den Kontrollen der Informationsverarbeitung

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Verständnisgewinnung über die „Kontrollaktivitäten“ die **Kontrollen der Informationsverarbeitung** zu identifizieren.

„***Kontrollen der Informationsverarbeitung*** =

- ***Kontrollen*** *in Bezug auf die* ***Verarbeitung von Informationen***
- ***in IT-Anwendungen oder***
- ***manuelle Informationsprozesse*** *im Informationssystem der Einheit,*
- *die* ***Risiken für die Integrität von Informationen*** *(d.h. die Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit von Transaktionen und anderen Informationen)*
- ***direkt*** *behandeln.“* [17]

[17] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (e)

5.7.5.1 Der Fokus liegt auf den Kontrollen der Informationsverarbeitung, Forts.

Hinweis:

Der Abschlussprüfer ist **nicht verpflichtet**, **sämtliche Kontrollen der Informationsverarbeitung** bezogen auf bedeutsame Arten von

- Geschäftsvorfällen
- Kontensalden und
- Abschlussangaben

zu identifizieren und zu beurteilen.[18]

[18] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A148

5.7.5.2 Ziele der Verständnisgewinnung

Ziel der Verständnisgewinnung über diese Kontrollaktivitäten ist u.a.

- die **Verlässlichkeit des IKS** (soweit IT-gestützt) zu **würdigen**, ob es angemessen den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen begegnet,
- **Integrität der verwendeten Daten** für die Aufstellung des Abschlusses zu beurteilen (soweit aus dem Informationssystem entstammen),
- angemessene **Unterstützung einer effizienten Prüfung** durch die Nutzung implementierter Kontrollen.

5.7.5.3 Verstehen und Beurteilen von Kontrollaktivitäten

Verständnis von der für die Aufstellung relevanten Komponente „Kontrollaktivitäten“ (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 26 a) und b)

a) Identifizierung von folgenden Kontrollen, die die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene behandeln:

- Kontrollen, die ein **bedeutsames Risiko** behandeln
- Kontrollen über **Journalbuchungen**
- Kontrollen, für die der Abschlussprüfer **plant, die Wirksamkeit deren Funktion zu prüfen** einschließlich Kontrollen, für die zwingend eine Funktionsprüfung durchzuführen sind, weil **aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise** sind
- **andere** Kontrollen, die der Abschlussprüfer **nach pflichtgemäßem Ermessen** als relevant betrachtet
- Kontrollen über Beziehung zu und Transaktionen mit **nahestehenden Personen**

b) Auf Grundlage der nach a) identifizierten Kontrollen:

Identifizierung **von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung**, die - **sich aus dem IT-Einsatz ergebenden Risiken** - unterliegen

c) Für solche IT-Anwendungen und andere Aspekte der IT-Umgebung nach b): **Identifizierung** von

- damit verbundenen, **sich aus dem IT-Einsatz ergebenden Risiken**
- die **generellen IT-Kontrollen** der Einheit, die solche Risiken behandeln

5.7.5.3 Verstehen und Beurteilen von Kontrollaktivitäten; Forts

Beurteilung des für die Aufstellung relevanten Komponente „Kontrollaktivitäten“ (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 26 d)

Für **jede** unter a) oder c) (ii) **identifizierte Kontrolle:**

- Beurteilung, ob die **Kontrolle wirksam ausgestaltet** ist, um
  - **Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln oder
  - die **Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen**
- Feststellung, ob die Kontrolle **implementiert** wurde, indem **zusätzlich zur Befragung** des Personals der Einheit **Prüfungshandlungen** durchgeführt werden

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

Definition

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.

Praktische Beispiele

Beispiele für (automatisierte oder manuelle) Kontrollaktivitäten sind:

- Autorisierungen und Genehmigungen
- Abstimmungen und Verprobungen von Konten und Systemen
- Verifizierungen
- Funktionstrennung
- physische oder logische Kontrollen[19]

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

[19] Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A153f

5.7.5.4 Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS), Forts.

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.

5.7.5.4 Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS); Forts.

Bedeutsame Risiken

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

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

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]

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

5.7.5.4 Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS), Forts.

Praxisbeispiele für Kontrollaktivitäten über Journalbuchungen:[21]

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
  - für bestimmte Buchungen **Genehmigungen** vorliegen oder
  - **unvollständige Buchungen vom System nicht verarbeitet** werden.
- Kontrollen zur **Überwachung der Übertragung** von Geschäftsvorfallen aus Nebenbüchern in das Hauptbuch sowie regelmäßige Abstimmarbeiten zwischen Neben- und Hauptbüchern.

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

5.7.5.5 Beurteilung der Ausgestaltung und Implementierung

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:[22]

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.

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

5.7.5.6 Mindestumfang der zu prüfenden Kontrollaktivitäten (Skalierungsmöglichkeiten)

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.

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

5.7.5.7 Obligatorisch: Aufbau und Implementierung der Kontrolle zu den Journalbuchungen

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

Hinweis:

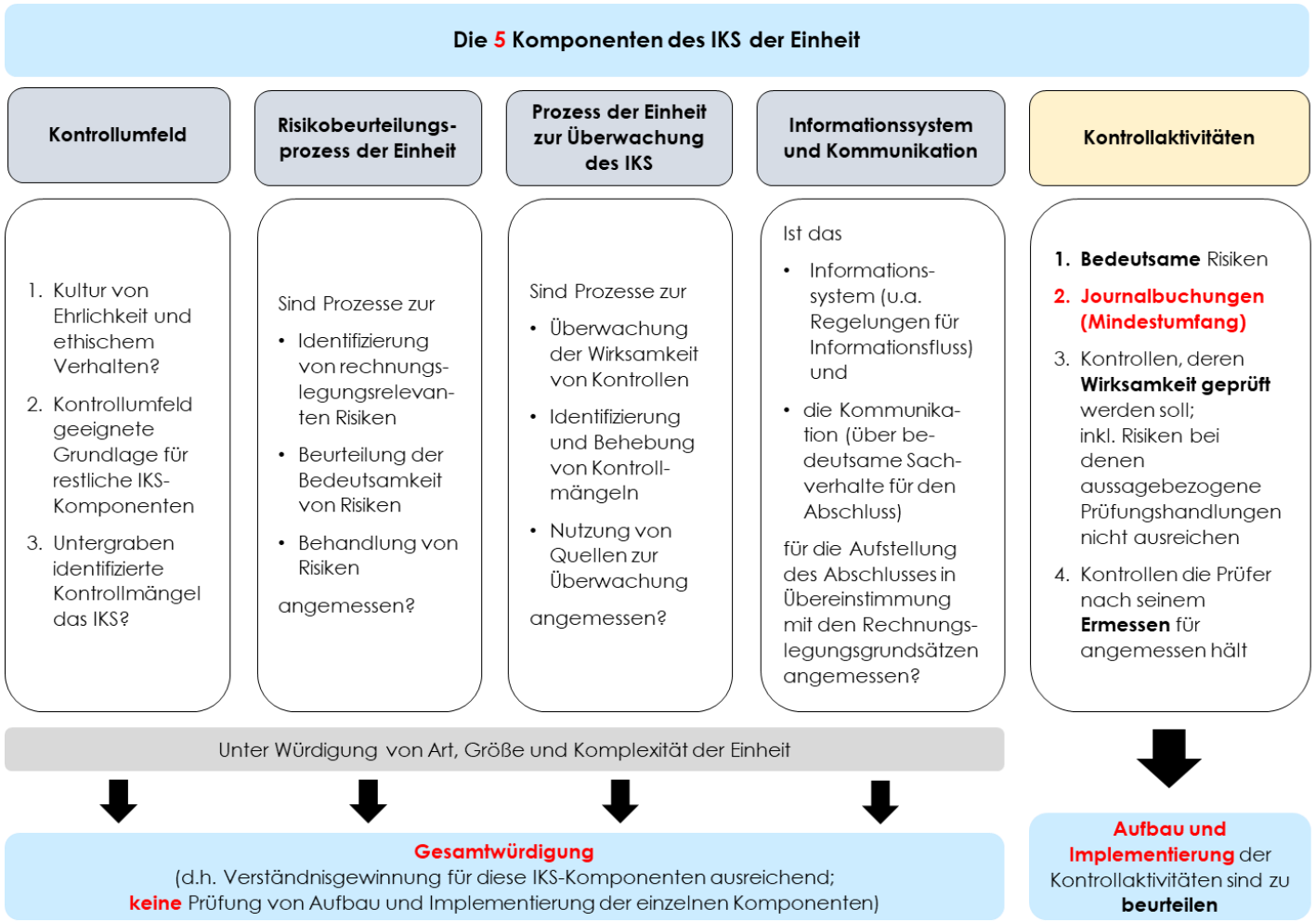
Das Beispiel geht aber nur auf „Kontrollaktivitäten" ein. Dies **befreit nicht davon**, *dass* daneben dennoch **ein Verständnis der übrigen 4 IKS-Komponenten zu gewinnen** ist!

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 **in ISA [DE] 315 (Revised 2019)** Anlagen, die als **Arbeitshilfen** verwendet werden können.

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

5.7.5.8 Beispiele zu den IKS-Komponenten



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

5.8 Prozessbezogene Aufbauprüfung

5.8.1 Reichweite der prozessbezogenen Aufbauprüfung

5.8.2 Die drei zentralen Fragestellungen

5.8.3 Vorgehensweise im Regelfall

5.8.4 Welche übergreifenden Basisfragen beschreiben die IKS-Prüfung?

5.8.5 Welche Prüfungshandlungen kommen zur Anwendung?

5.8.6 Schrittweise Vorgehensweise bei der IKS-Prüfung

5.8.7 Anforderung an die Dokumentation – Abhängig von Komplexität des IKS und Bedeutsamkeit der Risiken

5.8.8 Beurteilung der Prüfungsergebnisse

5.8 Prozessbezogene Aufbauprüfung

5.8.1 Reichweite der prozessbezogenen Aufbauprüfung

Eine Aufbauprüfung hat **für alle Komponenten des IKS** zu erfolgen, soweit die Regelungen

- die **Ordnungsmäßigkeit** und **Verlässlichkeit** der Rechnungslegung,
- den **Fortbestand** des Unternehmens sowie
- den **Schutz** des vorhandenen Vermögens einschließlich der Verhinderung oder Aufdeckung von Vermögensschäden

sicherstellen.

Die prozessbezogene Aufbauprüfung betrifft die Komponente „Kontrollaktivitäten".

5.8.2 Die drei zentralen Fragestellungen

a. Welche Wechselwirkungen zu anderen Komponenten sind zu berücksichtigen?

- **Schwaches Kontrollbewusstsein** der Mitarbeiter (Kontrollumfeld) kann zu Mängeln bei Kontrollaktivitäten führen
- **Schlechte Information** und Kommunikation erschwert zeitnahe Umsetzung von Arbeitsanweisungen

b. Worum geht es bei der Aufbauprüfung?

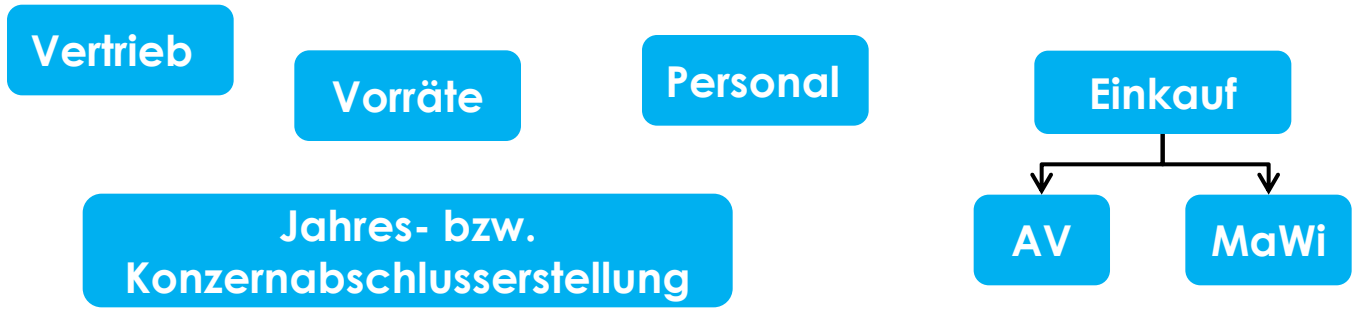
- Beurteilung der für die Abschlussprüfung **relevanten Kontrollaktivitäten dahingehend, ob sie geeignet sind, wesentliche Fehler in der Rechnungslegung zu verhindern bzw. aufzudecken**

c. Welche Kontrollaktivitäten sind für die Abschlussprüfung relevant?

- Kontrollaktivitäten, die sich **auf bedeutsame Risiken** beziehen
- Kontrollaktivitäten, die sich auf Risiken beziehen, bei denen **aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine zur Gewinnung hinreichender Sicherheit nicht ausreichen (insbes. Risiken aus Massentransaktionen)**
- Kontrollaktivitäten, die **nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers für die Prüfung relevant sind**

5.8.3 Vorgehensweise im Regelfall

Die Aufbauprüfung erfolgt typischerweise prozessbezogen:



In der Regel erfolgt Aufbauprüfung durch einen sog. **„Walkthrough“**:

- Nachvollziehen eines Geschäftsvorfalls von seiner Entstehung bis zur Abbildung im Abschluss
- **Vorteil:** Prüfung erfolgt in der Praxis, so dass beurteilbar ist, ob der Prozess wie erläutert abläuft oder nicht
- Bietet die Möglichkeit, zu beurteilen, ob Kontrollen wirklich wie vorgesehen implementiert wurden

(Quelle: F&A zu ISA 315 bzw. IDW PS 261 n.F., Frage 4.12.)

5.8.4 Welche übergreifenden Basisfragen beschreiben die IKS-Prüfung?

- Was ist **Input** und was **Output** einer Kontrollaktivität?
- Wie ist der Inhalt der Kontrolle bzw. das **Kontrollziel** (Vollständigkeit, Richtigkeit, …)?
- **Wie häufig** wird eine Kontrolle durchgeführt?
- **Wer** führt die Kontrolle durch (manuell/automatisch, Urlaubsvertretung)?
- Welche **Qualifikation** benötigt eine Person für die Durchführung der Kontrolle?
- Welche **IT-Prozesse** – Systeme sind für die Kontrolle relevant?
- **Wie** wird die Kontrolle dokumentiert?
- **Wie oft** wird die Kontrolle durchgeführt?
- Welche **Konsequenzen** ergeben sich aus der durchgeführten Kontrolle (Freigabe für weitere Verarbeitung, Fehlerkorrektur, etc.)

(Quelle: F&A zu ISA 315 bzw. IDW PS 261 n.F., Frage 4.12.)

5.8.5 Welche Prüfungshandlungen kommen zur Anwendung?

- **Befragung** von Mitgliedern des Managements, Personen mit Überwachungsfunktion und sonstigen Mitarbeitern auf unterschiedlichen organisatorischen Ebenen.
- **Durchsicht** von **Dokumenten**, z. B. Organisationshandbüchern, Arbeitsplatzbeschreibungen und Ablaufdiagramme.
- **Durchsicht** von **Unterlagen**, die durch das interne Kontrollsystem, insbesondere das Rechnungslegungssystem, generiert werden, z. B. Zeiterfassungsprotokolle.
- **Beobachtung** von Aktivitäten und Arbeitsabläufen im Unternehmen, einschließlich der IT-gestützten Verfahren und der Art und Weise der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen.
- **Nachvollziehen** der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen im Rechnungslegungssystem.
- **Vorjahresarbeitspapiere**, soweit vorhanden.

5.8.6 Schrittweise Vorgehensweise bei der IKS-Prüfung

- **Schritt 1:** **VJ-Arbeitspapiere** einsehen
  Ist eine Prozessdokumentation bereits vorhanden, muss diese nur aktualisiert werden.
  Informationen über Veränderungen im Vgl. zum VJ einholen (Prozessumstellungen, neue Geschäftsbereiche etc.)
- **Schritt 2**: Beim Mandanten nach **aktuellen Prozessdokumentationen** / Arbeitsanweisungen fragen und durchsehen
- **Schritt 3:** **Richtige Ansprechpartner** ermitteln und Termine vereinbaren
- **Schritt 4:** **Termin vorbereiten**
  Gesprächsleitfaden erstellen; ggf. sind in der Kanzlei Fragebögen für einzelne Prozesse verfügbar
- **Schritt 5:** **Gespräch durchführen**
  Fragen stellen, wenn etwas unklar ist, Dokumente für Arbeitspapiere kopieren, Systemausdrucke
- **Schritt 6:** **Nacharbeit**
  Aussagefähige Dokumentation erstellen, Ergebnisse auswerten

Diese Unterlagen stellen den Ausgangspunkt für die IKS Prüfungen im Folgejahr dar.

5.8.7 Anforderung an die Dokumentation – Abhängig von Komplexität des IKS und Bedeutsamkeit der Risiken

- Verbale Beschreibung
- Ablaufdiagramme (Flow Charts)
- Beschreibungen des Mandanten nutzen

5.8.8 Beurteilung der Prüfungsergebnisse

- Sind die eingerichteten Kontrollaktivitäten angemessen, d. h. dazu geeignet, Fehler zu verhindern bzw. aufzudecken?
- Fehlen wesentliche Kontrollen (Vergleich mit Soll-Konzept)?
- Für welche Kontrollen sollen Funktionstests durchgeführt werden?

In Abhängigkeit der Ergebnisse der Aufbauprüfung wird (vorläufig) festgelegt, ob und in welchem Umfang Funktionstests zur Gewinnung von Prüfungssicherheit durchgeführt werden.

5.9 Prozessbezogene Funktionsprüfungen

5.9.1 Zielsetzung der Funktionsprüfungen

5.9.2 Prüfungshandlungen im Rahmen der Funktionsprüfung

5.9.3 Schrittweise Vorgehensweise bei der Funktionsprüfung

5.9 Prozessbezogene Funktionsprüfungen

5.9.1 Zielsetzung der Funktionsprüfungen

Was wird durch die Funktionsprüfung ermittelt?

- **Art** der Anwendung bestimmter organisatorischer Regelungen (Erfolgt die Umsetzung wie beabsichtigt?)
- **Kontinuität** der Anwendung (Vertretungsregeln, Häufigkeit etc.)
- **Verantwortlichkeit** für Kontrolle (Verantwortung – Durchführung)

5.9.2 Prüfungshandlungen im Rahmen der Funktionsprüfung

- **Befragung der Mitarbeiter** (z. B. nachvollziehen, ob ein Mitarbeiter wirklich bestimmte Berechtigungen nicht hat)
- **Durchsicht von Nachweisen** über die Durchführung einer Kontrolle (z. B. Stichprobe aus Abgleich Bankauszug mit dem Hauptbuch)
- **Beobachtung der Durchführung** von Maßnahmen (z. B. Inventurbeobachtung)
- **Auswertung von** Ablaufdiagrammen, Checklisten und Fragebögen
- Einsichtnahme in Berichte der Internen Revision
- **IT-gestützte Prüfungshandlungen** (z. B. Prüfung Berechtigungskonzept)

5.9.3 Schrittweise Vorgehensweise bei der Funktionsprüfung

a. Schritt 1: Auswahl der Kontrollen, die getestet werden (Einflussfaktoren)

Getestet werden Kontrollen, wenn der Abschlussprüfer sich bei der Gewinnung von Prüfungssicherheit auf die Wirksamkeit der Kontrolle verlassen will bzw. muss:

- Risiken, bei denen die Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen **nicht ausreicht**, mit hinreichender Sicherheit eine Prüfungsfeststellung über das Vorliegen von falschen Angeben zu treffen

  → Insbesondere **Routinetransaktionen**, die IT-gestützt erfasst und verarbeitet werden (**Risiken aus Massentransaktionen**)

- Fehlerrisiken, bei denen es sich um **bedeutsame Risiken** handelt (z. B. Umsatzrealisierung)
- Weitere Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, bei denen **sich** der **Abschlussprüfer** auf die Wirksamkeit der Kontrollen **verlassen** möchte

5.9.3 Schrittweise Vorgehensweise bei der Funktionsprüfung; Forts.

a. Schritt 1: Auswahl der Kontrollen, die getestet werden (Einflussfaktoren); Forts.

- **Einbeziehung der Vorjahresergebnisse:**

  Der Abschlussprüfer kann auf die Ergebnisse von Funktionstests des Vorjahres zurückgreifen, wenn folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind:

  → Das entsprechende **IKS** wurde seit den letzten Funktionstests **nicht verändert**

  → Die Kontrollen beziehen sich **nicht auf bedeutsame** Risiken

  → Zumindest für **einige Kontrollmaßnahmen** werden in der laufenden Abschlussprüfung **Funktionstests durchgeführt**

- **Beachte:** Verzicht auf die Durchführung von Kontrolltests, wenn die **Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen effizienter** ist **und** ausreichendende Prüfungssicherheit liefert

5.9.3 Schrittweise Vorgehensweise bei der Funktionsprüfung; Forts.

a. Schritt 1: Auswahl der Kontrollen, die getestet werden (Einflussfaktoren); Forts.

Einflussfaktoren auf Umfang der zu testenden Kontrollen:

- **Besonderheiten bei den Funktionstests bei KMU – IDW PH 9.100.1, Tz. 65:**

  „*Hat die Aufbauprüfung des internen Kontrollsystems zu dem Ergebnis geführt, dass die **betreffenden Kontrollen nicht angemessen** sind und der Abschlussprüfer daher **keine Prüfungssicherheit aus der Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrollen erlangen kann**, gehen **Funktionsprüfungen ins Leere**.*

  *In diesem Fall ist der Abschlussprüfer im Hinblick auf die Erlangung der erforderlichen Prüfungssicherheit **auf aussagebezogene Prüfungshandlungen angewiesen**.*

  ***Können** auf diese Weise **angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise nicht erlangt werden**, liegt ein **Prüfungshemmnis** vor, …“*

- Zumindest in den Bereichen, die mit aussagebezogenen PH nicht prüfbar sind, müssen **auch bei KMU Funktionsprüfungen** durchgeführt werden (Materialaufwand, Umsätze, Personal, …)

5.9.3 Schrittweise Vorgehensweise bei der Funktionsprüfung; Forts.

b. Schritt 2: Wie oft muss eine Kontrolle getestet werden?

- **In welchen Fallkonstellationen ist der Stichprobenumfang ggf. zu erhöhen?**
  - → Art der Kontrolle: bei **manuellen Kontrollen** eher stärker als bei IT-gestützten Kontrollen
  - → Werden mehrere relevant Kontrollen getestet? Wenn nein, ist Umfang bei der einen relevanten Kontrolle ggf. höher anzusetzen
  - → Relative **Bedeutung** des von der Kontrolle abgedeckten **Risikos**
  - → **Bedeutung** einer möglichen **Kontrollabweichung**
  - → **Ausmaß** der **Ermessenspielräume** bei der Durchführung der Kontrolle
  - → Wie viele Personen führen die Kontrolle durch?
  - → Bei **IT-Anwendungskontrollen** reicht **i. d. R. eine Kontrolle**, da bei unverändert IT-Struktur die Fehleranfälligkeit sehr gering ist.

(Vgl. F&A zu ISA 530 bzw. IDW PS 310 oder ISA 500 bzw. IDW PS 300 n.F., Frage 9.3.)

5.9.3 Schrittweise Vorgehensweise bei der Funktionsprüfung; Forts.

c. Schritt 3: Leitsätze zur **Beurteilung** der Feststellung der Ergebnisse Ergebnisauswertung

- Werden **keine Auffälligkeiten** festgestellt, kann von der Wirksamkeit der Kontrolle ausgegangen werden.
- Werden **Auffälligkeiten** (Kontrollabweichungen) festgestellt, sind diese genau hinsichtlich der Ursachen zu untersuchen:
  - → Handelt es sich um einen systematischen Fehler?
  - → Wurde die Kontrolle absichtlich nicht wie vorgesehen durchgeführt?

Umgang mit Auffälligkeiten:

- In den meisten Fällen: Ausweitung der Testfälle. Erst wenn nach diesem Stichproben immer noch die Wirksamkeit bezweifelt wird, ist diese zu verneinen.

d. Schritt 4: Abschließende Würdigung und Folgewirkungen auf nachfolgende (Prüfungsschritte):

- Bei Beendigung der IKS-Prüfung ist die Prüfungsplanung an die Ergebnisse der IKS Prüfungen anzupassen.
- Ggf. sind aussagebezogene Prüfungshandlungen auszuweiten

Vgl. WPH 2019, Kapitel L, Tz. 74 sowie F&A zu ISA 530 bzw. IDW PS 310 oder ISA 500 bzw. IDW PS 300 n.F., Frage 9.5.

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 5/1:** „Prüferische Vorgehensweise im Wandel der Zeit“
- **Praxishilfe 5/2:** „Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung“
- **Praxishilfe 5/3:** „Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung des IT –Kontrollumfelds (Komponente Nr. 1)“
- **Praxishilfe 5/4:** „Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung des IT-Risikobeurteilungsprozesses (Komponente Nr. 2)“
- **Praxishilfe 5/5:** „Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung der IT-Überwachung IKS (Komponente Nr. 3)“
- **Praxishilfe 5/6:** „Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung des IT-Informationssystems und Kommunikation (Komponente Nr. 4)“
- **Praxishilfe 5/7:** „Verständnisgewinnung über das interne Kontrollsystem unter besonderer Berücksichtigung der IT-Kontrollaktivitäten (Komponente Nr. 5)“

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 5/8:** „Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen“
- **Praxishilfe 5/9:** „Prüfung IKS Reporting“
- **Praxishilfe 5/10:** „Prüfung IKS Rechnungswesen“
- **Praxishilfe 5/11:** „Prüfung IKS Auftragsabwicklung, Fakturierung“
- **Praxishilfe 5/12:** „Prüfung IKS Debitoren, Zahlungseingänge“
- **Praxishilfe 5/13:** „Prüfung IKS Einkauf, Wareneingang, Rechnungsprüfung“
- **Praxishilfe 5/14:** „Prüfung IKS Kreditoren, Zahlungsausgänge“
- **Praxishilfe 5/15:** „Prüfung IKS Investitionen und Anlagevermögen“
- **Praxishilfe 5/16:** „Prüfung IKS Personalwesen, Lohn- und Gehaltsabrechnung“
- **Praxishilfe 5/17:** „Prüfung IKS Geldverkehr“

Themenbereich 6:
Zulässige Erleichterungen bei der Prüfung von KMU

- **IDW PS KMU 1-9 (09.2022)**

Gliederung

6.1 Verankerung der Skalierung einer Abschlussprüfung im Berufsrecht

6.2 Begriffsbestimmung kleine und mittelgroße Unternehmen (= KMU)

6.3 Prüfungsplanung – Besonderheiten bei KMU

6.4 Aufbau und Funktionsweise der neuen GOA KMU (IDW PS KMU 1-9)

6.5 Typisierung eines KMU‘s nach IDW PS KMU (09.2022)

6.6 Gliederung und Inhalte (IDW PS KMU 1-9 (09.2022))

6.7 Faktische Ausweitung des Anwendungsbereichs der IDW PS KMU – Standards (IDW PS KMU 9)

6.8 Internes Kontrollsystem – Besonderheiten bei KMU‘s

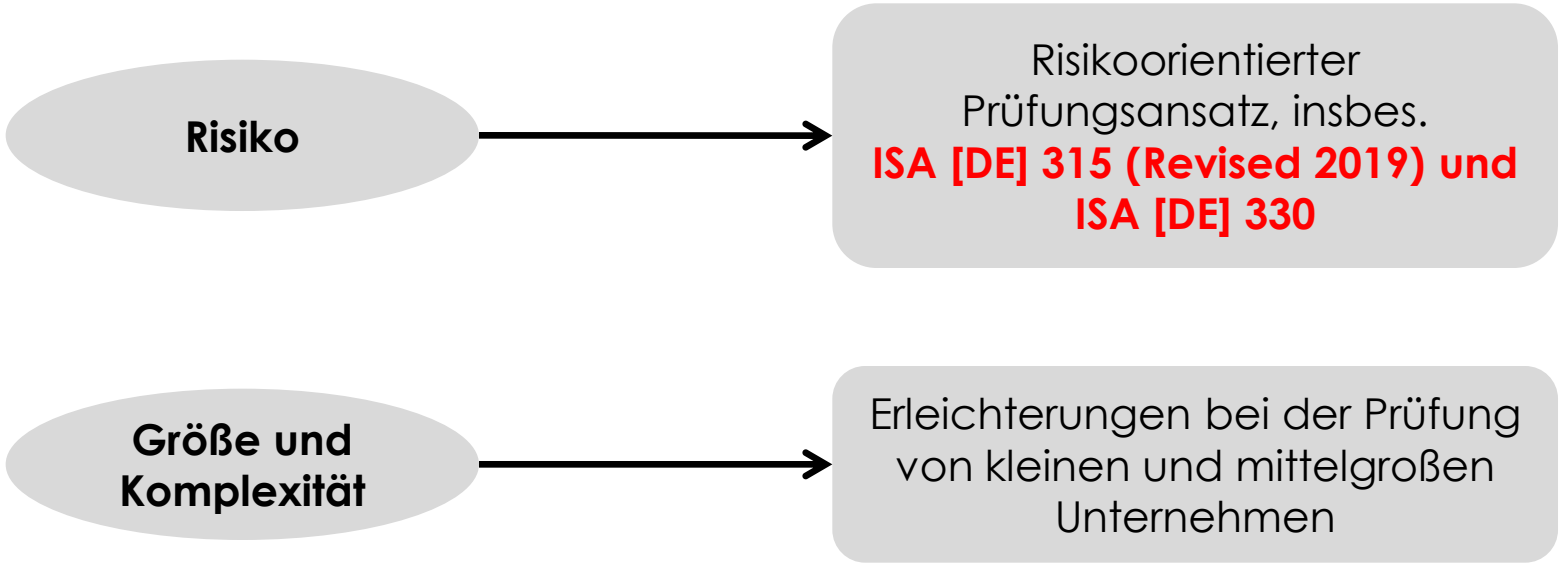
6.9 IT-Systemprüfung – Besonderheiten bei KMU

6.10 Aussagebezogene Prüfungshandlungen – Besonderheiten bei KMU

6.1 Verankerung der Skalierung einer Abschlussprüfung im Berufsrecht

6.1 Verankerung der Skalierung einer Abschlussprüfung im Berufsrecht

- *„§ 39 Abs. 1 BS WP/vBP Auftragsabwicklung*
- *(1) WP/vBP haben für eine den Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens entsprechende Prüfungsdurchführung Sorge zu tragen. Dabei hat der WP/vBP Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsmandats zu bestimmen.“*



6.1 Verankerung der Skalierung einer Abschlussprüfung im Berufsrecht; Forts.

- **ISA (International Standards on Auditing)** enthalten teilweise, insbes. in Anwendungshinweisen, spezielle Überlegungen zu kleineren Einheiten.
- **IDW PS setzen die ISA in nationales Berufsrecht unter Beachtung nationaler Besonderheiten um, beinhalten daher ebenfalls Hinweise zur Prüfung von kleinen und mittelgroßen Unternehmen.**
- **IDW PH 9.100.1: „Besonderheiten bei der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen“**

Wichtig!!!

- **Prüfungsqualität** und **Verlässlichkeit des Prüfungsurteils** bei der Prüfung von KMU **dürfen nicht** unter der Skalierung **leiden!**
- **Skalierung bedeutet nicht**, dass **Regelungen der Standards unbeachtet** bleiben, weil die Umsetzung **zu aufwendig** wäre!

6.2 Begriffsbestimmung kleine und mittelgroße Unternehmen (= KMU)

6.2 Begriffsbestimmung kleine und mittelgroße Unternehmen

IDW PH 9.100.1, Tz. 3:

„… ist ein KMU jedes Unternehmen, bei dem die folgenden Umstände typischerweise vorliegen:

1. *Eigentum bei einer kleinen Anzahl von Personen* ***und***
2. *Eigentümer mit geschäftsführender Funktion*
3. *Ein KMU ist daher i. d. R. geprägt durch*
   - → *wenige Geschäftsbereiche*
   - → *ein einfaches Rechnungswesen und*
   - → *einfache interne Kontrollen.“*

Praxishinweis: Es empfiehlt sich unbedingt bereits vor der Prüfungsplanung festzustellen, ob es sich bei der zu prüfenden Einheit um ein KMU handelt. Diese Feststellung ist zu dokumentieren! (Praxishilfe 6/1)

6.2 Begriffsbestimmung kleine und mittelgroße Unternehmen; Forts.

Folgende Unternehmensrisiken sind typisch für KMU (RISIKOERHÖHEND):

- Abhängigkeit von nur **wenigen Produkten**, **Dienstleistungen oder Kunden** und daher **starker Einfluss** von **Nachfrageänderungen** und **Konkurrenzentwicklung**
- Auswirkungen **ungünstiger Entwicklungen** in der Branche
- Fehlende bzw. nicht dokumentierte **Unternehmensplanung**
- Ungenügende **Eigenkapitalausstattung**
- Eingeschränkte **Finanzierungsmöglichkeiten**

IDW PH 9.100.1, Tz. 4:

*„KMU können auch kleinere Organisationen ohne Gewinnerzielungsabsicht und **Unternehmen des öffentlichen Sektors** mit ähnlichen Organisations- und Strukturmerkmalen wie KMU im unternehmerischen Bereich sein.“*

6.3 Prüfungsplanung – Besonderheiten bei KMU

6.3.1 Besonderheiten bei der Wahl und Beauftragung

6.3.2 Besonderheiten bei der Prüfungsplanung

6.3 Prüfungsplanung – Besonderheiten bei KMU3

6.3.1 Besonderheiten bei der Wahl und Beauftragung

a. Auch bei **Personenidentität zw. Gesellschafter und Geschäftsführer** ist die **Wahl zum Abschlussprüfer** vor Auftragserteilung erforderlich (vgl. IDW PH 9.100.1, Tz. 9).

b. Die Auftragsvereinbarung dient auch dazu, den **gesetzlichen Vertretern** ihre **Verantwortung für den Abschluss** zu verdeutlichen.
Beispiel: kleine Vertriebs-GmbH; der GF ist ausschl. vertriebsorientiert, erhält ggf. umsatzabhängige Vergütung (vgl. IDW PH 9.100.1, Tz. 10).

c. Unklarheiten hinsichtlich der **Haftung des Abschlussprüfers bei freiwilligen Prüfungen werden** im Auftragsschreiben klargestellt (§ 54a WPO) (vgl. IDW PH 9.100.1, Tz. 11).

d. *„Bei freiwilligen Abschlussprüfungen […] können **sämtliche Auftragsbedingungen frei vereinbart** werden. Erfolgt […] dadurch die **Reduzierung der Prüfungsanforderungen** auf ein Niveau, das nur die **Erteilung einer Bescheinigung** zulässt, dürfen sie **nicht mehr als freiwillige Abschlussprüfungen bezeichnet** werden.“*
(ISA [DE] 210)

6.3.2 Besonderheiten bei der Prüfungsplanung

Umfang der Prüfungsplanung ist abhängig von Komplexität und Größe des Mandanten (IDW PH 9.100.1, Tz. 14)

- **Dokumentation** der Planung und Strategie **in einem formfreien Planungs- bzw. Strategie-Memorandum**
  - → Aktualisierung des **Planungs- bzw. Strategie-Memorandums** durch Gespräche mit der Geschäftsführung und Branchenkenntnisse, Einsicht in Protokolle etc.
  - → Bei Verwendung von Prüfungstools wie z. B. AUDICON oftmals **„Small Clients-Lösungen“** zur Dokumentation verfügbar.
  - → Soweit keine wesentlichen Veränderungen (wie z. B. Erwerb von Teilbetrieben, etc.) zu erwarten sind, ist dies ausreichend!
  - → Durch **übersichtliche Geschäftstätigkeit** und **guten Kontakt zur Geschäftsführung** und Eigentümern sind in der Regel umfangreiche Informationen über das Unternehmen verfügbar.
- **Personalplanung:** Kleine Prüfungsteams, enger Kontakt zum Mandanten
  - → Erleichterte Kommunikation im Team, notwendige Informationen über Mandanten im Team verfügbar.

6.4 Aufbau und Funktionsweise der neuen GOA KMU (IDW PS KMU 1-9)

6.4.1 Zeitliche Anwendungsbereiche

6.4.2 Übersicht über die IDW PS KMU 1-9

6.4.3 Funktionsweise der IDW PS KMU

6.4.4 Skalierung der Verlautbarungen zur Prüfung nach Praxisgröße

6.4.5 GoA und die IDW PS KMU

6.4.6 GoA und die IDW PS KMU

6.4.1 Zeitliche Anwendungsbereiche

<table>
<tr><th>Vergangenheit: bis 2023</th><th colspan="3">Gegenwart (seit 2024)</th></tr>
<tr><th>IDW PS (GoA)</th><th>ISA [DE]</th><th>IDW PS KMU 1-9 + 10
(KMU = kleine, mittlere Unternehmen)</th><th>ISA for LCE
(LCE = les complex entities)</th></tr>
<tr><td rowspan="4">37 Prüfungsstandards für Abschlussprüfung

1 Prüfungsstandard für Lagebericht

Skalierung möglich („top-down“)</td><td>Ausrichtung an kapitalmarktorientierten Unternehmen

24 ISA [DE]

12 IDW PS n.F.

Skalierung möglich („top-down“)</td><td colspan="2">Skalierung für weniger komplexe Unternehmen</td></tr>
<tr><td>IDW PS KMU 1-9

Nur für Prüfung von typisierten weniger komplexen Unternehmen

Isolierte Anwendung ohne Rückgriff auf ISA [DE] zzgl. ergänzender Prüfungs-handlungen („bottom-up“)</td><td>Projekt des IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board)

Nur für Prüfung weniger komplexer Unternehmen (typisiert)

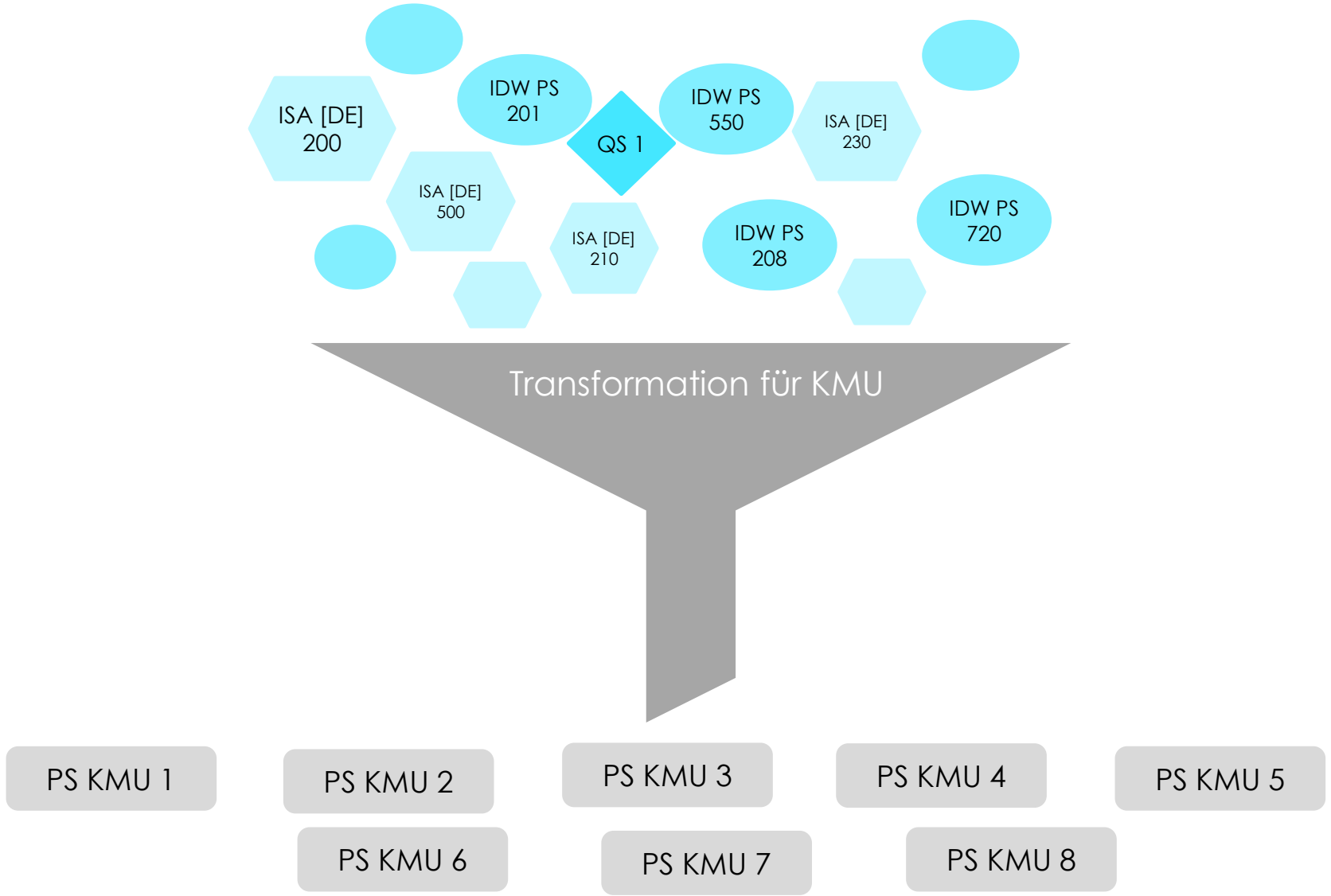
Prozessorientierter Aufbau weltweit einheitlicher Ansatz

• 23.07.2021 Entwurfs-fassung
• 31.01.2022 Ende Kommentierungsfrist</td></tr>
</table>

6.4.2 Übersicht über die IDW PS KMU 1-9

IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen	
IDW EPS KMU **1**	Anwendungen und Vorbemerkungen
IDW EPS KMU **2**	Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung
IDW EPS KMU **3**	Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung
IDW EPS KMU **4**	Risikoidentifizierung und -beurteilung
IDW EPS KMU **5**	Reaktionen auf beurteilte Risiken
IDW EPS KMU **6**	Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung schriftlicher Erklärungen
IDW EPS KMU **7**	Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung
IDW EPS KMU **8**	Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen
IDW EPS KMU **9**	Ergänzende Anforderungen für besondere Fälle

6.4.3 Funktionsweise der IDW PS KMU



6.4.4 Skalierung der Verlautbarungen zur Prüfung nach Praxisgröße

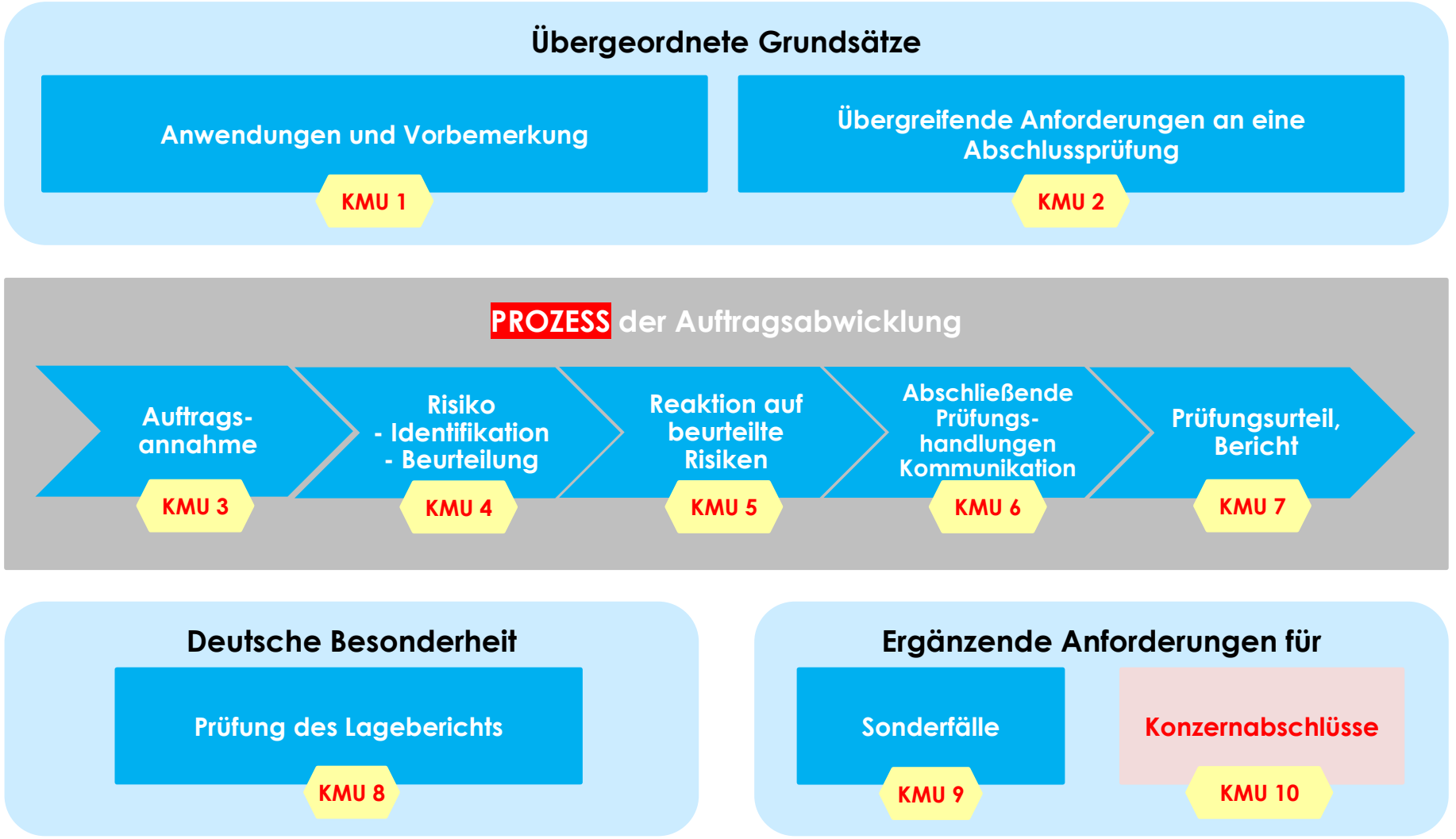
Fall 1:	Fall 2:	Fall 3:
WP-Praxis prüft ausschließlich KMU	**WP-Praxis prüft KMU und Nicht-KMU** (z.B. große Kanzleien)	**Einheitlich für alle Aufträge (KMU)** + **Nicht-KMU**: Anwendung der kompletten GoA
(„ausschließlich GoA KMU“)	„Zweigleissystem“	„Ausschließlich neue GoA“
(Beurteilung nach Typisierungs-kriterien gemäß IDW PS KMU 1)	**Prüfung der KMU:** Anwendung der IDW PS KMU 1-9,10 **+**	
Benötigt nur noch max. 9-10 Standards (IDW PS KMU 1-9, 10)	**Prüfung der Nicht-KMU:** Anwendung der kompletten GoA (26 ISA [DE] + 16 IDW PS)	

6.4.5 GoA und die IDW PS KMU

Eigenständiger Regelungskreis

Allgemeine Abschlussprüfungen				Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU)
Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)				**Eigenständiger Regelkreis**
ISA [DE] (Anzahl 26)		**Weiterhin relevante IDW PS** (Anzahl 16)		Nur **10** anzuwendende Standards
ISA [DE] 200	ISA [DE] 505	IDW PS 201	IDW PS 406	IDW PS KMU 1
ISA [DE] 210	ISA [DE] 510	IDW PS 208	IDW PS 450	IDW PS KMU 2
ISA [DE] 230	ISA [DE] 520	IDW PS 270	IDW PS 470	IDW PS KMU 3
ISA [DE] 240	ISA [DE] 530	IDW PS 340	IDW PS 475	IDW PS KMU 4
ISA [DE] 250	ISA [DE] 540	IDW PS 345	IDW PS 350	IDW PS KMU 5
ISA [DE] 300	ISA [DE] 550	IDW PS 400	IDW PS 480	IDW PS KMU 6
ISA [DE] 315	ISA [DE] 560	IDW PS 401	IDW PS 490	IDW PS KMU 7
ISA [DE] 320	ISA [DE] 580	IDW PS 405	IDW QMS 1	IDW PS KMU 8
ISA [DE] 330	ISA [DE] 600		IDW QMS 2	IDW PS KMU 9
ISA [DE] 402	ISA [DE] 610			IDW PS KMU 10
ISA [DE] 450	ISA [DE] 620			
ISA [DE] 500	ISA [DE] 710			
ISA [DE] 501	ISA [DE] 720			

6.4.6 Prozessorientierte Darstellung (Abbild des Meilensteinkonzeptes)



6.5 Typisierung eines KMU‘s nach IDW PS KMU (09.2022)

6.5.1 IDW PS KMU 1: Anwendungsbereich – mögliche Szenarien bei der Typisierung eines KMU

6.5 Typisierung eines KMU's nach IDW PS KMU 1 (09.2022)

6.5.1 IDW PS KMU 1: Anwendungsbereich – mögliche Szenarien bei der Typisierung eines KMU

Voraussetzungen für ein KMU

Zweifelsfrei erfüllt	Einzelne Aspekte nicht erfüllt	Zweifelsfrei nicht erfüllt
Ausschließliche Anwendung IDW EPS KMU, d. h. „GoA KMU“	Anwendung IDW EPS KMU + ergänzende Prüfungshandlungen für einzelne Aspekte	Anwendungsverbot für die IDW EPS KMU → Anwendung Reguläre GoA (ISA [DE] + IDW PS)

6.6 Gliederung und Inhalte (IDW PS KMU 1-9 (09.2022))

6.6.1 IDW PS KMU 1 „Anwendung und Vorbemerkung“ – Gliederung

6.6.2 IDW PS KMU 1: Hauptunterschiede zu den ISAs

6.6.3 IDW PS KMU 2 „Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung“ – Gliederung

6.6.4 IDW PS KMU 2: Hauptunterschiede zu den ISAs

6.6.5 IDW PS KMU 3 „Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung“– Gliederung

6.6.6 IDW PS KMU 3: Hauptunterscheide zu den ISAs

6.6.7 IDW PS KMU 4 „Risikoidentifizierung und -beurteilung“ – Gliederung

6.6.8 IDW PS KMU 4: Hauptunterschiede zu den ISAs

6.6.9 IDW PS KMU 5 „Reaktionen auf beurteilte Risiken“ – Gliederung

6.6.10 IDW PS KMU 5: Hauptunterschiede zu den ISAs

6.6 Gliederung und Inhalte (IDW PS KMU 1-9 (09.2022)); Forts.

6.6.11 IDW PS KMU 6 „Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung schriftlicher Erklärungen“ – Gliederung

6.6.12 IDW PS KMU 6: Hauptunterschiede zu den ISAs

6.6.13 IDW PS KMU 7 „Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung“ – Gliederung

6.6.14 IDW PS KMU 7: Hauptunterschiede zu den ISAs

6.6.15 IDW PS KMU 8 „Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen“ – Gliederung

6.6.16 IDW PS KMU 8: Schrittweise Vorgehensweise bei der Prüfung des Lageberichts

6.6.17 Prüfung des Lageberichts nach IDW PS KMU 8

6.6.18 IDW PS KMU 8: Hauptunterschiede zu den ISAs

6.6 Gliederung und Inhalte (IDW PS KMU 1-8 (09.2022))

6.6.1 IDW PS KMU 1 „Anwendung und Vorbemerkung“ – Gliederung

Inhaltsübersicht	
1.	Vorbemerkungen
2.	Abschlussprüfung
3.	Übergeordnete Ziele des Abschlussprüfers
4.	Anwendungszeitpunkt und Grenzen
5.	Anwendungszeitpunkt

6.6.2 IDW PS KMU 1: Hauptunterschiede zu den ISAs

Schritt 1: Eingrenzung relativer Inhalte

Der Anwendungsbereich und die Regelungsinhalte der IDW PS KMU werden stark eingegrenzt auf die in diesem Standard **typisierten Unternehmen**.

Schritt 2: Ausgrenzung PIE relevante Themen

Ausgehend von der Definition von PIE-Unternehmen werden anhand diverser Kriterien, Unternehmen vom Anwendungsbereich ausgegrenzt.

Schritt 3: Eingrenzung Rechtsformen

Zudem wird die Anwendung auf **kleine und mittelständische Gesellschaften mit beschränkter Haftung** und auf entsprechende Personengesellschaften begrenzt.

Schritt 4: Eingrenzung auf HGB-Abschluss

Aktiengesellschaften und große GmbHs sind ausgeschlossen. Der Anwendungsbereich wird dahingehend begrenzt, dass nur Abschlüsse nach dem **deutschen HGB** einbezogen werden dürfen. Andere Rechnungslegungsgrundsätze wie z. B. IFRS-Abschlüsse fallen nicht darunter.

6.6.3 IDW PS KMU 2 „Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung“ – Gliederung

Inhaltsübersicht	
1.	Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den IDW PS KMU
2.	Berufspflichten
3.	Pflichten des Abschlussprüfers
4.	Meinungsverschiedenheiten
5.	Erlangung ausreichend geeigneter Prüfungsnachweise
6.	Informationen, die als Prüfungsnachweise genutzt werden
7.	Allgemeine Kommunikationsanforderungen
8.	Berichterstattung an die zuständige Behörde
9.	Allgemeine Dokumentationserfordernisse

6.6.4 IDW PS KMU 2: Hauptunterschiede zu den ISAs

Thematische Zusammenfassung der Inhalte

Bei dem IDW PS KMU 2 handelt es sich um einen übergeordneten Standard, in dem die Pflichten und Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers geregelt sind.

Er wurden die in diversen

- ISA [DE],
- IDW PS und
- IDW QS

verstreut geregelten Pflichten und Verantwortlichkeiten themenbezogen zu den einzelnen Bereichen **zusammengefasst**.

6.6.5 IDW PS KMU 3 „Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung“ – Gliederung

Inhaltsübersicht	
1.	Vorbemerkungen für die Abschlussprüfung
2.	Auftragsbedingungen
3.	Prüfungsplanung
4.	Festlegung der Wesentlichkeit
5.	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

6.6.6 IDW PS KMU 3: Hauptunterschiede zu den ISAs

Im Sinne der Übersichtlichkeit wurden in dem Standard die wesentlichen **Bereiche der Auftragsannahme und -vorbereitung** in einem Standard **zusammengefasst**, wobei

- die einschlägigen Anforderungen entsprechend den Aktivitäten neu geordnet und
- nicht anwendbare Anforderungen weggelassen

wurden.

6.6.7 IDW PS KMU 4 „Risikoidentifizierung und -beurteilung“ – Gliederung

Inhaltsübersicht	
1.	Grundsätze zur Risikobeurteilung
2.	Diskussion im Prüfungsteam
3.	Erlangung eines **Verständnisses von der Einheit** und ihrem Umfeld und den angewandten Rechnungslegungsvorschriften
4.	Verständnis vom **Kontrollumfeld**, Risikobeurteilungsprozess und der Überwachung
5.	Verständnis vom **Informationssystem** und der **Kommunikation der Einheit**
6.	Identifizierung und **Beurteilung der Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene und der inhärenten Risiken
7.	Identifizierung und Beurteilung der **inhärenten Risiken** für **bestimmte Bereiche**
8.	**Beurteilung** von bedeutsamen **Risiken**
9.	Verständnis von der **Komponente Kontrollaktivitäten**
10.	**Beurteilung der Kontrollrisiken**
11.	Weitere Anforderungen im Zusammenhang mit der Identifizierung und Beurteilung der **Risiken wesentlicher falscher Darstellungen**
12.	Dokumentation

6.6.8 IDW PS KMU 4: Hauptunterschiede zu den ISAs

Reduzierter Dokumentationsaufwand zur Risikoaufnahme

Bei IDW EPS KMU 4 wurde die Identifizierung und Bewertung von **Risiken wesentlicher falscher Angaben auf Abschlussebene und inhärenter Risiken kombiniert**. Dadurch soll der Arbeits- und Dokumentationsaufwand reduziert werden.

Interne Kontrollen – nur würdigen, nicht beurteilen

Zudem erfordert der Standard lediglich eine **Würdigung von internen Kontrollen**, während bei der Vollprüfung auch eine Beurteilung/Bewertung notwendig ist.

Reduktion Arbeitsaufwand: Keine Bewertung der Kontrolle

Bei den einfachen Einheiten wird die Bewertung der Kontrollen für nicht erforderlich angesehen. Generell wird **nicht die Identifizierung von Kontrollen (Kontrollaktivitäten)** gefordert. Begründet wird dies damit, dass die Prüfer bei solch kleinen Einheiten durchaus in der Lage sein werden, die **Risiken wesentlicher falscher Angaben** auch vor der **Berücksichtigung von Kontrollen zu identifizieren** und zu bewerten.

Nur für den Fall, dass sich der Prüfer bei seiner Abschlussprüfung auf diese Kontrollen verlässt, muss er diese auch beurteilen.

6.6.9 IDW PS KMU 5 „Reaktionen auf beurteilte Risiken“ – Gliederung

Inhaltsübersicht	
1.	Allgemeine **Reaktionen auf** relevante **Risiken** auf Abschlussebene
2.	**Prüfungshandlungen** als Reaktion auf relevante Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
3.	**Auswahl** der zu prüfenden **Elemente**
4.	**Funktionsprüfungen** und Beurteilungen der Wirksamkeit der Kontrollen
5.	**Aussagebezogene** Prüfungshandlungen
6.	Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen
7.	Berücksichtigung der identifizierten falschen Darstellungen im weiteren Verlauf
8.	**Kommunikation** mit dem Management und Korrektur falscher Darstellungen
9.	Beurteilung der Auswirkungen **nicht korrigierter falscher Darstellungen**
10.	Dokumentation

6.6.10 IDW PS KMU 5: Hauptunterschiede zu den ISAs

Die Ausführungen und Vorgaben zur Bewertung des Risikos, gemäß ISA [DE] 540 (Revised), sowie die Anforderungen zur Bewertung der

- Methoden,
- Daten,
- Annahmen für rechnungslegungsbezogene Schätzungen

wurde erheblich **gekürzt**.

6.6.11 IDW PS KMU 6 „Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung schriftlicher Erklärungen“ – Gliederung

Inhaltsübersicht	
1.	Abschließende Prüfungshandlungen
2.	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
3.	Schriftliche Erklärungen

6.6.12 IDW PS KMU 6: Hauptunterschiede zu den ISAs

Der IDW PS KMU 6 ist eine Zusammenstellung verschiedener ISA bzw. IDW PS zu den drei Themenblöcken.

Die gezielt zusammengestellten Textziffern der Standards wurden fast ausnahmslos wörtlich übernommen.

6.6.13 IDW PS KMU 7 „Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung“ – Gliederung

Inhaltsübersicht	
1.	Bildung eines **Prüfungsurteils** zum **Abschluss**
2.	Bildung eines **Prüfungsurteils** zum **Lagebericht**
3.	Art des Prüfungsurteils zum Abschluss
4.	Art des Prüfungsurteils zum Lagebericht
5.	Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks
6.	Ort, Datum, Unterschrift und Erteilung des **Bestätigungsvermerks**
7.	Fälle, in denen eine **Modifizierung** eines Prüfungsurteils erforderlich ist
8.	Eingeschränktes Prüfungsurteil
9.	Versagtes Prüfungsurteil
10.	Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils
11.	Folge eines vom Management nach Auftragsannahme auferlegten **Prüfungshemmnisses**
12.	**Dokumentation**
13.	Form und Inhalt des Bestätigungsvermerks bei modifiziertem Prüfungsurteil
14.	Anforderungen an den Abschlussprüfer nach Erteilung des Auftrags
15.	**Prüfungsakte, Archivierung**
16.	Berichterstattung im **Prüfungsbericht**

6.6.14 IDW PS KMU 7: Hauptunterschiede zu den ISAs

a) Bezogen auf das Prüfungsurteil

1. **Weglassen von Sachverhalten,**
   - die im Prüfungsstandard genannt sind,
   - in IDW PS KMU allerdings aufgrund des **Anwendungsbereichs** ausgeschlossen sind

   – z. B. **Konzernfälle, Erweiterungen des Prüfungsauftrags**,
2. **Nicht übernommen** wurde die **Tz. 32 des IDW PS 400 n.F.**, nach der **der Bestätigungsvermerk zu adressieren ist**.
3. **Ergänzt** wurde der Teil zum Prüfungsurteil **um einzelne Textziffern** aus **verschiedenen ISAs**, wie z. B.
   - **Beziehung zu nahestehenden Personen**,
   - **Auswirkungen der Beziehungen und Transaktionen** mit diesen.
4. Beim **Fehlen von ausreichenden Informationen** über vermutete Verstöße, wo der Abschlussprüfer nach **ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 21** die Auswirkungen des Fehlens auf das Prüfungsurteil beurteilen muss, sowie die übrigen übernommenen Tz. aus dem ISA [DE] 250 (Revised).
5. Im Abschnitt **Grundlage für das/die Prüfungsurteil/e** darf der Abschlussprüfer nach **ISA [DE] 200, Tz. D.20.1** nur auf die deutschen GoA KMU hinweisen, wenn er diese Anforderungen vollständig eingehalten hat.

6.6.14 IDW PS KMU 7: Hauptunterschiede zu den ISAs; Forts.

b) Bezogen auf die Berichterstattung

Auch bezogen auf die Berichterstattung stimmen viele Textziffern mit solchen aus dem IDW PS 450 n.F. überein.

1. Wie beim Prüfungsurteil, werden die Passagen nicht übernommen, die Unternehmen, Abschlüsse oder Prüfungen betreffen, die nach IDW EPS KMU 1 von der Anwendung ausgeschlossen sind.
2. Dies sind Ausführungen, die bei Unternehmen zu beachten sind, die nicht als KMU zu klassifizieren sind.
3. Darüber hinaus sind die in dem IDW PS 450 n.F. enthaltenen **Beispiele bzw. „Kann"-Vorschriften nicht** in den IDW EPS KMU **übernommen** worden.

c) Bezogen auf die Archivierung

Die Tz. 116 bis 118 des IDW EPS KMU 7 betreffen die Prüfungsakte und Archivierung. Diese wurde aus **ISA [DE] 230, Tz. 14 bis 16** übernommen und betreffen dort die **Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte**.

6.6.15 IDW PS KMU 8 „Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen“ – Gliederung

Inhaltsübersicht	
1.	Beachtung bestimmter Anforderungen an die Prüfung des Lageberichts
2.	Planung der Prüfung des Lageberichts
3.	Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung der Prüfung des Lageberichts
4.	Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Lagebericht
5.	Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Lagebericht
6.	Beurteilung der festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen im Lagebericht
7.	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
8.	Dokumentation
9.	Bildung eines Prüfungsurteils zum Lagebericht
10.	Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk
	Anlage: Aussagen, die der Abschlussprüfer bei der Würdigung der verschiedenen Arten potenzieller falscher Darstellungen im Lagebericht, die auftreten können, nutzt

6.6.16 IDW PS KMU 8: Schrittweise Vorgehensweise bei der Prüfung des Lageberichts

Übersicht der Schritte	
1. Schritt	Planung der Prüfung des Lageberichts
2. Schritt	Festlegung der Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung der Prüfung des Lageberichts
3. Schritt	Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Lagebericht
4. Schritt	Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Lagebericht
5. Schritt	Besondere Reaktionen auf Aussageebene für ausgewählte Informationskategorien
6. Schritt	Gesamtwürdigung
7. Schritt	Beurteilung, ob die erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind
8. Schritt	Beurteilung der festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen im Lagebericht
9. Schritt	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
10. Schritt	Dokumentation
11. Schritt	Bildung eines Prüfungsurteils zum Lagebericht
12. Schritt	Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk

6.6.17 Prüfung des Lageberichts nach IDW PS KMU 8

Lageberichtsinhalte nach § 289 HGB (für einen Fall ohne Finanzinstrumente)	Kapitelüberschriften des Lageberichts bzw. ggf. Einzelangaben
Geschäftsverlauf einschl. Lage	**Grundlagen** des Unternehmens (1)
	Gesamtwirtschaftliche Entwicklung und Marktumfeld (2)
	Geschäftsverlauf der Gesellschaft (3)
	VFE-Lage (4)
	Leistungsindikatoren, (z. B.) (5) • Systemumsatz • EBITDA • Jahresüberschuss
	Gesamtaussage zur Lage der Gesellschaft (6)
Leistungsindikatoren	s.o. (7)
Voraussichtliche Entwicklung mit wesentlichen Chancen und Risiken	**Prognosebericht** (8)
	Chancen und Risikobericht (9)
Forschung und Entwicklung	Nicht anwendbar (10)
Zweigniederlassungen	Nicht anwendbar (11)

6.6.18 IDW PS KMU 8: Hauptunterschiede zu den ISAs

Der **IDW PS KMU 8** stimmt in großen Teilen mit dem IDW PS 350 n.F. überein.

Im Wesentlichen wurden die Passagen **nicht übernommen**, die **Teile** betreffen, die **nicht unter den Anwendungsbereich fallen**, also für nicht KMU greifen.

Aufgenommen wurde allerdings die Vereinfachung, dass bei Übernahme aller gesetzlichen Mindestangaben für den Lagebericht,

- bei den Wesentlichkeitsüberlegungen
- die **Kapitelüberschriften** anstelle der **Informationskategorien** als Basis für die Risikobeurteilung herangezogen werden kann (Dokumentation).

Identisches gilt für die Beurteilung der festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen im Lagebericht.

6.7 Faktische Ausweitung des Anwendungsbereichs der IDW PS KMU – Standards (IDW PS KMU 9)

6.7.1 Inhalt des IDW PS KMU 9

6.7.2 Planung und Risikobeurteilung bei Erstprüfungen (IDW PS KMU 9)

6.7.3 Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung bei Erstprüfungen (IDW PS KMU 9)

6.7.4 Prüfungsschlussfolgerungen und Prüfungsurteil bei Erstprüfungen (IDW PS KMU 9)

6.7 Faktische Ausweitung des Anwendungsbereichs der IDW PS KMU – Standards (IDW PS KMU 9)

6.7.1 Inhalt des IDW PS KMU 9

Im Rahmen des IDW PS KMU 9 wurden die IDW PS KMU 1 bis 8 um die folgenden Anwendungsfälle ergänzt:

- **Erstprüfungen**
- an einen Dienstleister **ausgegliederte Geschäftsprozesse**
- Fälle, in denen der Abschlussprüfer die **Arbeiten eines Sachverständigen nutzen** möchte
- Fälle, in denen sich der Abschlussprüfer auf die **Ergebnisse einer Internen Revision stützen** möchte
- **Nachtragsprüfung**
- **Widerruf eines Bestätigungsvermerks**

6.7.2 Planung und Risikobeurteilung bei Erstprüfungen (IDW PS KMU 9)

1. Bei **Mandatsannahme und Annahme** des konkreten Prüfungsauftrags sind die nach IDW PS KMU 2 und 3 erforderlichen Maßnahmen durchzuführen (Auftragsannahmecheck).
2. Zusätzlich ist die **Durchführung einer Kommunikation** mit dem **bisherigen Abschlussprüfer** vorgesehen (vgl. ISA [DE] 300 Tz. 13). **Besonderes hohe Anforderungen** bestehen für den Fall, dass der **bisherige Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil modifiziert** hat. Es ist in diesen Fällen zu beurteilen, ob und ggf. wie weit diese Auswirkungen auf die aktuelle Prüfung hat.

6.7.3 Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung bei Erstprüfungen (IDW PS KMU 9)

Für Erstprüfungen sind zusätzlich folgende Prüfungshandlungen geregelt worden.

1. **Sorgfältiges Lesen des Prüfungsberichts und -urteils** des Vorjahres
2. **Erlangung ausreichender Prüfungsnachweise** für falsche Darstellungen in den **EB-Werten mit Auswirkungen auf die aktuelle Abschlussprüfung**, und zwar mittels der folgenden Prüfungshandlungen:
   a. richtiger Vortrag der EB-Werte
   b. Feststellung, dass die EB-Werte die Anwendung der richtigen Rechnungslegungsmethoden wiedergeben
   c. Durchsicht der Arbeitspapiere des vorherigen Abschlussprüfers
   d. Beurteilung der vom Vorprüfer durchgeführten Prüfungshandlungen
   e. Durchführung von speziellen Prüfungshandlungen, um ggf. Nachweise für die EB-Werte zu bekommen
3. **Überprüfung**, ob der Grundsatz der Stetigkeit beachtet wurde und ob eventuell Methodenänderungen vorgenommen wurden, die im Abschluss erfasst, dargestellt und erläutert werden müssen.

6.7.4 Prüfungsschlussfolgerungen und Prüfungsurteil bei Erstprüfungen (IDW PS KMU 9)

1. Bei Erhalt von **Hinweisen auf falsche Darstellungen** in den EB-Werten muss der Prüfer die **Auswirkungen auf den Berichtszeitraum prüfen und ggf. zusätzliche Prüfungshandlungen** durchführen, um die Auswirkungen auf den aktuellen Jahresabschluss festzustellen.

   Hierüber muss er, **sofern Auswirkungen im aktuellen Jahresabschluss** enthalten sind, mit der **angemessenen Managementebene und den für die Überwachung Verantwortlichen kommunizieren**.

2. Der Abschlussprüfer muss – je nach Umfang – entweder das **Prüfungsurteil modifizieren oder die Nichtabgabe erklären**, wenn

   a. er **keine ausreichenden Nachweise** für die EB-Werte hat,

   b. er zu der Erkenntnis kommt, dass die Darstellung der EB-Werte falsch ist und auch wesentliche **Auswirkungen auf den aktuellen Jahresabschluss** hat

   c. er der **Auffassung** ist, dass der Stetigkeitsgrundsatz nicht beachtet wurde oder die **Änderung** der Rechnungslegungsmethoden **nicht mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsmethoden übereinstimmt**

   d. der **Grund für ein modifiziertes Prüfungsurteil auch im aktuellen Zeitraum noch besteht**

3. Ist der Vorjahresabschluss **ungeprüft**, muss der Abschlussprüfer im Rahmen **eines sonstigen Sachverhalts** angeben, dass die **Vorjahreswerte nicht geprüft** wurden.

6.8 Internes Kontrollsystem – Besonderheiten bei KMU‘s

6.8.1 Gewinnung eines Verständnisses vom Mandanten und seinem Umfeld (IDW PH 9.100.1, Tz. 18, 19)

6.8.2 Das interne Kontrollsystem – Ausprägung bei KMU (WP-Handbuch 2019)

6.8.3 Das interne Kontrollsystem – Berücksichtigung im Rahmen der Abschlussprüfung

6.8.4 Das interne Kontrollsystem – Fazit

6.8 Internes Kontrollsystem – Besonderheiten bei KMU'S

6.8.1 Gewinnung eines Verständnisses vom Mandanten und seinem Umfeld (IDW PH 9.100.1, Tz. 18, 19)

- Insbesondere bei **mehrjähriger Prüfungstätigkeit** für ein Unternehmen ist mit geringem Zeitaufwand ein **Update der Erkenntnisse aus Vorjahren** möglich; häufig gibt es keine Veränderungen ggü. den VJ.
- Regelmäßiger enger Kontakt zu Eigentümern / Geschäftsführern
- Gespräche, Protokolle, Veröffentlichungen, Erfahrungen, Vorjahreserkenntnisse
- Besondere Bedeutung des Themas „**Beziehungen zu nahstehenden Personen**" bei geschäftsführenden Inhabern / Eigentümern
  (IDW PH 9.100.1, Tz. 57 ff.)

  → **Darlehen** an Familienmitglieder / Anteilseigner, Beraterverträge, …
- In der Regel nicht verfügbar:

  → **Schriftlich formulierte Geschäftsziele** bzw. Strategien

6.8.2 Das interne Kontrollsystem – Ausprägung bei KMU (WP-Handbuch 2019)

- Geringe Anzahl von Mitarbeitern führt zu **flacher Hierarchie**, in der oftmals keine schriftlich formulierten Arbeitsanweisungen / Richtlinien zu finden sind
- Überwachung der Einhaltung von Arbeitsabläufen, Kontrollen obliegt weitestgehend dem Management im Rahmen von **High-Level-Controls**
- Nur sehr **eingeschränkte Funktionstrennung**, fehlende Dokumentation
- Ausmaß des **Kontrollbewusstseins** weitestgehend davon abhängig, wie das Management dies vorlebt.
- Hohes Risiko des **Management-Override**: Umgehung von Kontrollen. Es ist verstärkt auf Sachverhalte zu achten, die für ein erhöhtes Risiko sprechen, z. B. (IDW PH 9.100.1).:
  - → Motivation zur Manipulation des Abschlusses durch die Unternehmensleitung
  - → Vermischung von geschäftlichen und privaten Transaktionen
  - → Übertriebener Lebensstil des Eigentümer-Unternehmers
  - → Verschiebung des Prüfungstermins bzw. Ausübung von Druck auf Prüfer
  - → Ungewöhnliche Transaktionen (mit nahestehenden Personen)

6.8.3 Das interne Kontrollsystem – Berücksichtigung im Rahmen der Abschlussprüfung

a. Aufbauprüfung

- Der Abschlussprüfer hat sich von Angemessenheit und Implementierung von Kontrollaktivitäten zu überzeugen.
- Auf Basis der Ergebnisse wird entschieden, ob Funktionsprüfungen durchgeführt werden müssen.

b. Funktionsprüfung (IDW PH 9.100.1, Tz. 64 ff.)

- Die IKS-Prüfung ist erforderlich, wenn sich der Abschlussprüfer mit seinem Prüfungsurteil auf die **Zuverlässigkeit von Kontrollaktivitäten** verlassen möchte
- Die IKS-Prüfung ist erforderlich, wenn mit **aussagebezogenen Prüfungshandlungen keine ausreichende Prüfungssicherheit** gewonnen werden kann (insbesondere Massentransaktionen).
- Sind **Funktionsprüfungen** aufgrund des schlechten Ergebnisses der **Aufbauprüfung** nicht sinnvoll, sind **aussagebezogene Prüfungshandlungen** durchzuführen.
- Ergeben auch keine aussagebezogenen Prüfungshandlungen genug Sicherheit, liegt ggf. ein **Prüfungshemmnis vor**!

c. Normative Vorgaben

- IDW PH 9.100.1, Tz. 20 ff.

6.8.4 Das interne Kontrollsystem – Fazit

- Es wäre falsch, sich bei KMU grundsätzlich nicht mit dem **IKS** im Rahmen der Abschlussprüfung zu beschäftigen.
- Bei schwerwiegenden Mängeln des IKS besteht **Redepflicht** im Prüfungsbericht und ggü. dem Aufsichtsorgan.
- Bei KMU wird verstärkt das **Dual-Purpose-Testing** eingesetzt: Ein Beleg wird als Nachweis für einen Kontrolltest und zugleich für eine Einzelprüfung herangezogen.
  - z. B. Kontrolle von Mahnläufen
  - Gibt es einheitliche Mahnfristen und -stufen?
  - Werden die Vorgaben zum Mahnwesen eingehalten?

6.9 IT-Systemprüfung – Besonderheiten bei KMU

6.9.1 Nicht komplexe Systeme

6.9.2 Komplexe Systeme

6.9 IT-Systemprüfung – Besonderheiten bei KMU

6.9.1 Nicht komplexe Systeme

Typische Eigenschaften von nicht komplexen Systemen:

Beschränkung auf wenige ausgewählte Funktionen, wie z. B. zur Generierung automatischer Buchungen:

→ Einsatz von PC-gestützten Buchführungssystemen, die nicht vom Anwender modifiziert werden (Standardausführungen).

→ Sicherheit der rechnungsrelevanten Daten (keine Annahmen und Schätzungen)

→ Richtige Bedienung der Programme durch die Anwender sichergestellt.

→ Zutreffende Einstellung der Steuerungsparameter liegen vor.

→ Vorliegende Softwarebescheinigung sollte sich auf verwendete Version beziehen und ersetzt nicht die o.a. Prüfungen.

6.9.2 Komplexe Systeme

Umfangreiche IT-Systemprüfung (selten bei KMU)

→ Prüfung entsprechend IDW PS 330

→ Einbeziehen von Spezialisten mit erforderlichem IT-Kenntnissen ist häufig sinnvoll

→ Vollständige und richtige Datenübernahme an Schnittstellen

→ Bei modifizierter Standardsoftware sind die relevanten Programmfunktionen nachzuvollziehen hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

6.10 Aussagebezogene Prüfungshandlungen – Besonderheiten bei KMU

6.10 Aussagebezogene Prüfungshandlungen – Besonderheiten bei KMU

- Aufgrund der **eingeschränkten Nutzbarkeit von Funktionstests** haben **aussagebezogene Prüfungshandlungen** bei KMU eine **erhöhte Bedeutung**

  (Gegenüber zahlreichen Vorteilen bei KMU, stellt dies ein Nachteil für die Abschlussprüfung dar)
- Analytische Prüfungshandlungen können wesentlichen Beitrag zur Prüfungssicherheit liefern und den Umfang von Einzelfallprüfungen reduzieren
- Folgende Punkte erschweren die Durchführung von Einzelfallprüfungen:

  → Lückenlose Prüfung nicht in allen Bereichen möglich

  → IT-gestützte Stichprobenverfahren aufgrund inhomogener Grundgesamtheiten nicht aussagefähig
- Daher vermehrte Durchführung einer bewussten Auswahl in Kombination mit Funktionsprüfungen von High-Level-Kontrollen
- Einsatz von Standardprogrammen zur Stichprobenauswahl (z. B. Excel)

(vgl. IDW PH 9.100.1, Tz. 66 ff.)

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 6/1:** „Besondere Aufzeichnungspflichten bei KMU-Prüfungen“
- **Praxishilfe 6/2:** „GoA KMU (IDW PS KMU 1-9 (09.2022)) – Das Auftragsbestätigungsschreiben nach IDW PS KMU abgeleitet aus den Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210 [Änderungsmodus mit Kommentaren zur Darstellung der Abweichungen]“
- **Praxishilfe 6/3:** „Quick Check: Auftragsbezogene Beurteilung – Anwendung der GoA nach IDW PS KMU möglich?“
- **Praxishilfe 6/4:** „Praktische Umsetzung GoA KMU: Was ist als Prüfer nach IDW PS KMU 2 konkret zu beachten? – Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung“
- **Praxishilfe 6/5:** „Praktische Umsetzung GoA KMU: Was ist als Prüfer nach IDW PS KMU 3 konkret zu beachten? – Auftragsannahme und vorbereitende Tätigkeiten“
- **Praxishilfe 6/6:** „Praktische Umsetzung GoA KMU: Was ist als Prüfer nach IDW PS KMU 5 konkret zu beachten? – Reaktionen auf beurteilte Risiken “

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich; Forts.

- **Praxishilfe 6/7:** „Praxisbeispiele zur Anwendung des IDW PS KMU 9 – Beispiel 1: Anwendbarkeit der IDW PS KMU bei Bäckerei Münsterland GmbH“
- **Praxishilfe 6/8:** „Praxisbeispiele zur Anwendung des IDW PS KMU 9 – Beispiel 2: Anwendbarkeit der IDW PS KMU bei dem Werbemittelhersteller OWL GmbH“

Raum für Notizen

Themenbereich 7:
Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen (ISA [DE] 510)

Gliederung

7.1 Allgemeine Anforderungen

7.2 Besondere Überlegungen des Prüfers

7.3 Berichterstattung und Bestätigungsvermerk

7.1 Allgemeine Anforderungen

7.1.1 Begriff / Definition

7.1.2 Besondere Anforderungen an die Prüfung

7.1.3 Die besonderen Pflichten des Abschlussprüfers

7.1 Allgemeine Anforderungen

7.1.1 Begriff / Definition

Was ist unter dem Begriff Erstprüfung zu verstehen?

a. Erstprüfung

Variante I:

Erstprüfungen eines Abschlussprüfers sind Abschlussprüfungen, bei denen der Jahres- oder Konzernabschluss ...

… des Vorjahres ungeprüft ist oder (Fall 1)

… durch einen anderen Abschlussprüfer geprüft worden ist (Fall 2).

Variante II:

Daneben gelten auch Prüfungen bei Unternehmen, die erstmals einen Jahres oder Konzernabschluss aufstellen, als Erstprüfung (Fall 3).

7.1.1 Begriff / Definition; Forts.

b. Eröffnungsbilanzwerte (EB-Werte)

- EB-Werte sind Beträge, die sich aus den Posten der **Schlussbilanz** des vorhergehenden Geschäftsjahres ergeben, § 252 I Nr. 1 HGB.
- EB-Werte umfassen aber auch andere nach den **Rechnungslegungsgrundsätzen** erforderliche Angaben zu Sachverhalten, die zu Beginn des Geschäftsjahres vorlagen oder solche Angaben, die beispielsweise im Anhang enthalten sind, z. B. **Eventualverbindlichkeiten.**
- EB-Werte sind das kumulierte Ergebnis von Geschäftsvorfällen vergangener Geschäftsjahre, z. B. Saldo aus mehreren 100.000 Buchungen
- EB-Werte sind das Ergebnis von Ausweis-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden, die in dem vorhergehenden Geschäftsjahr angewendet wurden.
- EB-Werte ergeben sich im Fall von Unternehmensgründungen aus dem Gründungs- und Umwandlungsvorgang.

7.1.2 Besondere Anforderungen an die Prüfung

- **Die Besonderheiten bei der Erstprüfung** bestehen darin, dass gegenüber Folgeprüfungen ein **unvermeidbar höheres Risiko** hinsichtlich der Nichtentdeckung falscher Angaben im Jahresabschluss besteht.
- Dies ist darauf zurückzuführen, dass dem Abschlussprüfer **keine eigenen** Prüfungsnachweise aus der Vorjahresprüfung vorliegen, die eine Aussage zur Ordnungsmäßigkeit der Eröffnungsbilanzwerte erlauben.

Praxishinweise:

1. **Eine Erstprüfung erfordert deutlich mehr Zeitaufwand als eine Folgeprüfung.**
2. **Diese zusätzlichen Prüfungshandlungen und -zeiten werden regelmäßig beurteilt bei**
   - **der Nachschau**
   - **der Qualitätskontrolle**

7.1.3 Die besonderen Pflichten des Abschlussprüfers

- Die **besonderen Pflichten** des Abschlussprüfers bestehen darin, dass die **Prüfungshandlungen** auch **auf vorhergehende Geschäftsjahre ausgedehnt** werden – d. h. zusätzliche Prüfungshandlungen, um eine Prüfungsaussage mit hinreichender Sicherheit zu erhalten.
- Der Abschlussprüfer muss insbesondere feststellen, ob
  a. die Beträge aus der **Schlussbilanz** des vorhergehenden Geschäftsjahres **korrekt vorgetragen** worden sind – Bilanzidentität zur Schlussbilanz des Vorjahres, § 252 I Nr. 1 HGB (Prüfung des Bilanzenzusammenhanges).
  b. die **Eröffnungsbilanz keine falschen Angaben** enthält, die den zu prüfenden Abschluss wesentlich beeinflussen.
  c. zulässige Ansatz-, Ausweis-, Bewertungs- und **Konsolidierungsmethoden stetig im Zeitablauf** angewendet werden, §§ 246 III, 252 I Nr. 6, 265 I, 297 III HGB.

7.2 Besondere Überlegungen des Prüfers

7.2.1 Besondere ergänzende Prüfungshandlungen

7.2.2 Prüferische Qualität des Vorjahresabschlusses

7.2.3 Fall 1: Geprüfter Vorjahresabschluss

7.2.4 Sondersituation zu Fall 1: Keine ausreichende prüferische Sicherheit, obwohl Vorjahresabschluss geprüft

7.2.5 Feststellung von Fehlern in der Eröffnungsbilanz

7.2.6 Fall 2: Ungeprüfter Vorjahresabschluss

7.2.7 Fall 3: Erstmalige Aufstellung des Jahres- und Konzernabschlusses

7.2 Besondere Überlegungen des Prüfers

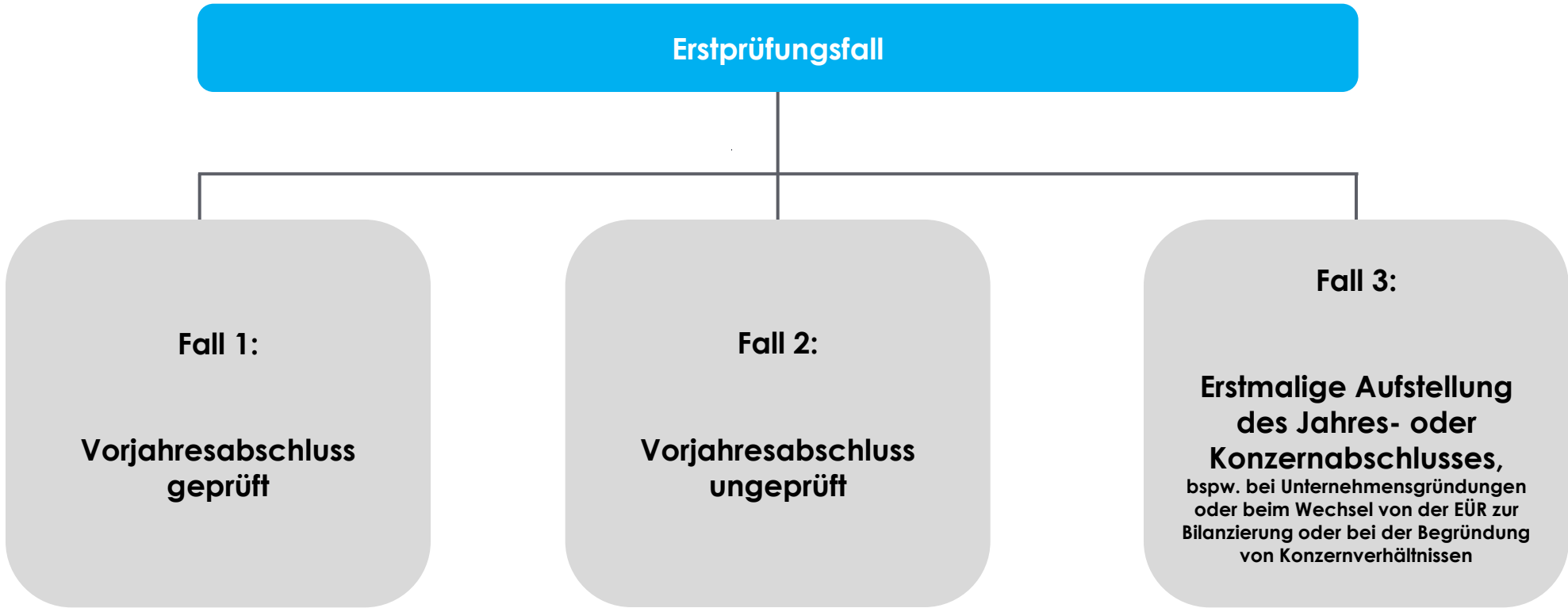
7.2.1 Besondere ergänzende Prüfungshandlungen

Der Abschlussprüfer hat ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu beschaffen. Der **Umfang und die Angemessenheit der Prüfungsnachweise** bestimmt sich dabei anhand der nachfolgend genannten Faktoren:

- Vom Unternehmen angewandte Ansatz-, Ausweis-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden
- Art der Eröffnungsbilanzwerte
- Risiko falscher Angaben im zu prüfenden Abschluss
- Wesentlichkeit der einzelnen Eröffnungsbilanzwerte für den zu prüfenden Abschluss

7.2.2 Prüferische Qualität des Vorjahresabschlusses

Anhaltspunkte für die Qualität des Vorjahresabschlusses ergeben sich aus folgender Dreiteilung:



7.2.3 Fall 1: Geprüfter Vorjahresabschluss

Wurde der Vorjahresabschluss von einem anderen Abschlussprüfer geprüft, können die prüferische Sicherheit und die Prüfungsnachweise zur Beurteilung der Eröffnungsbilanzwerte grundsätzlich wie folgt erlangt werden:

- **Durchsicht des Prüfungsberichts** des Vorjahresprüfers
- **Erörterung bedeutsamer Sachverhalte** mit dem **Vorjahresprüfer**
- **Neu ISA [DE] 510: - Durchsicht der Arbeitspapiere des Vorjahresprüfers**
  - **PH speziell für EB-Werte**

7.2.4 Sondersituation zu Fall 1: Keine ausreichende prüferische Sicherheit, obwohl Vorjahresabschluss geprüft

Können auf diesem Wege **keine ausreichenden** und angemessenen Prüfungsnachweise erlangt werden, sind weitere **Prüfungshandlungen** vorzunehmen bzw. heranzuziehen, bspw.

- **Prüfungshandlungen** der laufenden Prüfung, sofern hierdurch Nachweise für die **Eröffnungsbilanzwerte** erlangt werden können
- Prüfungshandlungen speziell für **Eröffnungsbilanzwerte**
- **Durchsicht der Arbeitspapiere** des Vorprüfers

7.2.5 Feststellung von Fehlern in der Eröffnungsbilanz

Wie muss der Prüfer bei Entdeckung von wesentlichen falschen Angaben weiter vorgehen?

→ Durchführung angemessener **ergänzender Prüfungshandlungen**, zur Bestimmung der Auswirkungen auf den zu prüfenden Abschluss – **Welche Auswirkung** haben die **falschen Angaben** auf den Abschluss?

→ Sofern die falschen Angaben auch im zu prüfenden Abschluss enthalten sind, muss das mit der **Unternehmensleitung** und dem Aufsichtsorgan kommuniziert werden.

→ Erfolgt **keine Berichtigung** der fehlerhaften Eröffnungsbilanzwerte zumindest in laufender Rechnung, muss der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk ggf. einschränken.

→ Wurde bereits der **Bestätigungsvermerk des Vorjahres eingeschränkt**, muss der Abschlussprüfer in besonderer Weise diese Sachverhalte bei der Prüfung des laufenden Geschäftsjahres berücksichtigen.

7.2.6 Fall 2: Ungeprüfter Vorjahresabschluss

Wurde der Vorjahresabschluss

- nicht von einem anderen Abschlussprüfer geprüft **oder**
- können auf Grundlage der Prüfungsergebnisse des Vorjahresprüfers keine ausreichenden Prüfungsnachweise erlangt werden,

so sind beispielsweise nachfolgende genannte Prüfungshandlungen zusätzliche durchzuführen, um eine **Prüfungssicherheit** für die einzelnen **Posten** zu erhalten.

a. Verschaffung des Überblicks

Vertraut machen mit **Vorjahressachverhalten**: Geschäftstätigkeit, Organisation, Ausgestaltung Rechnungslegung des Unternehmens

b. Anlagevermögen

Abgleich der Eröffnungsbilanzwerte mit Belegen der Anlagenbuchführung und/oder Bestätigungen der Eröffnungsbilanzwerte von Dritten

7.2.6 Fall 2: Ungeprüfter Vorjahresabschluss; Forts.

c. Umlaufvermögen – Forderungen
Im Rahmen der Prüfungshandlungen des laufenden Jahres, bspw. Ausgleich von in den Eröffnungsbilanzwerten enthaltenen Forderungen

d. Umlaufvermögen – Vorräte
Inventurbeobachtung im zu prüfenden Jahr und Rückrechnung auf den 1.1.

e. Eigenkapital
Gesellschaftsvertrag/Satzung, Handelsregisterauszug, Beschlüsse und Protokolle der Gesellschafterversammlungen/Aufsichtsratssitzungen

f. Langfristige Rückstellungen und **Verbindlichkeiten**
zu Grunde liegende Aufzeichnungen wie bspw. Darlehensauszüge oder Bestätigungen Dritter

g. Kurzfristige Rückstellungen und **Verbindlichkeiten**
Im Rahmen der Prüfungshandlungen des laufenden Jahres, bspw. Ausgleich von in den Eröffnungsbilanzwerten enthaltenen Verbindlichkeiten

7.2.7 Fall 3: Erstmalige Aufstellung des Jahres- und Konzernabschlusses

Zusätzliche Prüfungshandlungen bei **neu gegründeten Unternehmen oder Umwandlungsfällen**

- Wurden alle rechtlichen Formalitäten, bspw. Registereintragungen und Verträge ordnungsgemäß abgewickelt

7.3 Berichtserstattung und Bestätigungsvermerk

7.3.1 Regelfall

7.3.2 Sonderfall 1: Weiterführende Angaben zum Vorjahresabschluss im Bestätigungsvermerk

7.3.3 Sonderfall 2: Vorjahresabschluss nicht geprüft, obwohl prüfungspflichtig

7.3.4 Prüfungshandlungen

7.3.5 Ergänzende Angaben im Prüfungsbericht

7.3 Berichterstattung und Bestätigungsvermerk

7.3.1 Regelfall

- Grundsätzlich enthält der Bestätigungsvermerk keine Angabe zur Prüfung der Eröffnungsbilanzwerte.
- Es ist anhand des Bestätigungsvermerks nicht ersichtlich, ob es sich um eine Erstprüfung handelt.
- **Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk** können sich jedoch in folgenden Sonderfällen ergeben:

7.3.2 Sonderfall 1: Weiterführende Angaben zum Vorjahresabschluss im Bestätigungsvermerk

Variante I:

Der Bestätigungsvermerk zum **Vorjahresabschluss wurde eingeschränkt** / versagt oder im Prüfungsurteil wurde auf Besonderheiten hingewiesen.

Sollten diese Gründe auch für den zu prüfenden Abschlussprüfer relevant und wesentlich sein, so wäre in entsprechender Weise erneut einzuschränken

7.3.2 Sonderfall 1: Weiterführende Angaben zum Vorjahresabschluss im Bestätigungsvermerk; Forts.

Variante II:

Unzulässige **Durchbrechung des Stetigkeitsgebots** oder zulässige Durchbrechung des Stetigkeitsgebots, jedoch ohne angemessene Angabe oder Erläuterung

Variante III:

- **Es können keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise zur Prüfung der Eröffnungsbilanzwerte erlangt werden**
- **Einschränkung des Bestätigungsvermerks wegen Prüfungshemmnis oder sogar Versagung, sofern kein Prüfungsurteil mit positiver Gesamtaussage möglich ist**

7.3.3 Sonderfall 2: Vorjahresabschluss nicht geprüft, obwohl prüfungspflichtig

Eine Einschränkung und /oder ein Hinweis zum Bestätigungsvermerk ist auch erforderlich, wenn

- der Vorjahresabschluss nicht geprüft oder nicht (ordnungsgemäß) festgestellt wurde, obwohl hierzu eine gesetzliche Pflicht bestand und
- dies Auswirkungen auf den zu prüfenden Abschluss hat,
- bspw. unwirksamer Ergebnisverwendungsbeschluss des Vorjahres wird im zu prüfenden Abschluss nicht korrigiert, z. B. durch Stornierung der Rücklagenzuweisung und Vortrag des Ergebnisanteils

7.3.4 Prüfungshandlungen

- Die ergänzenden Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit einer Erstprüfung

→ **Praxishilfe 7/2**

7.3.5 Ergänzende Angaben im Prüfungsbericht

Im **Prüfungsbericht** ist zur Prüfung der Eröffnungsbilanzwerte zusätzlich aufzunehmen:

- Aussage zur ordnungsgemäßen Übernahme aus dem Vorjahr
- Bei Erstprüfungen: Aussage zum Umfang der vorgenommenen ergänzenden Prüfungshandlungen

Praxishinweis:

Bei Nachschauen und Qualitätskontrollen wird häufig kontrolliert, ob die zusätzlichen Ausführungen im Prüfungsbericht bei „Sonderfall 2“, d. h. „Vorjahresabschluss nicht geprüft, obwohl prüfungspflichtig“ vorgenommen werden.

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 7/1:** „Regelung und Vorgaben zur Durchführung von Erstprüfungen“
- **Praxishilfe 7/2:** „Ergänzende Prüfungshandlungen bei Erstprüfungen“

Themenbereich 8:
Beziehungen zu nahestehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung

Gliederung

8.1 Nahestehende Personen

8.2 Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

8.3 Verantwortung des Abschlussprüfers

8.4 Besonderheiten bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung

8.1 Nahestehende Personen

8.1.1 Zentrale Frage: Warum spielen die nahestehenden Personen bei der Abschlussprüfung eine besondere Rolle?

8.1.2 Definitionen / Begriffsbestimmungen

8.1 Nahestehende Personen

8.1.1 Zentrale Frage: Warum spielen die nahestehenden Personen bei der Abschlussprüfung eine besondere Rolle?

Im Rahmen der Abschlussprüfung ist bei Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Personen besondere Aufmerksamkeit geboten, da kaufmännische **Entscheidungen von den Beteiligten nicht fremd- bzw. drittüblich** getroffen worden sein können.

Folgende besondere Überlegungen sind anzustellen:

- Kann bei einem solchen Geschäftsvorfall anstelle einer kaufmännischen Überlegung ein **persönliches Motiv** zu Grunde liegen?
- Besteht eine bewusste Gewinnverlagerung zwischen nahestehenden Personen?

8.1.2 Definitionen / Begriffsbestimmungen

a. Typ 1: Natürliche Person als nahestehende Person

*„Eine **Person** oder **ein naher Familienangehöriger** dieser Person steht einem berichtenden Unternehmen nahe, wenn sie/er …*

Fall a: … das berichtende Unternehmen **beherrscht** oder an dessen gemeinschaftlicher Führung beteiligt ist“

Fall b: … **maßgeblichen Einfluss** auf das berichtende Unternehmen hat“

Fall c: … im **Management** des berichtenden Unternehmens oder eines Mutterunternehmens des berichtenden Unternehmens eine **Schlüsselposition** bekleidet“

8.1.2 Definitionen / Begriffsbestimmungen; Forts.

b. Typ 2: Juristische Personen (= andere Gesellschaften) als nahestehende Personen

Auch andere **Unternehmen** können dem berichtenden Unternehmen nahe stehen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, so z. B.

*Fall d: … wenn ein Unternehmen sowie das berichtende Unternehmen **derselben Unternehmensgruppe** angehören*

c. Normative Vorgaben / Quellen

- Die Fallentscheidungen a - d ergeben sich aus IDW RS HFA 33 Tz. 8 i. V. m. IAS 24
- Weitere Ausführungen zu Unternehmen, nahen Familienangehörigen, Mitgliedern des Managements und Öffentlichen Stellen beinhaltet die Anlage 1 des IDW RS HFA 33

8.2 Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

8.2.1 Besondere Anforderungen an das IKS

8.2 Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

8.2.1 Besondere Anforderungen an das IKS

Die Unternehmensvorgaben für das **interne Kontrollsystem** und das Rechnungslegungssystem **in Bezug auf Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen** müssen angemessen und wirksam sein.

Die gesetzlichen Vertreter müssen dafür Sorge tragen, dass Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen

- in der Buchführung ordnungsgemäß erfasst werden,
- im Jahres- / Konzernabschluss und Lage- / Konzernlagebericht entsprechend den angewandten Rechnungslegungs-Grundsätzen dargestellt sind. Beispielsweise
  - Forderungen und Verbindlichkeiten gegen **verbundene Unternehmen** (§ 266 HGB)
  - Ausleihungen, Forderungen, Verbindlichkeiten gegenüber **Gesellschaftern** gemäß § 42 Abs. 3 GmbHG
  - Ausweis der **Organbezüge** gemäß § 285 Nr. 9 HGB

8.3 Verantwortung des Abschlussprüfers

8.3.1 Besonderer prüferischer Fokus

8.3.2 Praxisbeispiele

8.3.3 Weiterführende Prüfungshandlungen

8.3 Verantwortung des Abschlussprüfers

8.3.1 Besonderer prüferischer Fokus

Bei Geschäften mit nahestehenden Personen sind folgenden Merkmale besonders zu beachten:

- **Vollständige** Erfassung (hohes Kontrollrisiko) und Ernsthaftigkeit der Geschäftsvorfälle
- **Fremdüblichkeit** der Konditionen

8.3.2 Praxisbeispiele

a. Geschäftsvorfälle

Der Abschlussprüfer könnte folgende Überlegungen anstellen:

- Sind die Verrechnungspreise mit nahestehende Einheiten, z. B.
  - für Warenbewegungen
  - für Kapitalüberlassungen (Fremdkapital)
  - für Bürgschaftsübernahmen
  - für Service-Leistungen

  angemessen?

b. Weiterführende Überlegungen des Prüfers

Der Abschlussprüfer könnte folgende Überlegungen anstellen:

- Bestehen die vertraglichen Vereinbarungen in der Realität (de facto) auf Grund eines **echten Leistungsaustausches** mit den nahen Angehörigen?
- Liegt jeder Zahlung wirklich ein echter Leistungsaustausch zu Grunde?

8.3.3 Weiterführende Prüfungshandlungen

Der Abschlussprüfer hat auch zu prüfen, ob

- die nach den Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen **Angaben zu den nahestehenden Personen** erfolgt sind, z. B. davon-Vermerke.
- alle **wesentlichen Geschäftsvorfälle** mit nahestehenden Personen ordnungsgemäß abgebildet worden sind.
- Konditionen angemessen sind, ist grundsätzlich auch zu beurteilen, wenn es sich um wesentliche Sachverhalte handelt, insbesondere bei
  - erkennbaren Anhaltspunkten bspw. falls
  - Rückforderungsansprüche oder
  - Steuerrisiken

  im Abschluss zu berücksichtigen wären.

8.4 Besonderheiten bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung

8.4.1 Vorgehensweise

8.4.2 Feststellung von Beziehungen zu nahestehenden Personen

8.4.3 Ausgewählte Indizien für nicht festgestellte Beziehungen zu nahestehenden Personen

8.4.4 Besondere Prüfungshandlungen zur Feststellung von Anhaltspunkten

8.4.5 Prüfung der festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen

8.4.6 Besondere ergänzende Prüfungshandlungen bei bedeutsamen Geschäftsvorfällen

8.4.7 Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan

8.4.8 Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer

8.4.9 Auswirkungen auf die Prüfung des Lageberichts

8.4.10 Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk

8.4 Besonderheiten bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung

8.4.1 Vorgehensweise

a. Schritt 1: Welche nahestehenden Personen mit Geschäftsbeziehungen gibt es?

Zunächst sind die nahestehenden Personen und die Beziehungen zum Unternehmen (Geschäftsvorfälle) zu identifizieren, zu dokumentieren, ggf. in einer Grafik darzustellen.

b. Schritt 2: Welche besonderen Risiken ergeben sich aus diesen Geschäftsvorfällen?

Anschließend sind die sich daraus ergebenden **Risiken** zu identifizieren und zu beurteilen sowie, zur Erlangung eines ausreichenden Maßes an Sicherheit, **Prüfungsnachweise** einzuholen. Hierzu dient auch die Kommunikation mit den **Aufsichtsorganen** und den gesetzlichen Vertretern.
Die gewonnenen Erkenntnisse werden bei der Bildung des Prüfungsurteils berücksichtigt.

c. Schritt 3: Auswirkungen auf die Prüfungsplanung

Damit der Abschlussprüfer die Beziehungen zu und Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen, die sich wesentlich auf die Rechnungslegung auswirken können, optimal feststellen und prüfen kann, muss er über ausreichende Kenntnisse

- **über die Geschäftstätigkeit und über das rechtliche und wirtschaftliche Umfeld des Unternehmens verfügen.**

8.4.2 Feststellung von Beziehungen zu nahestehenden Personen

a. Befragung der gesetzlichen Vertreter durch den Abschlussprüfer

- **a.1** Feststellung der Identität der nahestehenden Personen einschließlich Änderungen gegenüber der Vorperiode
- **a.2** Welche Art der Beziehungen zwischen dem Unternehmen und diesen nahestehenden Personen liegen vor?
- **a.3** Wurden während des Berichtszeitraums Geschäfte mit diesen nahestehenden Personen durchgeführt? Sofern dies zutrifft, sind Art und Zweck zu erfragen.

b. Überprüfung der erhaltenen Informationen auf Vollständigkeit

- **b.1** Auswertung der Regelungen des Unternehmens zur Feststellung von nahestehenden Personen. Sind dem Abschlussprüfer sämtliche nahestehenden Unternehmen bekannt?
- **b.2** Befragungen zu **Verbindungen** der Mitglieder von Aufsichtsgremien, der gesetzlichen Vertreter und der leitenden Angestellten **zu anderen Unternehmen**
- **b.3** **Auswertung von Listen / Aufstellung der Eigentümer** zur Feststellung der wesentlichen Anteilseigner (z. B. Aufstellung der Hauptaktionäre anhand des Aktienbuchs)

8.4.2 Feststellung von Beziehungen zu nahestehenden Personen; Forts.

b. Überprüfung der erhaltenen Informationen auf Vollständigkeit; Forts.

b.4 Auswertung der Protokolle von Sitzungen der Anteilseigner (Gesellschafter- oder Hauptversammlungen) und der Aufsichtsgremien oder anderer geeigneter Unterlagen

b.5 Befragung der anderen externen Prüfern, deren Arbeit der Abschlussprüfer verwerten will, sowie von Vorjahresprüfern über deren Kenntnisse zu weiteren nahestehende Personen

b.6 Auswertung von Steuererklärungen des Unternehmens (z. B. Ergebniszuweisungen) und anderen für Behörden erstellten Informationen (z. B. statistische Meldungen)

b.7 Berücksichtigung von Prüfungsergebnissen zu den Berichten der Vorstände von abhängigen Aktiengesellschaften über die Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen

8.4.2 Feststellung von Beziehungen zu nahestehenden Personen; Forts.

c. Austausch / Kommunikation innerhalb des Prüfungsteams

Da die Verbundunternehmen in der Regel zeitnah durch verschiedene Prüfer eines Teams bearbeitet werden, ist ein gegenseitiger Austausch über relevante Informationen, die durch o.g. Prüfungshandlungen erlangt wurden, unverzichtbar.

d. Zielsetzung / Erlangung der Vorabkenntnisse

Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer muss ein Verständnis der Kontrollen gewinnen, die eingerichtet wurden, um

- Beziehungen zu und Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen in Übereinstimmung mit den
  RL-Grundsätzen zu **identifizieren**, auszuweisen oder anzugeben,
- bedeutsame Geschäftsvorfälle und Vereinbarungen **mit nahe stehenden Personen** zu **genehmigen**,
- bedeutsame Geschäftsvorfälle und Vereinbarungen **außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** zu **genehmigen**.

8.4.3 Ausgewählte Indizien für nicht festgestellte Beziehungen zu nahestehenden Personen

a. Geschäftsvorfälle zu ungewöhnlichen Konditionen

- bspw. mit unüblichen Preisen, Zinssätzen, Garantien

b. Geschäftsvorfälle, für deren Abschluss es keinen schlüssigen wirtschaftlichen Grund gibt

- bspw. Verkauf einer schrottreifen Maschine an die ausländische Tochtergesellschaft zu einem unangemessenen Preis

c. Geschäftsvorfälle, deren wirtschaftlicher Gehalt von der rechtlichen Gestaltung abweicht

- bspw. entgeltliche Überlassung von nicht genutzten Patenten durch den Gesellschafter an die Gesellschaft

d. Geschäftsvorfälle, die in ungewöhnlicher Weise abgewickelt wurden

- bspw. Verkauf des Layouts einer Imagebroschüre an die Gesellschaft durch die neue Lebensgefährtin des Fremdgeschäftsführers

8.4.4 Besondere Prüfungshandlungen zur Feststellung von Anhaltspunkten

a. Einzelfallprüfungen bei **ausgewählten Geschäftsvorfällen** und Beständen

b. Auswertung der **Protokolle** von Sitzungen der Anteilseigner und der Aufsichtsgremien

c. Einsichtnahme in die **buchhalterischen Aufzeichnungen** über große oder ungewöhnliche Geschäftsvorfälle oder Bestände

d. Würdigung eingeholter **Bank- und Rechtsanwaltsbestätigungen**

e. Feststellung zu **Bürgschafts- und Haftungsverhältnissen**

f. Feststellungen zu **Beteiligungsgeschäften**

8.4.5 Prüfung der festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen

a. Grundfall: ausreichende Prüfungsnachweise

- Einholung angemessener und ausreichender Prüfungsnachweise
  - Wurden die festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen ordnungsgemäß in der Rechnungslegung erfasst und offen gelegt?

8.4.5 Prüfung der festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen; Forts.

b. Sonderfall 1: „Hindernisse bei Erlangung der Prüfungsnachweise“

Gestaltet sich die Erlangung von Prüfungsnachweisen aufgrund der Art der Geschäftsvorfälle schwierig (bspw. bei Vorräten, die von nahestehenden Personen in Konsignation gehalten werden …), so können z. B. folgende Prüfungshandlungen vorgenommen werden:

- **b.1** Einholung einer Bestätigung zu den Bedingungen und zum Betrag des Geschäftsvorfalles mit nahestehenden Personen
- **b.2** Auswertung von Nachweisen, die im Besitz von nahestehenden Personen sind
- **b.3** Einholung einer Bestätigung oder Erörterung von Informationen über diese Geschäftsvorfälle mit Personen, die involviert sind – Banken, Versicherer, Rechtsanwälte

8.4.5 Prüfung der festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen, Forts.

c. Sonderfall 2: Feststellung von nicht mitgeteilten nahestehenden Personen

Entdeckt der Abschlussprüfer nahestehende Personen oder Geschäftsvorfälle mit diesen, die **ihm zuvor nicht genannt wurden** oder nicht von den gesetzlichen Vertretern festgestellt wurden hat er, so hat er folgende Konsequenzen zu ergreifen:

- **c.1** Unverzügliche **Information** der Mitglieder des **Prüfungsteams**
- **c.2** Durchführung zusätzlicher geeigneter **aussagebezogener Prüfungshandlungen**
- **c.3** **Erneute Einschätzung** des Risikos solcher unentdeckten Beziehungen oder Geschäftsvorfällen und erforderlichenfalls Festlegung zusätzlicher Prüfungshandlungen
- **c.4** **Abwägung** der **Auswirkungen auf die Abschlussprüfung** aufgrund der neuen Erkenntnis, falls die gesetzlichen Vertreter diese Beziehungen oder Geschäftsvorfälle offensichtlich bewusst verschwiegen haben
- **c.5** **Aufforderung** der gesetzlichen Vertreter **sämtliche Geschäftsvorfälle** mit den neu identifizierten nahestehenden Personen festzustellen
- **c.6** **Befragung** der gesetzlichen Vertreter, **warum** diese Beziehungen oder Geschäftsvorfälle **nicht** durch das IKS **identifiziert** wurden

8.4.6 Besondere ergänzende Prüfungshandlungen bei bedeutsamen Geschäftsvorfällen

Insbesondere bei bedeutsamen Geschäftsvorfällen hat der Abschlussprüfer folgende Prüfungshandlungen vorzunehmen:

a. Einsichtnahme in die zu Grunde liegenden Verträge

- **a.1** Einschätzung, ob die Geschäftsvorfälle zur Fälschung der Rechnungslegung oder zur Unterschlagung von Vermögenswerten dienen könnten
- **a.2** Überprüfung, ob die Bedingungen der Geschäftsvorfälle mit den Erklärungen der gesetzlichen Vertreter in Einklang stehen
- **a.3** Kontrolle, ob die Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß in der Rechnungslegung erfasst und offen worden sind

b. Erlangung von Prüfungsnachweisen über die Genehmigung der Geschäftsvorfälle

8.4.7 Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan

Erlangt der Abschlussprüfer während der Prüfung Kenntnis von bedeutsamen Sachverhalten im Zusammenhang mit nahestehenden Personen, ist er verpflichtet dies den Aufsichtsorganen mitzuteilen.

8.4.8 Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer

Verpflichtende Einholung von schriftlichen Erklärungen zu:

- Vollständigkeit der gegebenen Informationen über nahestehende Personen und der Geschäftsvorfälle mit diesen
- Angemessenheit der Angaben in der Rechnungslegung, die nahestehende Personen betreffen

Ggf. können zu einzelnen prüfungsrelevanten Sachverhalten auch schriftliche Erklärungen beim Aufsichtsorgan eingeholt werden.

8.4.9 Auswirkungen auf die Prüfung des Lageberichts

Beurteilung der Angaben von Beziehungen zu und Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen im Abschluss und Lagebericht

Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die

- **identifizierten Beziehungen und Geschäftsvorfälle** im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen entsprechend den Rechnungslegungs-Grundsätzen angegeben wurden.
- **Auswirkungen dieser Beziehungen** und Geschäftsvorfälle **verhindern** konnte, dass der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt und der Lagebericht die Lage der Gesellschaft zutreffend abbildet.

8.4.10 Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk

Folgende Sachverhalte können eine Darstellung im Prüfungsbericht oder Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk erforderlich machen:

- Es können keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise erlangt werden **(Prüfungshemmnis).**
- Die von den geltenden Rechnungslegungs-Grundsätzen erforderlichen Angaben sind nicht ordnungsgemäß

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 8/1:** „Übersicht nahestehende Personen“
- **Praxishilfe 8/2:** „Schaubild zu nahestehenden Unternehmen und Personen i. S. d. Überblick RS HFA 33 Anlage 1 (→ IAS 24)“
- **Praxishilfe 8/3:** „Dokumentation zu nahestehenden Unternehmen / Personen“
- **Praxishilfe 8/4:** „Nahestehende Personen – Individuelle Prüfungshandlungen“

Raum für Notizen

Themenbereich 9:
Einsatz von Dienstleistern durch das geprüfte Unternehmen

Gliederung

9.1 Auslagerung von betrieblichen Funktionen

9.2 Ziele / Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

9.3 Anforderungen nach ISA [DE] 402

9.1 Auslagerung von betrieblichen Funktionen

9.1.1 Überblick: Facharbeit ISA [DE] 402

9.1.2 Überblick: Wer prüft was?

9.1.3 Arten der Auslagerungen

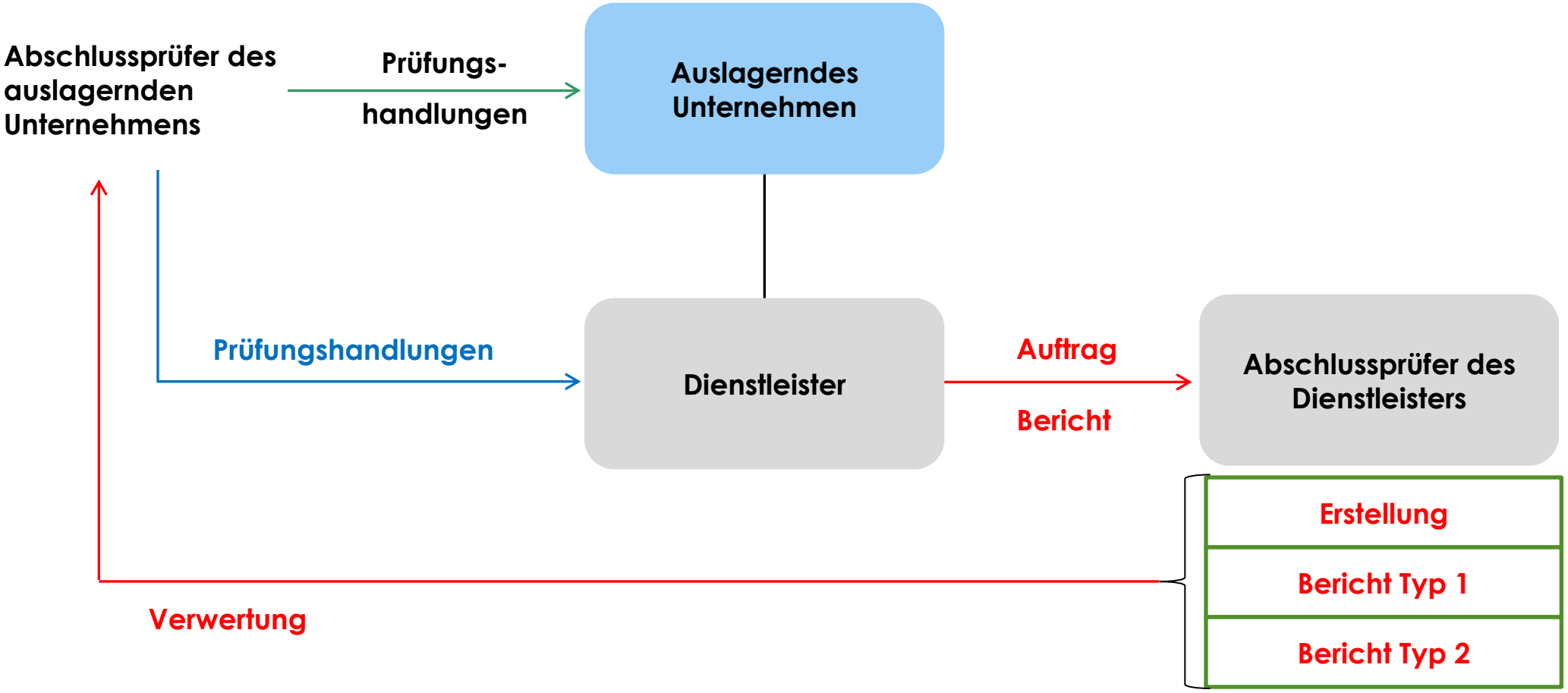
9.1.4 Exkurs: Mindestbestandteile eines Vertrages mit einem Auftragsdatenverarbeiter

9.1 Auslagerung von betrieblichen Funktionen

9.1.1 Überblick: Facharbeit ISA [DE] 402

ISA [DE] 402	Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen.
IDW PS 331 n.F.	Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung
IDW PS 951 n.F. (03.2021)	Die Prüfung des internen Kontrollsystems bei Dienstleistungsunternehmen

9.1.2 Überblick: Wer prüft was?



9.1.3 Arten der Auslagerungen

a. Rechenzentrumsbetreiber

Zur Verfügung Stellung von Hard- und Software durch externen Dienstleister zur **externen Verarbeitung** von Daten über Geschäftsvorfälle.

b. Shared Service Center

Zentrale zur Verfügungstellung **betrieblicher Funktionen** innerhalb eines **(Konzern-)Verbundes**

- in eigenständigen Unternehmenseinheiten (konzerninterne Servicegesellschaft)
- bspw. Auslagerung der Debitoren-, Kreditorenbuchhaltung ggf. in der ausländischen Tochtergesellschaft

9.1.3 Arten der Auslagerungen; Forts.

c. Business Process Outsourcing

- Auslagerung **betrieblicher Funktionen** an einen **externen Dienstleister**
  - in der Regel inklusive des notwendigen IT-Systems

d. Empfehlung für das auslagernde Unternehmen

Eindeutige qualifizierte **schriftliche Vereinbarung** zur Teilung der Verantwortlichkeit zwischen zu prüfendem Unternehmen und dem externen Dienstleister inklusive Kontrollrecht für das auslagernde Unternehmen sowie dessen Abschlussprüfer.

e. Achtung: Keine Auslagerung der Verantwortung

Zu prüfendes Unternehmen bleibt auch bei Auslagerung weiterhin für das IKS verantwortlich.

ACHTUNG: Nach der DSGVO sind Unternehmen verpflichtet, mit Ihren Auftragsdatenverarbeitern (Business Process Outsourcing), die nicht dem Berufsgeheimnis unterliegen, sachgerechte Verträge zu schließen.

9.1.4 Exkurs: Mindestbestandteile eines Vertrags mit einem Auftragsdatenverarbeiter

Der Auftragsdatenverarbeiter

1. verarbeitet die personenbezogenen Daten nur nach der dokumentieren Verfahrensweise des Auftraggebers.
2. verpflichtet seine Mitarbeiter zur Vertraulichkeit und Verschwiegenheit.
3. ergreift Maßnahmen zur Sicherheit der Verarbeitung.
4. hält die Pflichten in dem Fall ein, dass er weitere Auftragsverarbeiter unterbeauftragt (gemäß Artikel 28 Absatz 2 und 4).
5. unterstützt den Verantwortlichen bei Einhaltung der Pflichten hinsichtlich des Datenschutzes.
6. löscht die personenbezogenen Daten bei Beendigung des Auftrages beziehungsweise gibt sie zurück.
7. weist dem Verantwortlichen die Einhaltung der vereinbarten Pflichten durch den Beauftragten nach.

9.2 Ziele / Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers

9.2 Ziele / Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers

a. Ausmaß / Reichweite der ausgelagerten Leistungen

Erlangung eines **Verständnisses** von Art und **Bedeutsamkeit**

- der von dem Dienstleister erbrachten Dienstleistungen und
- von deren Auswirkungen auf das für die Abschlussprüfung relevante IKS der auslagernden Einheit (Schnittstellen und Kommunikationswege)

b. Besondere Risikobeurteilung

Die Vorabkenntnisse des Abschlussprüfers über die ausgelagerten Tätigkeiten des Unternehmens müssen ausreichend sein, um

- die **Risiken wesentlicher falscher Darstellungen** festzustellen und zu beurteilen sowie
- geeignete **Prüfungshandlungen** zu planen und durchzuführen, um diesen Risiken zu begegnen

9.3 Anforderungen nach ISA [DE] 402

9.3.1 Anforderungen an die Abschlussprüfung nach ISA [DE] 402

9.3.2 Gewinnung eines Verständnisses über die ausgelagerten Dienstleistungen

9.3.3 Gewinnung eines Verständnisses der Auswirkungen auf das rechnungslegungsbezogene IKS

9.3.4 Reaktion des Abschlussprüfers auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

9.3.5 Sonderfall: Umgang eines Subdienstleisters mit Dienstleistern

9.3.6 Sonderfall: Feststellung von Mängeln beim Dienstleister

9.3.7 Sonderfall: Erteilung des Vermerks durch den Abschlussprüfer

9.3.8 Ausblick: Zunehmende Auslagerung durch Digitalisierung

9.3 Anforderungen nach ISA [DE] 402

9.3.1 Anforderungen an die Abschlussprüfung nach ISA [DE] 402

Schritt 1: Gewinnung eines Verständnisses der ausgegliederten Dienstleistungen

Schritt 2: Gewinnung eines Verständnisses der Auswirkungen auf das rechnungslegungsbezogene IKS

Schritt 3: Risikobeurteilung

- Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
- Sonderfall: Umgang eines Subdienstleisters mit Dienstleistungen
- Sonderfall: Feststellung von dolosen Handlungen, Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie nicht korrigierte falsche Darstellungen im Zusammenhang mit den Tätigkeiten beim Dienstleister

9.3.2 Gewinnung eines Verständnisses über die ausgelagerten Dienstleistungen

Parameter zur prüferischen Beurteilung

- **Art** der vom Dienstleister erbrachten Dienstleistungen und deren **Bedeutung für die auslagernde Einheit** sowie Auswirkungen auf das IKS der auslagernden Einheit sollten in den Dauerarbeitspapieren dokumentiert werden.
- **Art und Wesentlichkeit** der vom Dienstleister verarbeiteten Geschäftsvorfälle oder der von ihm beeinflussten Konten oder Rechnungslegungsprozesse
- **Grad der Wechselwirkung** zwischen den Tätigkeiten des Dienstleisters und denjenigen der auslagernden Einheit
- **Art der Beziehung** zwischen der auslagernden Einheit und dem Dienstleister inklusive der vertraglichen Bestimmungen für die ausgelagerten Dienstleistungen

9.3.2 Gewinnung eines Verständnisses der ausgelagerten Dienstleistungen, Forts.

b. Beispiele für mögliche Quellen der Informationsgewinnung

- **b.1** Vertrag oder Vereinbarung über den Dienstleistungsumfang zwischen der auslagernden Einheit und dem Dienstleister
- **b.2** Berichte von Dienstleistern, internen Prüfern oder Aufsichtsbehörden über Kontrollen beim Dienstleister
- **b.3** Berichte des Prüfers des Dienstleisters
- **b.4** Erfahrungen aus anderen Prüfungsaufträgen
- **b.5** Schriftverkehr / Prüfprotokolle / Rückfragebriefe zwischen dem auslagernden Unternehmen und dem externen Dienstleistern
- **b.6** Benutzerhandbücher
- **b.7** Systemübersichten
- **b.8** Fachliche Handbücher

9.3.3 Gewinnung eines Verständnisses der Auswirkungen auf das rechnungslegungsbezogene IKS

a. Folgen des Auslagerungsprozesses

Zentrale Prüferfrage:

Beeinflusst das ausgelagerte IKS die Beurteilung der Kontrollrisiken beim zu prüfenden Unternehmen?

a.1 **Merkmale**

- Art und Umfang der vom Dienstleistungsunternehmen durchgeführten Tätigkeiten
- Grad der Spezialisierung des Dienstleistungsunternehmens für die ausgelagerten Tätigkeiten
- Auswirkungen der ausgelagerten betrieblichen Funktionen auf die wesentlichen Aussagen im JA/KA und LB/KLB

a.2 **Regelfall: Prüfungshandlungen bei dem zu prüfenden Unternehmen**

Durchführung von Systemprüfungen bei dem zu prüfenden Unternehmen durch den Abschlussprüfer

a.3 **Ausnahmefall: Ergänzende Prüfungshandlungen bei den Dienstleistern**

Sind diese Prüfungsnachweise nicht ausreichend oder ungeeignet, muss der Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen durchführen, bspw.

- Kontaktaufnahme über die auslagernde Einheit zu dem Dienstleister, um Informationen zu erlangen
- Besuch des Dienstleisters und Durchführung von Prüfungshandlungen
- Hinzuziehen eines anderen Prüfers

9.3.3 Gewinnung eines Verständnisses der Auswirkungen auf das rechnungslegungsbezogene IKS; Forts.

b. Sonderfall: Feststellung eines besonders hohen Risikos

Einholung eines **Berichtes** vom **Typ 1** oder **Typ 2**

- Erstellung durch Prüfer des Dienstleisters
- Beauftragung durch Dienstleister
- Vorgabe eines autorisierten anerkannten Standards, bspw. ISAE*) 3402, IDW PS 951 n.F.
- Inhalt **Bericht Typ 1**
  - Beschreibung und Ausgestaltung der Kontrollen (Beurteilung der **Angemessenheit**)
  - Sind die Regelungen beim Dienstleister angemessen?
- Inhalt **Bericht Typ 2**
  - Wie **Typ 1**, **jedoch zusätzlich** Beurteilung der **Wirksamkeit** der Kontrollen
  - Werden die Regelungen und Vorgaben des Dienstleisters innerhalb eines Berichtzeitraums eingehalten?

*) ISAE = International Standard on Assurance Engagement; ISAE 3402 = International anerkannter Standard zur Prüfung des IKS bei Outsourcing – Dienstleistern

9.3.3 Gewinnung eines Verständnisses der Auswirkungen auf das rechnungslegungsbezogene IKS; Forts.

c. Voraussetzung für die Verwertung eines Berichtes

- Würdigung von Art, Inhalt und Angemessenheit
  - **Typ 2**: Sind die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers des DL-Unternehmens nach Art, Umfang und Zeitpunkt ausreichend (Wirksamkeit)?
- Beurteilung der beruflichen Qualifikation und fachlichen Kompetenz des externen Prüfers
- Einschätzung der Qualität der Arbeit des externen Prüfers

d. Notwendige Erfordernis weiterer Prüfungshandlungen

Sofern keine Berichte vorliegen oder die durch den Bericht erlangten Nachweise nicht ausreichen, sind weitere Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer beim Dienstleister des geprüften Unternehmens vorzunehmen.

9.3.4 Reaktion des Abschlussprüfers auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

a. Aussagen auf Abschlussebene

- Schaffung angemessener und ausreichender Prüfungsnachweise auf Grundlage der bei dem auslagernden Unternehmen vorhandenen Unterlagen und Aufzeichnungen
- Sofern dies nicht gelingt, sind weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen, bspw.
  - **eigene physische Einsichtnahme** in die Aufzeichnungen beim Dienstleister
  - **direkter Zugriff** auf elektronisch geführte Aufzeichnungen beim Dienstleister

b. Funktionsprüfung des ausgelagerten IKS zur Wirksamkeit der Kontrollen

- Durchführung von **eigenen Funktionsprüfungen** bei dem Dienstleister
- Hinzuziehen eines anderen Prüfers, der für den Abschlussprüfer des Auslagernden Funktionsprüfungen beim Dienstleister durchführt
- Nutzung eines Berichts des Typs 2, sofern vorhanden
  - Bei Verwendung muss der Abschlussprüfer feststellen, ob der Bericht des Prüfers des Dienstleisters ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise enthält

9.3.5 Sonderfall: Umgang eines Subdienstleisters mit Dienstleistern

- Beurteilung, ob diese Dienstleistungen für die Prüfung des Abschlusses der auslagernden Einheit relevant sind
- Trifft dies zu, so muss der Abschlussprüfer die Anforderungen des IDW PS 331 n.F. im Hinblick auf die vom Subdienstleister erbrachten Dienstleistungen einhalten

9.3.6 Sonderfall: Feststellung von Mängeln beim Dienstleister

Dolose Handlungen, Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie nicht korrigierte falsche Darstellungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten beim Dienstleister

- Befragung des Managements
- Beurteilung der Auswirkungen auf Art, zeitliche Einteilung, und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen sowie Auswirkung auf die Schlussfolgerungen und das Prüfungsurteil / Vermerk des Abschlussprüfers

9.3.7 Sonderfall: Erteilung des Vermerks durch den Abschlussprüfer

a. Regelfall: Keine Bezugnahme im Prüfungsurteil auf die Tätigkeit eines Abschlussprüfers des Dienstleisters

b. Ausnahmefall: Bezugnahme im Prüfungsurteil auf die Tätigkeit eines Abschlussprüfers des Dienstleisters

Dies ist geboten sofern ein modifiziertes Prüfungsurteil (Einschränkung / Versagung) abgegeben wird und dies zum Verständnis relevant ist.

Dabei ist unbedingt folgendes zu beachten:

- Es ist ein weiterer **Hinweis** (IDW PS 406 n.F. (10.2021)) aufzunehmen, dass die Verantwortung des Abschlussprüfers durch die Bezugnahme nicht verringert wird.
- Ggf. ist die Zustimmung des Prüfers des Dienstleisters vor Bezugnahme innerhalb des Vermerks einzuholen.
- Bspw. Bezugnahme im Vermerk für Zwecke der Transparenz bei Prüfungen im öffentlichen Sektor.

9.3.7 Sonderfall: Erteilung des Vermerks durch den Abschlussprüfer; Forts.

c. Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk, sofern keine angemessenen und ausreichenden Prüfungsnachweise erlangt werden können

c.1 Abschlussprüfer des auslagernden Unternehmens kann **kein ausreichendes Verständnis** der von dem Dienstleister erbrachten Dienstleistung gewinnen

- somit liegt **keine ausreichende Grundlage** für die Feststellung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen vor

c.2 Abschlussprüfer geht davon aus, dass Kontrollen funktionieren, kann jedoch **keine ausreichenden Prüfungsnachweise** über deren Wirksamkeit erlangen

c.3 Geeignete **Prüfungsnachweise** sind **nur** aus den **beim Dienstleister** gelagerten Unterlagen zu erlangen, jedoch hat der Abschlussprüfer hierauf **keinen** direkten **Zugriff**

c.4 Mögliche **Folgen** in Abhängigkeit der Schlussfolgerung des Abschlussprüfers hinsichtlich Auswirkung auf den Abschluss – **wesentlich**?

- einschränkendes Prüfungsurteil
- Nichtabgabe eines Prüfungsurteils

9.3.8 Ausblick: Zunehmende Auslagerung durch Digitalisierung

a. Zunehmender Trend zur Auslagerung

- Besonders im Bereich des **IT-Outsourcing** ist zu erwarten, dass Unternehmen zukünftig stärker als bisher externe Dienstleister in Anspruch nehmen
  - bspw. **Cloud-Computing**
- Externe Dienstleister werden zur Erfüllung Ihres Auftrages **Sub-Dienstleister** beauftragen

b. Konsequenzen für die Abschlussprüfung

Anforderungen an den Abschlussprüfer steigen

- Anforderung, Art und Umfang der Dienstleistungen müssen verstanden werden, um
  - die Relevanz für die Abschlussprüfung beurteilen zu können
- Externe Dienstleister sollten ihre Auftragsabwicklung durch einen Prüfer beurteilen lassen

9.3.8 Ausblick: Zunehmende Auslagerung durch Digitalisierung; Forts.

c. Empfehlungen an den Abschlussprüfer

→ Basis ist das Vorhalten **ausreichender Sachkenntnis**, um die **Auslagerungssachverhalte verstehen** und einordnen zu können sowie ihre Relevanz beurteilen zu können

→ Einholung ausreichender und **angemessener Prüfungsnachweise** bei relevanten Auslagerungen

- Je höher das geschätzte Risiko, desto überzeugender müssen die Prüfungsnachweise sein

→ Fragestellungen im **Umgang** mit den **Berichten des Typs 1 und 2**

- Deckt dieser den Prüfungszeitraum ab?
- Sind alle relevanten Auslagerungsprozesse erfasst ?
- Wurde die Beurteilung der Subdienstleister in die Berichte einbezogen?

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 9:** „Prüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen“

Fachliche Beiträge zu diesem Themenbereich

- **Fachlicher Beitrag 9:** „GoB bei Auslagerung von rechnungsrelevanten Dienstleistungen sowie Cloud Computing – IDW RS FAIT 5“ – AUSZUG

Themenbereich 10:
Brennpunktthemen bei der Prüfung des Anhangs

Gliederung

10.1 Vorüberlegungen zur Anhangprüfung

10.2 Abschließende Hinweise zur Prüfung des Anhangs

10.1 Vorüberlegungen zur Anhangprüfung

10.1.1 Bedeutung des Anhangs

10.1.2 Aufgaben des Anhangs

10.1.3 Form des Anhangs

10.1.4 Inhalt des Anhangs

10.1 Vorabüberlegungen zur Anhangprüfung

Vor Prüfung des Anhangs ist zu klären:

- Besteht eine **Pflicht zur Aufstellung**?
- Werden **bestehende Befreiungsmöglichkeiten**, z. B. § 264 Abs. 3 HGB „befreiender Konzernabschluss“
  von der Aufstellungspflicht **zu Recht in Anspruch** genommen?
- Auch ein **freiwillig aufgestellter Anhang** ist vom Wirtschaftsprüfer zu **prüfen!!!**
- Bestimmung der **Größeklasse des Unternehmens** nach §§ 267 / 267a HGB:
  - Haben sich die **Verhältnisse** gegenüber dem Vorjahr **geändert?**
  - § 267 Abs. 4 S. 1 HGB: Über- bzw. Unterschreitung an **zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen?**
- Welche **gesetzlichen Neuerungen**, z. B. Anhangvorschriften, sind ggf. **erstmals** zu berücksichtigen?

10.1.1 Bedeutung des Anhangs

Die Bedeutung des Anhangs wird sowohl von den Unternehmen als auch von den Wirtschaftsprüfern unterschätzt, obwohl

- der Anhang- wie die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung – ein **gleichrangiger Teil** des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft / KapCoGes ist
- Nichtbeanstandungen des Fehlens einzelner oder mehrerer Anhangangaben zu den häufigsten **Feststellungen der Abschlussdurchsicht der WPK** gehören
- bei unsorgfältiger Prüfung durch den Abschlussprüfer dies häufig zu **fehlerhaft erteilten Prüfungsurteilen** führen kann

10.1.2 Aufgaben des Anhangs

- Bereitstellung von zusätzlichen weiteren Informationen,
  - betreffend die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens
  - Angaben ohne direkten inhaltlichen Zusammenhang mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung
- Entlastung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durch Übernahme von (Wahlpflicht)angaben in den Anhang

→ Sicherstellung der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

10.1.3 Form des Anhangs

Form des Anhangs ist insbes. geprägt durch folgende allgemeine **GoB**:

- **Grundsatz** der **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** gemäß §§ 238 Abs. 1 S. 2, 243 Abs. 2 HGB)
- **Grundsatz** der **Vollständigkeit** gemäß §§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB, Ausnahmen ergeben sich aufgrund der §§ 286 und 288 HGB)
- **Seit BilRUG Vornahme der Pflichtangaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 284 Abs. 1 S. 1 2. HS HBG zwingend in der Reihenfolge der einzelnen Posten, getrennt nach Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.**
- Bei **umfangreichen Aufstellungen** (z. B. Anteilsbesitzliste oder Anlagenspiegel) können diese dem Anhang als **Anlage** beigefügt werden (Beck, 11. Aufl., Tz. 32 zu § 284 HGB).
- Dann ist ein **Verweis** innerhalb des Anhangs auf die betreffende Anlage bei den Erläuterungen zu diesem Posten erforderlich.

10.1.4 Inhalt des Anhangs

- Unterscheidung:

a. Pflichtangaben, die **stets** im Anhang zu machen sind

b. Pflichtangaben, die aufgrund der **Ausübung** eines **Wahlrechts** nicht in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im Anhang gemacht werden **(Wahlpflichtangaben)**

c. **Freiwillige Angaben** im sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss sind zulässig, soweit **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** nicht beeinträchtigt werden

- **Formelle Gliederungsstetigkeit gemäß § 265 Abs. 1 HGB** bei Wahlpflichtangaben: Ein einmalgewählter Ausweis ist **grundsätzlich in den Folgejahren unverändert beizubehalten**
- Zentrale Vorschriften zu Anhangangaben sind die **§§ 284 und 285 HGB**

Daneben existieren zahlreiche **weitere Vorschriften** in HGB, EGHGB, GmbHG und AktG mit Relevanz für den Anhang

10.2 Abschließende Hinweise zur Prüfung des Anhangs

10.2.1 Drei Fragestellungen für die Prüfung des Anhangs

10.2.2 Vorgehensweise bei der Prüfung

10.2.3 Auswirkung fehlender oder fehlerhafter Anhangangaben auf dem Bestätigungsvermerk

10.2.4 „Quasi-obligatorischer" Einsatz einer Prüferhilfe

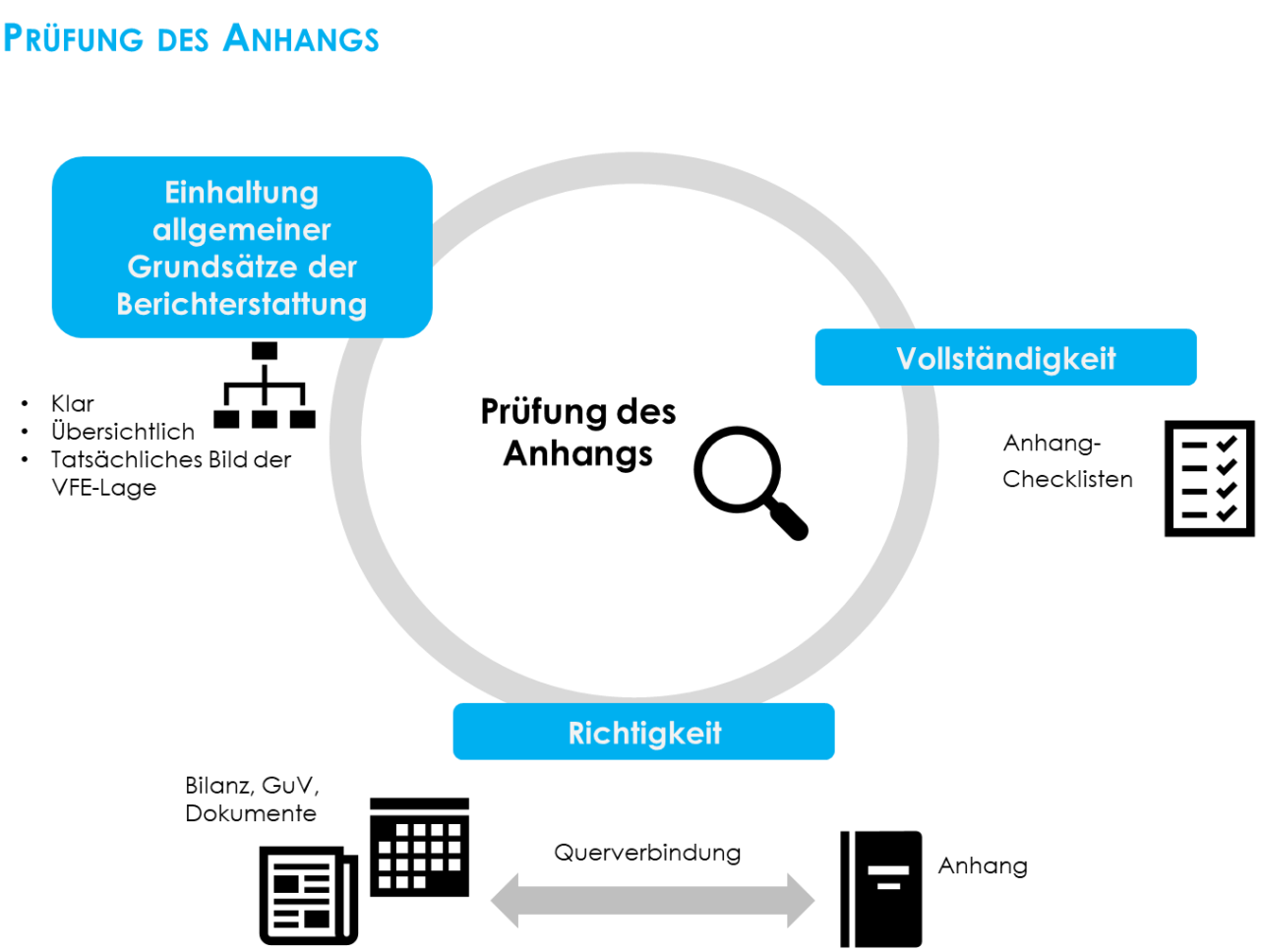
10.2.5 Mögliche Fallstricke / Fehlerquellen bei der Prüfung des Anhangs

10.2.1 Drei Fragestellungen für die Prüfung des Anhangs

Aus diesen Besonderheiten resultieren im Wesentlichen **drei Fragestellungen**, die sich der Prüfer **bei der Durchsicht** des Anhangs stellen sollte:

1. Sind die **allgemeinen Grundsätze der Berichterstattung** erfüllt?
2. Sind **sämtliche erforderlichen** Angaben enthalten?
3. Sind die im Anhang enthaltenen Angaben **richtig**?

10.2.2 Vorgehensweise bei der Prüfung



10.2.2.1 Einhaltung der allgemeinen Grundsätze der Berichterstattung

Das HGB enthält **keine spezifischen Grundsätze** für die Berichterstattung im Anhang. Maßgebend sind demnach die **allgemeinen Grundsätze.**

Der Anhang muss

- **klar und**
- **übersichtlich** sein und

zusammen mit Bilanz und GuV ein **den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** vermitteln.

10.2.2.2 Aufbau des Anhangs

a. Allgemeine Angaben
b. Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
c. Erläuterungen zur Bilanz
d. Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung
e. Sonstige Angaben

(Beck, 11. Aufl., Tz. 25 – 32 zu § 284 HGB)

10.2.3 Auswirkung fehlender oder fehlerhafter Anhangangaben auf dem Bestätigungsvermerk

- Grundsatz der Wesentlichkeit

  Aufgrund der gesetzlichen Vorgaben zu den Anhangangaben wird eine **Entscheidungsrelevanz** für Rechnungslegungsadressaten und damit die **Wesentlichkeit** unterstellt.

- Differenzierte Überlegungen aufgrund von Einzelbetrachtungen

  Im Wege der **Einzelbetrachtung** können einzelne Anhangangaben als **nicht wesentlich** eingestuft werden

(Fragen und Antworten zu ISA 450 bzw. PS 250 n.F. Tz. 6.8)

10.2.3 Auswirkung fehlender oder fehlerhafter Anhangangaben auf dem Bestätigungsvermerk; Forts.

Originäre Anhangangaben

Definition:

Originäre Anhangangaben sind solche Angaben, die nur im Anhang zu machen sind, wie z. B.

- Angaben zu Haftungsverhältnissen oder
- die Anzahl der Arbeitnehmer.

Originäre Angaben können sein:

- **Quantitativ:**
  (Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen § 285 Nr. 3a HGB)
- **Qualitativ:**
  (Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme bei Haftungsverhältnissen, § 285 Nr. 27 HGB)

10.2.3 Auswirkung fehlender oder fehlerhafter Anhangangaben auf dem Bestätigungsvermerk; Forts.

Bezogen auf die Wesentlichkeit wird dann wie folgt unterschieden:

1. Anhangangaben, die einen **Einblick in die Vermögens,- Finanz- und Ertragslage** gewähren

   Die **Wesentlichkeit** solcher Angaben ist bei **Unterlassen solcher Angaben**, unabhängig davon, ob es sich um **quantitative** oder **qualitative** Angaben handelt, unter Berücksichtigung der **Entscheidungsrelevanz für die Adressaten** zu beurteilen.

2. Anhangangaben mit **einem anderen Einblickszie**l, z. B. Angaben zur Vergütung bzw. der Zusammensetzung der Organe (§ 285 Nr. 9a bzw. § 285 Nr. 10 HGB)

   Das **Unterlassen dieser Angaben** ist grundsätzlich unabhängig davon, ob es sich um **quantitative** oder **qualitative** Angaben handelt, als **wesentlich** zu beurteilen.

3. **Fehlerhafte** Angaben oder bei quantitativen Angaben auch **unvollständige** Aspekte

   Unabhängig davon, ob es sich um **quantitative** oder **qualitative** Angaben handelt, ist die Wesentlichkeit unter Berücksichtigung der **Entscheidungsrelevanz für den Adressaten** zu beurteilen.

10.2.3 Auswirkung fehlender oder fehlerhafter Anhangangaben auf dem Bestätigungsvermerk; Forts.

Derivative Angaben

Def.: Derivative Anhangangaben sind solche Angaben, bei denen Angaben aus Bilanz und GuV aufgegliedert oder erläutert werden. Sie sind immer quantitativ. Beispiele sind z. B. die Davon-Vermerke, die in den Anhang aufgenommen werden können.

Bezogen auf die Wesentlichkeit wird dann wie folgt unterschieden:

1. Der **Bilanz- oder GuV-Posten ist unwesentlich**. Dann ist auch das **Unterlassen** der Anhangangaben bzw. eine **fehlerhafte** Angabe **unwesentlich**.
2. Der **Bilanz- oder GuV-Posten ist wesentlich**.
   a. Fehlt eine entsprechende Anhangangabe ist das grundsätzlich wesentlich.
   b. Ist eine entsprechende Anhangangabe fehlerhaft, ist die Wesentlichkeit unter Berücksichtigung der **Entscheidungsrelevanz für den Adressaten** zu beurteilen.

10.2.4 „Quasi-obligatorischer“ Einsatz einer Prüferhilfe

- **WICHTIG:** Abschlussprüfer prüft den Anhang, er **erstellt ihn niemals!**
  - **Ausgangspunkt der Prüfung:** Entwurf des Mandanten, der in der Regel **zum Ende der Prüfung** vorliegt
  - Entwurf sollte **mit Datum versehen** werden
- **Verwendung einer Anhangcheckliste für die Prüfung üblich quasi obligatorisch:**
  - **Jede WP-Praxis verfügt über eine kanzleieinheitliche, jährlich aktualisierte Prüferhilfe für die Prüfung des Anhangs (= bedeutendes Arbeitspapier)**
- **Beachte:**

  WICHTIG: Alle Checklisten gewähren eine ordnungsgemäße Prüfung nur, wenn die Einstellungen der Checkliste richtig ausgewählt werden!

Verwendung der Checkliste gewährleistet, dass

- keine Pflichtangaben vergessen werden
- aktuelle Gesetzesänderungen berücksichtigt werden **(aktuellste Version verwenden)**
- der seit BilRUG verpflichtende Aufbau berücksichtigt wird

10.2.5 Mögliche Fallstricke / Fehlerquellen bei der Prüfung des Anhangs

- Verwendung der **ausgefüllten Vorjahres-Checkliste** (Aktualisierung)
- Verwendung einer **veralteten Checkliste** (BilRUG)
- Übersehen von Pflichtangaben, die erstmals einschlägig sind (geänderte Verhältnisse)
- Unzureichende fachliche Kenntnisse der Prüfers bei der Anwendung der Checkliste

Fazit:

- Gesetzestext, Kommentare, IDW RS HFA
- Erfahrene Kollegen befragen

Es lohnt sich hier ein umfassendes Fachwissen zu den einzelnen Anhangangaben aufzubauen.

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 10/1:** „Wesentlichkeit bei Anhangangaben“
- **Praxishilfe 10/2:** „Prüfung der Ereignisse nach dem Abschlussstichtag“