

Überblick: Standards, die in ihrer Gesamtheit die vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) bilden:

Erstanwendungszeitpunkt: i. d. R. für nach dem 15.12.2023 beginnende Geschäftsjahre

Regelungsbereich	„neue GoA“		Nachrichtlich	
	ISA [DE] [Anzahl 26]	Weiterhin relevante IDW PS [Anzahl 16]	ISA und ISQC 1, die nicht Bestandteil der GoA werden	Bisherige IDW PS
Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing	ISA [DE] 200			IDW PS 200
Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	ISA [DE] 210			IDW PS 220
Prüfungsdokumentation	ISA [DE] 230			IDW PS 460 n. F.
Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen	ISA [DE] 240			IDW PS 210
Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung	ISA [DE] 250			IDW PS 210
Planung einer Abschlussprüfung	ISA [DE] 300			IDW PS 240
Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld	ISA [DE] 315 (Revised 2019)			IDW PS 261 n. F.
Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung	ISA [DE] 320			IDW PS 250 n. F.
Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken	ISA [DE] 330			IDW PS 261 n. F.
Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen	ISA [DE] 402			IDW PS 331 n. F.
Beurteilung der während einer Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen	ISA [DE] 450			IDW PS 250 n. F.
Prüfungsnachweise	ISA [DE] 500			IDW PS 300 n. F.
Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten	ISA [DE] 501			IDW PS 300 n. F.
Externe Bestätigungen	ISA [DE] 505			IDW PS 302 n. F.
Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen	ISA [DE] 510			IDW PS 205
Analytische Prüfungshandlungen	ISA [DE] 520			IDW PS 312

Regelungsbereich	„neue GoA“		Nachrichtlich	
	ISA [DE] [Anzahl 26]	Weiterhin relevante IDW PS [Anzahl 16]	ISA und ISQC 1, die nicht Bestandteil der GoA werden	Bisherige IDW PS
Stichprobenprüfungen	ISA [DE] 530			IDW PS 310
Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben	ISA [DE] 540 (Revised)			IDW PS 314 n. F.
Nahestehende Personen	ISA [DE] 550			IDW PS 255
Nachträgliche Ereignisse	ISA [DE] 560			IDW PS 203 n. F.
Schriftliche Erklärungen	ISA [DE] 580			IDW PS 303 n. F.
Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)	ISA [DE] 600			IDW PS 320 n. F.
Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren	ISA [DE] 610 (Rev. 2013)			IDW PS 321
Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers	ISA [DE] 620			IDW PS 322 n. F.
Vergleichsinformationen – Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse	ISA [DE] 710			IDW PS 318
Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen	ISA [DE] 720 (Revised)			IDW PS 202
Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung		IDW PS 201		
Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit)		IDW PS 208		
Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmensfähigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung		IDW PS 270 n. F.	ISA 570 (Revised)	
Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB		IDW PS 340		
Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung		IDW PS 345		
Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks		IDW PS 400 n. F.	ISA 700	
Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk		IDW PS 401	ISA 701	
Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk		IDW PS 405	ISA 705	
Hinweise im Bestätigungsvermerk		IDW PS 406	ISA 706	
Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben von Abschlüssen und Lageberichten nach § 317 Abs. 3a HGB		IDW PS 410 (10.2021)		

Regelungsbereich	„neue GoA“		Nachrichtlich	
	ISA [DE] [Anzahl 26]	Weiterhin relevante IDW PS [Anzahl 16]	ISA und ISQC 1, die nicht Bestandteil der GoA werden	Bisherige IDW PS
Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten		IDW PS 450 n. F.		
Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen		IDW PS 470 n. F.	ISA 260 (Revised)	
Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management		IDW PS 475	ISA 265	
Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung		IDW PS 350 n. F.		
Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis		IDW QS 1	ISA 220	
Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt werden		IDW PS 480	ISA 800 (Revised)	
Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteile		IDW PS 490	ISA 805 (Revised)	
Auftrag zur Erteilung eines Vermerks zu einem verdichteten Abschluss			ISA 810 (Revised)	
Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen			ISQC 1	

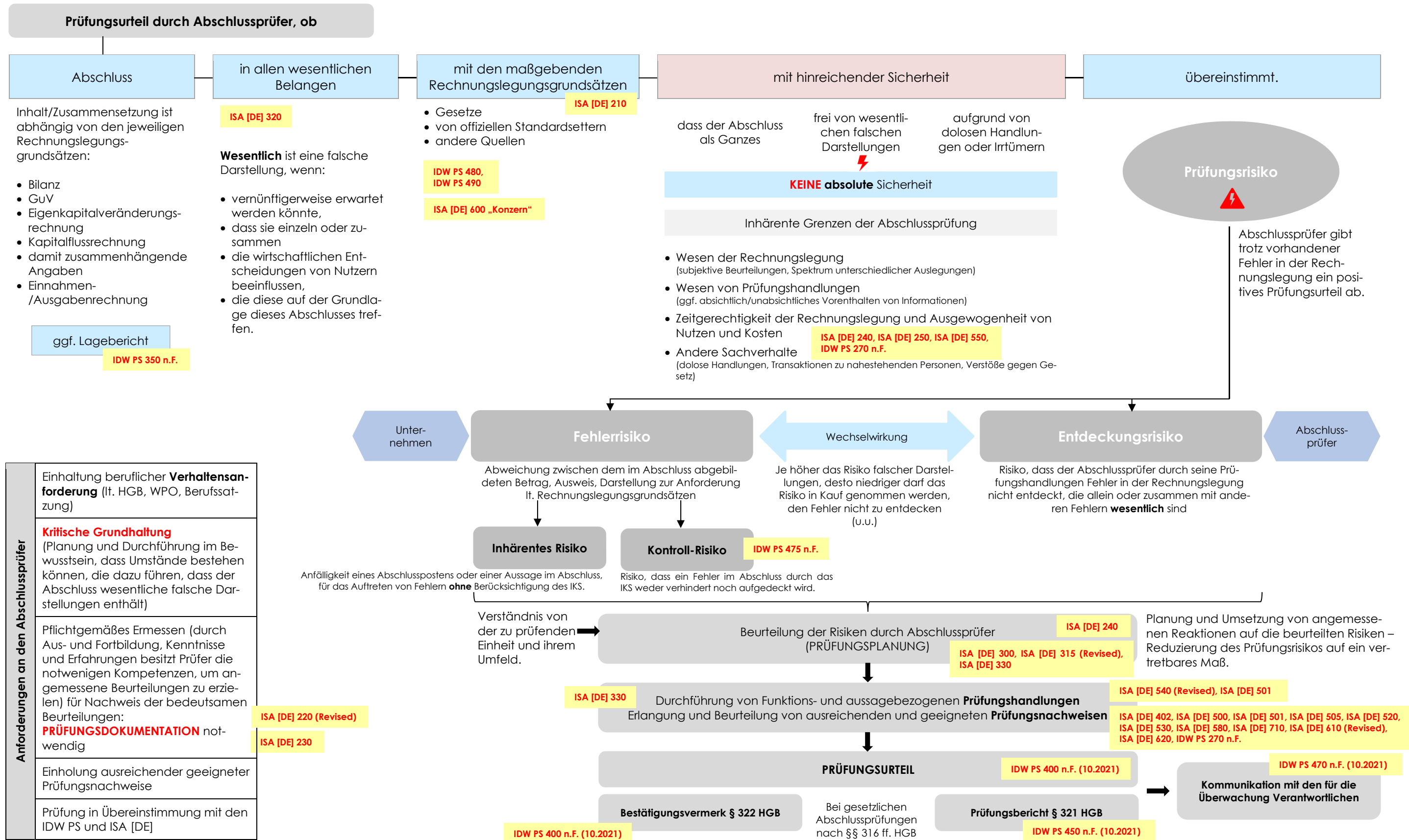
Überblick: Die „neuen GoA“ ab 15.12.2023 für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS

Quelle 1 IAASB Verlautbarungen	→ Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, kurz GoA Verlautbarungen zur Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2022 beginnen, i. d. R. GJ 2023	← Quelle 2 IDW – Verlautbarungen
	ISA [DE]	
ISA 200	ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“	IDW PS 200
ISA 210	ISA [DE] 210 „Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge“	IDW PS 220
ISA 230	ISA [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“	IDW PS 460 n.F.
ISA 240	ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“	IDW PS 210
ISA 250 (Revised)	ISA [DE] 250 (Revised) „Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung“	IDW PS 210
ISA 300	ISA [DE] 300 „Planung einer Abschlussprüfung“	IDW PS 240
ISA 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“	IDW PS 261 n.F.
ISA 320	ISA [DE] 320 „Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung“	IDW PS 250 n.F.
ISA 330	ISA [DE] 330 „Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken“	IDW PS 261 n.F.
ISA 402	ISA [DE] 402 „Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen“	IDW PS 331 n.F.
ISA 450	ISA [DE] 450 „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“	IDW PS 250 n.F.
ISA 500	ISA [DE] 500 „Prüfungsnachweise“	IDW PS 300 n.F.
ISA 501	ISA [DE] 501 „Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten“	IDW PS 300 n.F.
ISA 505	ISA [DE] 505 „Externe Bestätigungen“	IDW PS 302 n.F.
ISA 510	ISA [DE] 510 „Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen“	IDW PS 205
ISA 520	ISA [DE] 520 „Analytische Prüfungshandlungen“	IDW PS 312
ISA 530	ISA [DE] 530 „Stichprobenprüfungen“	IDW PS 310
ISA 540 (Revised)	ISA [DE] 540 (Revised) „Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben“	IDW PS 314 n.F.
ISA 550	ISA [DE] 550 „Nahestehende Personen“	IDW PS 255
ISA 560	ISA [DE] 560 „Nachträgliche Ereignisse“	IDW PS 203 n.F.
ISA 580	ISA [DE] 580 „Schriftliche Erklärungen“	IDW PS 303 n.F.
ISA 600	ISA [DE] 600 (Revised) „Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“	IDW PS 320 n.F.
ISA 610 (Revised 2013)	ISA [DE] 610 (Revised 2013) „Nutzung der Tätigkeit von internen Revisoren“	IDW PS 321
ISA 620	ISA [DE] 620 „Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers“	IDW PS 322 n.F.
ISA 710	ISA [DE] 710 „Vergleichsinformationen – Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse“	IDW PS 318
ISA 720 (Revised)	ISA [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“	IDW PS 202
	Für die Prüfung des Abschlusses relevante IDW PS	
	IDW PS 201 n.F. (09.2022) „Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung“	IDW PS 201
	IDW PS 202 n.F. (08.2023) „Pflichten des Prüfers bei Aufnahme eines von ihm geprüften Abschlusses in einen Prospekt“	
	IDW PS 208 (08.2021) „Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit)“	IDW PS 208
ISA 570 (Revised)	IDW PS 270 n.F. (10.2021) „Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“	IDW PS 270 n.F.
	IDW PS 340 (01.2022) „Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB“	IDW PS 340
	IDW PS 345 (02.2023) „Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung“	IDW PS 345
ISA 700 (Revised)	IDW PS 400 n.F. (10.2021) „Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks“	IDW PS 400 n.F.
ISA 701	IDW PS 401 n.F. (10.2021) „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk“	IDW PS 401 n.F.
ISA 705 (Revised)	IDW PS 405 n.F. (10.2021) „Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk“	IDW PS 405 n.F.
ISA 706 (Revised)	IDW PS 406 n.F. (10.2021) „Hinweise im Bestätigungsvermerk“	IDW PS 406 n.F.
	IDW PS 410 (06.2022) „Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben von Abschlüssen und Lageberichten nach § 317 Abs. 3a HGB“	IDW PS 410
ISA 810 (Revised)	IDW PS 450 n.F. (10.2021) „Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten“	IDW PS 450
ISA 260 (Revised)	IDW PS 470 n.F. (10.2021) „Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“	IDW PS 470
ISA 265	IDW PS 475 „Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management“	IDW PS 475
	Für die Prüfung des Lageberichts relevante IDW PS	
	IDW PS 350 n.F. (10.2021) „Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung“	IDW PS 350
	IDW PS 351 (11.2023) „Die formelle Prüfung der Angaben zur Frauenquote als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung“	
	Anforderungen an Wirtschaftsprüferpraxis	
ISQM1	IDW QMS 1 (09.2022) „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“	IDW QS 1
ISQM2	IDW QMS 2 (09.2022) „Durchführung und Dokumentation einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung“	
ISA 220 (Revised)	ISA [DE] 220 (Revised) „Qualitätssicherung bei der Auftragsabwicklung“	
	IDW GoA KMU	
	IDW PS KMU 1 (09.2022) „Anwendung und Vorbemerkungen“	IDW PS KMU 1
	IDW PS KMU 2 (09.2022) „Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung“	IDW PS KMU 2
	IDW PS KMU 3 (09.2022) „Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung“	IDW PS KMU 3
	IDW PS KMU 4 (09.2022) „Risikoidentifizierung und -beurteilung“	IDW PS KMU 4
	IDW PS KMU 5 (09.2022) „Reaktionen auf beurteilte Risiken“	IDW PS KMU 5
	IDW PS KMU 6 (09.2022) „Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung schriftlicher Erklärungen“	IDW PS KMU 6
	IDW PS KMU 7 (09.2022) „Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung“	IDW PS KMU 7
	IDW PS KMU 8 (09.2022) „Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen“	IDW PS KMU 8
	IDW PS KMU 9 (09.2022) „Ergänzende Anforderungen für besondere Fälle“	IDW PS KMU 9
	IDW PS KMU 10 (03.2025) „Ergänzende Anforderungen für Konzernabschlussprüfungen“	IDW PS KMU 10

Short-View zu ISA [DE] 200:

Anwendung für WJ – Beginn **nach 15.12.2023**

„Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“



Anforderungen an den Abschlussprüfer	Einhaltung beruflicher Verhaltensanforderung (lt. HGB, WPO, Berufssatzung)
	Kritische Grundhaltung (Planung und Durchführung im Bewusstsein, dass Umstände bestehen können, die dazu führen, dass der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthält)
	Pflichtgemäßes Ermessen (durch Aus- und Fortbildung, Kenntnisse und Erfahrungen besitzt Prüfer die notwendigen Kompetenzen, um angemessene Beurteilungen zu erzielen) für Nachweis der bedeutsamen Beurteilungen: PRÜFUNGSdokUMENTATION notwendig
	Einholung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise
	Prüfung in Übereinstimmung mit den IDW PS und ISA [DE]

					Index/Ablage:
	Zielgruppe:	Nachschauzeitraum:	Hz. 1:	Hz. 2:	Seite:
Mandant:		Prüffeld: Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen		Anwendung: Stand: Version:	
				Datum der Bearbeitung:	

Prüfung und Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen und ISA [DE] 210

Tz.		relevant	nicht relevant	Bemerkung (bitte stets individuelle Erläuterungen vornehmen)  = Vertretbarkeit liegt vor  = weitere Beurteilung erforderlich
1	„Erfordernis: Ohne vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze besitzt das Management keine angemessene Grundlage für die Aufstellung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts], und der Abschlussprüfer verfügt nicht über geeignete Kriterien für die Prüfung des Abschlusses [und – soweit einschlägig – des Lageberichts].“ ISA [DE] 210 A.3			
2	Beschreibung der Faktoren für die Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen			
2.1	Art der Einheit → z. B. Gewerbebetrieb, Kommunalbetrieb			Beschreibung:
2.2	Zweck des Abschlusses → Adressatenkreis Allgemeinheit oder Nutzergruppe			Beschreibung:
2.3	Art der Finanzaufstellungen → Vollständiger Abschluss oder einzelne Finanzaufstellung			Beschreibung:
2.4	Gesetze oder andere Rechtsvorschriften → Gibt es standardsetzende Organisationen?			

Tz.		relevant	nicht relevant	Bemerkung (bitte stets individuelle Erläuterungen vornehmen)  = Vertretbarkeit liegt vor  = weitere Beurteilung erforderlich
3.	Prüfungsschema			
3.1	Sind die Rechnungslegungsgrundsätze durch das Gesetz oder andere Rechtsvorschriften vorgeschrieben? Antwortfall: „Nein“ RL-Grundsätze sind in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag auf Vertretbarkeit zu überprüfen – weiter mit 3.2. Antwortfall: „Ja“ → RL-Grundsätze sind grundsätzlich vertretbar Ausnahme: Es gibt offensichtliche Anzeichen, die in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag dagegen sprechen. Antwortfall: „Nein“ → RL-Grundsätze sind vertretbar Antwortfall: „Ja“ → RL-Grundsätze sind in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag auf Vertretbarkeit zu überprüfen – weiter mit 3.2.			   
3.2	Kommen Rechnungslegungsstandards anderer Rechtsräume zur Anwendung, die von Organisationen festgelegt wurden, die zur Veröffentlichung oder Verbreitung von Standards autorisiert oder anerkannt sind? - z. B. Handelsrechtliche Vorschriften zur Rechnungslegung (HGB) oder International Financial Reporting Standards (IFRS). Antwortfall: „Ja“ → RL-Grundsätze sind vertretbar Antwortfall: „Nein“ → RL-Grundsätze sind in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag auf Vertretbarkeit zu überprüfen – weiter mit 3.3.			 

Tz.		relevant	nicht relevant	Bemerkung (bitte stets individuelle Erläuterungen vornehmen)  = Vertretbarkeit liegt vor  = weitere Beurteilung erforderlich
3.3	Hat der Berufsstand die Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze im Interesse der Abschlussprüfer bereits gewürdigt und für vertretbar gehalten? Antwortfall: „Ja“ → RL-Grundsätze sind vertretbar Antwortfall: „Nein“ → RL-Grundsätze sind in Bezug auf den konkreten Prüfungsauftrag auf Vertretbarkeit zu überprüfen – weiter mit 3.4 und 3.5.			 
3.4	Würdigung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze durch Vergleich mit vertretbaren Rechnungslegungsgrundsätzen. → Gibt es Unterschiede bei einem Vergleich mit z. B. HGB, IFRS? → Warum gibt es diese Unterschiede? → Führen diese Unterschiede dazu, dass der Abschluss irreführend ist?			
3.5	Würdigung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze unter Zuhilfenahme der Eigenschaften, die vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze in der Regel aufweisen.			
	Relevanz → Sind die im Abschluss enthaltenen Informationen für die Art der Einheit, den Zweck des Abschlusses, die Nutzer relevant?			
	Verlässlichkeit → Gibt der Abschluss die wirtschaftliche Substanz wieder und sind Beurteilung, Bemessung, Darstellung und Angabe konsistent?			
	Neutralität → Sind die Angaben im Abschluss neutral ausgerichtet?			

Tz.		relevant	nicht relevant	Bemerkung (bitte stets individuelle Erläuterungen vornehmen)  = Vertretbarkeit liegt vor  = weitere Beurteilung erforderlich
	Verständlichkeit → Sind die Angaben im Abschluss klar, umfassend und bedürfen nicht der Auslegung?			
ZUSAMMENFASSENDES PRÜFUNGSERGEBNIS Rechnungslegungsgrundsätze ☐ sind vertretbar ☐ sind nicht vertretbar				
Datum Kz. Prüfer				

Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210 für 2024 mit formalen Formulierungsanpassungen

	Tz
Anschrift	1
Jahresabschlussprüfung / Konzernabschlussprüfung zum ... der ...	2
Sehr geehrte(r) ...,	3
[einen Prüfungsauftrag:] wir danken Ihnen für den uns mit Schreiben vom ... / in der Besprechung am ... erteilten Auftrag, die gesetzlich vorgeschriebene / freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses / Konzernabschlusses Ihrer Gesellschaft zum ... und des Lageberichts / Konzernlageberichts für das Jahr ... durchzuführen. ²	4
[mehrere Prüfungsaufträge:] wir danken Ihnen für die uns mit Schreiben vom ... / in der Besprechung am ... erteilten Prüfungsaufträge für die Abschlüsse nachfolgender Gesellschaften	5
• XY-GmbH: Freiwillige Jahresabschlussprüfung • YZ-GmbH: Freiwillige Jahresabschlussprüfung • AB-GmbH & Co. KG: Jahresabschlussprüfung aufgrund § 316 Abs. 1 HGB • CD-GmbH: Konzernabschlussprüfung aufgrund § 316 Abs. 2 HGB	6
jeweils zum ... und der Lageberichte / Konzernlagebericht, soweit deren Aufstellung erfolgt, für das Jahr ... durchzuführen. ³	7
Gegenstand und Umfang, Verantwortlichkeiten und Mitwirkungserfordernisse, Honorar- und Haftungsbedingungen sowie weitere Grundlagen des uns erteilten Prüfungsauftrags bestätigen wir Ihnen wie folgt:	8
1. Ziel und Umfang der Abschlussprüfung	9
Gegenstand des Auftrages ist die Prüfung des nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellten Jahresabschlusses/Konzernabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang) und des Lageberichts/Konzernlageberichts für das Geschäftsjahr vom xx.xx.20xx bis xx.xx.20xx. Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob die diesbezüglichen gesetzlichen Vorschriften und etwaige sie ergänzende gesellschaftsvertragliche Bestimmungen sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet worden sind.	10
[Die freiwilligen Prüfungen werden vorgenommen, da die betreffenden Gesellschaften pflichtgemäß in den aufgrund gesetzlicher Vorschriften nach § 316 Abs. 2 HGB zu prüfenden Konzernabschluss einzubeziehen sind.]	11
[Ergänzender Hinweis bei der notwendigen Prüfung eines Abhängigkeitsberichtes bei Aktiengesellschaften:	12
Gegenstand unserer Prüfung ist gemäß § 313 AktG ein ggf. aufzustellender Abhängigkeitsbericht. Über die Prüfung dieses Berichtes werden wir gemäß § 313 Abs. 2 bis 5 AktG berichten.]	13
Wir werden unsere Prüfung gem. § 317 HGB und unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. (IDW) festgelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) durchführen.	14

Tz

Zielsetzung der Abschlussprüfung ist zum einen, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der **Abschluss als Ganzes** frei von wesentlichen falschen **Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern** ist, und ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, den gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chance und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt. **Zum anderen ist Ziel der Abschlussprüfung, einen Vermerk des Abschlussprüfers zu erteilen, der unser Prüfungsurteil beinhaltet.**

15

Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, eine in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführte Prüfung eine wesentliche falsche **Darstellung stets aufdeckt**. Falsche **Darstellungen** können aus dolosen Handlungen oder Irrtümern resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Abschlusses und Lageberichts getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von **Nutzern** beeinflussen.

16

2. Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers

17

Wir werden unsere Abschlussprüfung in **Übereinstimmung mit den vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung** durchführen. Nach diesen Grundsätzen haben wir die berufsüblichen Verhaltensanforderungen einzuhalten. Während der Prüfung üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus:

18

- identifizieren und beurteilen wir die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss und Lagebericht aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, planen und führen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken durch sowie erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zu dienen. Das Risiko, dass **eine** aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche **Darstellung** nicht aufgedeckt **wird**, ist höher als das Risiko dass **eine** aus Irrtümern resultierende wesentliche falsche **Darstellung** nicht aufgedeckt **wird**, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen oder das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.
- erlangen** wir ein Verständnis von **den** für die Abschlussprüfung relevanten internen **Kontrollen** und den für die Prüfung des Lageberichts relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den **Umständen** angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit **der internen Kontrollen** der Gesellschaft **bzw. dieser Vorkehrungen und Maßnahmen** abzugeben. Beurteilen wir die Angemessenheit der von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern dargestellten geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Angaben.

19

- ziehen wir Schlussfolgerungen über die Angemessenheit des von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie, auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Falls wir zu dem Schluss kommen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, im Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Jahresabschluss und im Lagebericht aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser jeweiliges Prüfungsurteil zu modifizieren. Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch dazu führen, dass die Gesellschaft ihre Unternehmenstätigkeit nicht mehr fortführen kann.
- beurteilen wir Darstellung, Aufbau und Inhalt des Jahresabschlusses insgesamt sowie ob der Jahresabschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt.
- beurteilen wir den Einklang des Lageberichts mit dem Jahresabschluss, seine Gesetzesentsprechung und das von ihm vermittelte Bild von der Lage des Unternehmens.
- führen wir Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben im Lagebericht durch. Auf Basis ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise vollziehen wir dabei insbesondere die den zukunftsorientierten Angaben von den gesetzlichen Vertretern zugrunde gelegten bedeutsamen Annahmen nach und beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus diesen Annahmen. Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen geben wir nicht ab. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ergebnisse wesentlich von den zukunftsbezogenen Angaben abweichen.

Wir erörtern mit den für die Überwachung Verantwortlichen unter anderem den geplanten Umfang und die Zeitplanung der Prüfung sowie bedeutsame Prüfungsfeststellungen, einschließlich etwaiger bedeutsamer Mängel **in internen Kontrollen**, die wir während unserer Prüfung feststellen.

Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführte Prüfung eine wesentliche falsche Darstellung stets aufdeckt. Falsche Darstellungen können aus dolosen Handlungen oder Irrtümern resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Jahresabschlusses und Lageberichts getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen.

[Ergänzung bei Aktiengesellschaften, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben haben:

Unsere Prüfung wird sich gem. § 317 Abs. 4 HGB darüber hinaus auf das im Unternehmen vorhandene Risikofrüherkennungssystem erstrecken, um beurteilen zu können, ob der Vorstand seinen Pflichten gem. § 91 Abs. 2 AktG nachgekommen ist.]

23

- Wir werden Art, Dauer und Umfang der einzelnen Prüfungshandlungen in zweckmäßiger Weise festlegen.

24

3. Verantwortung des Managements und die Bestimmung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze

25

Unsere Abschlussprüfung wird auf der Grundlage durchgeführt, dass das Management (und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen anerkennen und verstehen) anerkennt und versteht, dass sie verantwortlich sind

26

- a. für die Aufstellung und sachgerechte Gesamtdarstellung der Abschlüsse und Lageberichte in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Vorschriften (oder: International Financial Reporting Standards)
- b. für die internen Kontrollen, die sie in Übereinstimmung mit den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als notwendig bestimmt haben, um die Aufstellung des Jahresabschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der Rechnungslegung und Vermögensschädigungen) oder Irrtümern ist, sowie

27

- c. dafür, uns Folgendes zu verschaffen:

28

- Übergabe eines Entwurfs der Abschlüsse und der Lageberichte einschließlich sämtlicher für deren Aufstellung relevanter Informationen und alle für die Durchführung der Prüfung notwendigen Unterlagen - rechtzeitig und prüfungsbereit. Insbesondere sind uns auch alle Vorgänge und Umstände, die erst während unserer Tätigkeit eintreten oder bekannt werden, sowie für Ihnen vorher nicht vorliegende Unterlagen unverzüglich mitzuteilen bzw. vorzulegen. Sie verpflichten sich zudem zur Abgabe einer Vollständigkeitserklärung.
- Zusätzliche Informationen, die wir zum Zwecke der Abschlussprüfung vom Management anfordern können und uneingeschränkten Zugang zu Personen innerhalb der Einheit, von denen wir es für notwendig halten, Prüfungsnachweise zu erlangen.
- Informationen zwischen dem Zeitraum vom Datum des Bestätigungsvermerks bis zum Datum der Herausgabe des Abschlusses mit Prüfungsbericht.

Als Teil unseres Prüfungsprozesses werden wir vom Management (und – sofern relevant – von als den für die Überwachung Verantwortlichen) **schriftliche Bestätigungen** zu Erklärungen anfordern, die uns gegenüber im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung abgegeben wurden.

29

[Ggf. sollte an dieser Stelle auf die vom Aufsichtsrat in Auftrag gegebenen Erweiterungen des Prüfungsauftrags, soweit sie über den gesetzlichen Prüfungsgegenstand / -umfang hinausgehen, eingegangen werden.]

30

Über die Prüfung werden wir in berufsüblichem gesetzlichem Umfang berichten.

31

Wir werden zusammen mit der **Vollständigkeitserklärung** eine **Aufstellung der nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen** und eine **Erklärung der gesetzlichen Vertreter** einholen, dass nach ihrer Auffassung die Auswirkungen dieser nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen im Jahresabschluss und von nicht korrigierten Angaben im Lagebericht sowohl einzeln als auch insgesamt unwesentlich sind

32

4. Kommunikation mit den Überwachungsverantwortlichen

33

Nach den vom IDW festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung haben wir mit den Personen oder Organen, die zumindest verantwortlich sind für die Aufsicht über die strategische Ausrichtung der Gesellschaft und die Überwachung der Einhaltung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Rechenschaftslegung der Gesellschaft einschließlich des Rechnungslegungsprozesses (nachfolgend: „Aufsichtsorgan“), über unsere Verantwortung, über den geplanten Umfang und zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung sowie über bedeutsame Feststellungen aus der Abschlussprüfung zu kommunizieren. Diese Kommunikationspflichten bestehen ungeachtet der Berichterstattung im Prüfungsbericht.

34

[Fall 1: Geschäftsführung insgesamt wird nach einer Beurteilung im Einzelfall als „Aufsichtsorgan“ bestimmt:]

35

Wir haben mit Ihnen vereinbart, dass die gesamte Geschäftsführung als Aufsichtsorgan im Sinne der GoA anzusehen ist. Wir werden demzufolge die mit dem Aufsichtsorgan zu kommunizierenden Sachverhalten, die nicht schon Gegenstand der Kommunikation mit der Geschäftsführung in dieser Funktion sind, ebenfalls mit der Geschäftsführung insgesamt kommunizieren.

[Fall 2: Andere Personen/Organe als die Geschäftsführung, z. B. einzelne Gesellschafter oder die Gesellschafterversammlung, werden nach einer Beurteilung im Einzelfall als „Aufsichtsorgan“ bestimmt:]

36

Wir haben mit Ihnen vereinbart, dass [Benennung der als „Aufsichtsorgan“ bestimmten Personen] als Aufsichtsorgan im Sinne der GoA anzusehen ist. Sie entbinden uns hiermit gegenüber dem Aufsichtsorgan von unserer ggf. bestehenden Verschwiegenheitspflicht, soweit dies zur Erfüllung unserer Kommunikationspflichten erforderlich ist.

[Fall 3: Eine Bestimmung der für die Überwachung Verantwortlichen ist im Zeitpunkt der Erstellung des Angebots-/Auftragsbestätigungsschreibens noch nicht möglich:]

37

Welche Personen bzw. Organe als Aufsichtsorgan im Sinne der GoA anzusehen sind, werden wir zu Beginn der Abschlussprüfung mit Ihnen vereinbaren, und Sie werden uns gegenüber diesen Personen bzw. Organen von unserer ggf. bestehenden Verschwiegenheitspflicht entbinden, soweit dies zur Erfüllung unserer Kommunikationspflichten erforderlich ist.

5. Datenverarbeitung und Datenschutz [Fakultativ]

38

Ferner gehen wir davon aus, dass wir zur rationelleren Gestaltung des innerbetrieblichen Ablaufs auftragsbezogene Informationen und Daten in elektronisch verwalteten Dateien speichern und auswerten dürfen. Im Rahmen unseres Auftragsverhältnisses werden zur Erleichterung und Beschleunigung der Auftragsabwicklung Informationen und Daten ggf. auch auf elektronischem Weg ausgetauscht. Dabei ist bekannt, dass Daten, die über das Internet versendet werden, nicht zuverlässig gegen Zugriffe Dritter geschützt werden, verloren gehen,

39

verzögert übermittelt oder mit Viren befallen sein können. Vereinbarungen über Verschlüsselungstechniken u. ä. werden ggf. gesondert vereinbart.

Wir verwenden Ihre personenbezogenen und die Rahmen unseres Auftragsverhältnisses zu Verfügung gestellten Daten ausschließlich für Zwecke der Auftragsdurchführung im Rahmen der Abschlussprüfung und der Einhaltung gesetzlicher und berufsrechtlicher Anforderungen. Dabei beachten wir unsere berufsrechtlichen Verschwiegenheitsverpflichtungen. Mit den auf unserer Homepage veröffentlichten Datenschutzhinweisen informieren wir gem. Art. 13 DSGVO über die Verarbeitung personenbezogener Daten sowie über die Betroffenenrechte.

40

6. Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht zur Würdigung der „Sonstigen Informationen“ (ISA [DE] 720 (Revised)) [Fakultativ]

41

Bitte beachten Sie, dass bei beabsichtigter Veröffentlichung des von uns geprüften Jahresabschluss und Lageberichts unter Verwendung unseres Bestätigungsvermerks zusammen mit zusätzlichen, sonstigen Informationen (z. B. Geschäftsberichte, Erklärung zur Unternehmensführung), sich unser Prüfungsurteil nicht auf diese sonstigen Informationen erstreckt. Wir sind dagegen in jedem Fall verpflichtet, die sonstigen Informationen zu lesen und zu würdigen.

42

Bitte leiten Sie uns diese zusätzlichen Informationen rechtzeitig vor der Erteilung des Bestätigungsvermerks oder, falls dies zeitlich nicht möglich ist, in der zur Veröffentlichung vorgesehenen Form zu.

43

Sollten Sie wünschen, die sonstigen Informationen prüfen zu lassen, so bitten wir um gesonderten schriftlichen Auftrag. Sind die sonstigen Informationen nicht zu beanstanden, so sind wir verpflichtet, im Bestätigungsvermerk eine Erklärung abzugeben, dass wir nichts zu berichten haben oder andernfalls auf Ihre nicht korrigierten falschen Darstellungen hinzuweisen. Hiermit entbinden Sie uns bereits jetzt von unserer Verschwiegenheit, sodass uns diese Berichterstattung ermöglicht wird.

44

[Hinweis]

45

[„Sonstige Informationen“ i. S. von ISA [DE] 720 (Revised) sind beispielsweise:

- im Lagebericht enthaltene nicht geprüfte lageberichts fremde Angaben
- Entgeltbericht (§§ 21, 22 EntgTranspG) – Anlage zum Lagebericht
- Geschäftsbericht der Gesellschaft
- Bericht des Aufsichtsrats (gesetzlich nicht inhaltlich zu prüfen)

Nichtfinanzielle Erklärung im Lagebericht gesetzlich (gesetzlich nicht inhaltlich zu prüfen)]

7. Rechtsnormen zum Prüfungsbericht [Fakultativ]

46

Über die Jahresabschlussprüfung werden wir jeweils im berufsüblichen und gesetzlichen Umfang schriftlich berichten. Hierzu werden wir einen Prüfungsbericht gemäß § 321 HGB unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten erstatten.

47

Einen Bestätigungsvermerk gemäß § 322 HGB werden wir entsprechend dem Ergebnis der Prüfung und unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Erteilung eines Bestätigungsvermerks erteilen.

48

8. Berichtausfertigungen (digital + print) [Fakultativ]

49

Wir werden Ihnen sechs schriftliche Ausfertigungen des Prüfungsberichts und ein Exemplar mit elektronischer Signatur in Dateiform zur Verfügung stellen. 50

Im Vorfeld zur geplanten Weitergabe der elektronischen Abfassung durch Sie, das geprüfte Unternehmen, müssen Sie uns unter Nennung des Empfängers schriftlich um die Zustimmung zur Weitergabe des digitalen Prüfungsberichts bitten. 51

9. Identifizierungspflichten [Erforderlich, falls noch nicht erfüllt] 52

Wir sind gemäß den Vorschriften des Geldwäschegesetzes verpflichtet, in Bezug auf unsere Mandanten Identifizierungshandlungen durchzuführen. Wir möchten Sie daher bitten, die von uns ggf. gesondert angeforderten Angaben und Nachweise zeitnah bereitzustellen (z. B. Erstprüfung, Geschäftsführerwechsel). 53

10. Allgemeine Auftragsbedingungen und Haftungsvereinbarung 54

Für die Durchführung des Auftrags und unsere Verantwortlichkeit und Haftung mit Wirkung gegenüber Dritten, legen wir die als Anlage beigefügten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf, herausgegebenen Fassung vom 1. Januar 2024 zugrunde. Für gesetzlich vorgeschriebene Leistungen des Wirtschaftsprüfers, insbesondere Prüfungen, gelten die jeweils anzuwendenden gesetzlichen Haftungsbeschränkungen, insbesondere die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB. 55

11. Honorar [Bitte stets Öffnungsklausel beachten] 56

Die Abrechnung erfolgt auf Stundenhonorarbasis, wobei unsere üblichen, nach Mitarbeiterqualifikation und -funktion im Rahmen dieser Prüfung gestaffelten Stundensätze zugrunde gelegt werden. Zusätzlich werden Auslagen (Fahrt- und Übernachtungskosten, Spesen etc.) sowie Umsatzsteuer gesondert in Rechnung gestellt. 57

12. Sonstiges 58

Der verantwortliche Prüfungspartner für die Auftragsdurchführung wird Herr/Frau WP/StB ... sein. 59

Für die Durchführung der (Konzern-) Abschlussprüfungen haben wir den Zeitraum vom [Datum] bis [Datum,] vorgesehen. 60

Ausschließlicher Gerichtsstand für gegen uns gerichtete Ansprüche aus oder im Zusammenhang mit dem Auftragsverhältnis ist der Ort unseres auftragsführenden Büros. 61

Zum Zeichen Ihres Einverständnisses mit dem Inhalt dieses Schreibens senden Sie bitte die diesem Schreiben beiliegende Zweitschrift mit Einverständniserklärung unterschrieben an uns zurück. 62

[Erforderliche Hinzuziehung eines Sachverständigen

„Zur Prüfung der xxxx ist es uns gestattet, Herrn xy als Sachverständigen hinzuzuziehen.“]

[Erweiterte Vorlagepflichten als Konzernabschlussprüfer
„Uns als Konzernabschlussprüfer ist es gestattet, im Rahmen unserer Auftragsdurchführung auf die Arbeitspapiere von Abschlussprüfern aus Drittlandstaaten zuzugreifen. Die Auftraggeberin hat Sorge dafür zu tragen, dass die Tochterunternehmen die Herausgabe vollständig und zeitnah vornehmen.“] 63

[Informationsanspruch des Folgeprüfers nach Mandatsübernahme	64
„Es bleibt uns vorbehalten, den bisherigen Abschlussprüfer schriftlich über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu befragen“ (§ 320 Abs. 4 HGB).“]	65
[Unterrichtungspflicht der WPK bei Kündigung oder Widerruf eines Prüfungsauftrags	66
„Es wird darauf hingewiesen, dass der Abschlussprüfer verpflichtet ist, die Wirtschaftsprüferkammer umgehend von der Kündigung oder dem Widerruf eines Auftrags zu unterrichten und den Vorgang sachgerecht zu begründen.“]	
Falls Sie als Auftraggeber der Auffassung sind, dass das voraussehbare Vertragsrisiko unsere Haftungsbegrenzung gemäß der Ziff. 9 (2) der Allgemeinen Auftragsbedingungen nicht unerheblich übersteigt, so sind wir als Auftragnehmer auf Verlangen des Auftraggebers verpflichtet, im Rahmen der Möglichkeiten einer Höherversicherung bei einem deutschen Berufshaftpflichtversicherer dem Auftraggeber eine höhere Haftungssumme anzubieten; bei Vereinbarung einer höheren Haftungssumme werden wir den entsprechenden Prämienaufwand hierfür bei der Bemessung des Gesamthonorars berücksichtigen bzw. diesen als Auslagen berechnen.	67
Für mündliche Auskünfte und Beratung haften wir nur, soweit sie von uns schriftlich bestätigt werden. Wir bedanken uns für das durch die Auftragserteilung zum Ausdruck gebrachte Vertrauen und versichern Ihnen, dass wir dem Auftrag unsere volle Aufmerksamkeit widmen werden.	68
Mit freundlichen Grüßen	69

Anlage

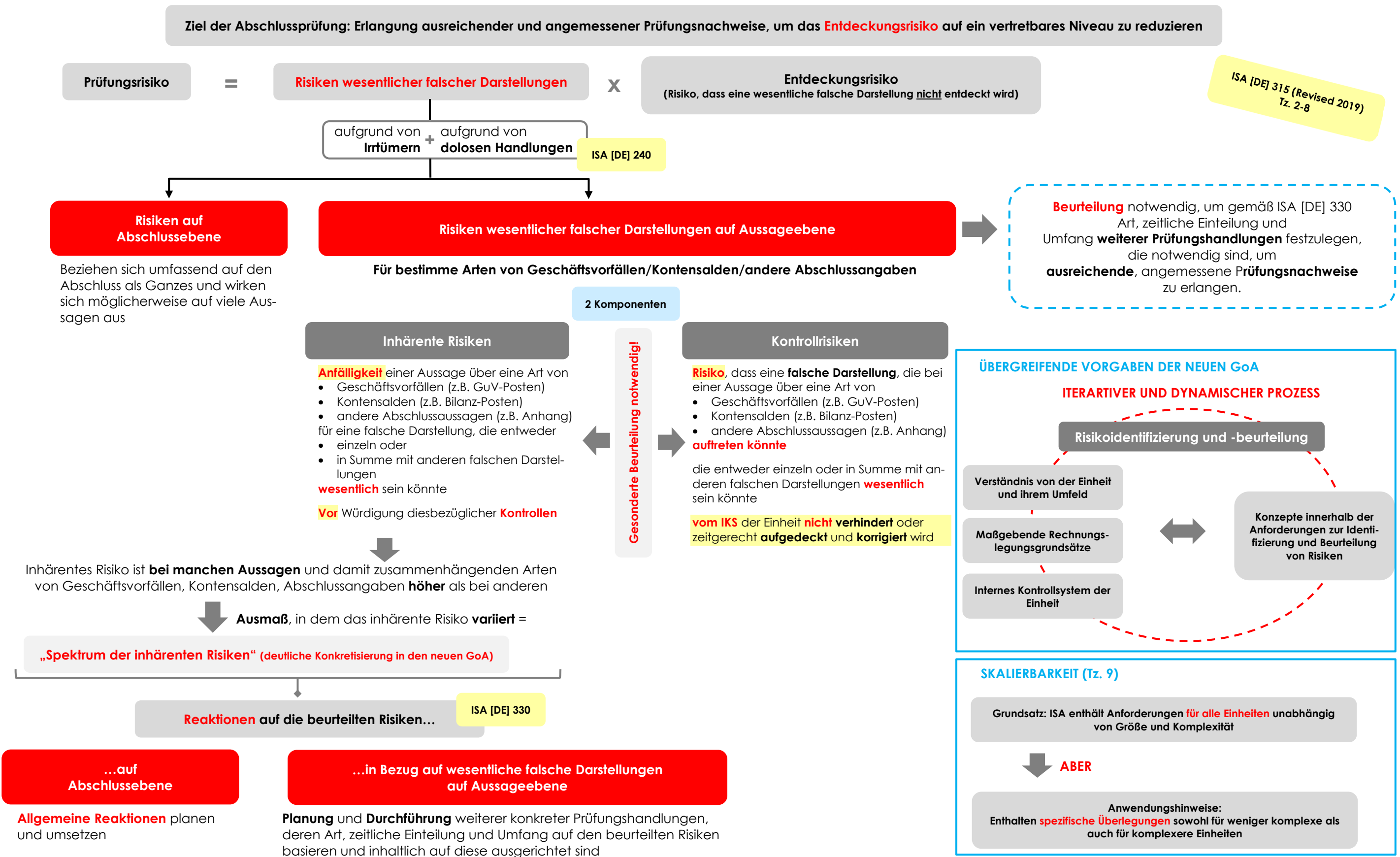
Allgemeine Auftragsbedingungen

Einverständniserklärung des Auftraggebers für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Fassung vom 01.01.2024

Mit dem vorstehenden Auftragsinhalt und insbesondere den darin erwähnten Allgemeinen Auftragsbedingungen sind wir einverstanden.

Ort, Datum Unterschrift(en) Auftraggeber

Vereinfachte Darstellung – Risikokonzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)



Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]

Aspekte der IT

Die fünf Komponenten des IKS

IT-PRÜFUNG NACH ISA [DE] 315 (REVISED 2019) - INTEGRATION IN DEN ALLGEMEINEN PRÜFUNGSPROZESS -

Ereignisse, Informationen, Geschäftsvorfälle

1. Wie gelangen Informationen über Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse in das Informationssystem des Unternehmens **hinein**
2. Wie werden sie **verarbeitet** (IT-Prozesse / Speicherung)
3. Wie werden sie zugänglich gemacht/vermittelt (**Ausfluss**) [Kommunikation/Berichterstattung]?

IT-Anwendungen: Unterstützung bei Erfassung, Verarbeitung, Speicherung, Kommunikation der Daten

Für den betrieblichen Bereich

Für Informationen, die relevant für die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsgrundsätzen sind

Für Compliance-Bedürfnisse

IT-Anwendungen:

- Vordefinierte Regeln für Verarbeitung großer Volumen von Geschäftsvorfällen / komplexe Berechnungen für Daten
- Verbesserung von
 - Zeitgerechtigkeit, Verfügbarkeit, Genauigkeit von Informationen und Überwachungsmöglichkeiten
- Erleichtern zusätzliche Analyse von Informationen
- Automatisierte Kontrollen (verlässlicher als manuelle Kontrollen)

Identifikation von relevanten IT-Kontrollen

IT-Kontrolle 1

IT-Kontrolle 2

IT-Kontrolle 3

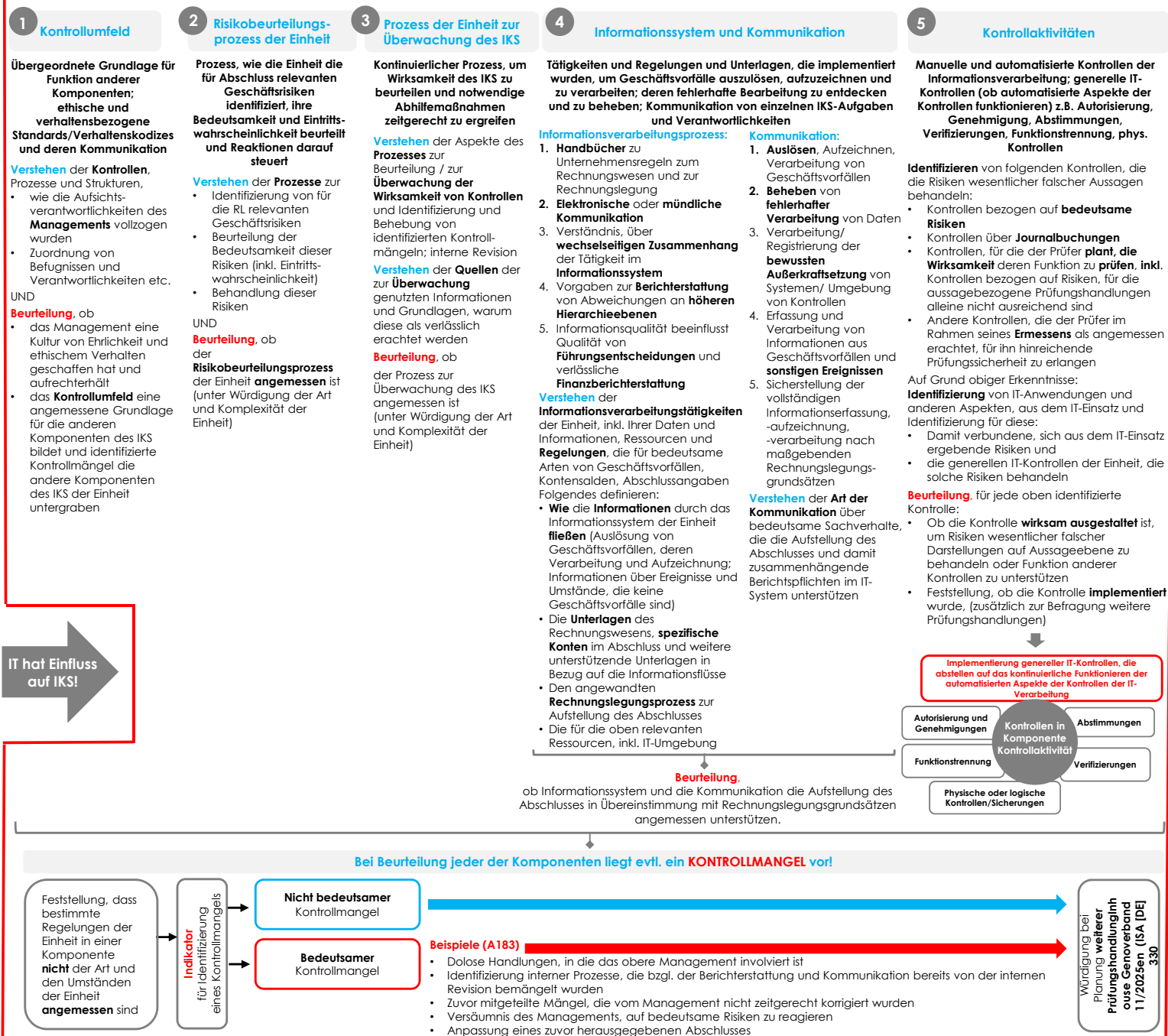
Andere Aspekte der IT-Umgebung

IT-Infrastruktur:

- **Datenbank**
Speichern der von IT-Anwendungen genutzten Daten
- **Betriebssystem**
Steuerung der Kommunikation zwischen Hardware, IT-Anwendungen und anderer im Netzwerk eingesetzter Software
- **Netzwerk**
Für Übertragung/Nutzung von Daten über gemeinsame Kommunikationsverbindung

General controls (Sicherheit)

General controls (Berechtigungen)



durch

Analyse: Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

VERSTÄNDNISGEWINNUNG

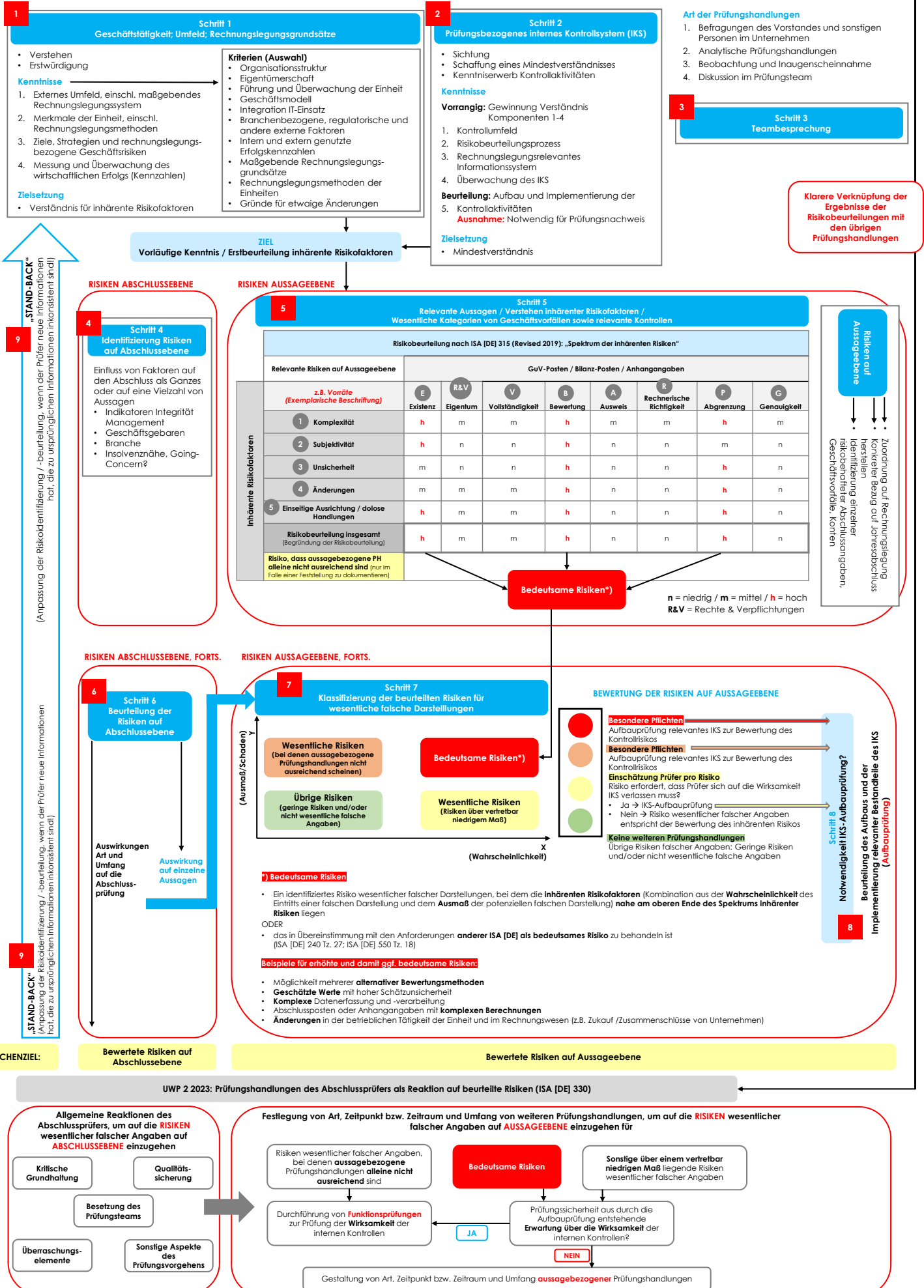
RISIKOIDENTIFIZIERUNG

RISIKOBEURTEILUNG

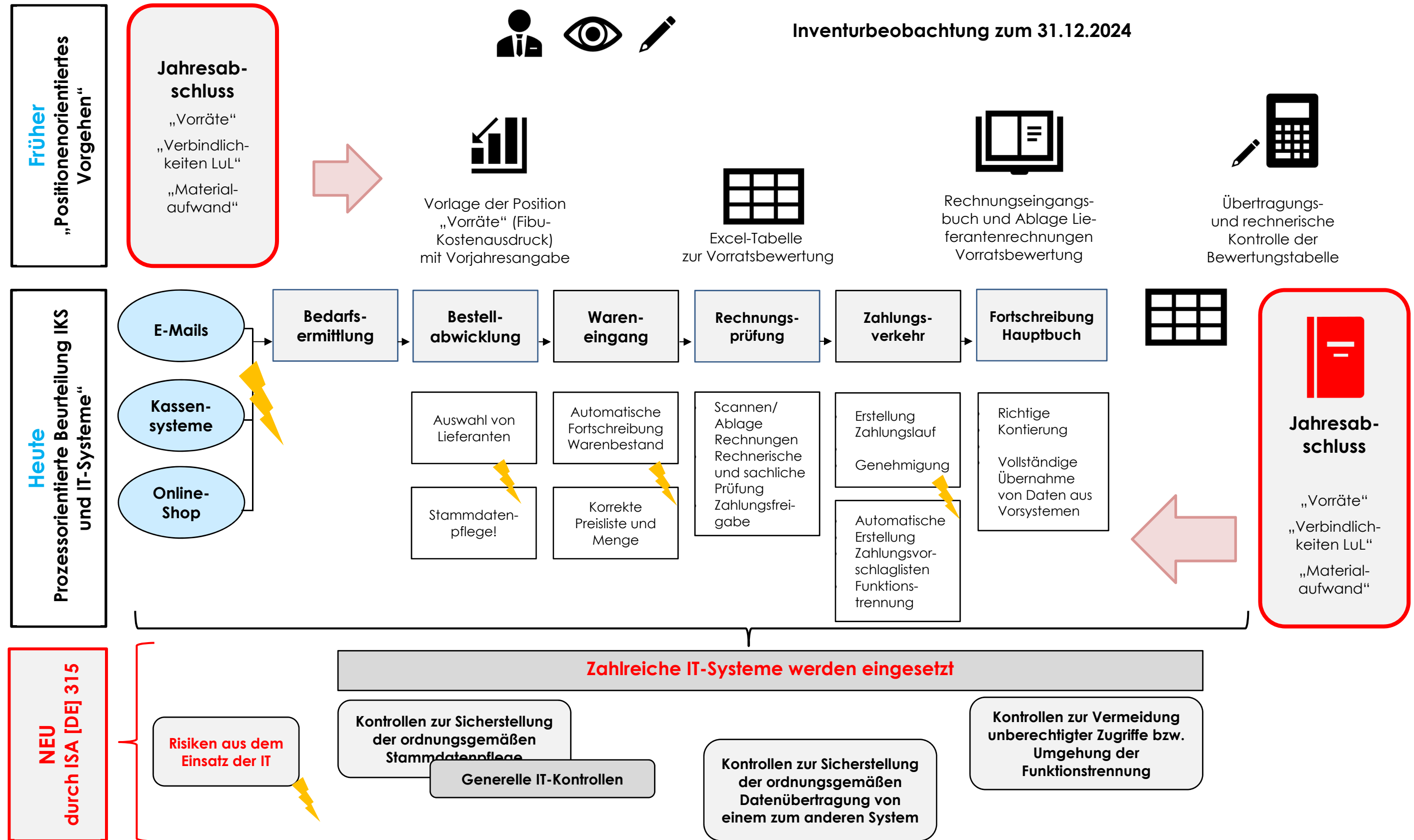
PRÜFUNGSHANDLUNGEN

DOKUMENTATION

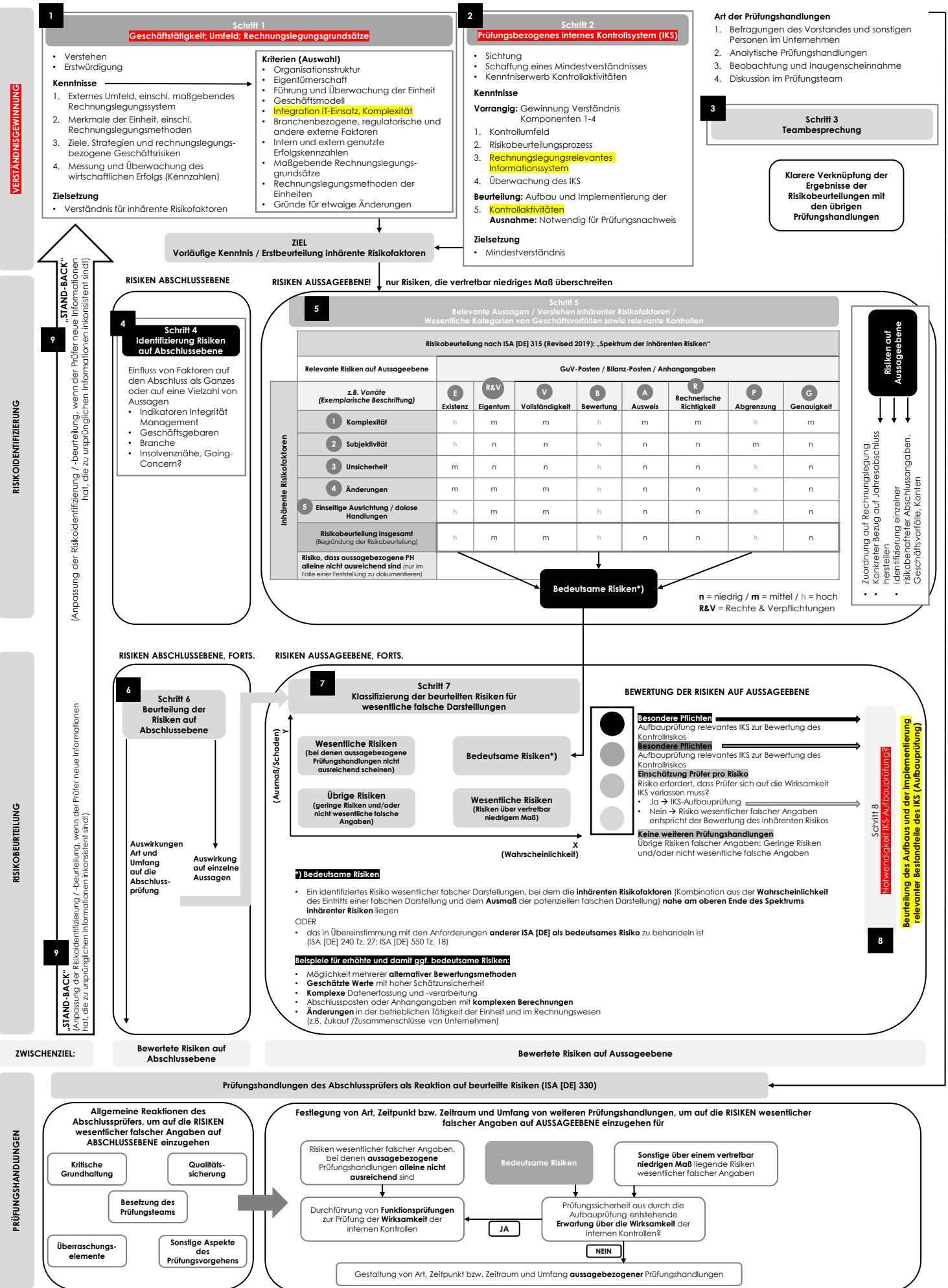
DOKUMENTATION



Prüferische Vorgehensweise im Wandel der Zeit



Analyse: Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung



Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung

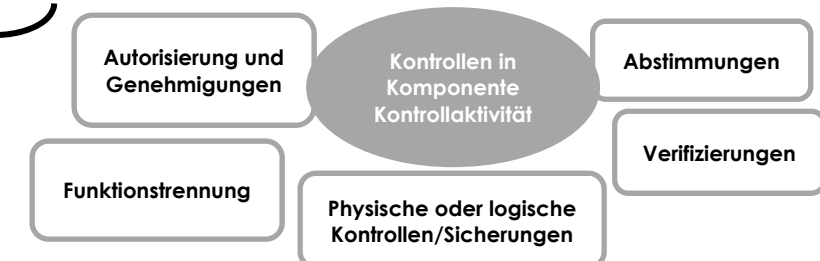
Die fünf Komponenten des IKS

1. Kontrollumfeld	2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit	3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS	4. Informationssystem und Kommunikation		5. Kontrollaktivitäten
Übergeordnete Grundlage für Funktion anderer Komponenten; ethische und verhaltens-bezogene Standards / Verhaltenskodizes und deren Kommunikation	Prozess, wie die Ein-heit die für Abschluss relevanten Geschäfts- risiken identifiziert, ihre Bedeutsamkeit und Eintrittswahrscheinlich- keit beurteilt und Reaktionen darauf steuert	Kontinuierlicher Prozess, um Wirksamkeit des IKS zu beurteilen und notwendige Abhilfemaßnahmen zeitgerecht zu ergreifen	Tätigkeiten und Regelungen und Unterlagen, die implementiert wurden, um Geschäftsvorfälle auszulösen, aufzuzeichnen und zu verarbeiten; deren fehlerhafte Bearbeitung zu entdecken und zu beheben; Kommunikation von einzelnen IKS-Aufgaben und Verantwortlichkeiten		Manuelle und automatisierte Kontrollen der Informations-verarbeitung; generelle IT-Kontrollen (ob automatisierte Aspekte der Kontrollen funktionieren) z.B. Autorisierung, Genehmigung, Abstimmungen, Verifizierungen, Funktionstrennung, phys. Kontrollen
Verstehen der Kontrollen , Prozesse und Strukturen, - wie die Aufsichts- verantwortlichkeiten des Managements vollzogen wurden - Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten etc. UND Beurteilung , ob - das Management eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen hat und aufrechterhält - das Kontrollumfeld eine angemessene Grundlage für die anderen Kompo- nenten des IKS bildet und identifizierte Kontrollmängel die anderen Kompo- nenten des IKS der Einheit untergraben	Verstehen der Prozesse zur - Identifizierung von für die RL relevanten Geschäftsrisiken - Beurteilung der Bedeutsamkeit dieser Risiken (inkl. Eintritts- wahrscheinlichkeit) - Behandlung dieser Risiken UND Beurteilung , ob der Risikobeurteilungs- prozess der Einheit angemessen ist (unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit)	Verstehen der Aspekte des Prozesses zur Beurteilung / zur Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen und Identifizierung und Behebung von identifizierten Kontrollmängeln; interne Revision Verstehen der Quellen der zur Überwachung genutzten Informati- onen und Grundlagen, warum diese als verlässlich erachtet werden Beurteilung , ob der Prozess zur Überwachung des IKS angemessen ist (unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit)	Informationsverarbeitungsprozess: Handbücher zu Unternehmensregeln zum Rechnungswesen und zur Rechnungslegung Elektronische oder mündliche Kommunikation - Verständnis, über wechselseitigen Zusammenhang der Tätigkeit im Informationssystem - Vorgaben zur Berichterstattung von Abweichungen an höheren Hierarchieebenen - Informationsqualität beeinflusst Qualität von Führungsentscheidungen und verlässliche Finanzberichterstattung Verstehen der Informationsverarbeitungstätigkeiten der Einheit, inkl. Ihrer Daten und Informationen, Ressourcen und Regelungen , die für bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Abschlussangaben Folgendes definieren: Wie die Informationen durch das Informationssystem der Einheit fließen (Auslösung von Geschäftsvorfällen, deren Verarbeitung und Aufzeichnung; Informationen über Ereignisse und Umstände, die keine Geschäftsvorfälle sind) - Die Unterlagen des Rechnungswesens, spezifische Konten im Abschluss und weitere unterstützende Unterlagen in Bezug auf die Informationsflüsse - Den angewandten Rechnungslegungsprozess zur Aufstellung des Abschlusses - Die für die oben relevanten Ressourcen, inkl. IT- Umgebung	Kommunikation: Auslösen, Aufzeichnen, Verarbeitung von Geschäftsvorfällen Beheben von fehlerhafter Verarbeitung von Daten - Verarbeitung/ Registrierung der bewussten Außerkraftsetzung von Systemen/ Umgebung von Kontrollen - Erfassung und Verarbeitung von Informationen aus Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen - Sicherstellung der vollständigen Informationserfassung, -aufzeichnung, -verarbeitung nach maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen Verstehen der Art der Kommunikation über bedeutsame Sachverhalte, die die Aufstellung des Abschlusses und damit zusammenhängende Berichtspflichten im IT-System unterstützen	Identifizieren von folgenden Kontrollen, die die Risiken wesentlicher falscher Aussagen behandeln: - Kontrollen bezogen auf bedeutsame Risiken - Kontrollen über Journalbuchungen - Kontrollen, für die der Prüfer plant, die Wirksamkeit deren Funktion zu prüfen, inkl. Kontrollen bezogen auf Risiken, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine nicht ausreichend sind - andere Kontrollen, die der Prüfer im Rahmen seines Ermessens als angemessen erachtet, für ihn hinreichende Prüfungssicherheit zu erlangen Auf Grund obiger Erkenntnisse: Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten, aus dem IT-Einsatz und Identifizierung für diese: - damit verbundene, sich aus dem IT-Einsatz ergebende Risiken und - die generellen IT-Kontrollen der Einheit, die solche Risiken behandeln Beurteilung , für jede oben identifizierte Kontrolle: - ob die Kontrolle wirksam ausgestaltet ist, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln oder Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen - Feststellung, ob die Kontrolle implementiert wurde, (zusätzlich zur Befragung weitere Prüfungshandlungen)

Beurteilung,
ob Informationssystem und die Kommunikation die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen angemessen unterstützen.

Gesamtbeurteilung Angemessenheit der 4 Komponenten

Implementierung genereller IT-Kontrollen, die abstellen auf das kontinuierliche Funktionieren der automatisierten Aspekte der Kontrollen der IT-Verarbeitung



Verständnisgewinnung IT-Systeme – Allgemeine Abfragen (Fragebogen für Auftraggeber)

		Ja	Nein	Bemerkung
1.	Allgemeine Beschreibung und Aufbau der IT-Organisation			
1.1	Gibt es ein Organigramm der Verantwortlichen? (IT-Abteilung / Unternehmen insgesamt)			
1.2	Gibt es ein Organisationshandbuch ?			
1.3	Gibt es eine Übersicht über die rechnungslegungsrelevanten IT-Systeme (Anwendungen, Datenbanken, Betriebssysteme, Netzwerke, Standorte)?			
1.4	Dienstleistungsverträge von IT-Dienstleistern für rechnungslegungsrelevante Systeme			
1.5	Reportings der IT-Dienstleister bezüglich der Überwachung der Schnittstellen			
2.	Systemlandschaft und IT-Systeme			
2.1	Gibt es eine IT-Landkarte (grafische Darstellung der IT-Systeme mit Schnittstellenübersicht)?			
2.2	Dokumentation zur Sicherheit der Serverräume (Zutrittsregelungen, Schlüsselliste, Feuerschutz, Klimaanlage)			
2.3	Liste der Administratoren und Zuständigkeiten			
3.	IT-Anwendungen/ Zugriffsschutz/Change-Management			
3.1	Gibt es spezielle rechtliche Anforderungen an das IT-System? (z.B. für Banken, Finanzdienstleister etc.)			
3.2	Welche IT-Anwendungen werden im Unternehmen zur Rechnungslegung eingesetzt? - IT-Anwendung (Liste der Hard- und Software) - Welche Einsatzgebiete bzw. Aufgabenstellungen werden mit der IT-Anwendung verfolgt? - Weitere Spezial-Informationen zur eingesetzten IT-Anwendung (Individual-Software, Standard-Software, Hersteller, Version, Hardware, Betriebssystem, Datenbank) → Detaillierte Erläuterung bitte auf separater Anlage			
3.3	Ist der Betrieb des Geschäfts sehr stark vom IT-System abhängig (d.h. würde Geschäft existenzbedrohlich gefährdet bei längerem Ausfall der IT)?			

3.4	Hat eine größere Anzahl (z. B. mehr als 20) Personen Zugriff auf die IT-Systeme?			
3.5	Welche Teile des Informationssystems werden durch Dritte betrieben?			
3.6	Gibt es ein Benutzermanagement mit einem geregelten Berechtigungsmanagement? (Richtlinie/Vorgaben zu Passwortrichtlinie, Kontosperre, Vergabe von Berechtigungen, Ein- und Aus- tritte im Geschäftsjahr etc.)			
3.7	Gibt es einen geregelten Änderungsmanagement-Prozess ? (Verfahrensbeschreibungen; Einstellungen zum Versionen-Management; Liste der im Geschäftsjahr durchgeführten Programmänderungen)			
3.8	Wurden Veränderungen an rechnungslegungsrelevanten Prozessen durchgeführt, beispielsweise durch IT-Projekte?			
4.	Systemsicherung			
	Beschreiben Sie Ihr Datensicherungs- und Archivierungsverfahren; Backup-Einrichtungen, physische und logische Sicherungsmaßnahmen			
4.1	Gab es erfolgreiche Cyberangriffe ? Wie wurde mit diesen umgegangen?			
4.2	Gab es Systemunterbrechungen bei rechnungslegungsrelevanten IT-Anwendungen und wie wurde damit umgegangen?			
4.3	Wurden im Prüfungszeitraum Datensicherungen rechnungslegungsrelevanter IT-Anwendungen zurückgesichert ?			
4.4	Wie werden die Informationsflüsse/Schnittstellen zwischen verschiedenen IT-Anwendungen überwacht ?			
5.	Zukünftige Entwicklung der IT			
5.1	IT-Strategie – in Verbindung mit der Geschäftsstrategie			
5.2	Projektunterlagen			
5.3	Sind Änderungen in der IT-Struktur geplant?			

6.	Datenschutz			
6.1	Datenschutzkonzept/-beauftragter			
6.2	Datenschutzbericht			

Datum: _____

Bearbeiter: _____

Für die Richtigkeit:
(Auftraggeber) _____

Modellhafte Darstellung der Verständnisk Gewinnung über die IT-Anwendungen¹

Beurteilungskriterium		Nicht komplexe Software	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software	Große und komplexe (IT-Anwendungen) (z. B. ERP-Systeme)	Nicht komplex	Mittelgroß und	Groß und komplex	Auftragsbezogene Bemerkungen	Verweis auf AP
		Allgemeine Hinweise			☐	☐	☐		
Automatisierung und Nutzung von Dateien	1. Ausmaß der automatisierten Verarbeitungsverfahren und Komplexität der Verfahren, inkl. ob es hochautomatisierte papierlose Verarbeitung gibt			Umfangreich und häufig komplexe automatisierte Verfahren	☐	☐	☐		
	2. Wie werde Daten eingegeben? (manuelle Eingabe, Eingabe durch den Kunden oder Lieferanten; Laden aus Datei)	Manuelle Dateneingaben	Geringe Anzahl von Dateneingaben oder einfachen Schnittstellen	Große Anzahl von Dateneingaben oder komplexe Schnittstellen	☐	☐	☐		
	3. Wie wird die IT-Kommunikation zwischen IT-Anwendungen, Datenbanken oder anderen Aspekten der IT-Umgebung intern und extern, sofern angemessen, durch System-schnittstellenerleichtert?	Keine automatisierten Schnittstellen (ausschließlich manuelle Dateneingabe)	Geringe Anzahl von Dateneingaben oder einfachen Schnittstellen	Große Anzahl von Dateneingaben oder komplexe Schnittstellen	☐	☐	☐		
	4. Volumen und Komplexität von Daten in digitaler Form , die vom Informationssystem verarbeitet werden (inkl. ob digitale Speicherung von Unterlagen des Rechnungswesens erfolgt und Speicherort)	Geringes Volumen von Daten oder einfache Daten, die manuell verifiziert werden können Daten lokal verfügbar	Geringes Volumen von Daten oder einfache Daten	Großes Volumen von Daten oder komplexe Daten; Data Warehouses ; Nutzung von internen oder externen IT-Dienstleistern (z. B. externe Speicherung oder Hosting von Daten)	☐	☐	☐		
IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur	1. Art der Anwendung (Standardsoftware mit geringen oder keinen Anpassungen oder hochgradig angepasste oder hochintegrierte Anwendung, die gekauft und angepasst oder intern entwickelt sein kann)	Gekaufte Anwendung mit geringen/keinen Anpassungen	Gekaufte Anwendung : Einfaches Altsystem oder Low-end-ERP Anwendungen mit geringen/keinen Anpassungen	Kundenspezifisch entwickelte Anwendungen oder komplexere ERP mit bedeutsamen Anpassungen	☐	☐	☐		
	2. Komplexität der Art der IT-Anwendungen und die zugrunde liegende IT-Infrastruktur	Kleine einfache Laptop- oder Client-Server-basierte Lösungen	Ausgereifter und stabiler Großrechner, kleiner oder einfacher Client-Server , Software-as-a-Service Cloud	Komplexer Großrechner , großer oder komplexer Client-Server, web-basiert , Infrastructure-as-a-Service Cloud	☐	☐	☐		
	3. Externes Hosting oder IT-Auslagerung?	Wenn ausgelagert, kompetenter, ausgereifter und erprobter Anbieter (z.B. Cloud-Anbieter)	Wenn ausgelagert, kompetenter, ausgereifter und erprobter Anbieter (z. B. Cloud-Anbieter)	Kompetenter, ausgereifter, erprobter Anbieter für bestimmte Anwendungen und neuer oder Start-Up Anbieter für andere	☐	☐	☐		
	4. Nutzung neu entstehender Technologien , die die Rechnungslegung beeinflussen		Beschränkte Nutzung von neu entstehenden Technologien in einigen Anwendungen	Gemischte Nutzung von neu entstehenden Technologien über Plattformen hinweg	☐	☐	☐		
IT-Prozesse	1. Das in Wartung der IT-Umgebung eingebundene Personal (Anzahl und Fähigkeitsniveau der IT-Support Ressourcen, die die Sicherheit und Änderungen in der IT-Umgebung verwalten))	Wenig Personal mit beschränkten IT-Kenntnissen zur Durchführung von Anbieter-Upgrades und zur Verwaltung des Zugriffs	Begrenztes Personal mit IT-Kenntnissen / begrenztes für die IT zweckbestimmtes Personal	Zweckbestimmte IT-Abteilungen mit sachkundigem Personal, incl. Programmierungskenntnisse	☐	☐	☐		

¹ In Anlehnung an ISA [DE] 315 (Revised 2019) Anlage 5

Beurteilungskriterium		Nicht komplexe Software	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software	Große und komplexe (IT-Anwendungen) (z. B. ERP-Systeme)	Nicht komplex	Mittelgroß und	Groß und komplex	Auftrags-bezogene Bemerkungen	Verweis auf AP
		Allgemeine Hinweise			☐	☐	☐		
IT-Prozesse	2. Komplexität der Prozesse zur Verwaltung von Zugriffsrechten	Einzelne natürliche Personen mit Administratorrechten verwaltet Zugriffsrechte	Wenige natürliche Personen mit Administratorrechten verwaltet Zugriffsrechte	Komplexe von der IT-Ableitung verwaltete Prozesse für Zugriffsrechte	☐	☐	☐		
	3. Komplexität der Sicherheit über die IT-Umgebung (inkl. Anfälligkeit der IT-Anwendungen, Datenbanken und anderer Aspekte der IT-Umgebung für Cyber-Risiken, insbes. wenn es webbasierter Geschäftsvorfälle oder Geschäftsvorfälle gibt, die in externe Schnittstellen eingebunden sind)	Einfacher lokaler Zugriff ohne externe webbasierte Elemente	Einige webbasierte Anwendungen mit hauptsächlich einfacher, rollenbasierter Sicherheit	Mehrere Plattformen mit webbasiertem Zugriff und komplexen Sicherheitsmodellen	☐	☐	☐		
	4. Wurden Programmänderungen an der Weise, wie Informationen verarbeitet werden vorgenommen und das Ausmaß solcher Änderungen während des Zeitraums	Standard-Software ohne installierte Quellcodes	Einige kommerzielle Anwendungen ohne Quellcode und andere ausgereifte Anwendungen mit einer geringen Anzahl an einfachen Änderungen, traditioneller Lebenszyklus der Systementwicklung	Neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr	☐	☐	☐		
	5. Ausmaß Änderung innerhalb IT-Umgebung z. B. neue Aspekte der IT-Umgebung oder Bedeutsame Änderungen in den IT-Anwendungen oder der zugrunde liegenden IT-Infrastruktur)	Änderung beschränkt auf Versionen-Upgrade von Standard-Software	Änderungen bestehen aus Upgrades von Standard-Software, ERP-Versionen oder Altsystemerweiterungen	Neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr; erhebliche ERP-Anpassungen	☐	☐	☐		
	6. Gab es während des Zeitraums wichtige Datenkonvertierungen Art und Bedeutsamkeit der vorgenommenen Änderungen sowie wie wurde die Konvertierung vorgenommen?	Vom Anbieter zur Verfügung gestellte Software-Upgrades; keine Datenkonvertierungsfunktionen für Upgrades	Kleinere Versions-Upgrades für Standard-Softwareanwendungen, bei denen nur ein begrenzter Teil der Daten konvertiert wird	Größere Versions-Upgrades, neues Release, Plattformwechsel	☐	☐	☐		
Einordnung des Informationssystems des Mandanten GESAMT		IKS- und IT-Prüfung geboten	Fachkundige IKS und IT-Prüfungstechnik erforderlich	Intensive Prüfung erforderlich ggf. Hinzuziehung von externem Sachverstand					

Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]

Aspekte der IT

Die fünf Komponenten des IKS

Verständnis notwendig: Welche IT-Anwendungen und automatisierten Kontrollen werden angewandt und auf welche verlässt sich das Unternehmen

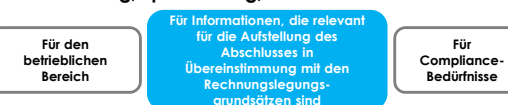
Ermittlung Risiken aus dem IT-Einsatz

IT-PRÜFUNG NACH ISA [DE] 315 (REVISED 2019) - INTEGRATION IN DEN ALLGEMEINEN PRÜFUNGSPROZESS -

Ereignisse, Informationen, Geschäftsvorfälle

1. Wie gelangen Informationen über Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse in das Informationssystem des Unternehmens **hinein**
2. Wie werden sie **verarbeitet** (IT-Prozesse / Speicherung)
3. Wie werden sie zugänglich gemacht/vermittelt (**Ausfluss**) [Kommunikation/Berichterstattung]?

IT-Anwendungen: Unterstützung bei Erfassung, Verarbeitung, Speicherung, Kommunikation der Daten



IT-Anwendungen:

- Vordefinierte Regeln für Verarbeitung großer Volumen von Geschäftsvorfällen / komplexe Berechnungen für Daten
- Verbesserung von
 - Zeitgerechtigkeit, Verfügbarkeit, Genauigkeit von Informationen und Überwachungsmöglichkeiten
- Erleichtern zusätzliche Analyse von Informationen
- Automatisierte Kontrollen (verlässlicher als manuelle Kontrollen)

Identifikation von relevanten IT-Kontrollen

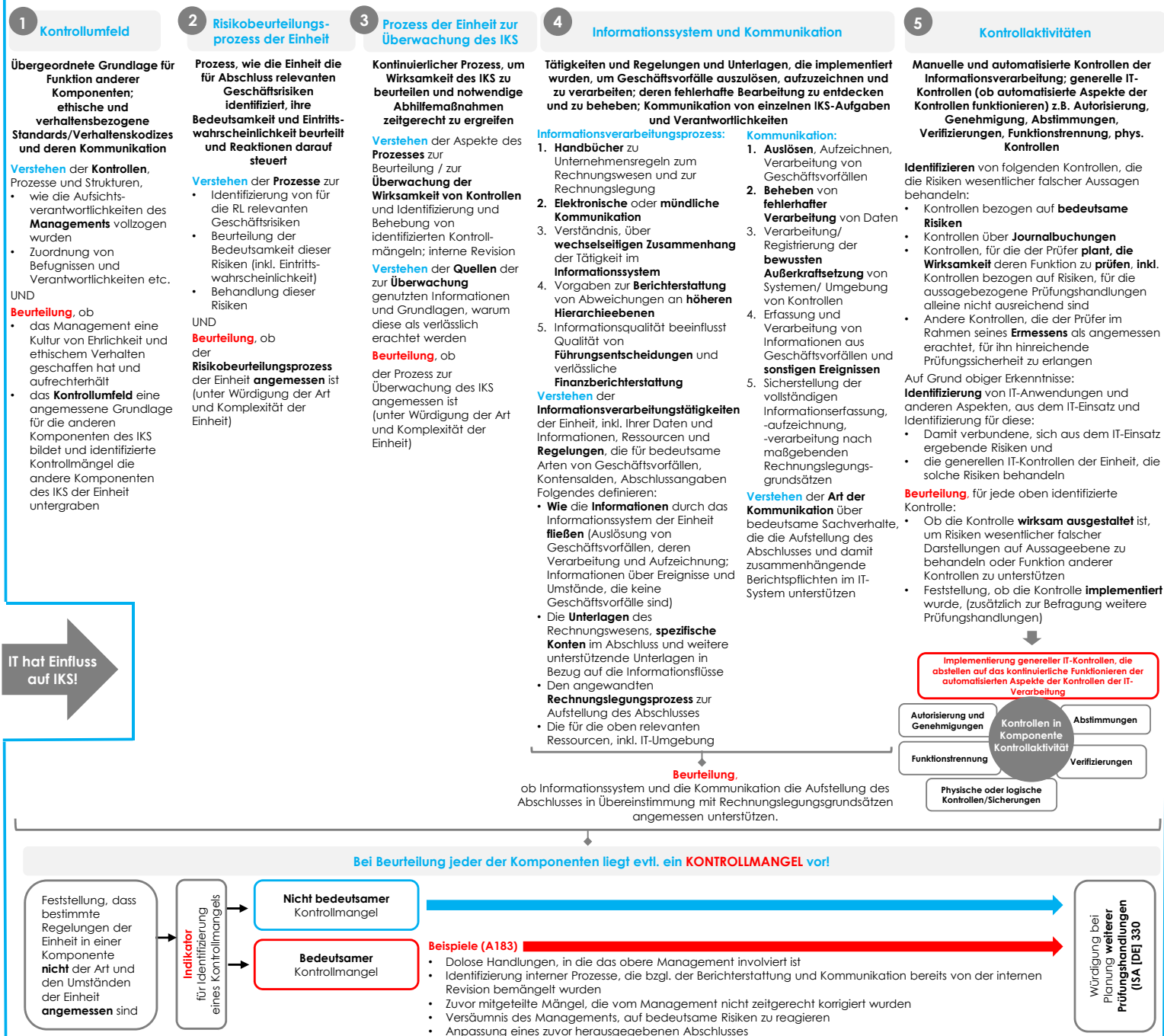


IT-Infrastruktur:

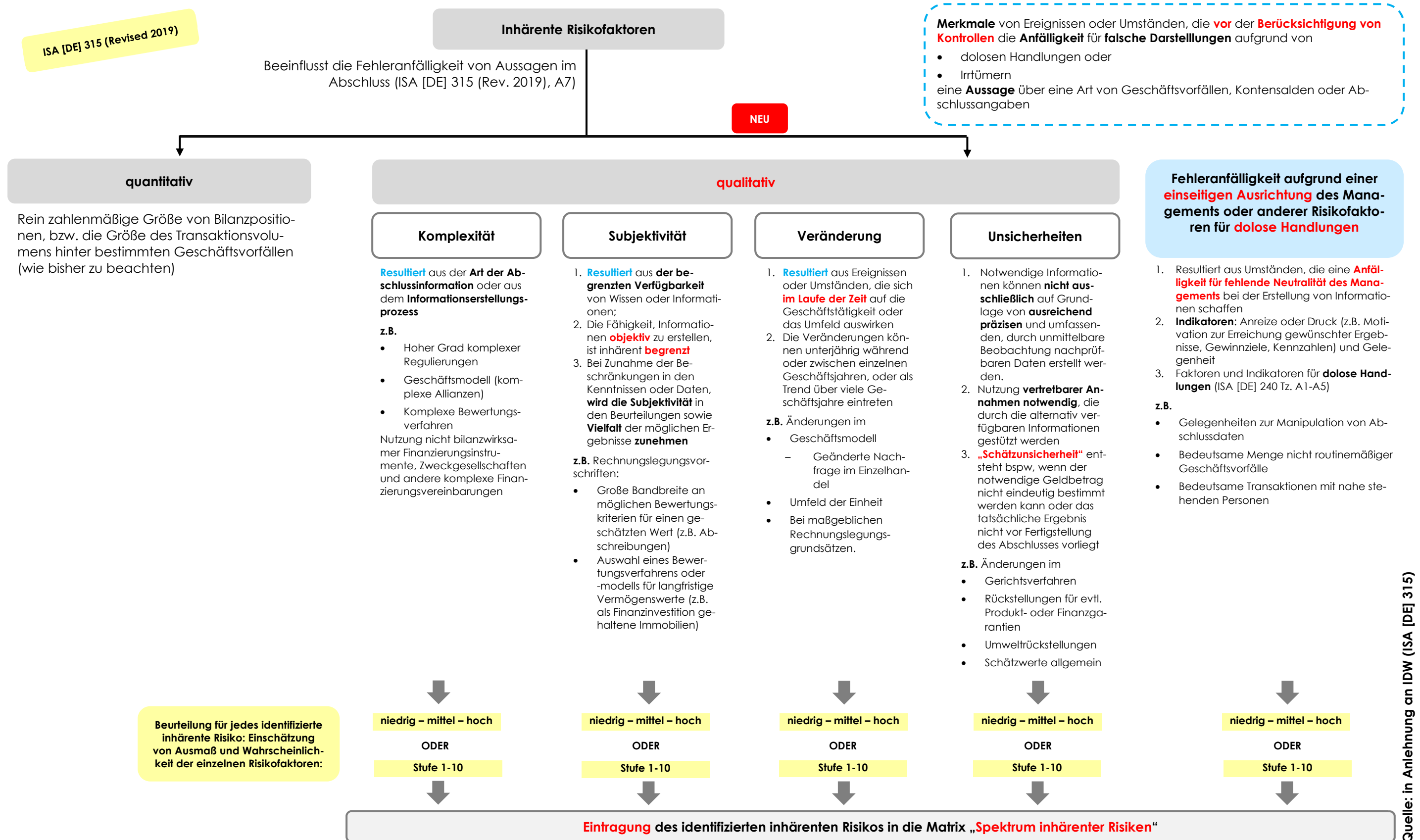
- **Datenbank**
Speichern der von IT-Anwendungen genutzten Daten
- **Betriebssystem**
Steuerung der Kommunikation zwischen Hardware, IT-Anwendungen und anderer im Netzwerk eingesetzter Software
- **Netzwerk**
Für Übertragung/Nutzung von Daten über gemeinsame Kommunikationsverbindung

General controls (Sicherheit)

General controls (Berechtigungen)

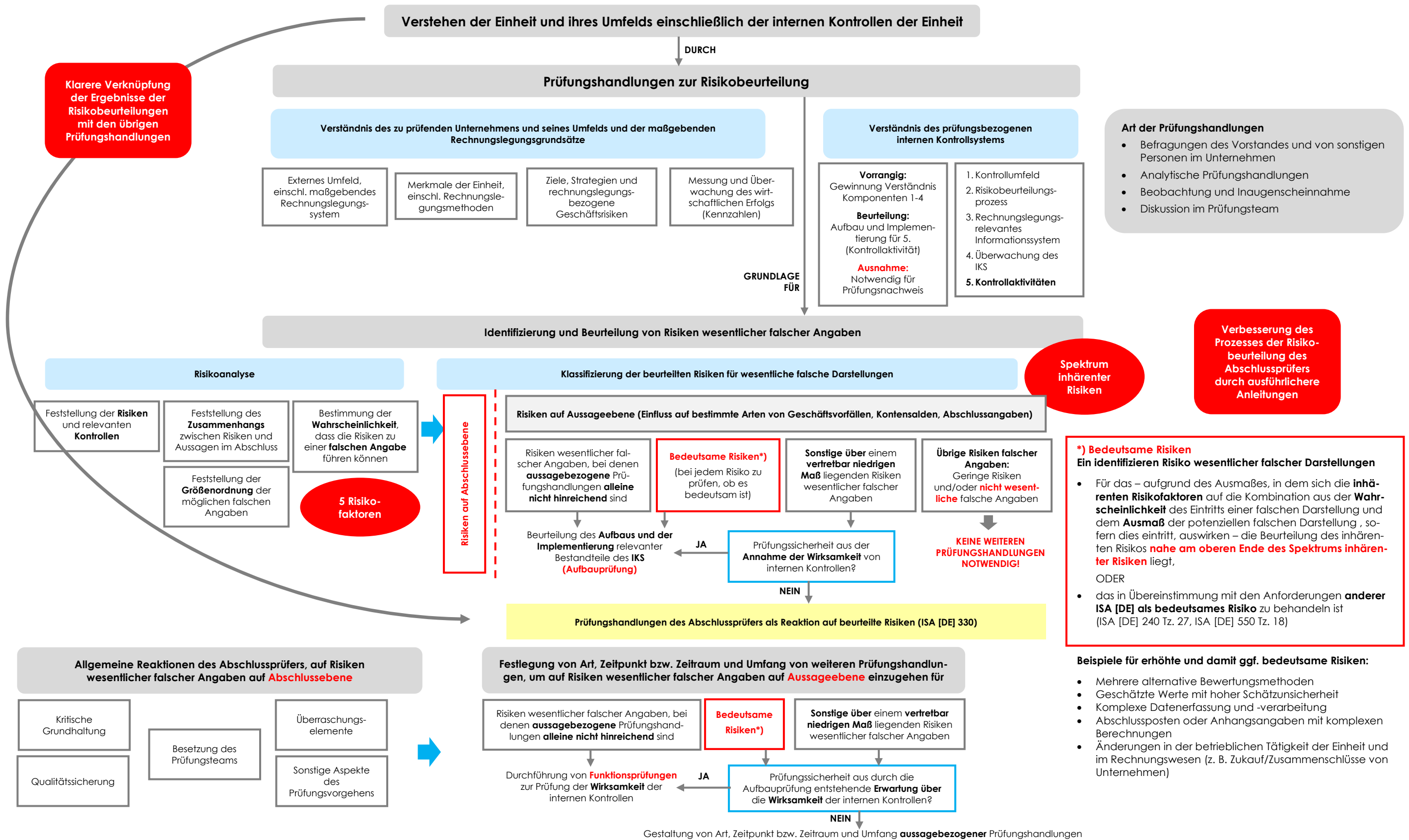


Detailbetrachtung – „Das Spektrum der inhärenten Risiken“ [Schritt 6 von 10]



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

Short-View: Das Zusammenwirken von ISA [DE] 315 (Revised 2019) und ISA [DE] 330


Klarere Verknüpfung der Ergebnisse der Risikobeurteilungen mit den übrigen Prüfungshandlungen
Art der Prüfungshandlungen

- Befragungen des Vorstandes und von sonstigen Personen im Unternehmen
- Analytische Prüfungshandlungen
- Beobachtung und Inaugenscheinnahme
- Diskussion im Prüfungsteam

Verbesserung des Prozesses der Risikobeurteilung des Abschlussprüfers durch ausführlichere Anleitungen
Spektrum inhärenter Risiken

***) Bedeutsame Risiken**
Ein identifizieren Risiko wesentlicher falscher Darstellungen

- Für das – aufgrund des Ausmaßes, in dem sich die **inhärenten Risikofaktoren** auf die Kombination aus der **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts einer falschen Darstellung und dem **Ausmaß** der potenziellen falschen Darstellung, sofern dies eintritt, auswirken – die Beurteilung des inhärenten Risikos **nahe am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken** liegt,
- ODER
- das in Übereinstimmung mit den Anforderungen **anderer ISA [DE] als bedeutsames Risiko** zu behandeln ist (ISA [DE] 240 Tz. 27, ISA [DE] 550 Tz. 18)

Beispiele für erhöhte und damit ggf. bedeutsame Risiken:

- Mehrere alternative Bewertungsmethoden
- Geschätzte Werte mit hoher Schätzunsicherheit
- Komplexe Datenerfassung und -verarbeitung
- Abschlussposten oder Anhangangaben mit komplexen Berechnungen
- Änderungen in der betrieblichen Tätigkeit der Einheit und im Rechnungswesen (z. B. Zukauf/Zusammenschlüsse von Unternehmen)

Short-View ISA [DE] 330: „Systematik von Prüfungshandlungen“

Aussagebezogene Prüfungshandlungen

Aufdeckung wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene durch

Einzelfallprüfungen

Bezugspunkt sind **einzelne** Positionen der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung sowie Geschäftsvorfälle

↓
Prüfung, ob sie korrekt in der Buchführung und im Abschluss erfasst und abgebildet sind

- **Einsichtnahme** in Unterlagen
- **Inaugenscheinnahme** von Vermögensgegenständen
- **Beobachtung** von Verfahren oder einzelnen Maßnahmen
- **Befragung** und Einholung von **Bestätigungen**

Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen

Verhältnisse und Trends der zu prüfenden Daten werden auf ihre Plausibilität hin analysiert (z. B. Kennzahlenanalyse)

Funktionsprüfungen

Wirksamkeit von Kontrollen zur Verhinderung/Aufdeckung und Korrektur wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

Vorliegen eines wirksamen Kontrollumfeldes

Aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine erbringen keine geeigneten Prüfungsnachweise auf Aussageebene

Unterjährige Prüfung möglich

Überprüfung alle **drei** Jahre

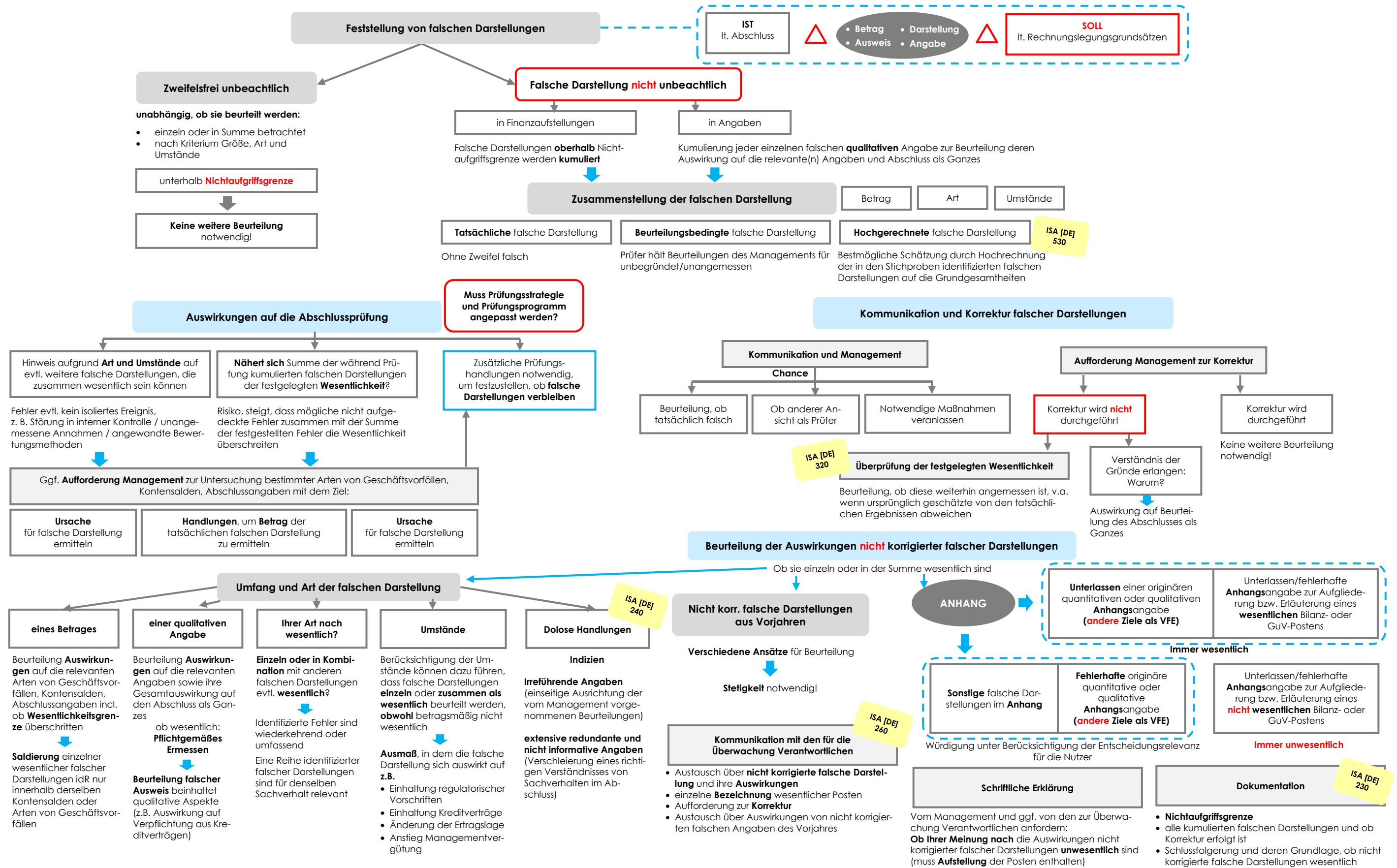
Einige Funktionsprüfungen bei **jeder** Prüfung

Voraussetzung

Keine Änderungen eingetreten

Kontrolle bezieht sich **nicht** auf **bedeutsames** Risiko

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



Fallbeispiel zur Prüfung geschätzter Werte nach ISA [DE] 540 (Revised)

Sachverhalt: Ermittlung der **Abwertung auf Vorräte** bei der Firma „Frisch und Duftig GmbH“

A. UNTERNEHMENS DATEN

Sortiment der Firma Frisch und Duftig GmbH

Unternehmen Frisch und Duftig GmbH hat in ihrem Sortiment ein

- großes **Angebot von festen Duschseifen**.
- Im Zeitalter der Nachhaltigkeit liegt der Fokus des Unternehmens darauf, **ohne Mikroplastik Sulfat und Palmöl** auszukommen.
- Dennoch soll das Produkt gut riechen und schön schäumen.
- Durch die feste Duschseife soll der **Konsum von Plastikflaschen erheblich reduziert** werden.
- Die festen Duschseifen können in **kleinen Stofffäschchen aufbewahrt** werden.

Vertrieb der Duschseifen

- Der Fokus beim **Vertrieb** liegt vor allem auf dem **Online-Handel**.
- Der Verkauf im **stationären Handel** befindet sich erst noch im **Aufbau**.

Wettbewerbssituation

Konkurrenten für diesen Vertriebs finden sich durch

- das vermehrte Auftreten **anderer Duschseifenbetreiber** am Markt,
- zu denen **auch überregional präsente Drogeriemärkte** gehören,
 - die sowohl **Produkte von Konkurrenzfirmen** als auch schon
 - **Eigenmarken** in ihrem Sortiment haben.

B. (Auszug der) **RISIKEN** DER „Frisch und Duftig GmbH“

Qualitätsrisiko

Die in regelmäßigen Abständen durchgeführten und veröffentlichte

- **Testreihen von Öko-Test oder Stiftung Warentest**
- können gegebenenfalls zu **Absatzschwierigkeiten** führen,
- mit der Notwendigkeit die **eigenen Rezepturen nochmals zu überprüfen**.
- Damit verbunden sind **punktueller Umsatzeinbrüche** und
- **erhöhter Forschungs- und Werbeaufwand**.

Veraltete Lagerbestände

Duschseifen sind das **Massenprodukt** der Frisch und Duftig GmbH,

so dass das Unternehmen hier über die **meisten Lagerbestände** verfügt.

Aufgrund der Skepsis der Kunden und auch dem Druck der Konkurrenten kann die **Einführung neuer Produkte**, ggf. auch mit veränderter Rezeptur, den **Verkauf der älteren Duschseifen erschweren**.

Absatzrückgang durch Rückgang online-Handel

Darüber hinaus führt die zunehmende Vor-Ort-Präsenz von Duschseifen in regionalen Drogeriemärkten zu einem **Rückgang des Online-Verkaufs**.

C. VORGEHEN BEI DER VORRATSBEWERTUNG**1. Rabattaktionen**

- Wenn die Unternehmensleitung **bemerkt**,
- dass sich der **Verkauf von bestimmten Produkten** verlangsamt,
- wird der **Verkaufspreis reduziert**, damit der noch vorhandene Lagerbestand noch verkauft werden kann.

Diese **Rabatte** können **im Zeitablauf erhöht** werden, wenn dies notwendig ist, um die Produkte **tatsächlich noch zu verkaufen**.

2. Am Jahresende überprüft die Unternehmensleitung

- **den Lagerbestand** und
- die **Notwendigkeit der Wertminderung**
- auf der Grundlage der **dann bestehenden Kundennachfrage** und der allgemeinen **Marktentwicklungen**.

3. Bewertung der Vorräte: Vorräte sind nach dem HGB entweder

- zu ihren **Anschaffungskosten** oder
- **mit dem niedrigeren beizulegenden Wert** auszuweisen.

Entsprechend ist eventuell eine **Abschreibung auf die Vorräte** vorzunehmen, deren Höhe im Wege der **sachgerechten Schätzung** zu ermitteln ist.

D. AUFGABE DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Die **Überprüfung dieses Schätzwertes** der **Abschreibung** hat der Abschlussprüfer **anhand der Vorgaben des ISA [DE] 540** vorzunehmen.¹

¹ Darstellung in Anlehnung an „ISA-540-Illustrative-Examples-1-and-2-Simple-and-Complex“ des IAASB;
<https://www.iaasb.org/publications/isa-540-revised-implementation-illustrative-examples-auditing-simple-and-complex-accounting>,
 Abruf: 22.6.2023

GLIEDERUNG

	Seite
A. Exemplarische Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	4
1. Erlangung eines Verständnisses von der Unternehmung und ihrem Umfeld	4
1.1 Die Einheit und seine Umgebung	4
1.2 Das für die Abschlussprüfung rechnungslegungsrelevante interne Kontrollsystem des Unternehmens	5
1.2.1 Art und Umfang der Aufsicht und Überwachung	5
1.2.2 Informationssystem des Unternehmens bezüglich der geschätzten Werte	6
1.2.3 Kontrollaktivitäten über den Prozess zur Ermittlung der geschätzten Werte	7
2. Durchsicht des Ergebnisses oder Neuschätzung der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung	7
3. Besondere Fähigkeiten und Kenntnisse	7
B. Identifizieren und Bewerten der Risiken wesentlicher falscher Angaben	7
1. Inhärente Risikofaktoren (Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität u.a.)	7
2. Bedeutsame Risiken	8
C. Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Angaben	8
1. Erlangung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Vermerks eintreten	8
2. Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat	9
2.1 Grundsätzliches Vorgehen	9
2.2 Prüfung der Methoden	9
2.3 Prüfung der wesentlichen Annahmen	9
2.4 Prüfung der zugrunde gelegten Daten	10
2.5 Prüfung der Auswahl einer Punktschätzung durch das Management und damit zusammen hängender Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit	10

Die im folgenden Beispielfall zitierten“ (Ax)“ beziehen sich aus den Anwendungshinweisen der

Vorgehen zur Prüfung der Abwertung der Vorräte bei der „Frisch und Duffig GmbH“

ISA [DE] 540 (Revised)

A. Exemplarische Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten		
Gewinnung eines Verständnisses vom Unternehmen (A19-22)	- Durchsicht der Arbeitspapiere aus den Abschlussprüfungen der Vorjahre - Durchsicht Protokolle von Geschäftsführungs- / Aufsichtsratssitzungen - Befragung des Managements - Einfache Beobachtung / Nachvollziehung des Prozesses zur Schätzung des Managements	
1. Erlangung eines Verständnisses von der Unternehmung und ihrem Umfeld		
1.1 Die Einheit und seine Umgebung		
a. Geschäftsvorfälle und Ereignisse die zu Schätzungen führen können (A23)	- Feststellung durch den Prüfer: Werthaltigkeit einiger Duschseifen könnte beeinträchtigt sein; - Folglich kann eine außerplanmäßige Abschreibung von Vorratsbeständen (d.h. eine buchhalterische Schätzung) notwendig sein, um die Lagerbestände mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungskosten oder niedrigerer beizulegender Wert anzusetzen.	 Schätzwert bei Vorräten möglich
b. Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze bezüglich Schätzungen (Ansatz, Bewertung, Anhangangaben) und deren Anwendung auf das konkrete Unternehmen incl. der Art und Weise, wie Geschäftsvorfälle und Ereignisse inhärenten Risikofaktoren unterliegen oder von diesen beeinflusst werden (A24-25)	Der Abschlussprüfer gewinnt ein Verständnis von den maßgebenden Rechnungslegungsvorschriften bezüglich der Bewertung von Vorräten durch die Lektüre des HGB und einschlägiger Kommentierungen. Anhangangaben bei außerplanmäßigen Abschreibungen: gesonderte Angabe gem. § 277 Abs. 3 S.1 HGB in der GuV oder im Anhang anzugeben Zusätzlich ist anzugeben: Bei welchen (Vorratsgruppen) Abschreibungen auf einen niedrigeren Wert (§253 Abs. 4 HGB) vorzunehmen waren Von welcher Art der niedrigere Wert ist (z. B. sich aus Börsen-/Marktpreis ergebend oder der niedrigere beizulegende Wert) - Angaben über Abschreibungen aufgrund von Lager Risiken (z. B. eingeschränkte Verwertbarkeit; veraltet, nicht mehr gängig, Verkaufspreise sinken) - Nach welchem Verfahren dieser berechnet worden ist (insbesondere bei pauschaler Ermittlung, oder bei retrograder Ableitung aus dem Verkaufspreis)² Im Hinblick darauf, wie die handelsrechtlichen Anforderungen bezogen auf das konkrete Unternehmen sind wie inhärente Risikofaktoren wirken werden, muss der Abschlussprüfer: - Ein Verständnis von der Branche für Duschseifen und deren Entwicklung vom Beginn des Prüfungszeitraums bis zum aktuellen Zeitpunkt (u.a. Recherche in der Presse) erlangen	

² Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Auflage 2018, Tz. 140.

Vorgehen zur Prüfung der Abwertung der Vorräte bei der „Frisch und Duffig GmbH“

	• Befragung des Managements (zuständig für Abschluss, Inventur, Produkteinkauf, Marketing) • Einfache Beobachtung des Prozesses zur Schätzung der außerplanmäßigen Abschreibung	
	Prüfungsfeststellungen: Die Anforderungen des HGB für die außerplanmäßigen Abschreibungen auf Vorräte dürfte nicht ganz einfach sein. Aufgrund der Art und Weise des Geschäftsmodells sind für die Schätzung der Abschreibungen aber keine komplexen Methoden/Modelle notwendig. Identifizierte Inhärente Risikofaktoren: • Schätzunsicherheit Entwicklung der Branche und deren möglicher Auswirkungen auf die Verkaufspreise der Duschseifen sind unsicher • Subjektivität Annahmen des Managements bezüglich der zu erwartenden Abschreibungsnotwendigkeit	 Keine komplexen Modelle
c. regulatorische Faktoren (A26)	Infolge seiner eigenen Hintergrundinformationen, Branchenrecherchen und Befragungen kommt der Prüfer zum Schluss, dass keine regulatorischen Faktoren für die außerplanmäßigen Abschreibungen relevant sind.	
d. Art der vom Abschlussprüfer erwarteten buchhalterischen Schätzungen (A 27)	Aufgrund der Prüfungshandlungen und -ergebnisse der Prüfungen a)-c) und der Angaben der Vorjahresabschlüsse: Feststellung, dass eine außerplanmäßige Abschreibung auf Vorräte notwendig wäre.	 Schätzwert bei Vorräten notwendig
1.2 Das für die Abschlussprüfung rechnungslegungsrelevante interne Kontrollsystem des Unternehmens		
1.2.1 Art und Umfang der Aufsicht und Überwachung		
a. Art und Umfang der Überwachung bezüglich Rechnungslegungsschätzungen (A28-30)	• Beobachtung und Befragung Prüfungsfeststellungen: • Eigentümer des Unternehmens ist in das Tagesgeschäft fest eingebunden und • Übt höchstpersönlich die Aufsicht aus - über die Mitarbeiter im Lager und der Buchhaltung sowie - über den Mitarbeiter, der für die Ermittlung (Schätzung) der außerplanmäßigen Abschreibung verantwortlich ist	
b. Wie Management Notwendigkeit der Einbeziehung von Experten erkennt (A 31)	• Beobachtung und Befragung Prüfungsfeststellungen: • Eigentümer kam zum Schluss, dass es keinen Bedarf an Experten zur Ermittlung der Abschreibungen bedarf; weil • Management/Mitarbeiter über umfassende Kenntnisse der Produkte und über die Marktentwicklung verfügen	

Vorgehen zur Prüfung der Abwertung der Vorräte bei der „Frisch und Duffig GmbH“

c. Wie Management Risiken im Zusammenhang mit geschätzten Werten identifiziert (A32-33)	• Beobachtung und Befragung Prüfungsfeststellungen: • Unternehmen hat keinen formellen Risikobewertungsprozess; • Angesichts der Größe und Art des Unternehmens ist dies nicht ungewöhnlich	
---	--	--

1.2.2 Informationssystem des Unternehmens bezüglich der geschätzten Werte		
a. Klassen von Geschäftsvorfällen und Ereignissen, die Schätzung erforderlich machen (A 34-35)	• Jedes Produkt hat eine eindeutige Chargennummer und ist mit einer eindeutigen Kalkulation hinterlegt, die anhand der Rezeptur inkl. Mengenangaben und der Einkaufspreise für die Rohstoffe abgeleitet worden ist. Die Einkaufspreise für die Rohstoffe werden beim Wareneingang im Buchhaltungssystem erfasst. Die Verbräuche zur Produktion werden ebenfalls bei der Entnahme vom Lager auf die hergestellten Produkte umgebucht. • Der Eigentümer und sein Buchhalter nutzen ihr Urteilsvermögen und ihre Erfahrungen in der Branche sowie die Handelsbedingungen des eigenen Unternehmens und das Wissen über die Preise und Rabatte der Konkurrenten, – um die Produkte zu ermitteln, die eventuell abgeschrieben werden müssen und – um die geschätzte Abschreibungshöhe zu ermitteln.	
b. Wie das Management vorgeht bei 1. Identifikation relevanter Methoden, Annahmen, Daten (A38-43) 2. Verstehen des Grades der Schätzunsicherheit (auch durch Berücksichtigung der Bandbreite der Schätzungen) (A45) 3. Behandlung der Schätzunsicherheit (inkl. Auswahl einer Punktschätzung) (A46-A49)	• Im Unternehmen wird eine Tabelle geführt, in der wöchentlich aktualisiert die Preise der Wettbewerber für diverse Duschseifen eingetragen werden. Bei den Wettbewerbern handelt es sich sowohl um Online-Händler als auch um Drogerieketten, deren Niederlassungen im Umkreis von 50 km von der Firmenzentrale angesiedelt sind. Die Tabelle wird wöchentlich vom Eigentümer eingesehen und überprüft. • Bezogen auf die Schätzunsicherheit wird festgestellt, dass der Eigentümer die bisher festgesetzten Rabatte berücksichtigt und überprüft, ob diese in nächster Zeit angehoben werden müssen, um zu ermöglichen, dass die zum Bilanzstichtag noch auf Lager liegenden Vorräte noch verkaufen zu können und sie nicht vernichten zu müssen. • Die Einschätzung, auf welche Seifen welcher Preisnachlass gewährt werden muss, basiert auf der Erfahrung, welche Seifen sich noch gut verkaufen werden oder eher nicht sowie auf der Erfahrung, mit welchen Rabatten früher das Unternehmen schwer gängige Produkte noch am Markt platzieren konnte.	

Vorgehen zur Prüfung der Abwertung der Vorräte bei der „Frisch und Duffig GmbH“

der Grad, in dem Folgendes durch Komplexität, Subjektivität oder andere inhärente Risikofaktoren beeinflusst wird (A76-A79): a. Auswahl und Anwendung der Methode, Annahme und Daten bei der Erstellung der Schätzung oder b. Auswahl der Punktschätzung des Managements und der damit verbundenen Angaben	die nicht den Annahmen des Eigentümers entsprechen, könnten moderate Auswirkungen haben. Daten für Preisgestaltung, die im Rahmen der Methode der Schätzung genutzt werden, stammen aus unabhängigen (externen) Quellen. Angewandte Methode zur Berechnung einer Punktschätzung der Abschreibung ist relativ einfach. Keine umfangreichen Angaben erforderlich und leicht abzuleiten.	sentlicher falscher Angaben bei der Bewertung der Vorräte ist moderat Kontrollrisiko ist hoch!
	Prüfung des Kontrollrisikos: - Kontrollen im Unternehmen bestehen nur eingeschränkt - Bestehende Kontrollen sind nicht darauf ausgerichtet, dem Risiko entgegenzuwirken, dass sich Annahmen über die Zukunft als falsch erweisen	Planung: ausschließlich aussagebezogene Prüfungshandlungen

2. Bedeutsame Risiken

Feststellung von bedeutsamen Risiken (A80)	Aufgrund des gewonnenen Verständnisses über die Einheit und ihrem Umfeld beurteilt der Prüfer das Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung bei der Bewertung der außerplanmäßigen Abschreibung von Vorräten als nicht bedeutsames Risiko.	Kein bedeutsames Risiko!
--	---	--

C. Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Angaben

Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen müssen auch die Gründe für die Bewertung der Risiken berücksichtigt werden. Außerdem müssen die weiteren Prüfungshandlungen einen oder mehrere der folgenden drei Ansätze umfassen: a. Einholung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Prüfungsvermerks eingetreten sind (A21) b. Testen, wie das Management die Schätzung vorgenommen hat (A22-27) c. Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite durch den Prüfer (A 28-29)	- Prüfer kam aufgrund obiger Erkenntnisse zu der Schlussfolgerung, dass am besten geeignete Prüfungshandlungen vor allem darin bestehen würden: - Prüfen, wie die Unternehmensleitung die Ermittlung der Schätzwerte (außerplanmäßige Abschreibung) vorgenommen hat sowie - Prüfungsnachweise aus Ereignissen zu gewinnen, die bis zum Datum des Prüfungsvermerks des Abschlussprüfers eingetreten sind. Nicht notwendig: eigene Punktschätzung/Bandbreite durch den Abschlussprüfer selbst zu ermitteln.	
--	--	--

1. Erlangung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Vermerks eintreten

Zu a) Einholung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Prüfungsvermerks eingetreten sind (A91-93)	Für die hochwertigen Duschseifen-Serien hat der Abschlussprüfer unterschiedliche Produktlinien analysiert, um diejenigen Produkte zu identifizieren, die möglicherweise einen Lagerbestand mit geringer Umschlagshäufigkeit aufweisen. Dabei hat er folgende Punkte berücksichtigt: Verkäufe für das Produkt im zu prüfenden Geschäftsjahr	
---	--	--

Vorgehen zur Prüfung der Abwertung der Vorräte bei der „Frisch und Duffig GmbH“

	- Bestand zum Bilanzstichtag Verkäufe zwischen Bilanzstichtag und Prüfungstag, inkl. Höhe etwaiger Rabatte - Bestand zum Zeitpunkt der Prüfung Die Auswertung der gewonnenen Prüfungsnachweise führte zu dem Ergebnis, dass die außerplanmäßige Abschreibung für die seit Jahresende verkauften Produkte nicht wesentlich falsch ausgewiesen waren. Außerdem stellte er fest, dass sich zum Prüfungszeitpunkt noch einige Produktchargen auf Lager befanden, für die die entsprechend berechnete Abschreibung wesentlich ist.	
--	---	--

2. Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat

2.1 Grundsätzliches Vorgehen

Zu b) Prüfen, wie das Management die Schätzung vorgenommen hat (A 94) Ausreichende Prüfungsnachweise notwendig bezüglich - Auswahl und Anwendung der Methoden, wesentlicher Annahmen und Daten, die das Management bei der Erstellung der Schätzung verwendet hat Wie das Management die Punktschätzung auswählte und entsprechende Angaben zur Schätzunsicherheit entwickelte	Befragung des Managements: Teilnahme an Messen, um sich über New-Comer-Produkte zu informieren Analyse der Werbung von Wettbewerbern hinsichtlich Produktangebote zu ermäßigten Preisen und neuen Produkten Im Rahmen der Diskussion mit Management Ermittlung: - Produktchargen, für die Abschreibung vorgenommen wurde - Produktchargen, für die keine Abschreibung vorgenommen wurde Verifizierung durch Prüfungsnachweisen von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag: Verkäufe nach Bilanzstichtag, zur Identifizierung von langsam verkauften und bereits reduzierten Produkten Ankündigungen neuer toller Produkte von Wettbewerbern, die sich auf die Attraktivität der auf Lager befindlichen Produkte auswirken könnten	
--	---	--

2.2 Prüfung der Methoden

Methoden: - Ob gewählte Methode angemessen (A95,96) - Ob Hinweise auf mögliche Voreingenommenheit des Managements bei der Auswahl der Methode bestehen (A96) - Ob Berechnungen entsprechend der Methode angewandt wurden - Wenn komplexe Modellierung in der Methode enthalten ist: ob die Beurteilungen konsistent angewandt wurden (A98-100) - Ob Integrität der wesentlichen Annahmen und Daten gewahrt wurde (A101)	Feststellung, dass Methode des Eigentümers geeignet ist, - um festzustellen, ob der Nettoverkaufspreis unter den Anschaffungs-/Herstellungskosten liegt und für welche Produktchargen eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß den handelsrechtlichen Regelungen gebildet wird. - Nach Einschätzung des Prüfers: keine Hinweise auf mögliche Voreingenommenheit des Managements bei der Auswahl der Methode, da diese gängige Praxis bei der Bilanzierung in der Branche ist. - Zahlreiche Prüfungsnachweise, dass Methode mathematisch korrekt berechnet wurde - Methode beinhaltet keine komplexen Modelle	
--	---	--

Vorgehen zur Prüfung der Abwertung der Vorräte bei der „Frisch und Duffig GmbH“

2.3 Prüfung der wesentlichen Annahmen

Wesentliche Annahmen: a. Wesentliche Annahme angemessen (A 95, A 102-103) b. Hinweise bei der Auswahl wesentlicher Annahmen auf einseitige Ausrichtung des Managements? c. Annahmen untereinander und mit anderen Schätzwerten konsistent? (A 104) d. Sofern zutreffend: beabsichtigt Management, Maßnahmen einzuleiten und ist es dazu in der Lage? (A 105)	Wesentliche Annahmen des Eigentümers sind nach Feststellungen des Prüfers: • Anwendung von Rabatten ermöglichen es, Lagerbestände zu den geplanten (reduzierten) Preisen zu verkaufen • Bekannte Neuplatzierungen von neuen Produkten hindern nicht am Verkauf des Vorratsbestandes mit Rabattstufen • Es gibt keine unbekannten, anderen Produktveröffentlichungen, die den Verkauf des Vorratsbestandes erheblich beeinträchtigen könnten	
	Nach Analysen von Trends und von Werbematerial der Mitbewerber stellt der Prüfer fest: • Die Begründung des Managements für diverse Rabattstufen bei einzelnen Produktgruppen erscheinen vernünftig • Hinweis auf mögliche Voreingenommenheit des Managements bezüglich Untertreibung der Annahmen bezüglich 2 Produktgruppen (ohne außerplanmäßige Abschreibung): Vergleichbare Produkte wurden von Konkurrenten zu einem wesentlich niedrigeren Preis als der Wertansatz des Unternehmens verkauft. Insoweit war die Bewertung zu optimistisch, da auch keines der Produkte seit dem Bilanzstichtag verkauft wurde und somit Preisnachlässe notwendig scheinen. Für die Produktgruppen mit außerplanmäßigen Abschreibungen konnte der Prüfer nachvollziehen, dass das Unternehmen im Folgejahr versucht, diese zu den reduzierten Preisen zu verkaufen und es auch schafft. Somit scheinen weitere Preissenkungen über die in der Bewertung angenommen nicht notwendig zu sein.	

2.4 Prüfung der zugrunde gelegten Daten

Daten a. Daten bezüglich Rechnungswerk angemessen (A 95, 106) b. Geben die bei der Datenauswahl getroffenen Beurteilungen Hinweise auf eine mögliche Voreingenommenheit des Managements (A 96) c. Ob Daten relevant und zuverlässig sind (A 107) d. Ob Daten ordnungsgemäß gespeichert, verstanden und interpretiert wurden (A 108)	Prüfer stellt fest, dass die Daten relevant und zuverlässig sind und vom Management angemessen verstanden wurden: • Verkaufszahlen und Lagerbestände stimmen mit den Aufzeichnungen des Unternehmens überein (Prüfungssicherheit durch andere Prüfungshandlungen, u.a. Inventurbeobachtung) • Preisdatei als Grundlage für Bewertung stimmt mit den Lieferantenrechnungen überein • Preisinformationen der Konkurrenz in der Überblickstabelle (Grundlage für Annahmen und Planung von Rabatten seitens des Eigentümers) stimmen mit Werbe- und Preisangaben der Wettbewerber überein • Das Wissen über geplante neue Produkte in dem Segment wird durch Informationen eines entsprechenden Online-Gründerforums gestützt.	
--	--	--

Vorgehen zur Prüfung der Abwertung der Vorräte bei der „Frisch und Duffig GmbH“

- hinsichtlich sachgerechter Anwendung von Methoden, Annahmen und Daten einholen wird,
- **hängt davon ab**,
- ob es sich insgesamt um eine **bedeutende, wesentliche Position** handelt.

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

Unverbindliches Dokumentationsbeispiel

Sie müssen bei der Anwendung des ISA DE die 10 Schritte beachten. Der Vollständigkeit halber stellen wir die 10 Schritte nochmal dar:

- Schritt 1:** Geschäftstätigkeit; Umfeld; Rechnungslegungsgrundsätze
- Schritt 2:** Prüfungsbezogenes internes Kontrollsystem (IKS)
- Schritt 3:** Teambesprechung
- Schritt 4:** Identifizierung Risiken auf **Abschlussebene**
- Schritt 5:** Identifizierung der Risiken auf **Aussageebene**:
Relevante Aussagen / Verstehen inhärenter Risikofaktoren / Wesentliche Kategorien von Geschäftsvorfällen sowie relevante Kontrollen
- Schritt 6:** Beurteilung der Risiken auf **Abschlussebene**
- Schritt 7:** Beurteilung der Risiken auf **Aussageebene**:
Klassifizierung der beurteilten Risiken für wesentliche falsche Darstellungen
- Schritt 8:** Notwendigkeit IKS-Aufbauprüfung?
- Schritt 9:** „STAND-BACK“
(Anpassung der Risikoidentifizierung / -beurteilung, wenn der Prüfer neue Informationen hat, die zu ursprünglichen Informationen inkonsistent sind!)
- Schritt 10:** Dokumentation

Schritt 1: Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen

Allgemeine Struktur

Komplexität der Struktur	Unternehmen hat mehrere Tochtergesellschaften an unterschiedlichen Standorten	Beteiligungsbewertung? Ansatz Geschäftswerte?
Eigentümerschaft / Belegschaft zu anderen Personen	Muttergesellschaft im Ausland	Transaktionen mit nahe stehenden Personen? Verrechnungspreisthematik?
Unterscheidung zwischen Eigentümern, den für die Überwachung verantwortlichen Personen		Monatliches Reporting der Zahlen und Abstimmung mit Controller Mutterunternehmen; Regelmäßige Gesamt-Geschäftsführersitzungen mit Eigentümern

Vorläufige Einschätzung von Geschäftsrisiken		
Risiko	Folgewirkungen auf den Abschluss	Betroffene Abschlusss Aussage
Auswirkungen der Finanzkrise	Evtl. Konsumeinbruch in Branche Einbruch da, aber noch nicht beim Unternehmen	- Vollständigkeit - Richtigkeit - Prognoseberichterstattung im Lagebericht
Neue Patententwicklungen (Forschung im Unternehmen)	Immaterielle Vermögensgegenstände eigene Forschungskosten aktiviert?	- Bewertung - Genauigkeit
Risiko	Folgewirkungen auf den Abschluss	Betroffene Abschlusss Aussage
Qualitätsprobleme	Rückstellungen - Reklamationen; - Drohverlust-rückstellungen unterdotiert Forderungen - Rechnungskürzungen; - Überbewertet wegen fehlender EWB	- Bewertung - Vollständigkeit
Wettbewerbsdruck (Preisdruck Überkapazitäten) Konkurrent (Preisdumping)	Vorräte - verlustfreie Bewertung, - Reichweite, - Niederstwertprinzip Rückstellungen - Drohverlustrückstellung	- Bewertung - Vollständigkeit
Tantieme (erfolgsabhängig)	Umsatzrealisierung - Scheinrechnungen? Forderungen Rückstellungen – Schätzwerte - einseitige Ermessensausübung	- Existenz/Ansatz - Vollständigkeit - Bewertung Forderung (keine Überbewertung) - Vollständigkeit, Bewertung
Rabattsystem für Vertriebspartner	Staffelung der Rabatte , die abhängen von der p.a. abgenommenen Menge	- Vollständigkeit - Bewertung Rückstellungen
Beteiligung an Tochterunternehmen	Komplexität der Bewertung	Bewertung Subjektivität (Bewertungsparameter) Komplexität (nicht einfach Multiplikatorenverfahren – eher DCF-Verfahren) ISA [DE] 540 (Revised)!
Abhängigkeit von Banken	Hohe Abhängigkeit von - Zinsentwicklungen; - aggressive Bilanzpolitik - Risiko der Vorfakturierung	- Risiko unkorrekte Risiko- und Prognoseberichterstattung im Lagebericht Vollständigkeit Bewertung Ansatz von Forderungen/Umsatz

Schritt 2: Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit (Verweis auf AUDfit®-Handout 2)

Kontrollumfeld	Allgemeine Verständnisgewinnung ausreichend (Gesamtwürdigung)	Die Geschäftsführung ist noch nicht sehr lange im Unternehmen, kann aber auf einen langjährigen und erfahrenen Mitarbeiterstamm zurückgreifen. Es gibt im Unternehmen dokumentierte Verfahrensregelungen für das monatliche Reporting, Einkaufs- und Kreditlimits und Bewertungsvorgaben für Vorräte und Rückstellungen. Das interne Kontrollsystem in diesen Punkten scheint angemessen zu sein.
Risikobeurteilungsprozess		
Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS		
Informations- und Kommunikationssystem		

Schritt 2.1: Kontrollaktivitäten

Ausgestaltung und Implementierung der relevanten vier Kontrollaktivitäten zu prüfen (wenn einschlägig)

Relevante Kontrollaktivität	Allgemeine Hinweise	Mandatsbezogene Beurteilung
NEU 1. Kontrollen, die ein bedeutsames Risiko behandeln		- Kontrolle durch Geschäftsführung bei nicht routinemäßigen Vertragswerten (z.B. Eingang Info über Rechtsstreit) - Verkaufsleiter genehmigt Aufträge mit Zahlungsziel; hat selbst keine Berechtigung zur (Debitoren-)Buchhaltung
Einzelbeurteilung erforderlich! 2. Kontrollen für Journalbuchungen (immer!)	Mindestprüfung! Kontrollen zur Sicherstellung, dass (auch) nicht wiederkehrende, ungewöhnliche Geschäftsvorfälle in das Hauptbuch übertragen werden. JET-Analysen z.B. - Prüfung von Buchungszeitpunkt (außerhalb Arbeitszeit) - Dubletten (gleicher Betrag / gleiche Rechnungsnummer) - Erfassung (vordatierte Buchungen; Cut-off-Prüfung) - Belegnummernlücken bei Umsatzerlösen	- Monatliche Durchsicht von Monatsabschlüssen und Veranlassung evtl. notwendiger Korrekturbuchungen 4-Augen-Prinzip bei komplexen manuellen Buchungen - IT-gestützte Sperre, dass Buchungen nur von bestimmten Personen geändert werden können
3. Kontrollen, auf deren Wirksamkeit sich der Abschlussprüfer bei weiteren Prüfungshandlungen verlassen will	Bsp. Routinemäßige Geschäftsvorfälle (großes Volumen homogener Geschäftsvorfälle): Funktionsprüfungen effizienter als Einzelfallprüfungen Bsp. Kontrollen über die Erstellung von internen Berichten aus dem IT-System, die Vollständigkeit und Richtigkeit der Daten gewährleisten sollen.	Umsatzerlöse – bereits über Ziffer 1. Abgedeckt!
4. Andere Kontrollen im Rahmen des Ermessens des Prüfers		Keine

Schritt 2.2: Auf Basis der festgelegten Kontrollen unter 2.5.1:

Identifizierung von **(relevanten) IT-Anwendungen** und **anderen Aspekten der IT-Umgebung**, die **speziellen Risiken aus dem Einsatz der IT (RAIT)** unterliegen

Relevante Kontrollaktivität	Allgemeine Hinweise	Mandatsbezogene Beurteilung
NEU Komplexitätsbeurteilung der IT	Anlage 5 des ISA [DE] 315 (Revised 2019): Beispiele von IT-Merkmalen, die relevant sein können	Vgl. AUDfit®-Prüferhilfe 10/2
NEU Verständnis für die Risiken aus der IT (RAIT) und relevante generellen IT-Kontrollen (ITGC)	Anlage 6 des ISA [DE] 315 (Revised 2019): Beispiele von generellen IT-Kontrollen, die IT-Risiken begegnen können	Vgl. AUDfit®-Prüferhilfe 10/3 • RAIT z.B. aus unautorisiertem Zugriff auf oder Änderungen an IT-Programmen und/ oder Datenbanken • Beurteilung, ob Kontrollen in der IT wirksam ausgestaltet ist, um Fehler zu vermeiden oder die Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen (ITGC) und ob sie implementiert wurde

Schritt 3: Teambesprechung**Protokoll Teambesprechung****Teilnehmer:**

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

Tagesordnungspunkte:

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.

FAZIT:

Am 13. April 2023 durchgeführt. Erkenntnisse wurden in obige Verständnisgewinnung mit eingearbeitet.

Schritt 4: Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene

Risiken beziehen sich auf den Abschluss als Ganzes und können ggf. eine Vielzahl von Aussagen betreffen	Bsp: • Außerkraftsetzung IKS durch Management • Zweifel an Fortführung des Unternehmens • Mangelhaftes Kontrollumfeld • Gesellschaftsrechtliche Umstrukturierung	
	Tantieme (erfolgsabhängig) und Geschäftsführung führt teuren Lebensstil Risiko für Management Override – z.B. könnten Scheinrechnungen erstellt werden	• JET-Analysen; • erhöhte kritische Grundhaltung • Überraschungsmomente einbauen • Analytische Prüfungshandlungen

Schritt 5: Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

Schritt 5.1: Ermittlung der **signifikanten Posten des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV bzw. Konten), bei denen **erhöhte Risiken** vermutet werden (aus **Verständnisgewinnung** und aus **Durchsicht Jahresabschluss**)**

Positionen	Risiko	Folge	Betroffene Aussage
Immaterielle Vermögensgegenstände	Aktivierung von Entwicklungskosten für neues Patent (Entwicklungskosten mit aktiviert?)	Risiko der Überbewertung	Bewertung, Genauigkeit
Forderungen	Aufgrund umsatzabhängiger Vergütung des Managements Gefahr von Scheinrechnungen	Risiko der Überbewertung	Existenz Bewertung
Vorräte	Lagerverweildauer angestiegen von im Vorjahr 30 Tage auf 60 Tage	Risiko der Überbewertung	Bewertung
	Bewertung erfolgt mit manuellen Excel-Listen	Risiko der fehlerhaften Übertragung von Lagerbeständen und falschen Preisen für Bewertung	Vollständigkeit Bewertung Genauigkeit
Bankguthaben	Anlage von Bankguthaben in Fremdwährungen	Risiko der falschen Bewertung aufgrund Wechselkurs	Bewertung
Rückstellungen	Rückstellung für drohende Verluste ggf. unvollständig / zu niedrig bewertet	Risiko der unvollständigen /zu niedrigen Bewertung	Bewertung
Umsatzerlöse	Vorfakturierungen	Standardmäßig bedeutsames Risiko	Vollständigkeit Genauigkeit Periodenabgrenzung

NEU

Schritt 5.2: Für die ermittelten signifikanten Posten das inhärente Risiko anhand der **5 qualitativen Risikofaktoren** beurteilen und in das **Spektrum der inhärenten Risiken** (NEU: nicht mehr nur binäres System sondern Skala für Risikoaussprägung unter Anwendung Eintrittswahrscheinlichkeit und Ausmaß des Risikos eintragen) (**Dokumentation**) – (**Verweis auf AUDfit®-Handout 3**)

Für jedes oben identifizierte Risiko ist zu beurteilen:

- Die **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts und
- Das **mögliche Ausmaß** der falschen Darstellung

Exemplarische Darstellung der Beurteilung des inhärentes Risikos, **vgl. AUDfit®-Prüferhilfe 10/4**

NEU

Schritt 6: Ermittlung von bedeutsamen Risiken

Risiken am oberen Ende des Spektrums – Fokus der Abschlussprüfung (relevante Prüffelder) oder Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht ausreichend sind

1. Immaterielle Vermögensgegenstände (Aktivierte Forschungskosten)
2. Vorräte
3. Rückstellungen
4. Umsatzerlöse

NEU

Schritt 7: Bestimmung der diesen Positionen zugrunde liegenden Transaktionen bzw. Geschäftsprozesse und der prüfungsrelevanten IT-Systeme (IKS-Aufbauprüfung)

Immaterielle Vermögensgegenstände	Prozess: Einkauf und Abschluss-erstellung	SAP – Fibu und Kreditorenbuchhaltung, Zeiterfassung
Vorräte	Prozess: Produktion / Abschluss-erstellung	SAP – WaWi und Fibu; Schnittstelle zu Excel
Rückstellungen	Prozess: Einkauf und Abschluss-erstellung	SAP – Fibu, Kreditorenbuchhaltung; Excel
Umsatzerlöse	Prozess: Verkauf und Abschluss-erstellung	SAP – Fibu, Debitorenbuchhaltung; Internetshop, Zahlungsverkehrsystem

NEU

Beurteilung der Risiken aus dem Einsatz von IT (RAIT) und Festlegung, welche Generellen IT-Kontrollen (ITGC) für die Prüfung relevant sind

Generelles Verständnis und Ausführungen bereits bei Schritt 2 Verständnisgewinnung - Kontrollaktivitäten

Nachfolgende beispielhafte Darstellung der möglichen Reaktionen auf festgestellte Mängel

Zugriffsschutz: Mängel im Berechtigungskonzept	Alle Mitarbeiter haben alle Buchführungsberechtigungen; z.B. Lagerist hat Ware angenommen und eingebucht ins System anstelle des dafür zuständigen Buchhalters	Grundsätzlich zwar personelle Funktionstrennung , diese ist aber nicht in der IT abgebildet	Risiko aus dem Einsatz der IT Risiko für die Integrität der Daten, sofern Zugriffsschutz nicht korrekt ist	Reaktion: Durchführung alternativer Prüfungshandlungen = • Datenanalysen (wurden Zugriffsrechte missbraucht; hat sich die Schwäche des IKS negativ ausgewirkt – wenn keine Hinweise i.O.) • ggf. Ausweitung Stichproben für aussagebezogener Prüfungshandlungen • evtl. Berichtspflichten bei wesentlichen Mängeln im IKS
Change Management • Prozess für Antrag und Umsetzung von Veränderungen an der Software; • Trennung von Produktiv- Entwicklungs- und Testsystem; • Vorgaben für Testen von Veränderungen vor Inbetriebnahme; • Vorgaben für Dokumentation der Änderungen; • Vorgaben für Archivierung und für Updates	z.B. SAP kann Protokollreport zur Überwachung von Änderungen ausschalten – dann sind Kontrollen zur Überwachung der Änderungen nicht in Betrieb	Funktionsfähigkeit der automatisierten Kontrollen in der Prüfungsperiode außer Kraft gesetzt	Risiko aus dem Einsatz der IT	Durchführung alternativer Prüfungshandlungen – Prüfung von • Änderungsprotokollen mittels Datenanalysen, ob Veränderungen an den Rechnungslegungs-Systemen durchgeführt wurden; falls keine Hinweise gefunden Annahme: IKS-Schwäche ohne Auswirkungen • Durchführung von Stichproben für relevante Kontrollen (Waren die „Kontrollschalter“ durchgängig eingeschaltet – gibt es Dokumentation?) • Ausweitung Stichprobe für aussagebezogener Prüfungshandlungen
IT-Betrieb: Datensicherheit	z.B. Keine Datensicherung vorhanden, für 1 Monat	Fehlende Integrität der Daten	Risiko aus dem Einsatz der IT	Prüfung, ob Daten verloren gegangen sind? wenn nicht: „nur Mangel im IKS , ggf. Berichtspflicht; falls Verlust der Daten – fehlende Integrität der Daten
Schnittstellen	Einspielen der über den Onlineshop eingegangenen Bestelldaten in das Fibu-System (Navision)			

Schritt 8: „Stand-Back“ (gg. Anpassung der Risikoidentifizierung und -beurteilung bei neuen Erkenntnissen im Risikobeurteilungsprozess)**Gab es Anlass zur Überarbeitung?****Wenn ja → welche?****Schritt 9: Dokumentation (fortlaufend siehe vorherige Arbeitspapiere)****Hinweis:**Nächster Schritt:

Planung weiterer einzelner Prüfungshandlungen – hier nicht weiter betrachtet

Modellhafte Darstellung der **Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen** [Wichtiger Bestandteil von Schritt 2]¹

Beurteilungskriterium		Nicht-komplexe Software	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software	Große und komplexe IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)	Nicht-komplex	Mittelgroß und mäßig komplex	Groß und komplex	Auftragsbezogene Bemerkungen	Verweis auf AP – Beispiel –
		Allgemeine Hinweise							
Automatisierung und Nutzung von Daten	1. Ausmaß der automatisierten Verarbeitungsverfahren und Komplexität der Verfahren, inkl. ob es hochautomatisierte papierlose Verarbeitung gibt				☒	☒	☒		5.1
	2. Ausmaß, in dem sich die Einheit auf systemgenerierte Berichte verlässt	Einfache automatisierte Berichtslogik	Einfache relevante automatisierte Berichtslogik		☒	☒	☒	- Auswertungen aus Fibu werden für Monatsreporting verwendet; keine komplexen Abfragen notwendig; - Standardisierte Berichte für Geschäftsführung	5.2
	3. Ausmaß der IT-Kommunikation zwischen IT-Anwendungen – Datenbanken – andere Aspekte durch Schnittstellen	Keine automatisierten Schnittstellen (ausschließlich Dateneingabe)	Geringe Anzahl von Dateneingaben oder einfachen Schnittstellen		☒	☒	☒	- Einfacher Datentransfer von Vertriebsinnendienst in Finanzbuchhaltung - Automatische Auftragsübergabe vom Online-Shop in Fibu - Einfache Schnittstellen zu Zahlungssystem der Banken - Manuelle Erfassung Buchungsbeleg vom Steuerberater für die Löhne/Gehälter	5.3
	4. Volumen und Komplexität von Daten in digitaler Form , die vom Informationssystem verarbeitet werden (inkl. digitale Speicherung von Unterlagen des Rechnungswesens und Speicherort)				☒	☒	☒	Geringes Volumen von Daten oder einfache Daten, die manuell verifiziert werden können; lokale Speicherung von Daten	5.3
IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur	1. Art der Anwendung (Standard oder hochgradig angepasste Software; gekauft und angepasst oder intern entwickelt)	Gekaufte Anwendung mit geringen/keinen Anpassungen	Gekaufte Anwendung; Low-end-ERP/Anwendung mit geringen/keinen Anpassungen		☒	☒	☒	SAP S3 Einsatz in Standardversion mit einigen, wenigen benutzerspezifischen Anpassungen; schon seit Jahren unveränderter Einsatz	6.1
	2. Komplexität der Art der IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur	Kleine einfache Laptop- oder Client-Server-basierte Lösungen	Ausgereifter und stabiler Großrechner, kleiner oder einfacher Client-Server , Software-as-a-Service Cloud		☒	☒	☒	Aufgrund wenig komplexer Strukturen: einfacher Client-Server vorhanden	6.1
	3. Externes Hosting oder IT-Auslagerung?				☒	☒	☒		-
	4. Nutzung neu entstehender Technologien , die die Rechnungslegung beeinflussen				☒	☒	☒		-

¹ In Anlehnung an ISA [DE] 315 (Revised 2019) Anlage 5.

Beurteilungskriterium		Nicht-komplexe Software	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software	Große und komplexe IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)	Nicht-komplex	Mittelgroß und mäßig komplex	Groß und komplex	Auftragsbezogene Bemerkungen	Verweis auf AP – Beispiel –
		Allgemeine Hinweise							
IT-Prozesse	1. Das in Wartung der IT eingebundene Personal (Anzahl und Fähigkeitsniveau)	Wenig Personal mit beschränkten IT-Kenntnissen zur Durchführung von Anbieter-Upgrades und zur Verwaltung des Zugriffs	Begrenztes Personal mit IT-Kenntnissen	Zweckbestimmte IT-Abteilungen mit sachkundigem Personal, incl. Programmierungskenntnisse				2 Mitarbeiter in IT für Verwaltung Software inkl. Betreuung Online-Shop, Datensicherungen etc.	7.1
	2. Komplexität der Prozesse zur Verwaltung von Zugriffsrechten	Einzelne natürliche Personen mit Administratorrechten verwaltet Zugriffsrechte	Wenige natürliche Personen mit Administratorrechten verwaltet Zugriffsrechte	Komplexe von der IT-Ableitung verwaltete Prozesse für Zugriffsrechte					7.1
	3. Komplexität der Sicherheit über die IT-Umgebung (inkl. Anfälligkeit für Cyber-Risiken , v.a. bei Einbindung webbasierter Geschäftsvorfälle)	Einfacher lokaler Zugriff ohne externe webbasierte Elemente	Einige webbasierte Anwendungen mit hauptsächlich einfacher, rollenbasierter Sicherheit	Mehrere Plattformen mit webbasiertem Zugriff und komplexen Sicherheitsmodellen				• Online-Shop • Zahlungsverkehr-Plattform	7.1
	4. Programmänderungen an der Weise, wie Informationen verarbeitet werden und Ausmaß der Änderungen während des Zeitraums	Standard-Software ohne installierte Quellcodes	Einige kommerzielle Anwendungen ohne Quellcode und andere ausgereifte Anwendungen mit einer geringen Anzahl an einfachen Änderungen , traditioneller Lebenszyklus der Systementwicklung	Neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr				• Änderungen an Software beschränken sich auf das Einspielen von Updates • Systemeinstellungen werden bei Fehler in Absprache mit Softwarehersteller angepasst (Customizing)	7.1
	5. Ausmaß Änderung innerhalb IT-Umgebung	Änderung beschränkt auf Versionen-Upgrade von Standard-Software	Änderungen bestehen aus Upgrades von Standard-Software, ERP-Versionen oder Altsystemerweiterungen	Neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen , mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr; erhebliche ERP-Anpassungen				Im Geschäftsjahr keine Anpassungen/Upgrades erfolgt	7.1
	6. Wichtige Datenkonvertierungen (Art und Bedeutung der vorgenommenen Änderungen)	Vom Anbieter zur Verfügung gestellte Software-Upgrades ; keine Datenkonvertierungsfunktionen für Upgrades	Kleinere Versions-Upgrades für Standard-Softwareanwendungen, bei denen nur ein begrenzter Teil der Daten konvertiert wird	Größere Versions-Upgrade, neues Release, Plattformwechsel					7.1
Einordnung des Informationssystems des Mandanten GESAMT		IKS- und IT-Prüfung geboten	Fachkundige IKS und IT-Prüfungstechnik erforderlich	Intensive Prüfung erforderlich ggf. Hinzuziehung von externem Sachverstand					

					Index/Ablage:
	Zielgruppe:		Hz. 1: Müller	Hz. 2:	Seite:
Mandant:	Prüffeld:		Anwendung:		
Halkit GmbH	[Beispielhaftes Arbeitspapier]		Stand: 28.03.2024		
			Version:		
			Datum der Bearbeitung:		

Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen [Wichtiger Bestandteil von Schritt 2]¹
Beispiel für generelle IT-Kontrollen (ITGC) als Reaktion auf Risiken aus dem IT-Einsatz (RAIT)

Hinweis: Vom Prüfer individuell zu beschreiben, hier beispielhafte Formulierungen / Dokumentationen

Risiken aus dem IT-Einsatz		Generelle IT-Kontrollen	in Ordnung		nicht in Ordnung		Verweis auf andere AP
			zutreffend	n.a.	fehlend	unzutreffend	
IT-Prozess: Zugangsverwaltung	Nutzer haben Zugriffsberechtigungen , die über die zur Erfüllung ihrer zugewiesenen Aufgaben notwendigen hinausgehen (Funktionstrennung mglw. Unsachgemäß)	• Management genehmigt Art und Umfang der Zugriffsberechtigungen und geänderte Nutzerzugriffe; incl. Standardanwenderprofile/-rollen • Zugriff für ausgeschiedene oder versetzte Nutzer wird zeitgerecht gelöscht oder geändert • Nutzerzugriff wird regelmäßig überprüft • Funktionstrennung wird überwacht und entgegenstehender Zugang wird entfernt oder entgegenwirkenden (automatisierter) Kontrollen zugeordnet (dokumentiert und geprüft) • Zugriffe auf der Berechtigungsebene (z.B. Konfigurations-, Daten- und Sicherheitsadministratoren) sind autorisiert und entsprechend eingeschränkt	☒				AP 6.5
	Unmittelbarer Datenzugriff: Unangemessene Änderungen werden direkt an Finanzdaten auf andere Weise als Anwendungstransaktionen vorgenommen	Zugriff auf Anwendungsdaten-Dateien oder Datenbankobjekte/-tabellen/-daten ist auf befugtes Personal beschränkt und dieser Zugriff ist vom Management genehmigt .	☒				AP 6.6
	Systemeinstellungen: Systeme sind nicht angemessen konfiguriert und aktualisiert, um den Systemzugriff auf ordnungsgemäß befugte und geeignete Nutzer zu beschränken	• Zugriff ist über individuelle Nutzerkennung und Kennwörter oder anderer Methoden authentifiziert als ein Mechanismus zur Bestätigung, dass Nutzer befugt sind. • Kennwortparameter entsprechen den Unternehmens- und Branchenstandards (z.B. Mindestlänge und -komplexität des Kennworts; Zeitablauf; Kontosperrung) • Die wichtigsten Merkmale der Sicherheitskonfiguration sind ordnungsgemäß implementiert	☒				AP 6.7
Change-Management	Anwendungsänderungen: Unangemessene Änderungen werden an Anwendungssystemen oder -programmen vorgenommen, die relevante automatisierte Kontrollen beinhalten	• Änderungen an Anwendungen werden ordnungsgemäß getestet und genehmigt, bevor sie ins Produktivsystem übertragen werden • Zugang, um Änderungen in der Produktionsumgebung der Anwendung zu implementieren, ist entsprechend beschränkt und von der Entwicklungsumgebung getrennt	☒				AP 7.1
	Änderungen an Datenbanken: Unangemessene Änderungen an Datenbankstruktur und an Beziehungen zwischen den Daten werden vorgenommen	Änderungen an Datenbanken werden ordnungsgemäß geprüft und genehmigt, bevor sie in die Produktionsumgebung übertragen werden	☒				AP 7.2
	Änderungen an Systemsoftware: Unangemessene Änderungen an z.B. Betriebssystem, Netzwerk, Change-Management-Software, Software für Zugriffskontrolle	Systemsoftwareänderungen werden ordnungsgemäß geprüft und genehmigt, bevor sie für die Produktion übertragen werden	☒				AP 7.3
	Datenkonvertierung: Aus Altsystemen oder früheren Versionen konvertierte Daten führen zu Datenfehlern, wenn bei der Konvertierung unvollständige, redundante, veraltete oder fehlerhafte Daten übertragen werden	Management genehmigt das Ergebnis der Konvertierung von Daten (z.B. Abgleichs- und Abstimmungsaktivitäten) aus dem alten Anwendungssystem oder der alten Datenstruktur und überwacht Einhaltung von eingerichteten Konvertierungsregelungen und -maßnahmen	☒				AP 7.4
Zusammenfassende Prüfungsfeststellung:			☒				

Prüfungsfeststellung:

Den zuvor identifizierten **Risiken aus dem Einsatz der IT**, die für die Rechnungslegungsdaten relevant sind, wird mit den generellen IT-Kontrollen insbesondere im Bereich der **Zugangsverwaltung und Change-Management**, ausreichend und angemessen begegnet. Sie stellen sicher, dass die installierten Prozesse gewährleisten, dass nur gewollte Berechtigungen für den Zugang zu den rechnungslegungsrelevanten IT-Systemen vergeben und keine unautorisierten Veränderungen an den IT-Systemen vorgenommen werden. Damit kann der Prüfer im weiteren Prüfungsverlauf in **Stichproben den Prozess prüfen**. Er kann bspw. Einen **Walk-Through** durch den Prozess der Anwendungsänderungen durchführen.

Als Ergebnis der Aufbauprüfung (Angemessenheit und Vorhandensein von IT-bezogenem IKS) kann der Prüfer **vorläufig** die **Wirksamkeit des IT-Systems inkl. des Umfangs der IT-bezogenen Risiken beurteilen**. Die **Funktionsprüfung** im Anschluss dient dann der Beurteilung, **ob die ITGC** den Risiken aus dem Einsatz der IT begegnen und sich der Abschlussprüfer auf die **Datenintegrität verlassen** und sich **auf die automatisierten Kontrollen und Reports verlassen** kann.

¹ Auszug aus ISA [DE] 315 (Revised 2019) Anlage 6.

					Index/Ablage:
	Zielgruppe:		Hz. 1: Müller	Hz. 2:	Seite:
Mandant:	Prüffeld:		Anwendung:		
Halkit GmbH	[Beispielhaftes Arbeitspapier]		Stand: 28.03.2024		
			Version:		
			Datum der Bearbeitung:		

Modellhafte Darstellung des Risikomodells nach neuen GoA (ISA [DE] 315 (Revised 2019)) – unverbindliches Praxisbeispiel

Nr. Risiken	Geschäftsrisiko	Möglichkeit für falsche Darstellung	Einfluss auf Abschlussposition	Relevante Aussagen des Abschlusses – soweit relevant	Einordnung in Spektrum der inhärenten Risiken						Begründung der Risikobeurteilung	Bedeutsame Risiken	IKS-Aufbauprüfung obligatorisch
	Ausgewählte Geschäftsrisiken (AUSZUG)			E – Existenz R&V – Eigentum V – Vollständigkeit G – Genauigkeit B – Bewertung A – Ausweis R – Rechnerische Richtigkeit P – Abgrenzung	1 Komplexität	2 Subjektivität	3 Veränderung	4 Unsicherheiten	5 Einseitige Ausrichtung/Dolose Handlungen	6 Gesamtbeurteilung			
1-n	...												
n+1	„Neue Patententwicklung“ Risiko: Überbewertung Immaterielles Vermögen - Abgrenzung der Projektierungskosten schwierig „Trial and Error“ – was gehört tatsächlich zu Patent? Risiko: eigene Forschungskosten werden aktiviert	☒ Ja ☐ Nein	Anlagevermögen	- Vollständigkeit - Bewertung - Genauigkeit	☐ n ☒ m ☐ h	☐ n ☐ m ☒ h	☒ n ☐ m ☐ h	☐ n ☐ m ☒ h	☒ n ☐ m ☐ h	☐ n ☒ m ☐ h	Komplexität: anspruchsvolle Materie – Patententwicklung ist angesiedelt bei Ingenieuren und Geschäftsführung Subjektivität und Unsicherheit – hoch: Ermessensentscheidungen notwendig; Abgrenzung der einzubeziehenden bzw. nicht aktivierungsfähigen Kosten erfordert Quantitativ: wesentliche Position	☒ Ja ☐ Nein	☒ Ja vgl. gesonderte Dokumentation
n+2	„Unternehmensstruktur - Tochtergesellschaften“ Risiko: Überbewertung Finanzanlagen - Bewertung komplex (Discounted-Cash-Flow-Verfahren) - Beteiligungen nur im Inland - Bei einem Tochterunternehmen: Anlaufverluste - Niederstwerttest	☒ Ja ☐ Nein	- Beteiligungen - Forderungen Verbundene Unternehmen	- Bewertung - Ausweis - Periodenabgrenzung	☐ n ☒ m ☐ h	☐ n ☒ m ☐ h	☒ n ☐ m ☐ h	☐ n ☒ m ☐ h	☒ n ☐ m ☐ h	☐ n ☒ m ☐ h	Komplexität und Subjektivität und Unsicherheit – mittel: Für Beteiligungen an KapG kann nicht einfach anteiliges Eigenkapital geprüft werden – komplexeres Verfahren wie z.B. DCF-Verfahren – zukünftige Entwicklung sehr ungewiss, da gerade ein Tochterunternehmen erst begonnen wurde insgesamt mittel , weil nur Anteil an Bilanzsumme nicht erheblich und überschaubare Geschäftsstrukturen in den Tochtergesellschaften	☐ Ja ☒ Nein	
n+3	„Wettbewerbs-/Preisdruck“ Risiko: Überbewertung Vorräte - Verändernde Anforderungen in der Bürowelt erfordern ständig neue Produkte - Lagerumschlag hat sich verlangsamt - veraltet? - Verlustfreie Bewertung sichergestellt? - Bestände aus Verkaufsstellen erfasst?	☒ Ja ☐ Nein	- Vorräte - Forderungen - Rückstellungen - Umsatzerlöse	- Bewertung - Vollständigkeit - Genauigkeit - Periodenabgrenzung	☐ n ☐ m ☒ h	☐ n ☐ m ☒ h	☒ n ☐ m ☐ h	☐ n ☐ m ☒ h	☐ n ☒ m ☐ h	☐ n ☐ m ☒ h	Komplexität und Subjektivität – hoch: Übertragung der Vorratsbestände aus Lagerverwaltung erfolgt in Excel-Tools / Bewertung individuell nach Kundenauftrag bzw. Abwertung subjektiv Unsicherheit: hoch – Schätzung zukünftiger Absatzmöglichkeiten notwendig	☒ Ja ☐ Nein	☒ Ja vgl. gesonderte Dokumentation
n+4	„Umsatzrealisierung“ Risiko: Vollständige Erfassung und korrekter Ausweis der Umsatzerlöse - Zahlreiche Aufträge zum Jahresende – v.a. bei Montage noch vor Jahresschluss: korrekte Periodenzuordnung - Komplexes Rabattierungssystem für Vertriebspartner führt zu Erlösschmälerungen im Vergleich zu Listenpreisen	☒ Ja ☐ Nein ☒	- Vorräte - Forderungen - Umsatzerlöse	- Bewertung - Ausweis - Vollständigkeit - Genauigkeit - Periodenabgrenzung	☐ n ☐ m ☒ h	☒ n ☐ m ☐ h	☐ n ☐ m ☒ h	☐ n ☒ m ☐ h	☐ n ☒ m ☐ h	☐ n ☐ m ☒ h	Komplexität – hoch: Aufträge werden kundenindividuell zusammen gestellt; Freigabe durch Verkaufsinendienst notwendig – vollständige Erfassung sicherstellen Veränderung – mittel: Rabattierungen für Vertriebspartner hängen oft vom Gesamtumsatz des gesamten Jahres ab und führen zu diversen Staffellungen – ggf. rückwirkende Berechnungen notwendig	☒ Ja ☐ Nein	☒ Ja vgl. gesonderte Dokumentation
n+m	...												

LEGENDE

1

Verständnisgewinnung – Geschäftstätigkeit; Umfeld; Rechnungslegungsgrundsätze

2

Verständnisgewinnung – Rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem (IKS)

3

Verständnisgewinnung – Teambesprechung

4

Risikoidentifizierung – Identifizierung Risiken auf Abschlussebene

5

Risikoidentifizierung – Relevante Aussagen/Verstehen inhärenter Risikofaktoren/Wesentliche Kategorien von Geschäftsvorfällen sowie relevante Kontrollen

6

Risikobeurteilung – Beurteilung der Risiken auf Abschlussebene

7

Risikobeurteilung – Klassifizierung der beurteilten Risiken für wesentliche falsche Darstellungen

8

Risikobeurteilung – Notwendigkeit IKS-Aufbauprüfung

9

„STAND-BACK“ (Anpassung der Risikoidentifizierung/-beurteilung, wenn der Prüfer neue Informationen hat, die zu ursprünglichen Informationen inkonsistent sind!)

10

Dokumentation

#2991_„chief-paper“: Zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Änderungen bei den „neuen GoA“ für NON-PIE-Gesellschaft gegenüber bisherige GoA

Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, kurz GoA
Verlautbarungen zur Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume die am oder nach dem 15.12.2023 beginnen,
i. d. R. GJ 2024

ISA [DE]		
ISA [DE] 200		„Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“
ISA [DE] 210		„Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge“
ISA [DE] 230		„Prüfungsdokumentation“
ISA [DE] 240		„Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“
ISA [DE] 250		„Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung“
ISA [DE] 300		„Planung einer Abschlussprüfung“
ISA [DE] 315 (Revised 2019)		„Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld“
ISA [DE] 320		„Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung“
ISA [DE] 330		„Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken“
ISA [DE] 402		„Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen“
ISA [DE] 450		„Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“
ISA [DE] 500		„Prüfungsnachweise“
ISA [DE] 501		„Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten“
ISA [DE] 505		„Externe Bestätigungen“
ISA [DE] 510		„Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen“
ISA [DE] 520		„Analytische Prüfungshandlungen“
ISA [DE] 530		„Stichprobenprüfungen“
ISA [DE] 540 (Revised)		„Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben“
ISA [DE] 550		„Nahe stehende Personen“
ISA [DE] 560		„Nachträgliche Ereignisse“
ISA [DE] 580		„Schriftliche Erklärungen“
ISA [DE] 600		„Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“
ISA [DE] 610		„Nutzung der Tätigkeit von internen Revisoren“
ISA [DE] 620		„Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers“
ISA [DE] 710		„Vergleichsinformationen – Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse“
ISA [DE] 720 (Revised)		„Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“

Für die Prüfung des Abschlusses relevante IDW PS	
IDW PS 201 n.F. (09.2022)	„Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung“
IDW PS 208 (08.2021)	„Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit)“
IDW PS 270 n.F. (10.2021)	„Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“
IDW PS 340 n.F. (01.2022)	„Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB“
IDW PS 345 n.F. (02.2023)	„Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung“
IDW PS 400 n.F. (10.2021)	„Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks“
IDW PS 401 n.F. (10.2021)	„Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk“
IDW PS 405 n.F. (10.2021)	„Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk“
IDW PS 406 n.F. (10.2021)	„Hinweise im Bestätigungsvermerk“
IDW PS 410 (06.2022)	„Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben von Abschlüssen und Lageberichten nach § 317 Abs. 3a HGB“
IDW PS 450 n.F. (10.2021)	„Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten“
IDW PS 470 n.F. (10.2021)	„Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“
IDW PS 475	„Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management“

Für die Prüfung des Lageberichts relevante IDW PS	
IDW PS 350 n.F. (10.2021)	„Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung“

Anforderungen an Wirtschaftsprüferpraxis	
IDW QMS 1 (09.2022)	„Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis“
IDW QMS 2 (09.2022)	„Auftragsbegleitende Qualitätssicherung“
ISA [DE] 220 (Revised)	„Qualitätsmanagement bei einer Abschlussprüfung“

← **Materielle Änderungen**

Gesonderte Prüfung der Buchführung entfällt
Neue Begrifflichkeiten
-
Neue Begrifflichkeiten
-
-
- Umfangreiche Änderungen! - Konzept „Spektrum der inhärenten Risiken“ mit inhärenten Risikofaktoren - Integration von IT-Risiken (IT-Systemen und IT-Prozessen) in regulären Prüfungsprozess
Präzisierung Überlegungen zu Bezugsgrößen und Prozentsätzen
Konkretisierung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen
Konkretisierung bei Nutzung konzerninterner Shared Service Center-Funktionen
Klarstellung Reaktionen auf festgestellte Ausweisfehler etc.
-
-
- Bankbestätigungen nicht mehr zwingend; - Pflichtgemäßes Ermessen des Prüfers entscheidend
Einsichtnahme in Prüfungsbericht Vorjahr nicht mehr ausreichend; ergänzende Prüfungshandlungen immer notwendig
-
-
- Verständnisgewinnung von Einheit, IKS bezogen auf geschätzte Werte - Beurteilung inhärenter Risiken anhand Risikofaktoren - Gesonderte Beurteilung inhärente Risiken und Kontrollrisiken sowie Beurteilung der Schätzelemente: Annahmen, Daten, Methoden - Höhere Anforderungen an Risikobeurteilung und -reaktionen / Dokumentation
-
-
Explizite Übernahme der Gesamtverantwortung für Abschluss als Ganzes durch Geschäftsführung: Verwendung angepasster Vollständigkeitserklärung
-
-
-
- Im Bestätigungsvermerk Hinweis, dass nur Bezugnahme auf Darstellungen des laufenden Geschäftsjahres; - Sofern ungeprüfter Vorjahresabschluss: Hinweis im BSV
Gesonderter Abschnitt im BSV

-
-
-
-
-
-
-
-
-
-
-
-
-
-
- Gesonderter neuer IDW PS im Rahmen der ISA-Einführung als Pendant zu ISA 265; - Konkretisierung der Anforderungen zur Mitteilung von Mängeln des IKS an Aufsichtsorgane - Beispiele für „bedeutsame Mängel“

← -

←	Stärkere Risikoorientierung
←	Zweijährige Cooling-Off-Periode
←	Klarstellung Verantwortlichkeiten auf Auftragsebene

Detaillierte Darstellung der zehn wichtigsten Unterschiede der ISA [DE] (neue GoA) gegenüber den bisherigen IDW-Prüfungsstandards (Auswahl)

ISA-Bezeichnung		Unterschiede zu bisherigen IDW PS	Erläuterungen / Hinweise / Beispiele	Bisheriger Standard	
1	ISA [DE] 200	Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing	Gesonderte Prüfung der Buchhaltung entfällt	- Feststellung der Ordnungsmäßigkeit ist dennoch nicht gesondert zu prüfen, sondern wird aus der Gesamtheit aller Beobachtungen und Ergebnisse der Abschlussprüfung nach den GoA zum Jahresabschluss insgesamt abgeleitet. Dokumentationserfordernisse nur, wenn Buchführung von den Gesetzesvorgaben abweicht.¹	IDW PS 200 und IDW PS 201
2	ISA [DE] 210	Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	Anpassung an neue Begrifflichkeiten der ISA		IDW PS 220
3	ISA [DE] 230	Prüfungsdokumentation	Keine materiellen Änderungen		IDW PS 460 n.F.
4	ISA [DE] 240	Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen	Keine materiellen Änderungen	Unrichtigkeiten (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB) = Irrtümer (ISA) = unbeabsichtigt begangene Handlungen Verstöße (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB) = dolose Handlungen (ISA) = absichtlich begangene Handlungen) Klarstellung: Kündigung Prüfungsauftrag nur aus wichtigem Grund mit entsprechenden Folgepflichten nach § 318 Abs. 6 Satz 1 HGB)² - Aufgrund Verschwiegenheitspflicht: Keine Weitergabe von Kenntnissen über dolose Handlungen gegen-über Dritten (z.B. einzelne Gesellschafter, Gläubiger, Staatsanwälte)³	IDW PS 210
5	ISA [DE] 250 (Revised)	Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung"	Keine materiellen Änderungen	Klarstellung: Bei schwerwiegenden Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die sich nicht unmittelbar auf den Abschluss auswirken, besteht in Deutschland Redepflicht im Prüfungsbericht nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB) ⁴	IDW PS 210
6	ISA [DE] 300	Planung einer Abschlussprüfung	Keine materiellen Änderungen	Klarstellung: Besonderheiten bei Erstprüfungen - Maßnahmen nach ISA [DE] 220 (Revised) bei Auftragsannahme - Ggf. Kommunikation mit bisherigem Abschlussprüfer (vgl. auch § 42 BS WP/vBP)⁵, Dokumentationspflichten	IDW PS 240
7	ISA [DE] 315 (Revised 2019)	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld 1 🔍	Einführung inhärenter Risikofaktoren und das Konzept „Spektrum der inhärenten Risiken“ Getrennte Beurteilung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko	Risikofaktoren: ⁶ Komplexität Subjektivität Veränderung Unsicherheit Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einseitiger Ausrichtung Management oder anderer Risiko-faktoren für dolose Handlungen Andere Risikofaktoren (z.B. quantitative oder qualitative Bedeutung von Geschäftsvorfällen/Kontensalden etc.) Risikofaktoren sind anzuwenden bei Verständniserwerb über Unternehmen/Beurteilung von Risiken/Identifizierung bedeutsamer Risiken	IDW PS 230 IDW PS 261 n.F.
8		2 🔍 Neudefinition Begriff „ bedeutsame Risiken “	Neudefinition „bedeutsames Risiko“: ⁷ Risiko wesentlicher falscher Darstellungen, „für das – aufgrund des Ausmaßes, in dem sich die inhärenten Risiko-faktoren auf die Kombination aus der Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer falschen Darstellung und dem Ausmaß der potentiellen falschen Darstellung, sofern diese eintritt, auswirken – die Beurteilung des inhärenten Risikos nahe am oberen Ende des Spektrums des inhärenten Risikos liegt“		



Wichtige Neuerung

¹ F&A zu ISA [DE]: Zur Einführung der ISA [DE] und Einzelfragen bei der Anwendung ausgewählter ISA [DE] Abschnitt 4.1.2
² ISA [DE] 240 Tz. D.39.1 und 2.
³ ISA [DE] 240 Tz. D.44.1.
⁴ ISA [DE] 250 (Revised) Tz. D.1.1
⁵ ISA [DE] 250 (Revised) Tz. 13 und Tz. A22 – D.A22.1.
⁶ ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A7f.
⁷ ISA DE] 315 (Revised 2019) Tz. 12 (i); Bedeutsame Risiken können auch vorliegen, wenn aufgrund anderer Standards Risiken als bedeutsam einzustufen sind.

ISA-Bezeichnung		Unterschiede zu bisherigen IDW PS	Erläuterungen / Hinweise / Beispiele	Bisheriger Standard
9		3 Klarstellung, wie Verständniserlangung von Kontrollen auf Unternehmensebene erlangt werden kann. Nur bei IKS-Komponente „ Kontrollaktivitäten “: Verständnis von Aufbau und Implementierung notwendig (Tz. 45) Klarstellung, welche Kontrollen sind relevant (Tz. 4.9.) welche Würdigung bei anderen 4 Komponenten des IKS notwendig sind	„ Kontrollaktivität “ • Beurteilung, ob jeweilige Kontrolle wirksam ausgestaltet und implementiert ist „ Übrige Komponenten IKS “ • Würdigung „Angemessenheit“ ohne explizit Ausgestaltung und Implementierung zu beurteilen (skalierbares Vorgehen möglich); Beispiel: bei wenig komplexen Unternehmen ist Einstellung, Verhaltensweisen des Managements von Bedeutung für Kontrollumfeld, oder Diskussion mit Eigentümer bezüglich Risikobeurteilungsprozess⁸	
10		4 Neue Risikokategorie: IT-Risiken explizit zu identifizieren (Integration von IT-Risiken (IT-Systemen und IT-Prozessen) in regulären Prüfungsprozess!)	Die bisherige EDV-Systemprüfung nach IDW PS 330 geht unter und wird in die Vorgehensweise des ISA [DE] 315 (Revised 2019) integriert sein: Neu wird sein, dass nicht mehr über die General Controls die IT-Systeme isoliert, sondern ausgehend von den Geschäftsprozessen geprüft werden. Vorrangig werden die inhärenten Risiken für wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss identifiziert und dann beurteilt, ob diese Risiken mit IT-Prozessen zusammenhängen und ob ihnen mit IT-Kontrollen begegnet wird. Diese IT-Kontrollen sind dann einer detaillierteren IT-Prüfung zu unterziehen (inkl. Prüfung der Datenintegrität, Berechtigungskonzepte etc.) Beispiele: ⁹ • Im IT-System hinterlegte automatisierte Kontierungen, Bewertungsschemata - Kontrollen können nicht erkennen, wenn diese zu wesentlichen falschen Darstellungen führen (falsche Verarbeitung) • Kontrollen können nicht verhindern, dass veraltete, manipulierte Daten oder Reports verwendet werden (falsche Datenbasis)	
11		Dokumentationspflicht für Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein nicht ausreichend sind ¹⁰ (z. B. Massentransaktionen)	Beispiel Wesentliche Menge routinemäßige Geschäftsvorfälle („Massendaten“) wird ausschließlich elektronisch ausgelöst und verarbeitet (z.B. in ERP-Systemen) – Dokumentation der Vorgänge nur elektronisch verfügbar – ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise nur über Beurteilung der Wirksamkeit von Kontrollfunktionen Kennzeichnung in den Arbeitspapieren notwendig, aber keine inhaltliche Änderung bei der Abgrenzung derartiger Risiken	
12		5 Einführung Stand-Back-Test (Ziel: vollständige Risikoerfassung) ¹¹	Sofern es nach Art/Größe wesentliche Bilanzpositionen oder Abschlussangaben gibt, die im Rahmen der Abschlussprüfung bislang nicht als bedeutsam eingestuft wurden, muss der Abschlussprüfer bei der Finalisierung der Risikobeurteilung nochmal überprüfen , dass tatsächlich keine inhärenten Risiken übersehen wurden. (Dokumentation!) ¹²	
13	ISA [DE] 320	Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung	Bezüglich Grundkonzeption und Anforderungen kein Unterschied ; aber: Präzisierung Überlegungen zu Bezugsgrößen und Prozentsätzen (umfangreiche Anwendungshinweise) Wesentlichkeit für den Anhang ist zukünftig in ISA [DE] 450 geregelt	IDW PS 250 n.F.
14	ISA [DE] 330	Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken	Keine grundlegenden Auswirkungen, da IDW PS 261 n.F. bereits Anforderungen von ISA 330 umgesetzt hat; aber Konkretisierung der Anforderungen bezüglich aussagebezogenen Prüfungshandlungen, wie • Würdigung, ob Verfahren der externen Bestätigung durchzuführen sind (Tz. 19) • Prozess der Abschlussbuchungen (z.B. Analyse wesentlicher Journalbuchungen) (Tz. 20) • Spezielle Ausrichtung der Prüfungshandlungen auf bedeutsamen Risiken (Tz. 21) • Bei unterjährig durchgeführten Prüfungshandlungen – Abdeckung des verbleibenden Zeitraums (Tz. 22)	IDW PS 261 n.F.
15	ISA [DE] 402	Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen	Besonderheiten bei der Nutzung konzerninterner Shared Service Center-Funktionen (z.B. betriebliche Debitoren-/Kreditorenbuchhaltung, Personaladministration werden durch eine eigenständige Konzerngesellschaft zentral für die ganze Gruppe durchgeführt).	IDW PS 331 n.F.

⁸ ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 21 (b) (i)-(iii), 22 (b), 24 (c), 25 (c).
⁹ F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019): Zur Risikoidentifizierung und -beurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 4.12.
¹⁰ ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 38 (d)
¹¹ ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 36.
¹² F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019): Zur Risikoidentifizierung und -beurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 5.22.
¹³ ISA [DE] 320 Tz. A4.
¹⁴ F&A zu ISA [DE]: Zur Einführung der ISA [DE] und Einzelfragen bei der Anwendung ausgewählter ISA [DE] Abschnitt 4.3.1.

ISA-Bezeichnung		Unterschiede zu bisherigen IDW PS	Erläuterungen / Hinweise / Beispiele	Bisheriger Standard	
			In diesem Fall können ggf. die Prüfungsergebnisse des Abschlussprüfers für diese zentrale Geschäftsbesorgerin bei Einhaltung der Vorgaben dieses ISA für die eigene Abschlussprüfung verwendet werden. ¹⁵		
16	ISA [DE] 450	Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen Klarstellung Reaktionen auf festgestellte Fehler; Praktische Anwendungshinweise, insbesondere zur - Würdigung von Ausweisfehlern (Tz. A20) - Umstände, dass auch falsche Darstellungen unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze wesentlich sein können (Tz. A21) Wesentlichkeit für den Anhang ist nun in diesem Standard enthalten. ¹⁶	Beispiel: Bei der Würdigung eines fehlerhaften Ausweises sind auch qualitative Aspekte zu berücksichtigen (z.B. Auswirkung auf Bilanzkennzahlen, die Einfluss auf Verpflichtungen aus Kreditverträgen haben) oder ihr Einfluss auf den Abschluss als Ganzes (Falsche Darstellung ist im Vergleich zum betroffenen Bilanzposten nicht wesentlich) ¹⁷	IDW PS 250 n.F.	
17	ISA [DE] 500 ISA [DE] 501	Prüfungsnachweise Prüfungsnachweise - Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten	ISA [DE] 501 betrifft Besonderheiten zur Erlangung von Prüfungsnachweisen bei - Vorräten - Rechtsstreitigkeiten - Segmentberichterstattung Einholung einer Rechtsanwaltsbestätigung wird als Befragung eines externen Rechtsberaters angesehen nicht als Bestätigung Dritter . ¹⁸	IDW PS 300 n.F. IDW PS 301 IDW PS 302 n.F.	
18	ISA [DE] 505	Externe Bestätigungen" 	Bankbestätigungen nicht mehr zwingend Würdigung im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens Inhalt der anzufordernden Bestätigung nicht vorgeschrieben Beispiel für Überlegungen: - Erfahrung aus Vorjahresprüfung, dass Bankbestätigungen keinen nennenswerten Erkenntnisgewinn bringen oder dass sie gute Prüfungsnachweise sind - Gibt es Hinweise auf dolose Handlungen (Bankbestätigung dann sinnvoll) Kategorisierung der Bankverbindungen (laufender Zahlungsverkehr/Hausbank/Banken mit Sonderengagement) - Einsatz von Onlinebanking (Ausdruck Kontonachweise im Beisein des Prüfers)¹⁹ Anwendungshinweise zum möglichen Inhalt von Bestätigungsanfragen: Informationen , die üblicherweise abgefragt werden (z.B. bestehende Konten, Kontenstand, Kreditlinien, Sicherheiten, außerhalb der Bilanz erfolgte Sicherungsgeschäfte etc.) ²⁰	IDW PS 302 n.F.	
19	ISA [DE] 510	Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen 	Einsichtnahme in Vorjahres-Prüfungsbericht allein nicht mehr ausreichend ; ergänzende Prüfungshandlungen notwendig Würdigung, welche Prüfungshandlungen in welchem Umfang durchzuführen sind (Tz. 6 (c): Durchsicht der Arbeitspapiere des bisherigen Abschlussprüfers - Beurteilung, ob aktuelle Prüfungsnachweise auch relevant für EB-Werte sind - Durchführung spezieller Prüfungshandlungen für EB-Werte Verpflichtung zur Erörterung mit bisherigen Prüfer über dessen Prüfung²¹ Prüfungsbericht des Vorjahres kann (ggf. für einzelne) für Eröffnungsbilanzwerte selbst Prüfungsnachweise liefern, ob - EB-Werte falsche Darstellungen mit wesentlicher Auswirkung auf den laufenden Berichtszeitraum enthalten Dies ist abhängig von der Ausführlichkeit der Berichterstattung über die Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse. ²² Mögliches Vorgehen in Praxis: - Lesen Vorjahres-Prüfungsbericht - Erläuterungen des Vorjahresprüfers - Nutzung Prüfungsnachweise des laufenden Berichtszeitraums zu Rückschlüsse für EB-Werte Auf dieser Grundlage: Würdigung, ob und ggf. welche weiteren Prüfungshandlungen nach Tz. 6c) für welche EB-Wert durchgeführt werden sollen (evtl. aber keine zusätzlichen notwendig) ➔ 1.-3.: Können ausreichend/geeignete Prüfungsnachweise für EB-Werte sein (Skalierung der Prüfung)! ²³	IDW PS 205	
20	ISA [DE] 520	Analytische Prüfungshandlungen	Keine materiellen Änderungen	Der Standard behandelt aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen. Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der vorgelagerten Risikobeurteilung werden im ISA [DE] 315 (Revised 2019) behandelt.	IDW PS 312
21	ISA [DE] 530	Stichprobenprüfungen	Keine materiellen Änderungen		IDW PS 310

¹⁵ Vgl. ISA [DE] 402 D.5.1 und D.A0.1 und 2
¹⁶ Vgl. ISA [DE] 450 Tz. D.11.1 und Tz. D.A.23.1.
¹⁷ Vgl. ISA [DE] 450 Tz. A10.
¹⁸ Vgl. ISA [DE] 401 Tz. A22.
¹⁹ F&A zu ISA [DE]: Zur Einführung der ISA [DE] und Einzelfragen bei der Anwendung ausgewählter ISA [DE] Abschnitt 4.4.1
²⁰ ISA [DE] 505 Tz. D.A1.1.
²¹ ISA [DE] 300 Tz. 13 b)
²² ISA [DE] 510 Tz. D.A7.1
²³ ISA [DE] 510 Tz. A6 bis D.A7.3.

ISA-Bezeichnung		Unterschiede zu bisherigen IDW PS	Erläuterungen / Hinweise / Beispiele	Bisheriger Standard	
22	ISA [DE] 540 (Revised)	Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben 8 - Umfassenderes Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld einschließlich ihres IKS, sofern für geschätzte Werte relevant (angelehnt an ISA [DE] 315 (Revised 2019) – Sachverhalte speziell zum Verständnis von Schätzwerten, z.B. - Informationssystem bzgl. Schätzwerte (Tz. 13h) - Relevante Kontrollaktivitäten (Tz. 13i) - Vorjahreserfahrungen mit Schätzwerten (Tz. 13j)). - Pflicht zur Berücksichtigung Risikofaktoren (Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität, andere Risikofaktoren) zur Beurteilung des inhärenten Risikos und Einordnung in das Spektrum inhärenter Risiken - Gesonderte Beurteilung des „Dreiklangs“ der Schätz-Elemente (Annahmen, Methoden, Daten), jeweils unter Würdigung der Risikofaktoren Getrennte Beurteilung inhärenter und Kontroll-Risiken Verständnisgewinnung vom IKS oft ausreichend; Aufbauprüfung nur bei bedeutsamen Risiken zwingend oder nach Ermessen des Prüfers notwendig; Funktionsprüfung nur, wenn sich Prüfer auf die Wirksamkeit der Kontrollen verlassen will oder aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine nicht ausreichend sind (Skalierung der Prüfung!). - Höhere Anforderungen an Dokumentation	Bsp. keine pauschale und Gesamtwürdigung einer Bewertungsmethode (z.B. DCF-Methode), sondern gesonderte Beurteilung, ob die Methode zulässig und angemessen, die relevanten Annahmen sachgerecht getroffen und ausgeübt wurden und ob die für die Bewertung zugrunde gelegten Daten ausreichend und vollständig ausgewählt wurden.; jeweils unter Einschätzung des Einflusses der Risikofaktoren	IDW PS 314 n.F.	
23	ISA [DE] 550	Nahestehende Personen	Keine materiellen Änderungen	Die Anforderungen zur Berichterstattung von Prüfungshemmnissen oder nicht ordnungsgemäßen Angaben sind zukünftig ausschließlich in IDW PS 450 n.F. (10.2021) geregelt. Bezüglich der Prüfung des Abhängigkeitsbericht wird auch weiterhin auf IDW HFA 3/1991 verwiesen. ²⁴	IDW PS 255
24	ISA [DE] 560	Nachträgliche Ereignisse	Keine materiellen Änderungen	Die Notwendigkeit zur Durchführung einer Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 Satz 1 HGB, sofern der Abschluss/Lagebericht nach Vorlage des Prüfberichts geändert wird, bleibt auch weiterhin bestehen. ²⁵	IDW PS 203 n.F.
25	ISA [DE] 580	Schriftliche Erklärungen	Explizite Übernahme der Gesamtverantwortung für Abschluss als Ganzes durch Geschäftsführung (Angepasste Vollständigkeitserklärung ; zu unterzeichnen von den Mitgliedern des Managements wie bisher)	Hinweis: Nach IDW PS 303 n.F. Tz. 12 war die Übernahme der Gesamtverantwortung möglich, indem die gesetzlichen Vertreter den Abschluss unterschrieben haben. Nach der Neuregelung ist nun eine explizite Aussage notwendig zur Übernahme der Gesamtverantwortung. Praxistipp: Der Prüfer sollte dennoch einen unterschriebenen Abschluss/Lagebericht vom Mandant anfordern, damit klar ist, auf welchen Abschluss sich die Vollständigkeitserklärung (und Prüfung) bezieht. ²⁶ Verpflichtung Management, zusammen mit der Vollständigkeitserklärung zu erklären, dass die in der Liste nicht gebuchter Prüfungsdifferenzen zusammen keine wesentlichen Auswirkungen auf Abschluss und Lagebericht haben, ist nunmehr in ISA [DE] 450 geregelt.	IDW PS 303 n.F.
26	ISA [DE] 600	Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (Einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)	Keine materiellen Änderungen	Anlage 1 des Standards enthält Formulierungsbeispiel für eingeschränktes Prüfungsurteil aufgrund fehlender Möglichkeit, ausreichende Prüfungsnachweise bezüglich Equity-Beteiligung zu erlangen mit Verweis auf Formulierungen analog ISA [DE] 700 (Revised) und ISA [DE] 705 (Revised) ist nach deutschen GoA nicht anwendbar ; daher Formulierungsbeispiel speziell für Deutschland in Anlage D.1. unter Bezugnahme auf IDW PS 400 n.F. und IDW PS 405 n.F. (10.2021)	IDW PS 320 n.F.
27	ISA [DE] 610	Nutzung der Tätigkeit von internen Revisoren	Keine materiellen Änderungen	Klarstellung , dass in Deutschland der Einsatz interner Revisoren für das Prüfungsteam zur direkten Unterstützung des Abschlussprüfers nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. Nr. 2 HGB nicht zulässig ist. ²⁷	IDW PS 321
28	ISA [DE] 620	Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers	Keine materiellen Änderungen	Klarstellung, dass bei PIE-Prüfungen (§ 319a Abs. 1 Satz 1 HGB) vom externen Sachverständigen eine schriftliche Unabhängigkeitserklärung einzuholen ist (Artikel 11 Abs. 2 Buchs.c) der EU-Abschlussprüferverordnung Nr. 537/2014)	IDW PS 322 n.F.

²⁴ ISA [DE] 550 Tz. D.29.1.
²⁵ ISA [DE] 550 Tz. D.15.1
²⁶ F&A zu ISA [DE]: Zur Einführung der ISA [DE] und Einzelfragen bei der Anwendung ausgewählter ISA [DE] Abschnitt 4.6.3
²⁷ ISA [DE] 610 (Revised 2013) Tz. D.35.1.

ISA-Bezeichnung		Unterschiede zu bisherigen IDW PS	Erläuterungen / Hinweise / Beispiele	Bisheriger Standard	
29	ISA [DE] 710	Vergleichsinformationen – Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse 	Auswirkungen in Sonderfällen auf den BSV : - Im BSV Hinweis, dass nur Bezugnahme auf Darstellungen des laufenden Geschäftsjahres Erstprüfung: Hinweis im BSV möglich, dass Vorjahresabschluss von anderem Abschlussprüfer geprüft wurde ggf. incl. Zitat des Inhalts und Datums dessen Prüfungsurteils - Sofern Vorjahresabschluss ungeprüft: Hinweis im BSV notwendig, dass Vergleichsangaben ungeprüft sind - Sofern Vorjahres-Prüfungsurteil modifiziert war: Hinweis im BSV, sofern maßgebliche Sachverhalt auch in aktueller Periode nicht gelöst ist	Bei Abschlussposten oder ergänzenden Angaben werden oft entsprechende Vorjahresbeträge mit angegeben (auf freiwilliger oder gesetzlicher Basis), um die betragsmäßige Entwicklung besser einschätzen zu können. Der Prüfer hat festzustellen, ob Vergleichsinformationen enthalten sind und ob diese zutreffend dargestellt sind.	IDW PS 318
30	ISA [DE] 720 (Revised)	Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen	Gesonderter Abschnitt im BSV	Sonstige Informationen = Informationen, die zusammen mit dem Abschluss herausgegeben sind, selbst jedoch keiner inhaltlichen Prüfungspflicht unterliegen (z.B. nicht inhaltlich geprüfte Angaben im Lagebericht, nicht inhaltlich geprüfte Angaben in Geschäftsberichten)	IDW PS 202
31	IDW PS 475 n.F.	Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management 	- Angaben des IDW PS im Rahmen der ISA-Einführung Konkretisierung der Anforderungen zur Mitteilung von Mängeln des IKS an Aufsichtsorgane - Beispiele für bedeutsame Mängel im IKS (Tz. A5 ff) Art und Detaillierungsgrad der Mitteilung (Tz. A9 – A 15)	Hinweis: Da im Rahmen der neuen GoA jedem eigenständigen ISA ein eigenständiger Prüfungsstandard gegenüberstehen soll, wurden die Vorschriften zur Mitteilung von Mängeln in einen neuen, eigenständigen IDW Prüfungsstandard übertragen. ²⁸ Beispiele für bedeutsame Mängel: ²⁹ - Geschäftsvorfälle mit finanzieller Beteiligung des Managements wurden nicht angemessen überwacht - Feststellung, dass dolose Handlungen vorliegen, die vom IKS nicht verhindert wurden. - Keine Kontrollen vorhanden, die auf identifizierte Risiken reagieren sollten - Hinweise, dass Management nicht in der Lage ist, die Abschlusserstellung zu überwachen	IDW PS 261.n.F., Tz. 89-93

²⁸ F&A zu ISA [DE]: Zur Einführung der ISA [DE] und Einzelfragen bei der Anwendung ausgewählter ISA [DE] Abschnitt 4.7.1

²⁹ IDW PS 475 n.F. Tz. A7