

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG

Seite #2

THEMA 1:
**Auswirkungen der Energiekrise auf
die Prüfung von Jahresabschluss und
Lagebericht**

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

1. Auswirkungen der Energiekrise auf die Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht

	Seite
1.1 Energiekrise	#3
1.2 Anlagevermögen	#4
1.2.1 Geschäfts- oder Firmenwerte	#4
1.2.2 Gas- oder Stromerzeugungsanlagen	#4
1.3 Vorratsvermögen	#5
1.3.1 Allgemeine Ausführungen	#5
1.4 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#6
1.5 Rückstellungen	#7
1.6 GuV	#7
1.7 Anhang und Lagebericht	#7
1.7.1 Anhang	#7
1.7.2 Lagebericht	#8
1.7.3 Sonderfall: Unternehmen der Energiewirtschaft	#9
1.8 Auswirkungen auf die Abschlussprüfung	#9
1.8.1 Auswirkungen auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung	#9
1.8.2 Auswirkungen auf Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	#10

1.1 Energiekrise

Der Krieg in der Ukraine hat die EU und weitere westliche Staaten dazu veranlasst, Sanktionen gegenüber Russland zu verhängen. Das hatte zur Folge, dass Russland seine Gaslieferungen an entsprechende Staaten drastisch reduziert hat.

Insgesamt kam es daher zu **starken Preissteigerungen** auf dem **Gas- und Strommarkt**. Diese Entwicklung hat bedeutende Auswirkungen auf zahlreiche Positionen im Jahresabschluss und die Angaben zur Rechnungslegung.

1.2 Anlagevermögen

1.2.1 Geschäfts- oder Firmenwerte

Die aktuellen Ereignisse können einen bedeutenden Einfluss auf **aktivierte Geschäfts- oder Firmenwerte** haben. Dabei ist

- dem **aktuellen Buchwert**
- der **Barwert der erwarteten Ertragsüberschüsse** bzw. des Cash-Flows

gegenüberzustellen.

Hier wirken sich die gestiegenen Energiekosten in bestimmten, sehr energieintensiven Branchen sehr stark aus, wie z. B. bei Unternehmen der

- Papierindustrie
- Herstellung von chemischen Erzeugnissen oder
- Metallerzeugung bzw. -verarbeitung.

Aufgrund der deutlich gestiegenen Kosten **werden die künftigen Ertragsüberschüsse tendenziell geringer ausfallen** – es sei denn, die Kosten würden vollständig auf die Kunden abgewälzt werden können.

Verstärkt wird dieser Effekt zusätzlich durch die **steigenden Zinssätze**, sodass hier mit geringeren Barwerten zu rechnen ist mit der Folge, dass im Rahmen des Wertminderungstests ggf. auf den **niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben** ist.

Dieser niedrigere Wert darf nach § 253 Abs. 5 HGB in Folgejahren **nicht** wieder **aufgeholt** werden.¹

1.2.2 Gas- oder Stromerzeugungsanlagen

Bei der Bewertung bestehen zwischen Kohle- und Gaskraftwerken folgende Unterschiede:

- **Kohlekraftwerke**

Aufgrund des geplanten Ausstiegs aus dem Bereich Kohle wurden hier in der Vergangenheit i. d. R. **außerplanmäßige Abschreibungen** vorgenommen.

Gleichzeitig wurden **Zuführungen von Rückbaurückstellungen** getätigt.

Dieses bilanzielle Vorgehen wäre angesichts der aktuellen Entwicklung und den damit zusammenhängenden Diskussionen über einen **zeitweisen verstärkten Einsatz von Kohlekraftwerken zu überprüfen**.

¹ Vgl. IDW „Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzbericht zum oder nach dem 30.09.2022“, zu 2

- **Gaskraftwerke**

Die Möglichkeiten von gesetzlichen Einschränkungen zur Verstromung von Gas könnten zu einer grundlegenden Veränderung in den Wirtschaftlichkeitsrechnungen führen, sodass hier ggf. über außerplanmäßige Abschreibungen nachzudenken wäre.²

1.3 Vorratsvermögen

1.3.1 Allgemeine Ausführungen

Bei

- **fertigen und unfertigen Waren**
- **unfertigen Leistungen**
- **Waren**

wird der am Abschlussstichtag **beizulegende Wert retrograd** ermittelt, um **eine verlustfreie Bewertung** vorzunehmen.

Ausgegangen wird dabei vom voraussichtlichen **Veräußerungserlös**.

Von diesem Betrag werden in einem weiteren Schritt die anfallenden Kosten abgezogen, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Veräußerungszeitpunkt voraussichtlich anfallen.

Diese Kosten resultieren bei fertigen Leistungen und Waren beispielsweise aus

- **Verpackungs- und produktbezogenen Vertriebskosten**
- Allgemeinen Vertriebskosten
- Verwaltungskosten
- Fremdkapitalkosten für Lagerung

Ein **deutlicher Kostenanstieg** ist hier bei den Verpackungs- und Vertriebskosten zu verzeichnen, sodass hier ggf. **deutlich höhere Abzüge** vorzunehmen sind.

Bei unfertigen Waren oder Leistungen sind ergänzend hierzu die bis zur Veräußerung entstehenden **zusätzlichen Herstellungskosten auf Vollkostenbasis** zu berücksichtigen.

Es sind weitere erhebliche Kostensteigerungen aufgrund der gestiegenen Gas- und Stromkosten zu beachten.

Dies gilt umso mehr, als es sich um **energieintensive Unternehmen** handelt, wie z. B. die

- Papierindustrie
- Herstellung von chemischen Erzeugnissen oder

² Vgl. IDW Fachlicher Hinweis des Energiefachausschusses (EFA) „Auswirkungen der Turbulenzen in den Energiemärkten auf die Energiebranche“ in IDWLife 02.2023, S. 151

- Metallerzeugung bzw. -verarbeitung.

Soweit der **Veräußerungserlös abzüglich** der zuvor genannten **Kosten unterhalb der Anschaffungskosten** bzw. **Herstellungskosten** liegt, **ist eine Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB geboten**.

BEISPIEL: VORRÄTE

In der Eiche GmbH werden Möbel produziert, die in 2021 bestellt wurden. Mit der Produktion wurde auch schon in 2021 begonnen. Geplanter Liefertermin ist in KW 10 2023.

Vorkalkulation		Ermittlung des Drohverlustes	
HK	5.000,00 €	Verkaufspreis	6.900,00 €
Verpackung	650,00 €	- HK (Plan)	- 7.000,00 €
Verwaltungs- & Vertriebs-GK	450,00 €	- Verpackung	- 650,00 €
Gewinnzuschlag	800,00 €	Drohverlust (Basis Einzelkosten)	750,00 €
Verkaufspreis	6.900,00 €		

Bis zum 31.12.2022 sind Herstellungskosten in Höhe von 6.500,00 € angefallen, die bei den Unfertigen Leistungen aktiviert worden sind. Anzusetzen sind die Unfertigen Erzeugnisse allerdings mit dem beizulegenden Wert der Möbel, also unter Abzug des drohenden Verlustes.

Da dieser kleiner als die aufgelaufenen Herstellungskosten ist, wird der Verlust in voller Höhe von dem Wert der Möbel abgezogen. Eine Drohverlustrückstellung ist nicht zu bilden.

BS: Außerplanmäßige Abschreibung an Bestand Unf. Erzeugnisse 750,00 €

ABBILDUNG: 1

Abbildung 1: Vorräte

Soweit die Grundlagen für diese Abschreibung **in Zukunft entfallen, ist das Wertaufholungsgebot** zu beachten.

1.4 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Im **Folgejahr** hingegen wird diesem Risiko, dass Mieter die gestiegenen **Mietnebenkosten nicht mehr tragen können**, dadurch Rechnung getragen, dass angemessene **Einzelwertberichtigungen vorgenommen** werden.

Es ist in dem Fall auch denkbar, dass die **Pauschalwertberichtigungen angepasst** werden.³

Diese Anpassung der Einzel- bzw. Pauschalwertberichtigung betrifft auch die **Kundenforderungen von Gas- und Stromanbietern**.

Betroffen sind hier nicht nur die Endverbraucher, sondern auch zwischengeschaltete Wiederverkäufer, z. B. städtische Energieversorgungsgesellschaften.⁴

³ Vgl. Vgl. IDW „Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ (4. Update, Dezember 2022), Tz. 3.2.2

1.5 Rückstellungen

Von den steigenden Energiepreisen betroffen sind hier vor allem **Drohverlustrückstellungen** bei schwebenden Absatzgeschäften mit fix vereinbarten Entgelten vor dem Hintergrund stark steigender Kosten, **hier insbesondere für Energiekosten**, also Gas, Strom und Öl bzw. Benzin.

Entsteht hier voraussichtlich ein künftiger **Verlust**, ist dieser **grundsätzlich in Form einer Drohverlustrückstellung** zu berücksichtigen.

Zu beachten ist hierbei, dass zunächst eine Abschreibung nach **§ 253 Abs. 4 HGB** in dem Fall vorzunehmen ist, wenn sich das **Absatzgeschäft auf einen aktivierten Vermögensgegenstand** bezieht.⁵

1.6 GuV

Die im September 2022 an Arbeitnehmer zu zahlende **Energiepreispauschale von 300 € je Arbeitnehmer** ist im September 2022 als **Personalaufwand** zu verbuchen.

Der **Ausgleich erfolgte mit der Zahlung der Lohnsteuer im Oktober 2022**, bei der die an die Arbeitnehmer ausgezahlten Pauschalen von der Zahlungsverpflichtung an das Finanzamt abgezogen wurde.

Verbucht wird der **zurückerhaltene Betrag**, also der Zahlungseingang im Unternehmen, **als sonstiger betrieblicher Ertrag**.

Eine Saldierung mit dem Personalaufwand scheitert am **Saldierungsverbot** und wäre vom Abschlussprüfer zu beanstanden.

1.7 Anhang und Lagebericht

1.7.1 Anhang

Auswirkungen im **Nachtragsbericht** werden sich **in der Regel zum 31.12.2022 nicht mehr** ergeben, da die Jahresabschlüsse zum 31.12.2021 wohl in der Regel geprüft sind und die gestiegenen Energiepreise bereits im Jahresabschluss 2021 Niederschlag gefunden haben.

Falls im Nachtragsbericht 2021 darauf hingewiesen wurde, ist daran zu denken, diesen Passus in 2022 zu löschen.

⁴ Vgl. IDW Fachlicher Hinweis des Energiefachausschusses (EFA) „Auswirkungen der Turbulenzen in den Energiemärkten“ auf die Energiebranche“ in IDWLife 02.2023, S. 149

⁵ Vgl. IDW RS HFA 4

Denkbar wäre aber ggf. ein **Hinweis auf bestandsgefährdende oder entwicklungsbeeinträchtigende Risiken**, wenn der **Kostenanstieg im Energiebereich zu solchen Risiken führt**.

1.7.2 Lagebericht

1.7.2.1 Risikobericht

Grundsätzlich ist die Einschätzung der **Risiken zum Bilanzstichtag** vorzunehmen.

Zu **berücksichtigen** sind aber auch die **neuen, geänderten oder entfallenen Risiken**, die im Zeitraum vom Schluss des Geschäftsjahres **bis zur Beendigung der Aufstellung des Lageberichts auftreten**. Andernfalls würde kein zutreffendes Bild der Risikolage dargestellt werden.⁶

Hier ist beispielsweise über **gestiegene Energiekosten** zu berichten, **wenn diese wesentlich** sind.

Dies wäre beispielsweise der Fall bei

- Unternehmen der Papierindustrie
- der Herstellung von chemischen Erzeugnissen oder
- der Metallerzeugung bzw. -verarbeitung.

1.7.2.2 Prognosebericht

Im Prognosebericht, als Teil des Lageberichts, wird über die **Entwicklung der bedeutsamsten finanziellen (und ggf. nichtfinanziellen) Leistungsindikatoren** berichtet.

Hier wird **üblicherweise eine Punkt-, Intervall- oder qualitativ-komparative Prognose** erwartet.

Unter bestimmten Bedingungen kann allerdings **weniger genau als üblicherweise gefordert berichtet** werden.

In diesem Fall reicht es aus, wenn nur **einfach komparative Prognosen** dargestellt werden.

Es reicht also aus zu schreiben, dass das Jahresergebnis „negativ“ ausfallen wird.

Demgegenüber müsste bei einer qualitativ-komparativen Angabe zusätzlich die Richtung bewertet werden, z. B. „**deutlich negativer**“.

Alternativ kann auch über die Entwicklung der Leistungsindikatoren **unter Berücksichtigung von unterschiedlichen Annahmen berichtet** werden.

⁶ Vgl. IDW „Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzbericht zum oder nach dem 30.09.2022“, zu 4.

Diese **Zukunftsszenarien** sind in diesem Fall allerdings **mit den jeweiligen Annahmen innerhalb des Lageberichts** zu beschreiben.

Aufgrund der allgemeinen aktuellen Unsicherheit dürften die Voraussetzungen für eine qualitativ-komparative Darstellung in der Regel erfüllt sein. Dennoch ist dies für jeden Einzelfall separat zu beurteilen.

Was sicher **nicht erlaubt** ist, ist mit Hinweis auf die Unsicherheit **auf sämtliche Prognosen zu verzichten**.⁷

1.7.3 Sonderfall: Unternehmen der Energiewirtschaft

Bei dieser Gruppe von Unternehmen werden Angaben im Lagebericht ausführlich in den folgenden Bereichen erwartet:

- a) Lageberichterstattung zu den **Energiemärkten**
- b) ausführliche Ausführungen innerhalb des **Wirtschaftsberichts** zur Lage der Branche und der Gesamtwirtschaft
- c) Darstellung des **eigenen Geschäftsverlaufs mit Bezug zur VFE-Lage**
- d) ein deutlich **umfangreicherer Prognosebericht** mit **Szenario-Darstellungen** in Abhängigkeit von den Erwartungen zur Gasbeschaffung und Preisentwicklung

Dies ist **umso wichtiger** bei Unternehmen der Energiewirtschaft, bei denen **Zweifel an der Unternehmensfortführung drohen oder bereits eingetreten** sind.⁸

1.8 Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

1.8.1 Auswirkungen auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Prüfungsplanung zu beurteilen, **inwieweit** sich durch die **Energiekrise das Risiko von wesentlichen unbeabsichtigten und beabsichtigten falschen Darstellungen** in Bezug auf die zu prüfende Gesellschaft **erhöht** hat.

Das prüferische Risiko besteht vor allem im Bereich **des Lageberichts, und zwar hier innerhalb des Prognose- und Risikoberichts** bei Unternehmen

- der Strom- und Gasversorgung
- mit energieintensiver Produktion.

⁷ Vgl. IDW „Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzbericht zum oder nach dem 30.09.2022“, zu 4.

⁸ Vgl. IDW Fachlicher Hinweis des Energiefachausschusses (EFA) „Auswirkungen der Turbulenzen in den Energiemärkten auf die Energiebranche“ in IDWLife 02.2023, S. 151

Die Betriebe der Energieversorgung werden insbesondere durch steigende Kosten für Sicherheitsleistungen sowie das Wiederbeschaffungsrisiko belastet, wenn aktuelle Vertragspartner am Arbeitermarkt ausfallen sollten.

Beabsichtigte falsche Darstellungen könnten sich dadurch ergeben, dass aufgrund der **Kostensteigerungen Druck auf das Management** entsteht, **bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen**.⁹

1.8.2 Auswirkungen auf Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag werden wie folgt geprüft:

- Erzielung eines Verständnisses von Maßnahmen des Managements zur vollständigen Erfassung von notwendigen Angaben im Lagebericht
- **kritisches Lesen von Protokollen von Gremiensitzungen** nach dem Bilanzstichtag
- kritisches Lesen von unternehmensinternen Berichten
- **Befragung des Managements**

Hier ist bei den besonders betroffenen bereits beispielhaft genannten Branchen ein **besonderes Augenmerk auf die Angaben zu den Auswirkungen der Energiekrise** zu werfen.

⁹ Vgl. IDW „Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ (4. Update, Dezember 2022), Tz. 5.1.1

Seite #11

THEMA 2: Handlungsempfehlungen für Unternehmen in der Schieflage

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

2. Handlungsempfehlungen für Unternehmen in der Schieflage

	Seite
2.1 Unternehmen in Schieflage	#13
2.1.1 Gründe für eine Schieflage	#13
2.1.2 Insolvenzgründe	#13
2.1.3 Liquiditätsprobleme	#13
2.1.4 Eigenkapitalproblem	#14
2.1.5 Pflichtenlage des gesetzlichen Vertreters	#14
2.1.6 Drohende Insolvenz	#14
2.1.7 Fortführungsannahme	#15
2.1.8 Aktuelles zum Prognosezeitraum: SanInsKG	#16
2.1.9 Auffassung des IDW	#16
2.2 Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Fortführungsannahme	#17
2.2.1 Aufgabe des Abschlussprüfers	#17
2.2.2 Handlungsempfehlungen zur Aufstellung/Erstellung des Jahresabschlusses	#18
2.2.3 Beispiel aus der Praxis „Möbelwerk Eiche GmbH“	#19
2.3 Gestaltungsansatz: Stärkung des Eigenkapitals	#21
2.3.1 Möglichkeiten zur Stärkung des Eigenkapitals	#21
2.3.2 Gezeichnetes Kapital bzw. Stammkapitalerhöhung	#21
2.3.3 Erhöhung des Sonstigen Eigenkapitals	#21
2.3.4 Verlustübernahmeverpflichtung durch einen Dritten	#22
2.4 Fremdkapital	#22
2.4.1 Zahlungen an das Unternehmen	#22
2.4.2 Zahlung/Übernahme von Schulden des Unternehmens	#23
2.4.3 Patronatserklärung	#23
2.5 Wirksamkeit der Empfehlungen	#24
2.5.1 Insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose	#24
2.5.2 Handelsbilanzielle Fortführungsannahme	#24

	Seite
2.6 Die Hoffnung stirbt zuletzt	#25
2.7 AUDFIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#25

Hinweis:

Bitte weisen Sie Ihren „**Mandanten in Schieflage**“ unbedingt schriftlich darauf hin, dass er zeitnah fachlichen **Rat** bei einem **Juristen** einholen soll, auch um sämtliche Pflichten des Insolvenzrechts und des StaRUGs einzuhalten.

2.1 Unternehmen in Schieflage

2.1.1 Gründe für eine Schieflage

Die besonderen Risikolage für Wirtschaftsbetriebe ist gegenwärtig immer noch hoch.

Unternehmen sind weiterhin konfrontiert mit den **Auswirkungen** der **Corona-Pandemie** und dem **Krieg in der Ukraine** sowie den damit einhergehenden Folgen, wie

- der **Schwierigkeit**, in bestimmten Branchen, z. B. in der Gastronomie, **Mitarbeiter und Fachpersonal zu finden**.
- dem Auftreten von **Engpässen in den Beschaffungsmärkten**, verursacht durch die **Unterbrechung von Lieferketten**.
- der **starken Kostenexplosion** durch die hohe Inflation und vor allem auch durch den Anstieg der **Energiekosten**.

Daher sind auch Sondersituationen wie Insolvenzen, drohende Insolvenzen und die damit zusammenhängenden Bilanzierungsfragen gegenwärtig von zunehmender **aktueller Bedeutung**.

2.1.2 Insolvenzgründe

Die möglichen Insolvenzgründe werden in den §§ 17 bis 19 InsO genannt.

Es handelt sich dabei um die

- **Zahlungsunfähigkeit** – § 17 InsO
- **drohende Zahlungsunfähigkeit** – § 18 InsO
- **Überschuldung** – § 19 InsO

2.1.3 Liquiditätsprobleme

Eine „**Zahlungsunfähigkeit**“ liegt in dem Zeitpunkt vor, in dem das Unternehmen, also der Schuldner, nicht mehr in der Lage ist, seinen fälligen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

Dies zeigt sich in der Praxis beispielsweise an Zahlungsrückständen bei der Sozialversicherung oder bei der Umsatzsteuer.

Unabhängig davon kann die Zahlungsunfähigkeit auch aufgrund von Rückständen gegenüber anderen Gläubigern vorliegen.

Demgegenüber ist die **Zahlungsstockung** in der Regel eine Vorstufe der Zahlungsunfähigkeit. Diese liegt dann vor, wenn der Schuldner **nur vorübergehend** nicht in der Lage ist, alle fälligen Zahlungen fristgerecht zu begleichen und sich diese Situation voraussichtlich zeitnah wieder entschärfen wird.

2.1.4 Eigenkapitalproblem

Bei der **Überschuldung** i. S. v. § 19 InsO wird ein zweistufiger Überschuldungsbegriff zugrunde gelegt.

Voraussetzungen sind demnach

1. rechnerische Überschuldung im Überschuldungsstatus, der unter **Abkehr** der Fortführungsannahme bewertet ist, d. h. zu Zerschlagungswerten, z. B. Einbuchung der bisher ggf. nicht bilanziellen Pensionsrückstellungen, unter gleichzeitiger Aufdeckung von stillen Reserven im Anlagevermögen.
und zugleich
2. eine **negative** insolvenzrechtliche Fortführungsprognose für **12 Monate** ab dem Beurteilungstag.

2.1.5 Pflichtenlage des gesetzlichen Vertreters

Bei Eintritt einer Überschuldung oder einer Zahlungsunfähigkeit besteht die Verpflichtung, ohne schuldhaftes Verzögern ein **Insolvenzverfahren zu eröffnen**.

Der **Antrag** ist nach § 15a Abs. 1 InsO bei **Zahlungsunfähigkeit spätestens binnen drei Wochen** und bei **Überschuldung binnen sechs Wochen** nach Eintritt zu stellen.

2.1.6 Drohende Insolvenz

Demgegenüber besteht bei drohender Zahlungsunfähigkeit das Recht (nicht die Pflicht) des Schuldners, die Insolvenzeröffnung zu beantragen.

Ferner bestehen seit Einführung des StaRUG neue Möglichkeiten zur Restrukturierung des Unternehmens.

Die im Prognosezeitraum drohende Insolvenz ist auch von Relevanz für die Beurteilung der **handelsrechtlichen Fortführungsprognose**.

Das Ergebnis dieser Prognose wiederum hat **Einfluss auf die Bewertungsansätze** in der Bilanz, ob also zu **Fortführungswerten** oder zu **Zerschlagungswerten** zu bilanzieren ist.

Eine **drohende Zahlungsunfähigkeit** liegt dann vor, wenn die innerhalb des Prognosezeitraums fällig werdenden Zahlungen entsprechend einer integrierten Planungsrechnung des Unternehmens nicht beglichen werden können.

Der **Prognosezeitraum hierbei beträgt 24 Monate ab dem Betrachtungszeitpunkt**. Hier liegt bereits die Möglichkeit vor, ein Insolvenzverfahren zu eröffnen.

In diesem Zeitraum besteht außerdem die Möglichkeit, eine **Restrukturierung nach dem StaRUG** in Gang zu setzen.

Hier ist ein Restrukturierungsplan zu entwickeln, über den die Gläubiger abstimmen.

Wenn die verschiedenen Gläubigergruppen dem mit mind. 75 % Mehrheit zustimmen, tritt dieser in Kraft.

Hinweis:

Aus § 102 StaRUG ergibt sich für den Berater eine Hinweispflicht, bzgl. einer möglichen Insolvenzantragspflicht, gegenüber seinen Mandanten.

2.1.7 Fortführungsannahme

Für die **Fortführungsannahme** zur Prüfung einer drohenden Überschuldung ist ein **Prognosezeitraum von (mindestens) 12 Monaten** maßgeblich, gerechnet ab dem Zeitpunkt der Beurteilung. Es sind aber Gründe denkbar, diesen Zeitraum auszuweiten.

Wird bereits aus **insolvenzrechtlichen Gründen eine Prognoserechnung für einen längeren Zeitraum** aufgestellt, ist diese zugleich **auch bei der handelsrechtlichen Fortführungsprognose zu beachten**. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Liquidität innerhalb des betrachteten 12-Monats-Zeitraums gerade so gesichert ist.

Ein anderer Grund, den Prognosezeitraum zu **verlängern**, besteht darin, dass sich die **Aufstellung des Jahresabschlusses deutlich verzögert hat**.¹⁰

Dabei kann in der Praxis davon ausgegangen werden, wenn beispielsweise im ersten Quartal 2023 die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2021 nicht abgeschlossen ist.

¹⁰ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021) A47

Das bedeutet, dass durch gewollte oder nicht gewollte Verzögerungen das Problem nicht gelöst wird, sodass das Unternehmen weitere 12 Monate weiter fortgeführt werden muss.

Bitte beachten Sie, dass es hierbei zivilrechtliche Fristen gibt, die einzuhalten sind (Offenlegung, etc.)

2.1.8 Aktuelles zum Prognosezeitraum: SanInsKG

Nach dem SanInsKG wurde der Prognosezeitraum für insolvenzrechtliche Zwecke auf vier Monate verkürzt. Dies gilt aber nur vorübergehend.

Es heißt in § 4 Abs. 2 des SanInsKG:

„In dem Zeitraum vom **9. November 2022 bis einschließlich 31. Dezember 2023** tritt an die Stelle des in

1. **§ 19 Absatz 2 Satz 1 der Insolvenzordnung** genannten Zeitraums **von zwölf Monaten**,
2. **§ 270a Absatz 1 Nummer 1 der Insolvenzordnung** genannten Zeitraums **von sechs Monaten** und
3. **§ 50 Absatz 2 Nummer 2 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes** genannten Zeitraums **von sechs Monaten ein Zeitraum von vier Monaten**.

Satz 1 gilt **auch, wenn** vor dem 9. November 2022 eine **Überschuldung nach § 19 Absatz 2 Satz 1 der Insolvenzordnung vorlag, es sei denn**, dass der für eine **rechtzeitige Antragstellung** maßgebliche Zeitpunkt nach **§ 15a Absatz 1 Satz 1 und 2 der Insolvenzordnung bereits verstrichen ist.**“

Darüber hinaus wurde auch der in § 15a Abs. 1 Satz 2 Insolvenzordnung genannte Zeitraum verlängert, und zwar gemäß **§ 4a SanInsKG von 6 auf 8 Wochen nach Eintritt der Überschuldung**, binnen dessen der Antrag auf Insolvenzeröffnung zu stellen ist.

2.1.9 Auffassung des IDW

Das **IDW lehnt** eine **solche Verkürzung des Prognosezeitraums** nach dem SanInsKG **für handelsbilanzielle Zwecke ab**.¹¹ Dieses wird wie folgt begründet:

In der Stellungnahme wird ausgeführt, dass

- Hintergrund für die Änderung die Idee ist, die Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung abzumildern **und**

¹¹ Vgl. Stellungnahme des IDW zum Entwurf des SanInsKG vom 21.09.2022

- hinsichtlich des Planungshorizonts, Erleichterungen in den Eigenverwaltungs- und Restrukturierungsverfahren zu schaffen.

Es sei zu **befürchten**, dass sich **Unternehmensleiter, d. h. Geschäftsführer und Vorstände**, wegen der aktuellen Situation **gezwungen sehen, vorsorglich einen Insolvenzantrag zu stellen**. Dies könnte vor dem Hintergrund geschehen, haftungs- und strafrechtliche Risiken zu minimieren.

Das IDW entgegnet hier, dass

- vielen Unternehmen aufgrund der Corona-Krise **Unsicherheiten nicht fremd** sind,
- **Planungsrechnungen** in solchen Fällen **wichtiger** sind als in „normalen“ Zeiten,
- es vielfältige **Möglichkeiten** gibt, der **Unsicherheit** zu begegnen, wie z. B.
 - Planungsbandbreiten
 - Szenarioanalysen
 - Sensitivitäten,

sodass im Ergebnis **unsichere, aber vertretbare Annahmen** nicht zu einem erhöhten haftungs- und strafrechtlichen Risiko führen.

Hauptargument des IDW ist, dass Unternehmen für eine **handelsrechtliche Fortführungsprognose** bei der Jahresabschlussstellung ohnehin einen **Planungshorizont von 12 Monaten beachten** müssen.

Das bedeutet in der **Konsequenz**, dass die im SanInsKG verabschiedete Verkürzung des Zeitraums für die Bilanzierung unbeachtlich ist und somit **bei der Abschlusserstellung zu keiner Erleichterung** führen wird.

2.2 Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Fortführungsannahme

2.2.1 Aufgabe des Abschlussprüfers

Zu Beginn der Jahresabschlussprüfung ist die positive Fortbestehensprognose anhand der **Planung des Unternehmens sowie die daraus gezogenen Schlussfolgerungen zumindest vorläufig zu beurteilen**. Der Abschlussprüfer muss sich dabei unter anderem die folgenden Fragen stellen:

- Sind die Unternehmensplanung und die gezogenen Konsequenzen für die Unternehmensfortführung **schlüssig**?

- Wurden **geeignete Maßnahmen ergriffen**, um die Liquidität oder Kapitalausstattung des Unternehmens zu erhöhen?
- Wenn **ja**, sind diese **zutreffend berücksichtigt**?
- Wurde berücksichtigt, dass der Erfolg der **Maßnahmen in bestimmtem Umfang unsicher ist**?
- Wurden die den Maßnahmen zugrundeliegenden **Wahrscheinlichkeiten** einer Wirksamkeit angemessen berücksichtigt?

2.2.2 Handlungsempfehlungen zur Aufstellung/Erstellung des Jahresabschlusses

Es gibt verschiedene **Handlungsempfehlungen**, um dem Unternehmen Liquidität und/oder Kapital zuzuführen mit dem Ziel, eine mögliche Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu vermeiden.

Es bieten sich folgende Möglichkeiten an:

HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN		
Zuführung von	Eigenkapital	Fremdkapital
Liquidität (= Geld)	<ul style="list-style-type: none"> • Barkapitalerhöhung • Einzahlung/Zuzahlung in die freie Kapitalrücklage • Ertragszuschuss • Vereinbarung einer Verlustübernahme durch einen Dritten 	Darlehensgewährung, ggf. mit Rangrücktritt
Sachwerten	Sachkapitalerhöhung	
Verhinderung des Abflusses von Liquidität (Geld)		Patronatserklärung
ohne Zufluss von Liquidität		<ul style="list-style-type: none"> • Schuldübernahme • Schuldbeitritt • Erfüllungsübernahme

ABBILDUNG: 2

Abbildung 2: Handlungsempfehlungen vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 28¹²

¹² Vgl. WP Prof. Dr. Habil. Robin Mujkanovic in WP Praxis 2/2023, S. 48 f.

2.2.3 Beispiel aus der Praxis „Möbelwerk Eiche GmbH“

Der Geschäftsführer des **Möbelwerks Eiche GmbH** wendet sich an den Wirtschaftsprüfer Pfiffig, da er befürchtet, dass er nicht sicher ist, ob er im anstehenden Jahresabschluss noch zu Fortführungswerten bilanzieren darf oder ob er bereits Zerschlagungswerte ansetzen muss.

2.2.3.1 Schritt 1: Beurteilung der drohenden Zahlungsunfähigkeit

Pfiffig, der das Unternehmen seit Jahren betreut, weiß, dass innerhalb des Anlagevermögens Grundvermögen mit **hohen stillen Reserven** ausgewiesen wird, sodass eine **rechnerische (wirtschaftliche) Überschuldung des Unternehmens bei Ansatz der Zerschlagungswerte nicht vorliegt**.

Problematisch ist allerdings, dass das Unternehmen nach der vorgelegten Planung **neun Monate nach Abschlussstichtag** vermutlich **zahlungsunfähig** sein wird, da zu dem Zeitpunkt **Bankkredite fällig** sein werden, deren Rückzahlung heute fraglich scheinen.

MÖBELWERKE EICHE GMBH					
	01.12.2022	31.12.2022		15.09.2023	
	Geschäftsführer Klamm der Möbelwerke Eiche GmbH trifft den Wirtschaftsprüfer Pfiffig zur Vorbesprechung für die Aufstellung (Mandant) bzw. Prüfung (WP) des Jahresabschlusses zum 31.12.2022.	Bilanzstichtag		Fälligkeit von Darlehen i. H. v. 1.000.000,00 Euro	
	Thema der Besprechung: Bilanzansatz der Vermögensgegenstände und Schulden	Bilanz zum 31.12.2022 zu Zerschlagungswerten €			
		Produktionshalle (inkl. stille Reserven)	5.000.000,00	Eigenkapital	3.500.000,00
		Vorräte	750.000,00	Rückstellungen	250.000,00
		Forderungen	700.000,00	Verb. KI	2.000.000,00
		Liquide Mittel	50.000,00	übrige VB	750.000,00
<p>Von den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sind am 30.09.2023 1.000.000,00 € fällig. Diesen Betrag wird die GmbH nicht ohne Zufluss von liquiden Mitteln von außen tilgen können, sodass die GmbH im Prognosezeitraum wegen Zahlungsunfähigkeit Insolvenz anmelden müsste.</p>					

ABBILDUNG: 3

Abbildung 3: Möbelwerke Eiche GmbH

Pfiffig weist den Geschäftsführer Klamm schriftlich darauf hin, dass unter den oben genannten Voraussetzungen eine Insolvenz droht. Es ist daher zu Zerschlagungswerten zu bilanzieren, da sicher ist, dass **ohne weitere liquide Mittel die Rückzahlung des Darlehens nicht möglich sein wird**.

Zur Vermeidung einer **drohenden Zahlungsunfähigkeit** empfiehlt Pfiffig dringend, der Gesellschaft **Liquidität zuzuführen**. Da er die Gesellschaft und auch den Gesellschafter seit Jahren kennt, weiß er, dass **Klamm privat finanziell sehr gut aufgestellt** ist. Deshalb rät er ihm entweder zu einer **Darlehensgewährung ggf. mit einem Rangrücktritt** oder alternativ zu einem Schuldbetritt.

Sollte dem geplanten Geldzufluss nichts entgegenstehen (auch Bonität des Darlehensgebers prüfen) und ansonsten die Liquidität und Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft im Prognosezeitraum laut der Planung gesichert sein, so könnte eine Bilanzierung zu Fortführungswerten gesichert sein.

2.2.3.2 Schritt 2: Beurteilung der drohenden Überschuldung

Das Beispiel ist identisch mit der vorangegangenen Abbildung. Allerdings mit einer Ausnahme, dass in dem Anlagevermögen keine bzw. **kaum stille Reserven** enthalten sind und dieses deshalb quasi zum Buchwert von 1.000.000,00 Euro anzusetzen sind.

Damit wäre die Gesellschaft am 31.12.2022 entsprechend einem **Überschuldungsstatus überschuldet**, darüber hinaus ist auch die **Fortführungsprognose negativ**, da die am 30.09.2023 fällige Verbindlichkeit in Höhe von 1.000.000,00 nicht beglichen werden könnte.

Somit sind beide **Voraussetzungen für eine drohende Überschuldung erfüllt** (Annahme dabei, die Überschuldung bestand noch nicht vor dem 09.11.2022). Der **Prognosezeitraum** beträgt nach **SanInsKG nur noch 4 Monate**.

Auch in dieser Variante wird Pfiffig gefragt, was zu tun ist, damit die Bilanz zu Fortführungswerten aufgestellt werden kann.

Pfiffig empfiehlt in diesem Fall, einen Betrag von 1.000.000,00 in das **Eigenkapital** einzulegen, sei es über eine **Kapitalerhöhung oder die Einlage in eine freie Rücklage**. Somit wäre erst einmal die Überschuldung beseitigt. Darüber hinaus kann das Darlehen mit dem eingelegten Betrag getilgt werden.

Wenn ansonsten die Liquidität der Gesellschaft im Prognosezeitraum bis zum 31.12.2023 laut der Planung gesichert sein sollte, so spricht nichts gegen eine Bilanzierung zu Fortführungswerten.

2.3 Gestaltungsansatz: Stärkung des Eigenkapitals

2.3.1 Möglichkeiten zur Stärkung des Eigenkapitals

Das Eigenkapital kann erhöht werden im Rahmen

- einer Stammkapitalerhöhung
- einer Zuführung von liquiden Mitteln zur freien Rücklage
- eines Ertragszuschusses.

Im Folgenden werden die verschiedenen Handlungsalternativen anhand der **Wirkung bzw. der Vor- und Nachteile kurz dargestellt und beurteilt**.

2.3.2 Gezeichnetes Kapital bzw. Stammkapitalerhöhung

- Zuführung von Eigenkapital in Form einer **Barkapitalerhöhung**
 - Zuführung von Liquidität
 - Erhöhung des Eigenkapitals zur Vermeidung einer rechnerischen Überschuldung
 - **Aufwand durch Formalien** (Gesellschafterbeschluss, Notargebühr, Handelsregistereintrag)
 - Rückzahlung des erhöhten Betrags ist rechtlich problematisch („Die Gestaltung ist irreversibel“)
- Zuführung von Eigenkapital in Form einer **Sachkapitalerhöhung**
 - **Erhöhung des Eigenkapitals** zur Vermeidung der rechnerischen Überschuldung
 - Zuführung von Liquidität nur **mit zeitlicher Verzögerung** möglich, z. B. nachdem die zugeführten Gegenstände verkauft wurden
 - **zeitliche Verzögerungen** durch bedeutsame Bewertungsfragen oder Prüfungspflichten
 - **Aufwand durch Formalien** (Gesellschafterbeschluss, Notargebühr, Handelsregistereintrag)
 - Rückzahlung des erhöhten Betrags ist rechtlich problematisch („Die Gestaltung ist irreversibel“)

2.3.3 Erhöhung des Sonstigen Eigenkapitals

- Einzahlung in die „**freien Kapitalrücklagen**“ gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB
 - **Erhöhung des Eigenkapitals** zur Vermeidung der rechnerischen Überschuldung
 - **einfaches und schnelles Instrument** zur Liquiditätszuführung

- **formlos** möglich
- **leicht, wieder auszukehren** („Die Gestaltung ist reversibel“)
- **Ertragszuschuss** – also gewinnerhöhend über die GuV
 - **Erhöhung des Eigenkapitals** zur Vermeidung der rechnerischen Überschuldung
 - **Einfaches und schnelles Instrument** der Liquiditätszuführung
 - **formlos** möglich
 - **Auskehrung z. B. über Gewinnausschüttung möglich**, wenn und soweit ein Jahresüberschuss vorhanden ist

2.3.4 Verlustübernahmeverpflichtung durch einen Dritten

- Recht auf Verlustausgleich ergibt sich aus einem **Unternehmensvertrag**
 - z. B. im Rahmen einer Patronatserklärung
 - kein Liquiditätszufluss
- **Vereinbarung über eine gesonderte Verlustübernahme**
 - unbefristet oder zeitlich befristet zu gestalten
 - z. B. im Rahmen einer Patronatserklärung
 - kein Liquiditätszufluss

2.4 Fremdkapital

2.4.1 Zahlungen an das Unternehmen

Darlehensgewährung durch Gesellschafter oder Dritte:

- ggf. Hingabe/Gewährung mit Rangrücktritt, was zur Folge hat, dass das Darlehen in einem **Überschuldungsstatus nicht** anzugeben ist
- **Einfacher und sofortiger Liquiditätszufluss**
- Bei Rangrücktritt u. U. **längere Bindung** im Unternehmen, d. h. keine Rückzahlung zur „Unzeit“ (solange Liquiditätsengpass besteht)

Kreditrahmenzusage für akuten Liquiditätsbedarf:

- Kein unmittelbarer Liquiditätszufluss
- **Einfaches Instrument**
- **Späterer Kapitaldienst ist in der Zahlungsfähigkeitsprognose und in der handelsrechtlichen Fortführungsprognose zu berücksichtigen**

- „Anspruch“ nur werthaltig, falls Kreditgeber ausreichend solvent

2.4.2 Zahlung/Übernahme von Schulden des Unternehmens

Befreiende Schuldübernahme:

- Insbesondere durch Gesellschafter nach §§ 414 f. BGB möglich
- Abhängig von der Zustimmung der Gläubiger
- Abhängig von der Bonität des die Schuld übernehmenden Gesellschafters
- Diese Beurteilung kann zeitaufwändig sein
- Kein Liquiditätszufluss, sondern **Vermeidung eines Liquiditätsabflusses**

Schuldbeitritt:

- Insbesondere durch Gesellschafter nach §§ 311 Abs. 1, 328, 421 BGB im Außenverhältnis
- **Gesamtschuldnerische Haftung**

Zur Vermeidung des Ansatzes einer Verbindlichkeit aufgrund eines Rückgriffsanspruches ist bei diesen zwei Handlungsalternativen ein **Verzicht des Anspruchs oder eines möglichen Rangrücktritts zu erklären.**

2.4.3 Patronatserklärung¹³

„weiche“ Patronatserklärung:

Eine solche Erklärung stellt nicht viel mehr als eine unverbindliche Absichtserklärung dar. Folge: **Wirkungslos** für die handelsrechtliche Beurteilung

„harte“ Patronatserklärung:

- Eine solche Erklärung liegt vor bei Abgabe einer **Garantie zur Liquiditäts- oder zur Kapitalausstattung**
- **Schnell umsetzbar**
- **Vorsicht bei jeder Form von Bedingungen oder Beschränkungen**, wie z. B.
 - Kündigungs- oder Aufhebungsmöglichkeiten
 - zeitliche Befristung
 - betragsmäßige Beschränkungen

¹³ Vgl. IDW RH HFA 1.1013

2.5 Wirksamkeit der Empfehlungen

2.5.1 Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose

Insolvenzzrechtlich ist bei der Fortbestehensprognose in beiden Fällen das Insolvenzrisiko, also eine

- drohende Überschuldung oder
- drohende Zahlungsunfähigkeit, und folglich die **Zahlungsfähigkeitsprognose von grundlegender Bedeutung**.

Wichtig ist es nach **§ 19 Abs. 2 Satz 1 InsO**, dass die **Fortführung des Unternehmens überwiegend wahrscheinlich** ist.

Dies ist dann der Fall, wenn **aus der Sicht des gesetzlichen Vertreters mehr für eine Unternehmensfortführung spricht als dagegen**.

Bei den zuvor dargestellten Handlungsempfehlungen ist zu hinterfragen, ob durch die herbeigeführte Erklärung für ein Rechtsgeschäft für das Unternehmen tatsächlich ein Rechtsanspruch für das Unternehmen geschaffen wird.


INSOLVENZRECHTLICHE FORTBESTEHENSPROGNOSE	
<p>Auffassung des IDW gemäß IDW S11, Tz. 56</p> <p>„Ausnahmen von der beschriebenen Vorgehensweise (Anm.: hier die zweistufige Fortbestehensprognose) kommen in Betracht, wenn einfach zu beurteilende Sachverhalte eine Überschuldung ausschließen. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn eine rechtlich verbindliche und hinreichend werthaltige Sicherung des Fortbestands des Unternehmens durch das Konzernmutterunternehmen oder den Hauptgesellschafter nachgewiesen wird,</p> <p>1 ein entsprechend hoher Rangrücktritt i. S. v. § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO vereinbart wurde oder</p> <p>2 das Vorhandensein stiller Reserven (z. B. bei einem Grundstück) eine Überschuldung ausschließt.“</p> <p>IDW S11, Tz. 57</p> <p>„In den beiden genannten Fällen sind die Umstände, die eine Überschuldungsprüfung im üblichen Umfang entbehrllich erscheinen lassen, sorgfältig nachzuweisen und zu dokumentieren.“</p>	<p>Auffassung des BGH aus der Rechtsprechung abgeleitet</p> <ul style="list-style-type: none"> • In bestimmten Fällen reichen weniger strenge Anforderungen an eine positive Fortbestehensprognose, z. B. bei der Zurverfügungstellung liquider Mittel durch Dritte (z. B. Gesellschafter). • Ausnahmsweise reicht sogar eine weiche Patronatserklärung aus. • Bei Start-Up-Unternehmen gibt es Besonderheiten. <p style="text-align: center;"></p> <p>Wegen Einzelheiten wenden Sie sich bitte an Ihre rechtlichen Berater.</p> <p>Hier ist in jedem Fall eine rechtliche Konsultation erforderlich.</p>

Abbildung 4: Insolvenzzrechtliche Fortbestehensprognose

2.5.2 Handelsbilanzielle Fortführungsannahme

Für die handelsbilanzielle Beurteilung der Fortführungsannahme durch den Wirtschaftsprüfer ist die Auffassung des Berufsstandes von grundlegender Bedeutung.

Der Wirtschaftsprüfer **hat zu beurteilen**, ob die **Maßnahmen geeignet sind, die wirtschaftliche Situation zu verbessern** und **ihre Umsetzung realistisch ist**.

Prüfungshandlungen können bestehen aus:

- **Befragungen** der Beteiligten oder **Einholung schriftlicher Bestätigungen** zu den Maßnahmen durch die Geschäftsführung.
- Eine entsprechende Vorgehensweise ist bei **Dritten** denkbar. Hier sind fallbezogen **zusätzlich** noch **Nachweise zur Fähigkeit, die Anforderungen zu erfüllen**, einzuholen.

Wichtig ist, dass die notwendigen rechtsverbindlichen Dokumente **spätestens bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks** vorliegen müssen, damit ein mit Fortführungswerten bilanzierter Jahresabschluss testiert werden kann.¹⁴

Liegen diese Unterlagen nicht oder nicht in ausreichendem Umfang vor und wird dennoch vom Unternehmen zu Fortführungswerten bilanziert, ist zwingend ein Versagungsvermerk zu erteilen, bzw. der Bestätigungsvermerk zurückzuhalten, bis die entsprechenden Nachweise vorliegen.¹⁵



2.6 Die Hoffnung stirbt zuletzt

Es ist dennoch zu beachten, dass selbst wenn ein Insolvenzgrund vorliegt, dies nicht zwingend bedeutet, dass zu Zerschlagungswerten bilanziert werden muss.

Diese Ausnahme ist darin begründet, dass beispielsweise bei fortgeschrittenen Sanierungsschritten und teilweiser Umsetzung des Sanierungsvorhabens im Rahmen eines Insolvenzplans die Unternehmenstätigkeit unter bestimmten Umständen fortgeführt werden kann.

Letztlich ist die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit das entscheidende Kriterium für die Bilanzierung.¹⁶

2.7 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 2:**
„Zusammenfassende Darstellung: Handlungsempfehlungen zur Abwendung einer möglichen Insolvenz“



siehe
Anlagen-
band

S. # 170

¹⁴ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. A34

¹⁵ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 28

¹⁶ Vgl. IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 34

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GwG, ...)

Seite #27

THEMA 3:
**Wichtige ausgewählte
Meldepflichten (GwG) von
Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern
gegenüber der
Financial Intelligence Unit (FIU)**

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audit.de

3. Wichtige ausgewählte Meldepflichten (GwG) von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern gegenüber der Financial Intelligence Unit (FIU)

	Seite
3.1 Die Financial Intelligence Unit (FIU)	#29
3.1.1 Die Institution	#29
3.1.2 Bedeutung für die Berufsstände der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	#29
3.1.3 Die Arbeitsweise der FIU	#29
3.2 Spektrum der Verpflichtungen für Wirtschaftsprüfer/Steuerberater	#31
3.3 Kreis der Verpflichteten	#31
3.3.1 Umfang	#31
3.3.2 Registrierung	#32
3.3.3 Signifikanter Anstieg von Meldungen an die FIU	#33
3.4 Besondere Meldepflichten bei Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften	#34
3.4.1 Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien	#34
3.4.2 Ausgewählte verdächtige Konstellationen entsprechend der GwGMeldV-Immobilien	#35
3.4.3 Praxisbeispiel zu einem meldepflichtigen Vorgang aus dem Blickwinkel der FIU	#39
3.5 Weitere meldepflichtige Sachverhalte	#41
3.6 Vorkehrungen in der eigenen WP-Praxis	#41
3.7 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#42
3.8 AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#42

Stand: 01.02.2023

3.1 Die Financial Intelligence Unit (FIU)

3.1.1 Die Institution

FIU ist eine Abkürzung für **Financial Intelligence Unit**. Sie ist die Zentrale in Deutschland, die **Finanztransaktionen untersucht**. Angesiedelt ist sie unter dem Dach der Generalzolldirektion (GZD) und ist als unabhängige und administrativ ausgerichtete Behörde **verantwortlich** für die

- **Entgegennahme**,
- „Sammlung“ und
- **Analyse**

von **Verdachtsmeldungen** nach dem Geldwäschegesetz (GwG).

3.1.2 Bedeutung für die Berufsstände der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Da für alle Berufsangehörige als Verpflichtete¹⁷ in bestimmten Fällen eine gesetzliche Meldepflicht besteht, ist es von großem Interesse, wie die anschließenden Auswertungen und Weiterverfolgung dieser Meldungen durch die FIU erfolgt.

Welcher Vorgehensweise und Arbeitsmethodik folgt die FIU?

3.1.3 Die Arbeitsweise der FIU

Die FIU ist **Empfängerin für alle Verdachtsmeldungen** und Informationen über auffällige **Finanztransaktionen**, die im Zusammenhang mit **Geldwäsche** oder **Terrorismusfinanzierung** stehen könnten. In der Regel erfolgen die Meldungen über **www.goaml.fiu.bund.de**.

Nach dem Eingang einer Meldung führt die FIU in einem ersten Schritt zeitnah eine **Erstauswertung** durch. Die elektronisch eingehenden Verdachtsmeldungen werden dabei in risikobasierter Arbeitsweise in **mehreren Arbeitsschritten** einer **operativen Analyse** unterworfen.

¹⁷ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 12 GwG

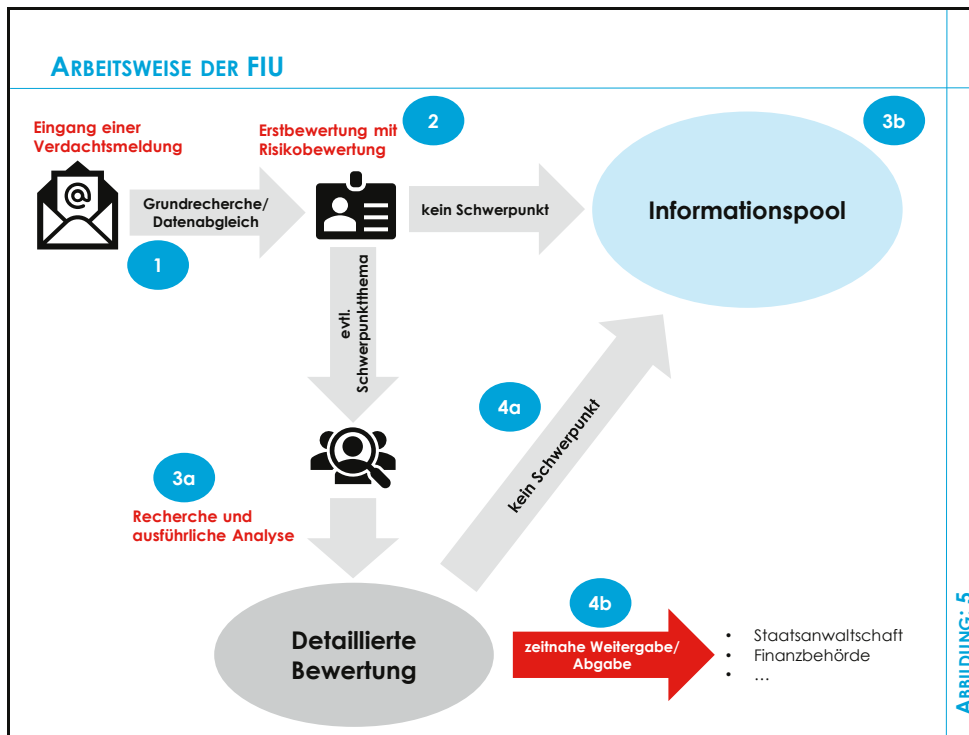


Abbildung 5: Arbeitsweise der FIU

1. Schritt: „Grundrecherche“

Nach Eingang der Meldung erfolgt eine Grundrecherche, bei der die gemeldeten Daten **mit sämtlichen Erkenntnissen aus vorliegenden Datenbanken abgeglichen** werden.

Ziel ist es, bereits **vorliegende Daten mit den neuen zusammenzuführen**.

2. Schritt: Erstbewertung

Anschließend erfolgt eine **weitere Analyse** unter dem Gesichtspunkt der Risikobeurteilung. Dabei werden die Meldungen **herausgefiltert**, die

- den **Arbeits- oder Risikoschwerpunkten der FIU** zuzurechnen sind,
- einen Sachverhalt gemäß § 46 Abs. 1 GwG (betr. **Gewinne aus schweren Straftaten**) darstellen, oder
- einen Bezug zu **Terrorismusfinanzierung** oder zum **Staatschutz** haben.

Derartige Sachverhalte werden zeitnah genauer untersucht. Alle Meldungen, **die nicht darunterfallen**, landen in dem **Informationspool** und werden dann stets aufs Neue mit neu eingehenden Meldungen abgeglichen und zusammengeführt.

3. Schritt: Recherche und ausführliche Analyse

Bei der ausführlichen Analyse wird ein sachlicher **Zusammenhang mit Geldwäsche, Terrorismusfinanzierung etc. überprüft.**

4. Schritt: Ggf. Weitergabe an Ermittlungsbehörden

Wird hier ein sachlicher Zusammenhang **festgestellt**, erfolgt eine **Meldung an die zuständige Staatsanwaltschaft oder an andere Stellen (z. B. Finanzbehörden)**. Der Vorgang wird an die Ermittlungsbehörde weitergeleitet.

In 2021 wurden nahezu 300.000 Meldungen, die sog. Schwerpunktthemen betroffen haben, genauer untersucht, von denen schließlich rund **13,5 % an die Staatsanwaltschaft oder an andere Stellen weitergegeben** wurden.

Wird hingegen **kein Zusammenhang festgestellt**, werden auch diese Meldungen dem **Informationspool** zugeführt.

3.2 Spektrum der Verpflichtungen für Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Die Verpflichteten, so auch Wirtschaftsprüfer und/oder Steuerberater, müssen die folgenden Pflichten beachten:

- Dokumentation der Risikoanalyse (**jährlich**)
- Allgemeine Sorgfaltspflichten (Mandatsannahmeprozess) (**fortwährend**)
- Einsicht in das Transparenzregister bei Mandatsbegründung und sobald sich Änderungen ergeben (**einmalig, danach anlassbezogen**)
- Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (**Mindestdauer 10 Jahre**)
- **Pflicht zur Abgabe von Verdachtsmeldungen (anlassbezogen bei Anhaltspunkten)**
- Vorkehrungen zur Beantwortung von Auskunftsanfragen der FIU oder anderer zuständiger Behörden (Zuständigkeitsregelungen bei größeren Häusern)



3.3 Kreis der Verpflichteten

3.3.1 Umfang

Wer nach dem GwG als **Verpflichteter** gilt, ergibt sich aus **§ 2 GwG**. Insbesondere betroffen sind hiervon

- Kreditinstitute,
- Finanzdienstleister,
- Anwälte,

- **Wirtschaftsprüfer,**
- **Steuerberater** und
- Immobilienhändler.

3.3.2 Registrierung

Zum 1. Januar 2020 wurde das Geldwäschegesetz ergänzt. Danach muss sich jeder **Verpflichtete elektronisch registrieren** (§ 45 Abs. 1 Satz 2 GwG).

Es handelt sich dabei um eine präventive Maßnahme, die auch für alle Berufsangehörige greift; **unabhängig davon, ob konkret eine Verdachtsmeldung bei der FIU abzugeben ist oder nicht.**

Diese Verpflichtung besteht mit der – **noch nicht erfolgten** – Inbetriebnahme des neuen Informationsverbundes der FIU, **spätestens aber ab dem 1. Januar 2024.**

Auf die konkrete Verpflichtung jeder WP-Praxis weist auch die WPK auf ihrer Internetseite unter der Rubrik „**Neu auf WPK.de**“ in der Meldung vom **10.01.2023** hin.

Es heißt dort:

„Registrieren Sie sich bei „goAML“ der FIU

Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer unterliegen den Pflichten des Geldwäschegesetzes (GwG). Unter „Neu auf WPK.de“ vom 1. Oktober 2021 machte die WPK darauf aufmerksam, dass zu den Pflichten des GwG auch die demnächst zu erfüllende Pflicht zur Registrierung bei dem Verdachtsmeldeportal der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (FIU) „goAML“ gehört (§ 45 Abs. 1 Satz 2 GwG).

Die Registrierungspflicht besteht unabhängig von der Abgabe einer Verdachtsmeldung nach § 43 GwG und betrifft alle WP/vBP. Die Registrierung bei „goAML“ ermöglicht nicht nur die unverzügerte Abgabe von Verdachtsmeldungen, die FIU stellt dort auch viele hilfreiche Informationen zur Geldwäschebekämpfung zur Verfügung.

*Die Registrierung ist mit Inbetriebnahme des neuen Informationsverbundes der FIU, **spätestens jedoch ab dem 1. Januar 2024 verpflichtend (§ 59 Abs. 6 GwG).** Da noch nicht bekannt ist, ob der neue Informationsverbund der FIU bereits vor dem 1. Januar 2024 in Betrieb genommen wird, **empfiehlt die WPK sich frühzeitig zu registrieren.**“*



Bis zum **31.12.2021** hatten sich rund **12.000 Verpflichtete aus dem Nichtfinanzsektor registriert**, wozu neben Rechtsanwälten und Notaren auch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zählen. Von den 12.000 Verpflichteten aus dem Nichtfinanzsektor haben sich rund 2.700 allein in 2021 registriert, davon entfällt fast die Hälfte auf Rechtsanwälte und Notare. Für 2022 liegen uns keine entsprechenden Zahlen vor.

Es ist folglich davon auszugehen, dass bei weitem noch nicht alle WP-Praxen eine Erstanmeldung auf „goAML“ vorgenommen haben.

- **Hat sich Ihre WP-Praxis schon registriert?**
- Sind Sie als Berufsträger über die Registrierung informiert worden?

Falls Sie einer größeren Prüfungseinheit angehören, sollten Sie sicherstellen, dass die Zugangsdaten allen verantwortlichen Berufsträgern zugänglich gemacht werden (Ablage im Intranet). Nur so kann im Falle der Fälle **unverzüglich** eine Meldung erfolgen.

Hinweis:

Im Falle von unterlassenen Meldungen kann dies auch zu strafrechtlichen Verfahren gegen den betreffenden Berufsangehörigen, z. B. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater im Angestelltenverhältnis, führen.

Die strafrechtlichen Belange richten sich gegen den zuständigen Berufskollegen, nicht gegen die WPG oder den Prüfungsverband.

3.3.3 Signifikanter Anstieg von Meldungen an die FIU

In den Jahren von 2019 bis 2021 ist bereits ein deutlicher Anstieg der Verpflichteten zu verzeichnen, die mindestens eine Meldung innerhalb eines Jahres bei der FIU eingereicht haben.

Hier ist der **Anstieg der Meldungen durch Notare ab 2020 besonders bemerkenswert**.

Zurückzuführen ist das unter anderem auf die zum 1. Oktober 2020 in Kraft getretene **GwGMeldV-Immobilien**.

Diese Verordnung **konkretisiert die Meldepflichten** bestimmter Berufsgruppen wie z. B. im Bereich der **rechtsberatenden Berufe, gleichermaßen für Notare Steuerberater und Wirtschaftsprüfer**.

Nach dieser Vorgabe sind **Transaktionen im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften**, die **Auffälligkeiten** in einem möglichen Zusammenhang mit Geldwäsche aufweisen, von den Angehörigen dieser Berufsgruppen an die FIU zu melden.

VERPFLICHTETE MIT MINDESTENS EINER MELDUNG AN DIE FIU			
Verpflichtete	2019	2020	2021
Kreditinstitute	1.274	1.290	1.302
Übrige Finanzsektor	199	192	229
Summe Verpflichtete Finanzsektor	1.473	1.482	1.531
Notare	15	723	1.510
Anwälte und übrige Rechtsbeistände	20	18	57
Wirtschaftsprüfer	0	6	5
Steuerberater	4	11	23
Immobilienmakler	47	75	74
Übrige Nichtfinanzsektoren	303	250	277
Summe Verpflichtete Nichtfinanzsektor	389	1.083	1.946
Gesamtsumme	1.862	2.565	3.477

ABBILDUNG: 6

Abbildung 6: Verpflichtete mit mindestens einer Meldung an die FIU
 (Quelle: FIU-Bericht 2021)

3.4 Besondere Meldepflichten bei Auffälligkeiten im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften

3.4.1 Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien

Der **deutliche Anstieg der Meldungen** durch Verpflichtete im Nichtfinanzsektor, bezogen auf Immobiliengeschäfte, ist auf die Verabschiedung der GwGMeldV-Immobilien zum 01.10.2020 zurückzuführen.

Mittels dieser Verordnung wurden die **Meldepflichten für Personengruppen wie z. B. Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer deutlich konkretisiert**.

Die meisten Meldungen sind auf **Auffälligkeiten im Zusammenhang mit**

- **dem Preis** oder
- **einer vertraglichen Kauf- oder Zahlungsmodalität**

zurückzuführen, die in § 6 GwGMeldV-Immobilien geregelt sind.

3.4.2 Ausgewählte verdächtige Konstellationen entsprechend der GwGMeldV-Immobilien

3.4.2.1 Fallgruppe 1: Zahlung des Kaufpreises vor Abschluss des notariellen Kaufvertrages

§ 6 Abs. 1 Nr. 3 GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen der **Kaufpreis ganz oder teilweise vor Abschluss des Rechtsgeschäfts gezahlt** wurde und der **Betrag 10.000 Euro überschreitet**.

Fallbeispiel 1:

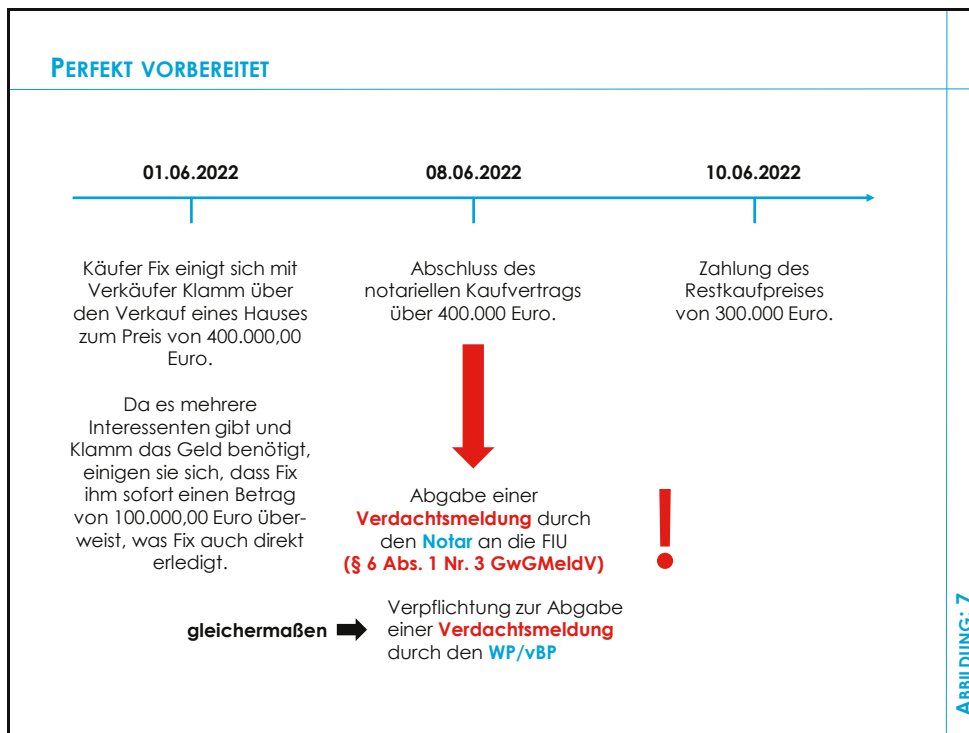


Abbildung 7: Perfekt vorbereitet

3.4.2.2 Fallgruppe 2: Weiterveräußerung zu erheblich höherem Preis

§ 6 Abs. 2 Nr. 1 GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen

- eine Immobilie
- **innerhalb von drei Jahren nach Erwerb weiterverkauft** wird und
- bei der der **Preis erheblich von dem vorherigen Preis abweicht**,
- **ohne** dass es dafür einen **nachvollziehbaren Grund** gibt.

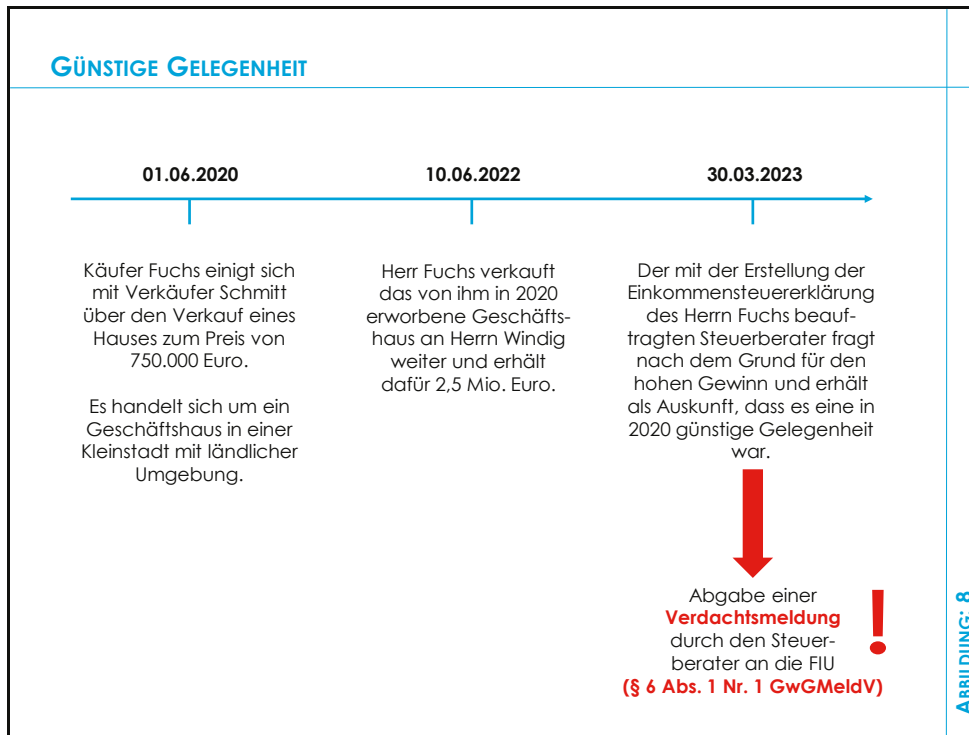
Fallbeispiel 2:

Abbildung 8: Günstige Gelegenheit

3.4.2.3 Fallgruppe 3: (Teil-)Zahlung durch einen Dritten

§ 6 Abs. 1 Nr. 3 GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen der **Kaufpreis ganz oder teilweise durch Dritte gezahlt** wird.

Fallbeispiel 3:

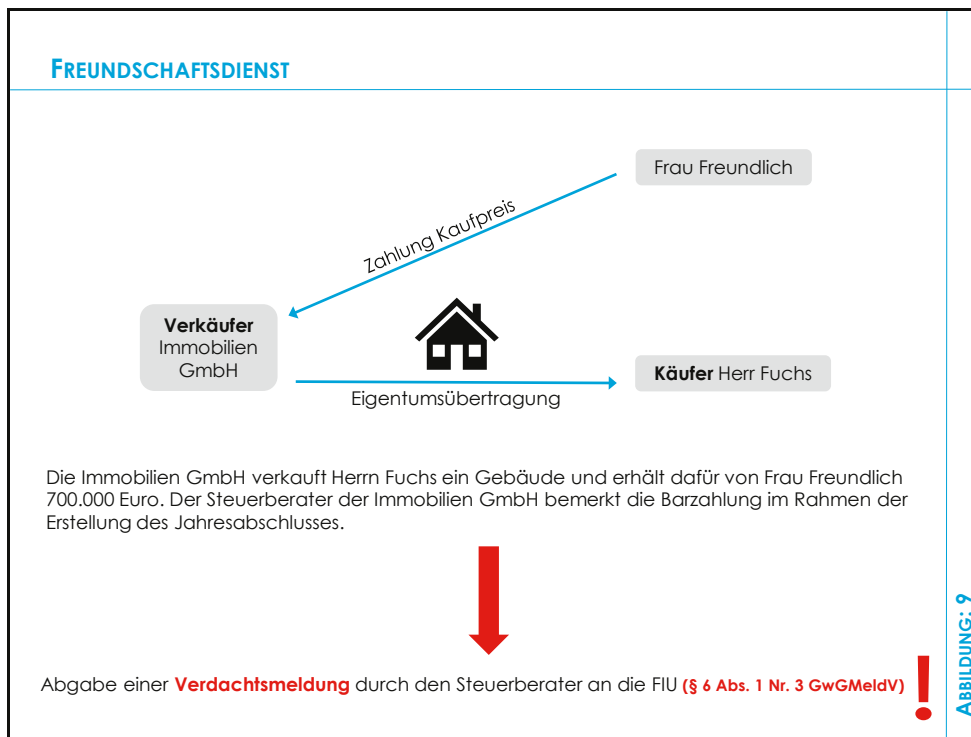


Abbildung 9: Freundschaftsdienst

3.4.2.4 Fallgruppe 4: Kaufpreiszahlung erfolgt mittels Bargeldes

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen der **Kaufpreis mittels Bargeldes gezahlt** wird, sofern der Betrag mehr als 10.000,00 Euro beträgt.

Stand: 01.02.2023

Fallbeispiel 4:

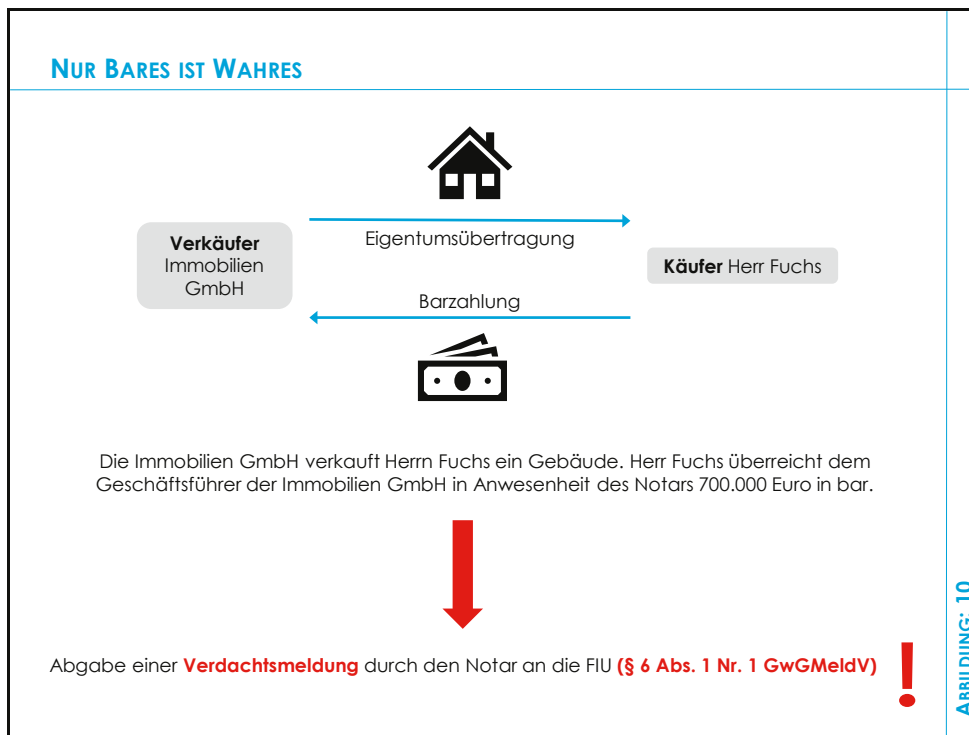


Abbildung 10: Nur Bares ist Wahres

3.4.2.5 Fallgruppe 5: Transaktionen mit Bezug zu einem Risikoland

§ 3 Abs. 1 GwGMeldV-Immobilien umfasst Fälle, bei denen an dem Erwerbsvorgang Beteiligter, z. B.

- der **Vertragspartner** des Verpflichteten
- die **Vertragsparteien** der Erwerbsvorgänge oder
- eine für diese **aufretende Person**,

in einem **Risikoland ansässig** ist oder gleichermaßen einen engen **Bezug zu einem Drittstaat** mit **hohem Risiko** aufweist (Verzeichnis der Risikoländer: vgl. www.wpk.de Mitgliederbereich „Liste der Hochrisikostaaen“).

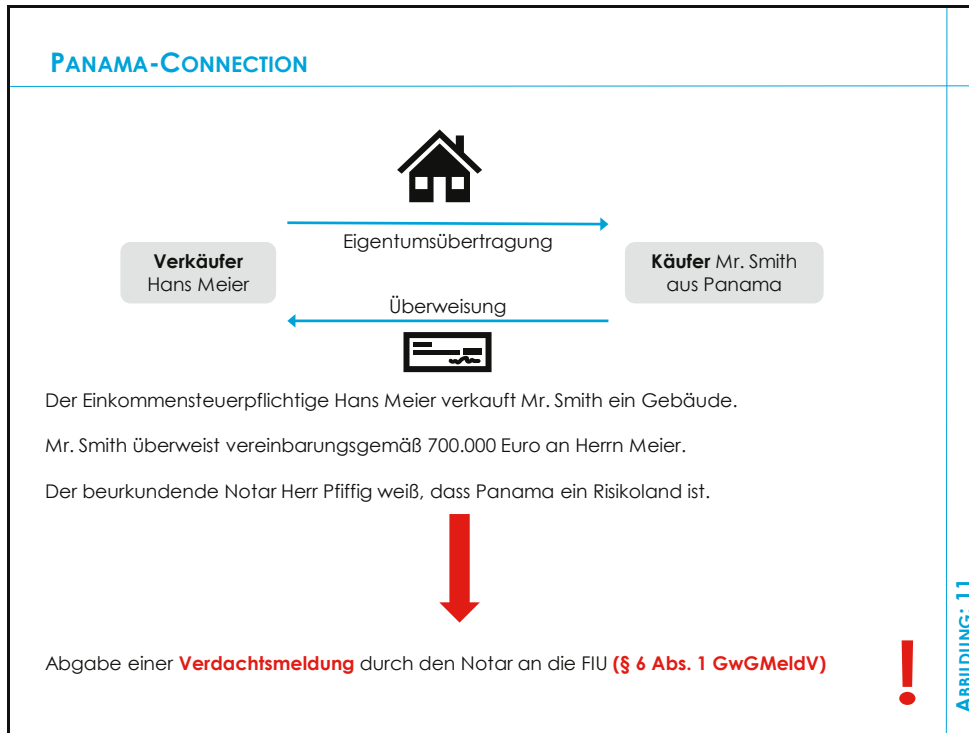


Abbildung 11: Panama-Connection

3.4.2.6 Weitere Fallgruppen

Weitere Sachverhaltskonstellationen, die eine Meldepflicht auslösen, sind den §§ 3-6 der GwGMeldV-Immobilien zu entnehmen.

3.4.3 Praxisbeispiel zu einem meldepflichtigen Vorgang aus dem Blickwinkel der FIU

3.4.3.1 Vorgang 1: Meldung der finanzierenden Bank

Die FIU erhält die Meldung einer Bank, die einen Immobilienkauf wie folgt finanziert hat:

- Darlehen **über 513.000,00 Euro** an Herrn Fuchs, das er für den Erwerb einer Immobilie, die er selbst nutzen will, verwenden möchte.
- Der Kaufpreis der Immobilie beträgt **540.000,00 Euro**.
- **Bei Fälligkeit** teilt Herr Fuchs der Bank mit, dass er **100.000,00 Euro schon vorab privat gezahlt** hat – die Bank zahlt daraufhin **440.000,00 Euro an den Verkäufer Señor Sanchez**, der zwischenzeitlich in **Spanien** lebt. Die **restlichen 73.000,00 Euro zahlt die Bank auf ein Konto von Herrn Fuchs** bei einer anderen Bank.
- Die Bank errechnet für die Immobilie einen **Marktwert von 453.000,00 Euro, der damit 87.000,00 Euro unter dem Wert** aus dem Gutachten des Verkäufers liegt.

3.4.3.2 Vorgang 2: Meldung des Notars

Der **Notar als Verpflichteter meldet den identischen Sachverhalt** im Rahmen einer Verdachtsmeldung an die FIU.

Grund: Teilzahlung des Kaufpreises bereits vor Vertragsabschluss

3.4.3.3 Erkenntnisgewinn der FIU

Die FIU nimmt einen Datenabgleich von Vorgang 1 und Vorgang 2 mit den Informationen aus dem **Datenpool** vor und stellt fest, dass bereits vier weitere **Verdachtsmeldungen von anderen Notaren bzw. anderen Steuerberatern vorliegen**.

Eine genauere Analyse ergibt dann, dass Herr Fuchs in den letzten sechs Monaten insgesamt acht Immobilien im Wert von insgesamt mehreren Millionen Euro erworben hat.

In allen Fällen wurde ein Teil des Kaufpreises vor Vertragsabschluss bereits bezahlt. Alle Geschäfte wurden nach identischen Strickmustern, wie nachfolgend dargestellt, abgewickelt.

FOLGE: Die FIU hat den kompletten Sachverhalt an die zuständige Staatsanwaltschaft abgegeben.

3.4.3.4 Praxisfall: EU-Rechtsgeschäfte – Mehrere zur Meldung Verpflichtete

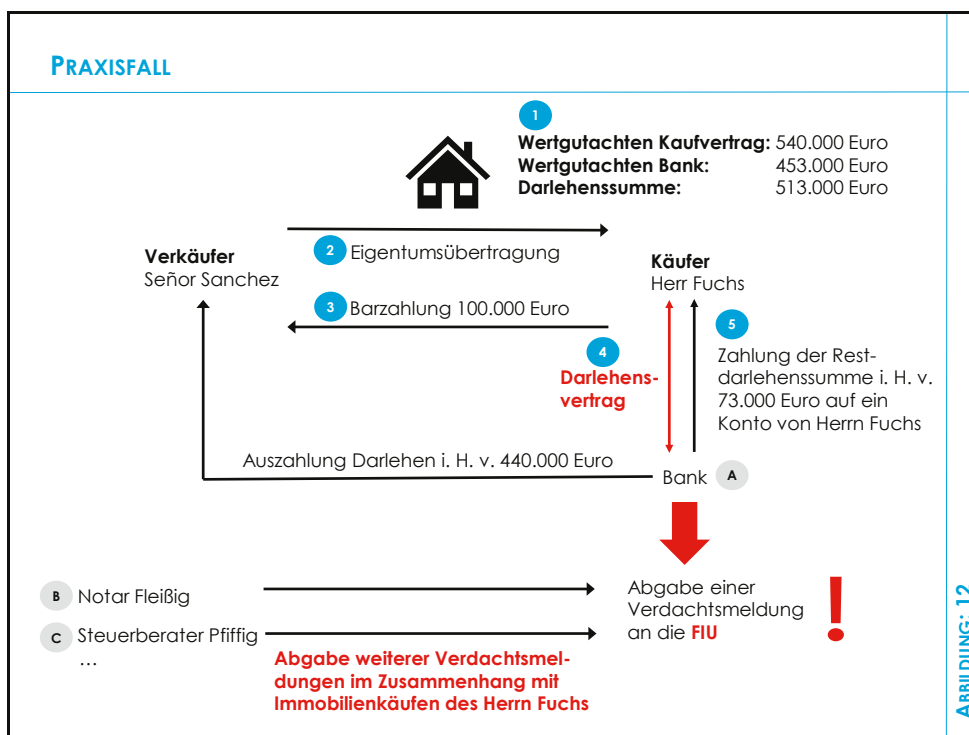


Abbildung 12: Praxisfall

Es ist offensichtlich, dass eine unterlassene Meldung eines verpflichteten Steuerberaters, dem die Entwürfe des notariellen Vertrags zur Freigabe der steuerlichen Aspekte vorgelegt wurden, leicht durch die FIU festzustellen wäre.

3.5 Weitere meldepflichtige Sachverhalte

Vorstehend wurde nur eine kleine Auswahl von meldepflichtigen Vorgängen dargestellt.

Weitere Sachverhalte ergeben sich aus den einzelnen Absätzen der **GwGMeldV-Immobilien**, z. B.

- § 3 Meldepflichten wegen eines **Bezugs zu Risikostaaen** oder **Sanktionslisten**
- § 4 Meldepflichten wegen **Auffälligkeiten** im Zusammenhang mit den **beteiligten Personen** oder dem wirtschaftlich Berechtigten
- § 5 Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit **Stellvertretung**
- § 6 Meldepflichten wegen Auffälligkeiten im Zusammenhang mit dem **Preis** oder einer **Kauf- oder Zahlungsmodalität**

3.6 Vorkehrungen in der eigenen WP-Praxis

Um den Anforderungen der GwGMeldV-Immobilien gerecht zu werden, sollten folgende Voraussetzungen in Ihrer WP-Praxis geschaffen sein:

1. Zugriff aller verantwortlichen Mitarbeiter auf die Zugangsdaten für **www.goaml.fiu.bund.de**
2. Schaffung eines breiten Bewusstseins und Aufbau eines Fachwissens durch **fortlaufende Schulung** der Mitarbeiter auch zu den Pflichten des GwG, z. B.
 - UWP 1-3 classic bei AUDfit®
 - Mitgliederbereich www.wpk.de (Lernvideo)
 - Seminare der Steuerberaterkammern/Rechtsanwaltskammern
3. Integration der besonderen **Meldepflichten in den kanzlei-eigenen Prozessbeschreibungen** für bestimmte **Dienstleistungen** (z. B. Begleitung oder Steuerberatung im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften)

siehe
Anlagen-
band

S. #171

3.7 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 3:**
„Registrierung zur Teilnahme am elektronischen Meldeverfahren goAML gemäß § 45 Absatz 1 GwG“

3.8 AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema

- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 3:**
„Auszug – Verordnung zu den nach dem Geldwäschegesetz meldepflichtigen Sachverhalten im Immobilienbereich (Geldwäschegesetzmeldepflichtverordnung-Immobilien – GwGMeldV-Immobilien)“

S. #210

THEMENBEREICH III: CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT

Seite #44

THEMA 4:
**Neue nichtfinanzielle
Berichterstattungs- und
Prüfungspflichten für große
Unternehmen und Betriebe der
öffentlichen Hand ab 2025**

AUDFIT[®]
praxis | fortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audit.de



4. Neue nichtfinanzielle Berichterstattungs- und Prüfungspflichten für große Unternehmen und Betriebe der öffentlichen Hand ab 2025

	Seite
4.1 Green Deal der EU – Die Idee kurz skizziert	#46
4.1.1 Übergeordnete Ziele der EU	#46
4.1.2 Aktionsphase der EU	#47
4.1.3 Erstanwendungszeitpunkt für die nichtfinanzielle Berichterstattung	#47
4.1.4 Strenge Rahmenbedingungen	#47
4.2 Pflichtenlage für große Gesellschaften	#48
4.2.1 Gesellschaften, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben die Vorgaben für große Gesellschaften anwenden	#48
4.2.2 Freiwillige Prüfungen sind keine „light“-Prüfungen	#48
4.2.3 Kapitalmarktorientierte Unternehmen und Unternehmen der Finanzwirtschaft	#49
4.3 2025: Beginn des neuen Zeitalters zur nichtfinanziellen Berichterstattung	#49
4.4 Bisherige Nachhaltigkeitsberichte, -präsentationen von NON-PIE-Gesellschaften	#50
4.5 Bestandteile der verpflichtenden Berichterstattung ab 2025	#51
4.6 Nichtfinanzielle Berichterstattung	#52
4.6.1 Prüfung der neuen Pflichtenlage durch das Unternehmen	#52
4.6.2 Neuimplementierung eines Nachhaltigkeitsmanagementsystems	#52
4.6.3 Externe Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung	#52
4.6.4 Verpflichtung zur Transparenz	#52
4.6.5 Faktische Auskunftspflicht gegenüber Geschäftspartnern	#52
4.6.6 Faktische Verpflichtung zur ständigen fortlaufenden Verbesserung	#52
4.7 Mandanteninformation zum neuen Non-Financial-Reporting (NFR)	#53
4.7.1 Vorüberlegungen in der Praxis	#53

	Seite
4.7.2 Gruppe 1 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als ESG-Consultant	#53
4.7.3 Gruppe 2 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als Prüfer der nichtfinanziellen Berichterstattung	#54
4.8 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#54

4.1 Green Deal der EU – Die Idee kurz skizziert

Es hört sich an, wie die „Beschreibung einer fantastischen EU“, wenn man die Ziele des europäischen Green Deals liest.¹⁸

4.1.1 Übergeordnete Ziele der EU

EU als Wirtschaftsraum:

Die EU soll bis 2050 ein moderner, ressourceneffizienter, wettbewerbsfähiger, Wirtschaftsraum sein, innerhalb dem **keine Netto-Treibhausgasemissionen** mehr freigesetzt werden.¹⁹

Wirtschaftswachstum:

Es soll die Abkopplung des Wirtschaftswachstums von der Ressourcennutzung erfolgen, d.h. Wachstum **ohne Verbrauch endlicher Ressourcen**, wie z. B. Kohle, Öl oder Gas.

Naturkapital:

Das Naturkapital der EU soll geschützt, bewahrt und verbessert werden.

Gesundheit:

Die Gesundheit und das Wohlergehen der Menschen sollen vor umweltbedingten Risiken und Auswirkungen geschützt werden.

Unternehmensführung:

Die Entscheider der Wirtschaft sollen zu einem **Bewusstsein für nachhaltige Unternehmensführung** bewegt werden.

Einheitliche Wettbewerbsbedingungen innerhalb der EU:

- Die einheitlichen Voraussetzungen werden mittels EU-weit einheitlicher Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und -prüfung geschaffen.
- Den einzelnen Mitgliedsstaaten würde es nicht gelingen, grenzübergreifend einheitliche Regelungen zu definieren.

¹⁸ Vgl. Entwurf der CSRD-Richtlinie 2014/95/EU, Einleitung „Gründe und Ziel des Vorschlags“

¹⁹ Die EU-Kommission formuliert dieses Ziel in einer VO zur Änderung des Klimagesetzes 2020/0036(COD)

4.1.2 Aktionsphasen der EU

Diese großen Ziele fordern einen Aktionsplan der EU, bei dem der Finanzsektor eine bedeutende Rolle spielen wird:

Frei nach der Devise:

„Nachhaltige Finanzierungen erfordern messbares nachhaltiges wirtschaftliches Handeln bei allen Beteiligten.“

4.1.3 Erstanwendungszeitpunkt für die nichtfinanzielle Berichterstattung

ERSTANWENDUNGSZEITPUNKTE FÜR DIE „NICHTFINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG“						
Quelle: www.wpk.de	2021	2022	2023	2024	2025	2026
SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation) – (kapitalmarkt-orientierte Unternehmen)	→					
NFRD (Non-Financial Reporting Directive) – (kapitalmarkt-orientierte Unternehmen)	→					
EU Taxonomie-VO (kapitalmarkt-orientierte Unternehmen)	Veröffentlichung der klima-bezogenen delegierten Verordnungen	vereinfachte Angebotspflichten für die klima-bezogenen Umweltziele	vollständige Angebotspflichten für die klima-bezogenen Umweltziele	vollständige Angebotspflichten für alle Umweltziele	vollständige Angebotspflichten für alle Umweltziele	vollständige Angebotspflichten für alle Umweltziele
LKSG (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz)			Berichtspflicht für Unternehmen mit > 3.000 Arbeitnehmern	Berichtspflicht für Unternehmen mit > 1.000 Arbeitnehmern	Berichtspflicht für Unternehmen mit > 1.000 Arbeitnehmern	Berichtspflicht für Unternehmen mit > 1.000 Arbeitnehmern
CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) Nachhaltigkeitsberichterstattung			Umsetzung der CSRD in nationales Recht	Berichtspflicht für Unternehmen, welche der NFRD unterliegen	Erstmalige Berichtspflicht für alle großen Unternehmen	Berichtspflicht für alle kapitalmarkt-orient. KMUs (für alle großen Gesellschaften)
EU Taxonomie-VO (große Gesellschaften, öffentliche Betriebe)					Erstmalige vollständige Angebotspflichten für alle Umweltziele große Gesellschaft	vollständige Angebotspflichten für alle Umweltziele große Gesellschaft

ABBILDUNG: 13

Abbildung 13: Erstanwendungszeitpunkte

4.1.4 Strenge Rahmenbedingungen

- Nachhaltiges Handeln muss **messbar** gemacht werden → Einführung von Werten und **Kennzahlen** für die Nachhaltigkeit
- Nachhaltiges Handeln muss **prüfbar** werden → **Prüfung** durch Dritte schafft Verlässlichkeit
- Die Nachhaltigkeitsinformation der wirtschaftlichen Einheiten und Betriebe müssen **öffentlich kommuniziert** werden → **Digitale Bereitstellungen** für
 - Unternehmen,
 - Anleger, Vermögensverwalter und Finanzberater
 - Kunden, Lieferanten, Geschäftspartner
 - Nichtregierungsorganisationen (z. B. Umweltverbände)

Stand: 01.02.2023

- Sozialpartner (z. B. Krankenkassen, Gewerkschaften)
- Zivilgesellschaft

Die Nutzer der Nachhaltigkeitsinformationen sollen ein eigenes Verständnis dafür entwickeln, welche Risiken und Chancen Nachhaltigkeitsaspekte für Ihre Vorhaben und Investitionen haben.²⁰

4.2 Pflichtenlage für große Gesellschaften

Die nachfolgende fachliche Darstellung bezieht sich im Wesentlichen auf

- **große Gesellschaften** im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB sowie
- Gesellschaften, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben **wie große Gesellschaften zu behandeln** sind.

4.2.1 Gesellschaften, die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben die Vorgaben für große Gesellschaften anwenden

Gesellschaftsvertragliche Klauseln, die einer Gesellschaft vorschreiben, die Regeln zur Rechnungslegung und Prüfung für „große“ Gesellschaften anzuwenden, finden sich häufig in Satzungen

- von **Eigenbetrieben des Landes** oder
- Betrieben der Kommunen,
- beziehungsweise von Betrieben, an denen Gebietskörperschaften der öffentlichen Hand mit mehr als 25 % beteiligt sind.

Aufgrund verschiedener rechtlicher Vorgaben dürfen sich öffentliche Gebietskörperschaften an Gesellschaften des privaten Rechts nur beteiligen, wenn zuvor u.a. eine entsprechende Eigenverpflichtung zur detaillierten Rechnungslegung nach den Regeln für „große Gesellschaften“ und handelsrechtlichen Prüfung im Gesellschaftsvertrag verankert wurde.

4.2.2 Freiwillige Prüfungen sind keine „light“-Prüfungen

Da die Prüfungspflicht in diesen Fällen nicht unmittelbar aufgrund gesetzlicher Vorgaben erfolgt, sondern zuvor eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag benötigt, handelt es sich hierbei formal um **freiwillige Abschlussprüfungen**.

²⁰ Vgl. Einführender Text der CSRD-Richtlinie (Entwurf)

Es sei darauf hingewiesen, dass auch für freiwillige Prüfungen, bei denen ein §322 HGB nachgebildeter Bestätigungsvermerk erteilt wird, die berufsrechtlichen Normen und das **Qualitätssicherungssystem** in **gleicher Weise** wie bei gesetzlichen Prüfungsaufträgen Anwendung finden muss (vgl. § 8 Abs. 2 BS WP/vBP).

4.2.3 Kapitalmarktorientierte Unternehmen und Unternehmen der Finanzwirtschaft

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen und Gesellschaften, die am Finanzmarkt tätig sind, bestehen auch schon vor 2025 EU-weite Verordnungen und Vorgaben zur Veröffentlichung von Informationen zur Nachhaltigkeit.

In der **nachfolgenden Darstellung** wird die bestehende und neue Pflichtenlage von **kapitalmarktorientierten Unternehmen nicht** einbezogen oder näher untersucht, da lediglich eine kleine Anzahl von Abschlussprüfern in diesem Segment tätig ist (2022: ca. 70 WP-Praxen von insgesamt rund 3.000 registrierten gesetzlichen Abschlussprüfern).

4.3 2025: Beginn des neuen Zeitalters zur nichtfinanziellen Berichterstattung

Nach der Devise

„Wir stehen alle am Anfang“

dürfen wir, die

- Berufskollegen (als Prüfer) einerseits und
- verpflichteten Gesellschaften und Eigenbetriebe (als Aufsteller/Verfasser) andererseits

die wir uns nun **erstmalig** intensiv mit dem Thema

*„Nichtfinanzielle Berichterstattung, bzw.
Non-Financial Reporting“*

beschäftigen sicher sein, dass wir **keinen entscheidenden Wissensnachteil** gegenüber den Kollegen und Betrieben haben, die sich in den vergangenen 3 Jahren bereits beruflich mit der nichtfinanziellen Berichterstattung beschäftigt haben.

Dies sind **entweder kapitalmarktorientierte Unternehmen**, die schon bisher nach der SFDR oder nach NFRD verpflichtet waren, oder **kleinere Gesellschaften**, die **freiwillig** über ihre Nachhaltigkeitsbemühungen berichtet haben.

Fakt ist, dass wir alle am Anfang dieses neuen Themen- und Wissenskomplexes stehen.

Diese **These** wird wie folgt fachlich belegt:

Die normativen Vorgaben zur "Nachhaltigkeitsberichterstattung 2025 ff." ergeben sich aus der CSRD-Richtlinie, die im Januar 2023 verabschiedet wurde.

Aufbauend auf dieser Richtlinie hat die EFRAG in 2022 insgesamt **10 Standards („1. Set“)** als Entwurf verabschiedet. Diese legen die genauen Vorgaben zur künftigen Nachhaltigkeitsberichterstattung fest.

Diese allgemeinen Standards sind von allen verpflichteten Einheiten zu beachten.

Weitere **branchenspezifische** europäische Verlautbarungen zum „Non-Financial Reporting“ folgen in den kommenden Monaten und Jahren.

Fazit:

Die normativen Vorgaben zur nicht finanziellen Berichterstattung, die durch die EU festgestellt werden, wurden in den zurückliegenden Monaten in Teilen erstmals detailliert und genau konkretisiert.

In den künftigen Monaten werden weitere Standards zum „Non-Financial Reporting“ folgen, die zusätzliche weitere erforderliche Angaben exakt spezifizieren werden.

4.4 Bisherige Nachhaltigkeitsberichte, -präsentationen von NON-PIE Gesellschaften

Die Nachhaltigkeitsberichte, die in den zurückliegenden Jahren von den Unternehmen auf

- freiwilliger (nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaft) oder
- gesetzlicher (kapitalmarktorientierte Gesellschaft) Basis

offengelegt und gegebenenfalls geprüft wurden, entsprechen keineswegs den detaillierten Vorgaben, die künftig einzuhalten sein werden.

Sowohl die

- betroffenen Unternehmen, sowie auch
- Prüfer

müssen sich folglich mit **neuen**

- **Standards,**
- **Kennzahlen,**
- **Metriken** und
- **Normen**

auseinandersetzen, um den künftigen Anforderungen als Ersteller oder Prüfer gerecht zu werden.

Nicht selten gleicht das bisherige „Non-Financial Reporting“ vor dem Jahr 2022 allenfalls

- einer „**Ideensammlung**“ oder
 - einem „**verbalisierten Brainstorming**“
- zum Thema Nachhaltigkeit.

Imagepflege und Marketinginstrumente waren meist bestimmend für Inhalte und Aufbau, der Präsentation zur Nachhaltigkeit.

Kurz um:

“Wir alle öffnen ein neues Kapitel der Unternehmensberichterstattung und stehen hierbei alle gleichermaßen am Anfang.“

4.5 Bestandteile der verpflichtenden Berichterstattung ab 2025

Die nachfolgende Grafik veranschaulicht die Berichterstattungspflichten von verpflichteten Unternehmen, beginnend mit dem Geschäftsjahr 2025, für das erstmals in 2026 eine ergänzende nichtfinanzielle Berichterstattung von den gesetzlichen Vertretern der jeweiligen Einheit aufzustellen ist.

Stand: 01.02.2023

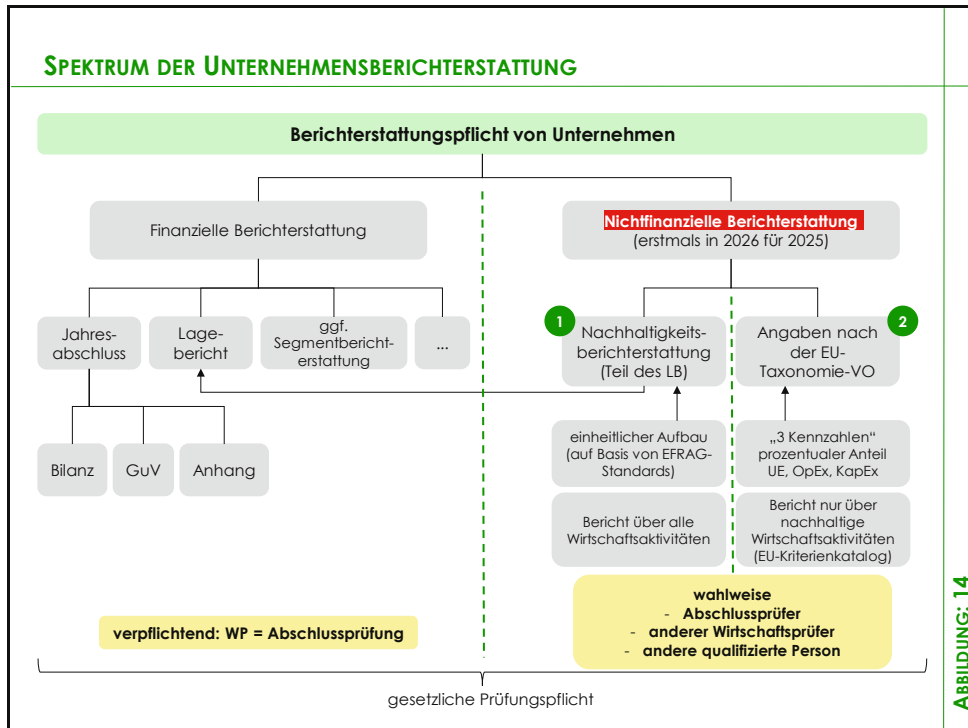


Abbildung 14: Spektrum der Unternehmensberichterstattung

4.6 Nichtfinanzielle Berichterstattung

Nachfolgend werden ausgewählte Eckpunkte zur künftigen nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellt und erläutert.

4.6.1 Prüfung der neuen Pflichtenlage durch das Unternehmen

Das Unternehmen muss **prüfen**, ob es von der gesetzlichen Verpflichtung zur

- a. Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts
- b. Anwendung der EU Taxonomie-Verordnung

betroffen ist.

4.6.2 Neuimplementierung eines Nachhaltigkeitsmanagementsystems

Die betroffenen rechtlichen Einheiten müssen beginnend mit dem 01.01.2025 ein **System** zur unterjährigen fortlaufenden Erfassung der für die Berichterstattung relevanten Daten **eingesetzt haben** (= Nachhaltigkeitsmanagementsystem).

4.6.3 Externe Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Die nichtfinanzielle Berichterstattung ist von einem unabhängigen qualifizierten Prüfer mit „begrenzter Sicherheit“ **prüfen** zu lassen.

4.6.4 Verpflichtung zur Transparenz

Die geprüften **Daten** sind fristgerecht in öffentlich zugänglichen Online-Portale hochzuladen, um diese der interessierten **Öffentlichkeit, den Stakeholdern, zugänglich zu machen**.

4.6.5 Faktische Auskunftsverpflichtung gegenüber Geschäftspartnern

Nicht selten werden auch Geschäftspartner, z. B. Kapitalgeber, oder in der **Wertschöpfungskette vor- oder nachgelagerte** Betriebe, die Kenntnisse aus der nichtfinanziellen Berichterstattung eines Betriebs für sich nutzen wollen.

Ferner werden Kapitalgeber die nichtfinanzielle Berichterstattung in das **Rating** einbeziehen.

4.6.6 Faktische Verpflichtung zur ständigen fortlaufenden Verbesserung

Es ist davon auszugehen, dass EU-Kommission und Gesetzgeber im **Zeitverlauf** die **Anforderungen an die Nachhaltigkeit erhöhen** werden, um das Ziel des Green-Deals überhaupt oder schneller zu erreichen (Lenkungsprozess).

Das unternehmensspezifische Nachhaltigkeitsmanagementsystem, wird jährlich einem **Updateprozess** zu unterwerfen sein, um den angepassten Verlautbarungen, ggf. mit strengeren technischen Beurteilungskriterien, zur nichtfinanziellen Berichterstattung entsprechen zu können.

4.7 Mandanteninformation zum neuen Non-Financial-Reporting (NFR)

4.7.1 Vorüberlegungen in der Praxis

Die WP-Praxis muss pro Mandat überlegen, ob die Dienste angeboten werden sollen als

- **Prüfer** des NFR
- **Consultant** bei der Einrichtung des ESG-Managementsystems, aus dem das NFR abgeleitet wird.

Hierbei ist das Selbstprüfungsverbot des Abschlussprüfers zu beachten.

4.7.2 Gruppe 1 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als ESG-Consultant

Fachliche Vorbereitungen in Ihrem Haus: Die fachlichen Fähigkeiten zur Implementierung und Beurteilung werden Ihnen modular im Rahmen der UWP-Fortbildungsreihe vermittelt (ca. 60 Min., je Veranstaltung):

- „Update Wirtschaftsprüfung 1-3 2023“
- „Update Wirtschaftsprüfung 1-3 2024“

Sollten Sie sich ergänzend für die **Implementierung eines ESG-Managements-Systems**, was primär die Verpflichtung Ihrer Mandanten ist, anhand eines Praxisfalls interessieren, so weisen wir auf folgendes AUDfit®-Fortbildungsangebot hin:

- **„Corporate Sustainability Reporting Directive / Environment Social Governance Case Study (CSRD/ESG-CS)“** (mehr Informationen hierzu finden Sie auf www.audfit.de)

Die fachliche Aufklärung und Sensibilisierung Ihrer Auftraggeber könnte auch schriftlich in einem Mandantenbrief erfolgen.

Auch die IDW-Akademie bietet spezielle Aus- und Fortbildungsveranstaltungen für unseren Berufsstand auf dem Gebiet der Nachhaltigkeit an.

4.7.3 Gruppe 2 Ihrer betroffenen Mandate: Der WP als Prüfer der nichtfinanziellen Berichterstattung

Innerhalb des **Partnerkreises Ihrer WP-Praxis/Ihres Prüfungsverbands** sollten Sie schon jetzt eine Strategie entwickeln, mit der Sie sicherstellen, dass ihre prüfungspflichtigen Mandanten rechtzeitig Maßnahmen zur Implementierung Ihres unternehmensspezifischen Nachhaltigkeitsmanagements, kurz ESG-M, ergreifen.

Dabei besteht folgender Zeitplan:

2023/2024	Aufbau umfassender Fachkunde und Implementierung des Systems im Unternehmen
2025	ESG-Datensammlung und Rollout
2026	Verpflichtung zur Datenanalyse und Entwurf und Vorlage des ersten NFR zur Prüfung durch einen unabhängigen Prüfer

ZWEI WEGE: ESG-M KONZEPTION IN DEN UNTERNEHMEN

Weg-Nr. 1:
Empfehlung eines Dritten als Consultant

Nach einer Marktanalyse sprechen Sie eine Empfehlung für einige Berater aus, mit denen Sie in keiner Weise verbunden (keine Netzwerkpartner) noch persönlich vertraut sind (Unabhängigkeit).

Weg-Nr. 2:
Eigener Know-how-Aufbau im prüfungspflichtigen Unternehmen

Sollte die große Gesellschaft beabsichtigen, das ESG-Managementsystem eigenständig zu erarbeiten und zu implementieren, so empfiehlt sich hier vorab eine entsprechend **fundierte Aus- und Fortbildung**.

Folgende Fortbildungsveranstaltungen werden hierzu am Markt angeboten (Auszug):

Veranstalter	Beschreibung	Referent
1. Haufe Akademie vgl. www.haufe.de	„Nachhaltigkeit in Unternehmen etablieren“	verschiedene Fachreferenten
2. ExpertSkills vgl. www.expertskills.de	„Entwicklung eines unternehmensindividuellen Nachhaltigkeitsmanagementsystems in der Praxis (CSRD/ESG-CS)“	Dipl.-Wirt.-Ing. Alf-Christian Lösle WP/SIB/CPA mit WP-Kollegen
3. IHK Zentrum für Weiterbildung vgl. www.ihk-weiterbildung.de	„Nachhaltigkeitsberichterstattung – Online“	verschiedene Fachreferenten

ABBILDUNG: 15

Abbildung 15: Zwei Wege: ESG-M Konzeption in den Unternehmen



siehe Anlagenband

S. #172

4.8 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 4:**
„Musterbrief/-mail für Mandanten: Neue Pflichten im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung (ab 2025)“

Seite #55

THEMA 5: Neue „Nicht-Vorbehaltsaufgabe“ für den Wirtschaftsprüfer

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de



5. Neue „Nicht-Vorbehaltsaufgabe“ für den Wirtschaftsprüfer

	Seite
5.1 Anforderungen an den Prüfer	#56
5.1.1 Modifizierte Zulassungsvoraussetzung für neue Wirtschaftsprüfer nach 2024	#57
5.1.2 Besitzstandsklausel für bereits bestellte Wirtschaftsprüfer	#57
5.1.3 Anpassung der Vorgaben für alle Wirtschaftsprüfer, die NFR prüfen wollen	#58
5.2 Fachliche Aspekte zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung	#58
5.2.1 Berufsgrundsätze	#58
5.2.2 Anzuwendende Verlautbarungen	#59
5.2.3 EU-Standards für die Prüfung	#59
5.3 Auftragsannahme zur Prüfung des NFR	#60
5.3.1 Gesonderter Auftragsannahmecheck für die Prüfung der NFR	#60
5.3.2 Bestellung und Abberufung	#61
5.3.3 Abgrenzung der Verantwortlichkeiten	#61
5.3.4 Gegenstand des Auftrags	#61
5.3.5 Vorgaben zur Honorargestaltung	#62
5.4 Dokumentation der Prüfung	#62
5.5 Prüfungsurteil	#62
5.6 Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen	#63
5.7 Sanktionen	#63
5.8 Qualitätskontrolle	#63
5.9 Öffentliche Aufsicht	#63

5.1 Anforderungen an den Prüfer

Der Prüfer muss über die erforderliche Sach- und Fachkenntnis verfügen.

Die Prüfung des **Non-Financial-Reportings**, kurz **NFR**, kann erfolgen durch

1. den **Abschlussprüfer**
2. einen **anderen** bestellten **Wirtschaftsprüfer**

3. einen **anderen unabhängigen Erbringer** von Prüfungsdienstleistungen, der Regularien und wiederkehrenden Kontrollen hinsichtlich der Einhaltung seiner Verpflichtungen unterliegt.

Zu diesen Regularien, die die CSRD vorgibt, zählen beispielsweise:

- Sachgerechte fachliche **Ausbildung**
- **Eignungstest**, ggf. mit Prüfung
- Implementierung und Pflege eines eigenen **Qualitätssicherungssystems**
- Verpflichtung zur **fortlaufenden Fortbildung**
- Regelungen zur ordnungsgemäßen **Bestellung**, Registrierung und Abberufung
- Mindestanforderungen an die Arbeitsorganisation
- Verpflichtendes Meldewesen für Unregelmäßigkeiten

5.1.1 **Modifizierte²¹ Zulassungsvoraussetzung für neue Wirtschaftsprüfer nach 2024**

Die EU-Abschlussprüfungsrichtlinie²² trägt Sorge dafür, dass der Prüfer über die **notwendigen theoretischen Kenntnisse** für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verfügen muss. Hierzu sieht die **EU-Abschlussprüfungsrichtlinie folgende Anpassungen** vor:

- Änderung der Vorgaben an die **Zulassung** und Bestellung von Wirtschaftsprüfern
- Anpassung der Vorgaben für die **kontinuierliche Fortbildung** der Abschlussprüfer
- Regelung zur gegenseitigen **Anerkennung** von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften **innerhalb der EU**.

Die Überprüfung der Kenntnisse zu den entsprechenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften sollen in die **WP-Examensprüfung** aufgenommen werden.²³

5.1.2 **Besitzstandsklausel für bereits bestellte Wirtschaftsprüfer**

Bereits zugelassene Wirtschaftsprüfer und solche, die in absehbarer Zeit bestellt werden, dürfen weiterhin Abschlussprüfungen durchführen und dabei zugleich auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung²⁴ beurteilen.

²¹ Es gibt eine Übergangsfrist für neu bestellte Wirtschaftsprüfer

²² Vgl. Art. 3 Abs. 3-7, mit denen Art. 6 bis 11 der Abschlussprüfungsrichtlinie geändert werden

²³ Vgl. Art. 3 Abs. 7 ändert dabei Art 14

²⁴ Vgl. Art. 3 Abs. 8 ändert dabei Art 14a

Im Rahmen der kontinuierlichen Verpflichtung zur Weiterbildung (§ 5 Abs. 2 BS WP/vBP) werden die Berufsangehörigen verpflichtet, sich die erforderlichen Kenntnisse im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzueignen.²⁵

5.1.3 Anpassung der Vorgaben für alle Wirtschaftsprüfer, die NFR prüfen wollen

Die **organisatorischen Vorkehrungen für Wirtschaftsprüfer** werden durch die Abschlussprüferrichtlinie²⁶ dahingehend angepasst, dass diese auch die Prüfung des NON-Financial-Reportings, kurz NFR, in entsprechender Weise berücksichtigen.

In der Praxis heißt das:

- Erweiterung des QMS
- Erweiterung des Systems zur Auftragsabwicklung um Arbeitshilfen zur Prüfung des NFR
- Festlegung der Verpflichtung, dass der **verantwortliche Prüfungspartner aktiv** in die Prüfung der NFR eingebunden ist²⁷. Das heißt:
 - „tatsächliche **Nähe zum Auftrag**“
 - **ausreichendes Zeitkontingent** für diesen Teil des Auftrags vorsehen (Achtung: dies Vorgabe wird ausdrücklich in der EU-Richtlinie definiert)
 - Idee: Gesonderte **Dokumentation** in der **Zeiterfassung**
 - das **Honorar** für die Prüfung Nachhaltigkeitsberichterstattung gesondert festlegen und beispielsweise in der erweiterten Auftragsdatei verzeichnen²⁸
 - die Prüfungsakte muss die Dokumentation über die Prüfung des NFR enthalten.

5.2 Fachliche Aspekte zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung

5.2.1 Berufsgrundsätze

Bei der Prüfung des NFR sind die **Berufsgrundsätze**, die bei der Abschlussprüfung Anwendung finden, in entsprechender Weise zu beachten²⁹:

- Unabhängigkeit

²⁵ Der neue Themenbereich „Non-Financial-Reporting“ wird Teil der UWP-Reihe bei AUDfIT®

²⁶ Vgl. Art. 3 Abs. 9 ändert dabei Art. 24b

²⁷ Vgl. Art. 3 Abs. 9 ändert dabei Art 24b

²⁸ Die „Mandantendatei“ nach europäischem Recht könnte in Deutschland der „Auftragsdatei“ nach § 51 c WPO entsprechen (ggf. neue erweiterte Pflichtangabe bei den gesetzlichen Prüfungsaufträgen).

²⁹ Vgl. Art 3. Abs. 11 fügt Art. 25b in die Abschlussprüferrichtlinie ein

- Unparteilichkeit
- Verschwiegenheit (Berufsgeheimnis)

5.2.2 Anzuwendende Verlautbarungen

Die Mitgliedsstaaten verpflichten Ihre Prüfer, die Prüfung des NFR in Übereinstimmung mit folgenden Standards durchzuführen:³⁰

- Primäre Beachtung: **EU-Standard**
EU-weite Verlautbarungen der **EFRAG**³¹, basierend auf der **CSRD**, in 01/2023 von der EU vorgenommen.
- Regelungsbereiche, für die die EU keine Standards angenommen hat: **Nationale Standards**

Das IDW arbeitet an ergänzenden Verlautbarungen zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung.

5.2.3 EU-Standards für die Prüfung

Die Prüfung umfasst:

5.2.3.1 Die Nachhaltigkeitsberichterstattung als Prüfungsgegenstand

- **Vollständigkeit** und **Richtigkeit** der Angaben
- ordnungsgemäße Umsetzung der **Wesentlichkeitsanalyse** übergreifend und pro Umweltziel sowie Beachtung des Prinzips der „**doppelten Wesentlichkeit**“
- Übereinstimmung der **Angaben** mit den Vorgaben zur CSRD Richtlinie, sowie den von der EFRAG verabschiedeten Standards
- Prüfung der **Konzeption** und **Implementierung** des **Nachhaltigkeitsmanagementsystems** (Wirksamkeit und Aufbau), auf dessen Grundlage die Daten für die Berichterstattung ermittelt werden

5.2.3.2 Die Angaben nach der EU Taxonomie-Verordnung als Prüfungsgegenstand

- Vollständigkeit und **Richtigkeit** der Angaben
- sachgerechte Ermittlung der **Indikatoren** (**Umsätze, OpEx, CapEx**) für die „nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten“
- ordnungsgemäße Anwendung der **technischen Beurteilungskriterien** (vgl. verschiedene EU-Verordnungen)

³⁰ Vgl. Art 3. Abs. 12 fügt Art. 26a neu in die Abschlussprüferrichtlinie ein

³¹ Das „1. Set“ der Standards ESRS wurde bereits verabschiedet, das „2. Set“ (branchenspezifische Standards) soll in 2023 folgen.

- sachgerechte Kennzeichnung nach den Anforderungen des digitalen Reportings (**Upload** in zentrales EU-Datenportal)

Der EU-Kommission wird mit delegierten Rechtsakten zu folgenden Regelungsbereichen Standards verabschieden:

- Auftragsplanung
- Risikoabwägung durch den Prüfer
- Reaktion auf festgestellte Risiken
- Schlussfolgerungen für den Prüfungsbericht
- Anforderungen an das Urteil zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Vorerst „**begrenzte Sicherheit**“ später „**hinreichende Sicherheit**“.

Die Befreiungsregeln für die Berichterstattung und Offenlegung gelten für die „einbezogenen Unternehmen“ in entsprechender Weise (konsolidierte Berichterstattung zulässig).

5.3 Auftragsannahme zur Prüfung des NFR

In der Regel wird der mit der Prüfung der finanziellen Berichterstattung³² beauftragte Abschlussprüfer **im Rahmen der Lageberichtsprüfung** auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung – zunächst mit begrenzter Sicherheit – prüfen.

Für die übrigen Angaben des Lageberichts bleibt es bei dem Maßstab „Prüfung mit hinreichender Sicherheit“.

Sollte die Nachhaltigkeitsberichterstattung andernfalls von einem „anderen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen“ geprüft werden, so muss dennoch das Urteil zusammen mit dem Bestätigungsvermerk für Jahresabschluss und Lagebericht veröffentlicht werden.³³ Dies würde in der Praxis sicherlich noch zu bisher unbekanntem Problemen führen.

5.3.1 Gesonderter Auftragsannahmecheck für die Prüfung der NFR

Eine Auftragsannahme zur Prüfung der NFR kann aus mehreren Gründen unzulässig sein:

- Es liegt ein **Ausschlussgrund**, wie diese bei Abschlussprüfungen bekannt sind, in entsprechender Weise vor.
- Der Prüfer hat keine ausreichende fachliche Eignung,
 - z. B. fundierte Kenntnisse auf dem Gebiet der nichtfinanziellen Berichterstattung können nicht nachgewiesen werden.

³² In der Regel bestehend aus Jahresabschluss und Lagebericht

³³ Vgl. Art. 19d der Rechnungslegungsrichtlinie

- Es besteht die Gefahr der Selbstprüfung,
 - z. B. der Prüfer hat Beratungsleistungen für die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichtes erbracht.

5.3.2 Bestellung und Abberufung

Die EU gibt vor, dass die Bestellung und Abberufung von Abschlussprüfern für die Prüfung des NFR in entsprechender Weise zu den Regelungen für die Abschlussprüfung erfolgen soll³⁴.

Nach deutschem Recht ist die **Bestellung** zum Prüfer erst richtig erfolgt, wenn die **Wahl** und die **Beauftragung** des Prüfers erfolgten. Der Prüfer hat sich von seiner ordnungsgemäßen Bestellung zu überzeugen.

5.3.3 Abgrenzung der Verantwortlichkeiten

Es ist den Mandanten klar zu machen, dass die kollektive Verantwortung für die (neue) nichtfinanzielle Berichterstattung bei den Mitgliedern der Geschäftsleitung sowie der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane liegt.

Hinweis:

Ein **gesondert aufgestellter Bericht** zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ist dann nicht mehr zulässig, weil künftig die gesamte Berichterstattung innerhalb des Lageberichts in einem Werk abgebildet werden muss.

5.3.4 Gegenstand des Auftrags

Der Abschlussprüfer erhält den Auftrag zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Unternehmens.

Dabei hat er zu prüfen, ob die

- Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtstandards erfolgt.
- vom Unternehmen angewandten Verfahren zur Ermittlung der bereitzustellenden Informationen, sowie der Ausweis für die
 - Nachhaltigkeitsberichterstattung einerseits und
 - gemeldeten Indikatoren für die EU Taxonomie-Verordnung³⁵ andererseits
 den Standards entsprechen.

³⁴ Vgl. Art 3. Abs. 18 fügt Art 38a ein

³⁵ Vgl. Art 8. der Taxonomie-Verordnung

Im Falle von Unternehmensgruppen kann auch die **jährlich konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung** Gegenstand der Prüfung sein.

5.3.5 Vorgaben zur Honorargestaltung

Die Abschlussprüferrichtlinie³⁶ schreibt den Mitgliedsstaaten vor, dass diese Regelungen finden müssen, wonach bei den Honoraren für die Prüfung des NFR folgendes zu beachten ist:

Die Honorare für die Prüfung des NFR

- müssen unabhängig von der Erbringung zusätzlicher Leistungen bestimmt werden,
- dürfen an keine Bedingungen geknüpft sein.

5.4 Dokumentation der Prüfung

Die Abschlussprüferrichtlinie³⁷ schreibt den Mitgliedsstaaten vor, dass die Prüfungsakte Informationen über die Prüfung des NFR enthalten muss.

5.5 Prüfungsurteil

Dem Erbringer der Bestätigungsleistung, der in Deutschland regelmäßig ein Wirtschaftsprüfer sein wird, der in den meisten Fällen **zugleich als Abschlussprüfer** tätig wird, wird entsprechend den Vorgaben des Mitgliedsstaatenrechts, das Recht eingeräumt ein Urteil „**zur Prüfung mit begrenzter Sicherheit**“ abzugeben.

Der Bestätigungsvermerk wird in Übereinstimmung mit den EU-Standards und den nationalen Standards des jeweiligen Mitgliedsstaates zu erstellen sein.

Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft haben dabei anzugeben, ob wesentliche falsche Darstellungen im Lagebericht festgestellt wurden.

Es bleibt abzuwarten, wie sich dies auf den Wortlaut des Bestätigungsvermerks auswirken wird.

³⁶ Vgl. Art. 3 Abs. 11 ändert Art. 25

³⁷ Vgl. Art. 3 Abs 9 ändert Art 24 b

5.6 Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen

Die EU-Kommission plant hierzu die Einrichtung eines **European Single Access Points**, kurz **ESAP**³⁸, einer **EU-weiten digitalen Zugangsplattform** zu öffentlichen Finanz- und Nachhaltigkeitsinformationen von Teilnehmern am wirtschaftlichen Markt innerhalb der EU.

5.7 Sanktionen

Mittels Anpassung der Rechnungslegungsrichtlinie³⁹ der EU wird festgelegt, welche Arten und Verwaltungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten gegen Unternehmen zu verhängen haben, die gegen die nationalen Vorschriften zur Nachhaltigkeit verstoßen.

5.8 Qualitätskontrolle

Die Abschlussprüferrichtlinie wird dahingehend angepasst, dass die Prüfung des NFR in „das **System zur Qualitätssicherungsprüfung**“⁴⁰ einbezogen wird, d. h., dass sich die in Deutschland nach § 57a WPO **verpflichtende Qualitätskontrolle** neben den gesetzlich prüfungspflichtigen Jahresabschlüssen und Lageberichten künftig auch auf das NFR beziehen wird.

Bei der **Auswahl der Prüfer für Qualitätskontrolle** ist neben der persönlichen Eignung auch die ergänzende fachliche Eignung

„Fundierte fachliche Kenntnisse auf dem Gebiet des NFR“

einzubeziehen.

Der PfQK sollte selbst einschlägige praktische Erfahrung bei der Prüfung des NFR haben (neues ergänzendes Auswahlkriterium).

5.9 Öffentliche Aufsicht

Die Regelungen der öffentlichen Aufsicht, die in Deutschland zu den **Aufgaben der Wirtschaftsprüferkammer** zählt, sollen in Bezug auf die NFR in gleicher Weise wie bei den Abschlussprüfungen vorgenommen werden.⁴¹

Es ist konkret damit zu rechnen, dass die WPK und auch die APAS im Rahmen der Berufsaufsicht und der Qualitätskontrolle in den Anfangsjahren hier einen fachlichen Schwerpunkt setzen wird.

³⁸ Diese Vorgehensweise dient auch dem Aktionsplan Kapitalmarktunion (COM(2020)590 final), bzw. (COM(2020)591 final)

³⁹ Vgl. Änderung des Art. 51 der Rechnungslegungsrichtlinie durch Art 1, Abs 12 der Änderungsrichtlinie

⁴⁰ Vgl. Art. 3 Abs. 15 der Art 29 der Abschlussprüferrichtlinie ändert

⁴¹ Vgl. Art. 3 Abs. 17 fügt Art 36 a ein

Seite #64

THEMA 6:
Einführung zur CSRD –
Nachhaltigkeitsberichterstattung
(Kurzfassung)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de



6. Einführung zur CSRD – Nachhaltigkeitsberichterstattung (Kurzfassung)

	Seite
6.1 Die normativen Grundlagen der Nachhaltigkeitsberichterstattung	#65
6.1.1 Allgemeine Regelungen – Querschnittsstandards	#66
6.1.2 Environment – Themenstandards	#66
6.1.3 Social – Themenstandards	#66
6.1.4 Governance – Themenstandards	#66
6.2 Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil des Lageberichts	#66
6.3 Kategorisierung der Angaben im Nachhaltigkeitsbericht	#67
6.3.1 Gliederungsebene 1 pro Thema	#67
6.3.2 Gliederungsebene 2 pro Thema	#68
6.4 Inhaltliche Vorgaben zu allen Abschnitten der Nachhaltigkeitsberichterstattung	#68
6.4.1 Grundsätzliche Offenlegungspflichten	#68
6.4.2 Gesonderte Offenlegungspflicht bei Wesentlichkeit	#68
6.5 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#69

6.1 Die normativen Grundlagen der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Im **April 2021** hat die EU-Kommission den Vorschlag der CSRD-ED (EU Richtlinie) vorgelegt.

Der Rat und das europäische Parlament haben im **Juni 2022** eine vorläufige politische Einigung über die Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (CSRD-ED⁴²) erzielt. Die Verabschiedung erfolgte im **November 2022**.

Mit der Veröffentlichung im Amtsblatt der EU im **Januar 2023** ist die CSRD in Kraft getreten.

Die **CSRD** (Corporate Sustainability Reporting Directive) ersetzt die **NFRD** (Non-Financial Reporting Directive), die von kapitalmarktorientierten Unternehmen auch schon vor 2022 zu beachten war.

⁴² CSRD – Exposure Draft (Entwurfsvfassung)

Die European Financial Reporting Advisory Group (**EFRAG**) hat verschiedene European Sustainability Reporting Standards (**ESRS**) entwickelt, die die **rechtliche Grundlage für die Nachhaltigkeitsberichterstattung** bilden.

Die ESRS („1. Set“) können

- in **Querschnittsstandards**, die für **alle Nachhaltigkeitsbelange** gelten, und
- **Themenstandards**, die **ausschließlich** für **das** mit dem Standard **behandelte Nachhaltigkeitsthema** gelten,

unterschieden werden.

6.1.1 Allgemeine Regelungen – Querschnittsstandards

ESRS 1 Allgemeine Anforderungen

ESRS 2 Allgemeine Angaben

6.1.2 Environment – Themenstandards

ESRS E1 **Klimawandel**

ESRS E2 **Verschmutzung**

ESRS E3 **Wasser- und Meeresressourcen**

ESRS E4 **Biodiversität und Ökosysteme**

ESRS E5 **Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft**

6.1.3 Social – Themenstandards

ESRS S1 Eigene **Belegschaft**

ESRS S2 **Arbeitnehmer** in der Wertschöpfungskette

ESRS S3 **Betroffene Gemeinschaften**

ESRS S4 **Verbraucher** und **Endnutzer**

6.1.4 Governance – Themenstandard

ESRS G1 **Geschäftsgebaren**

6.2 Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil des Lageberichts

Die **Nachhaltigkeitsberichterstattung** wird **Bestandteil** des Lageberichts und könnte sich in dessen Gliederung als eigenständigen Abschnitt wie folgt eingliedern:

bekannt: § 289 HGB

NEU: ab 2025

- I. Geschäftsmodell
 - II. Ziele und Strategien
 - III. Steuerungssysteme
 - IV. Wirtschaftsbericht
 - V. Prognosebericht
 - VI. Risikoberichterstattung
 - VII. Chancenberichterstattung
 - VIII. Nachhaltigkeitsberichterstattung**
 - 1. Allgemeine Informationen**
 - 2. Umweltinformationen**
mehrere Unterabschnitte zu einzelnen Themen
 - 3. Soziale Informationen**
mehrere Unterabschnitte zu einzelnen Themen
 - 4. Governance Informationen**
mehrere Unterabschnitte zu einzelnen Themen
- Ort, Datum, Unterschrift

6.3 Kategorisierung der Angaben im Nachhaltigkeitsbericht

Die **einzelnen Abschnitte** im Nachhaltigkeitsbericht können beispielsweise wie folgt weiter untergliedert werden (Entscheidung des berichtspflichtigen Unternehmens).

6.3.1 Gliederungsebene 1 pro Thema „Allgemeine Angaben“

- Die allgemeinen Angaben gelten für alle Nachhaltigkeits-themen. Dies betrifft bspw. die Angaben aufgrund ESRS 2.
- Bsp.: „**Offenlegungspflicht BP-1**“ – Informationen
 - zum **Konsolidierungskreis** und
 - zu der **Wertschöpfungskette** des Unternehmens

„Themenbezogene Angaben“

- Die themenbezogenen Angaben beziehen sich direkt auf ein bestimmtes Nachhaltigkeitsthema.
- Der **ESRS E1** behandelt bspw. das Nachhaltigkeitsthema „**Klimawandel**“.

6.3.2 Gliederungsebene 2 pro Thema

„Branchenunabhängige Angaben“

- Die Angaben sind **branchenunabhängig** zu machen, z. B. Angaben aufgrund des **ESRS E1 – Klimawandel**.
- Bsp.: „**Offenlegungspflicht E1-2**“ – Beschreibung der Maßnahmen des Unternehmens zur Minderung und Anpassung an den **Klimawandel**.

„Branchenabhängige Angaben“

die Standards zur Regelung der **branchenabhängigen** Angaben sind bei der EFRAG gegenwärtig noch in Arbeit.

„Unternehmensspezifische Angaben“

Wenn das Unternehmen feststellt, dass **Auswirkungen, Chancen und Risiken** zu einem Nachhaltigkeitsthema **von einem Standard nicht ausreichend berücksichtigt** werden, muss das Unternehmen **ergänzende unternehmensspezifische** Angaben machen.

6.4 Inhaltliche Vorgaben zu allen Abschnitten der Nachhaltigkeitsberichterstattung

6.4.1 Grundsätzliche Offenlegungspflichten

Die „**Offenlegungsanforderungen**“ und „**Datenpunkte der einzelnen Standards**“

- ESRS 2 – Allgemeine Angaben **und**
- ESRS E1 – Klimawandel

sind grundsätzlich im Nachhaltigkeitsbericht anzugeben.

6.4.2 Gesonderte Offenlegungspflicht bei Wesentlichkeit

Für alle anderen Nachhaltigkeitsaspekte ist eine unternehmensindividuelle **Wesentlichkeitsbeurteilung** vorzunehmen.⁴³

6.4.2.1 Prinzip der doppelten Wesentlichkeit (Kurzdarstellung)

Ein Nachhaltigkeitsaspekt ist wesentlich und muss daher in den Nachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden, wenn die Voraussetzungen für die

- **Wesentlichkeit der umweltspezifischen Auswirkungen („Inside-Out“)**
und / oder

⁴³ Vgl. ESRS 1 - 3.2. Wesentliche Angelegenheiten und Wesentlichkeit der Information

- **Wesentlichkeit in finanzieller Hinsicht („Outside-In“)**

für ein Unternehmen erfüllt sind – **Prinzip der doppelten Wesentlichkeit**.

6.4.2.2 Wesentlichkeit in Bezug auf umweltspezifischen Auswirkungen

Aus Sicht der Auswirkungen ist ein Nachhaltigkeitsthema **wesentlich**, wenn es

- tatsächliche oder potenzielle,
- negative oder positive,
- Auswirkungen auf Umwelt-, Sozial- oder Governance-Angelegenheiten hat.

Beispiel: Erhebliche Emissionen beim Produktionsprozess

6.4.2.3 Wesentlichkeit in Bezug auf finanzielle Belange

Aus finanzieller Sicht ist ein Nachhaltigkeitsthema wesentlich, wenn es finanzielle Auswirkungen auf die Entwicklung des Unternehmens hat.

Hierbei sind

- **kurz-**,
- **mittel- und**
- **langfristige Effekte**

in Bezug auf die **Vermögens-, Finanz-, Ertragslage und die Zahlungsströme** zu betrachten.

Beispiel:

Regelungen zur Erreichung von Klimazielen erfordern **Investitionen in spezielle Filteranlagen** einer Produktionsanlage zur Reduzierung der Schadstoffemissionen.

Das **Prinzip der doppelten Wesentlichkeit** wird in einer späteren UWP-Veranstaltung in 2023 und 2024 intensiver anhand von Praxisbeispielen erläutert.

6.5 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/1:**
„Konformität des ESRS-Standards mit anderen nationalen und internationalen Normen zur Nachhaltigkeit – Schaubild“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/2:**
„Branchenübergreifende ESRS-Standards: Zusammenfassung zahlreicher nationaler und internationaler Standards – tabellarische Darstellung“



siehe
Anlagen-
band

S. #175

S. #176

siehe
Anlagen-
band

- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/3:**
„Gliederung Lagebericht für das Geschäftsjahr 2025 mit integrierter Nachhaltigkeitsberichterstattung“
S. #177
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/4:**
„Die Nachhaltigkeitsberichterstattung 2025 (Gliederung mit Unterpunkten)“
S. #178
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/5:**
„Teil 1 von 4 der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Auszug) 2025 – Punkt 1: „Allgemeine Informationen mit Unterpunkten und Inhalt“
S. #185

Seite #71

THEMA 7:
Einführung zur
EU Taxonomie-Verordnung
(Kurzfassung)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de



7. Einführung zur EU Taxonomie-Verordnung (Kurzfassung)

	Seite
7.1 Zielsetzung der EU Taxonomie-Verordnung	#73
7.2 Für welche Unternehmungen ergibt sich eine Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung auf Grundlage der EU Taxonomie-Verordnung?	#74
7.2.1 Verpflichtungen ab dem 01.01.2022	#74
7.2.2 NEU: Erstmalige Verpflichtung ab dem 01.01.2025 (Berichterstattung in 2026 in 2025)	#74
7.3 Die Grundidee: Kernelemente der Berichterstattung nach der EU Taxonomie-Verordnung	#74
7.3.1 Bestimmung der taxonomiekonformen Aktivitäten	#75
7.3.2 Bestimmung des taxomiefähigen Anteils	#76
7.4 Entwicklung: Gegenwärtiger Stand der Normen zur EU Taxonomie	#76
7.5 Ergänzende zu beachtende EU-Normen	#78
7.5.1 Wirtschaftsaktivitäten z. T. klassifiziert nach Wirtschaftszweigen (NACE Einteilung)	#78
7.6 Methodische Vorgehensweise zur Beurteilung von Wirtschaftsaktivitäten nach der EU Taxonomie-Verordnung	#79
7.7 Die einzelnen Umweltziele der EU	#79
7.8 Problem: Vielfalt und breites Spektrum möglicher Wirtschaftsaktivitäten einer Unternehmung	#79
7.8.1 Große Bandbreite der Wirtschaftsaktivitäten	#79
7.8.2 Prüfschema zur Beurteilung auf Taxonomie Konformität	#80
7.8.3 Definition technischer Beurteilungskriterien und Grenzwerte	#80
7.8.4 Aller Anfang ist schwer: Es ist ein geringer Anteil nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten in den Unternehmen zu erwarten	#80
7.8.5 Regulatorische Ausweitung des Spektrums nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten	#81
7.9 Vereinfachtes Praxisbeispiel zur Anwendung der EU Taxonomie-Verordnung: Herstellungsbetrieb für Heizkörper	#81
7.10 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#82
7.11 AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#82

7.1 Zielsetzung der EU Taxonomie-Verordnung

Die EU-Kommission verpflichtete sich im März 2018 zu einem Aktionsplan zur **Finanzierung nachhaltigen Wachstums**.

Dabei werden im Wesentlichen folgende Ziele verfolgt:

- a. Entwicklung eines **EU-Klassifizierungssystems**, bezeichnet als **EU Taxonomie**, um eine **gemeinsame Sprache für alle Akteure innerhalb der Finanzwirtschaft** und den anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben zu schaffen.
- b. Die EU Taxonomie-Verordnung bildet die Basis für die Identifizierung von **Wirtschaftsaktivitäten, die wesentlich zum Klimaschutz** beitragen.
- c. Für Wirtschaftsaktivitäten von Unternehmen wurde seitens der EU eine **Liste technischer Bewertungskriterien (TSC)** festgelegt, um **messbar** zu machen,
 - o **welchen Beitrag ein Unternehmen mit seinen Wirtschaftsaktivitäten zur Eindämmung des Klimawandels leistet,**
 - o **ohne** gleichzeitig **nennenswerte Nachteile für andere Umweltziele** zu implizieren.
- d. Da **nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten von den Unternehmen künftig günstiger finanziert** werden können⁴⁴, ist davon auszugehen, dass **bei bedeutenden Wirtschaftsaktivitäten** der unternehmerische Wille besteht anhand der technischen Beurteilungskriterien die **Konformität mit den Nachhaltigkeitszielen** zu überprüfen.

Hinweis:

Außenstehenden Kapitalgebern wird die Klassifizierung entsprechend der EU Taxonomie dazu dienen, den **Grad der Nachhaltigkeit** einer bestimmten Wirtschaftsaktivität nach einheitlichen Grundsätzen festzustellen und beurteilen zu können.

Dies wird erhebliche Auswirkungen auf die Einpreisung des Fremdkapitals haben, auch weil dieses vom Kreditgeber ggf. günstiger refinanziert werden kann.



⁴⁴ Günstige Refinanzierungsmöglichkeiten der Kreditinstitute

7.2 Für welche Unternehmungen ergibt sich eine Verpflichtung zur nichtfinanziellen Berichterstattung auf Grundlage der EU Taxonomie-Verordnung?

7.2.1 Verpflichtungen ab dem 01.01.2022

- a. **Kapitalmarktorientierte Unternehmen**, die auch schon in der Vergangenheit auf Grundlage der NFRD (Non-Financial Reporting Directive) berichtspflichtig waren.
- b. Teilnehmer am Finanzmarkt, die Finanzprodukte offerieren. Verpflichtet sind somit in Deutschland **rund 3.000 Unternehmen**.

7.2.2 **NEU: Erstmalige Verpflichtung ab dem 01.01.2025 (Berichterstattung in 2026 für 2025)**

Zusätzlich zur Pflicht, eine

- Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Lagebericht zu integrieren (aufgrund der CSRD-Richtlinie) werden zahlreiche Unternehmen ab diesem Zeitpunkt verpflichtet,
- nichtfinanzielle Berichterstattung nach der EU Taxonomie-Verordnung offenzulegen (Art. 8 Abs. 1 EU Tax-VO):
 - a. alle **großen** Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3 HGB)
 - b. **KMU**, die kapitalmarktorientiert sind
 - c. **Betriebe der öffentlichen Hand** i. d. R. die aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vorgaben wie große Gesellschaften behandelt werden

Erstmals verpflichtet ab 2025 sind somit in Deutschland **rund 33.000 Unternehmen**, davon rund 15.000 große Kapitalgesellschaften und 18.000 Betriebe der öffentlichen Hand.

7.3 Die Grundidee: Kernelemente der Berichterstattung nach der EU Taxonomie-Verordnung

Im Gegensatz zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, die Teil des Lageberichts wird, wurde nach der EU Taxonomie-Verordnung **nicht** die Beschreibung von

- qualitativen Merkmalen und
- Quantifizierungen oder
- Bemühungen und Vorhaben

zu einem nachhaltigeren unternehmerischen Handeln gefordert.

Nein, ganz im Gegenteil: Im Zentrum der EU Taxonomie-Verordnung steht die Frage,

„zu welchem **prozentualen Anteil** von einem Unternehmen innerhalb eines Jahres **„ökologisch nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten“** durchgeführt wurden.“

Die EU verfolgt dabei das **Ziel**, dass sich der Anteil der

„als ökologisch nachhaltigen zu klassifizierenden Wirtschaftsaktivitäten eines Unternehmens“

von Jahr zu Jahr, und somit von einem zum nächsten Berichtszeitraum, **deutlich und zunehmend stärker erhöht.**

7.3.1 Bestimmung der taxonomiekonformen Aktivitäten

Da ein Unternehmen dazu neigen wird,

- die eigenen Wirtschaftsaktivitäten in möglichst großem Umfang
- den ökologisch nachhaltigen und somit **taxonomiekonformen Anteilen der Wirtschaftsaktivitäten** zuzuordnen,

hat die EU-Kommission in mehreren Verordnungen umfangreiche und teils sehr detaillierte

- allgemeine und
- zu zahlreichen Aktivitäten branchenabhängige

technische Kriterien festgelegt, anhand derer vom Unternehmen und vom Prüfer eine eindeutige Abgrenzung

- taxonomiekonform, bzw.
- nicht taxonomiekonform

vorgenommen werden kann.

So wird für einen Dritten nachprüfbar und für alle Unternehmen europaweit einheitlich festgelegt, wann genau eine **Wirtschaftsaktivität** eines Unternehmens im Sinne der EU Taxonomie-Verordnung **als nachhaltig zu qualifizieren** ist.

Die diversen **EU-Verordnungen** liefern dabei die **Basis der Klassifizierung** für unterschiedlichste Wirtschaftsaktivitäten, die taxonomiefähig sein könnten,

- und den operativen Betrieb betreffen (**Umsatzerlöse** beziehungsweise **Betriebsaufwand**, OpEx), oder
- solche, die Investitionscharakter haben (**Investitionsausgaben**, CapEx).

Detaillierte technische Bewertungskriterien zur Beschreibung der Umweltverträglichkeit, werden für einzelne Wirtschaftsaktivitäten festgelegt.

7.3.2 Bestimmung des taxonomiefähigen Anteils

Der **Anteil** der als nachhaltig einzustufenden Aktivitäten im Verhältnis zu den gesamten Wirtschaftsaktivitäten wird durch drei Kennzahlen bestimmt:

1. OpEx = Anteil der „nachhaltigen“ Betriebsausgaben
2. Umsätze = Anteil der „nachhaltigen“ Umsatzerlöse
3. CapEx = Anteil der „nachhaltigen“ Investitionen

Beispiel:

$$\text{CapEx} = \frac{\text{Investitionen, die als nachhaltig einzustufen sind [€]}}{\text{Gesamtinvestition eines Konzerns/Unternehmens innerhalb eines Jahres in [€]}}$$

7.4 Entwicklung: Gegenwärtiger Stand der Normen zur EU Taxonomie

In mehreren Schritten hat die EU in den Jahren seit 2016, verschiedene **delegierte Rechtsakte zur EU Taxonomie** entwickelt, modifiziert und letztlich auch verabschiedet.

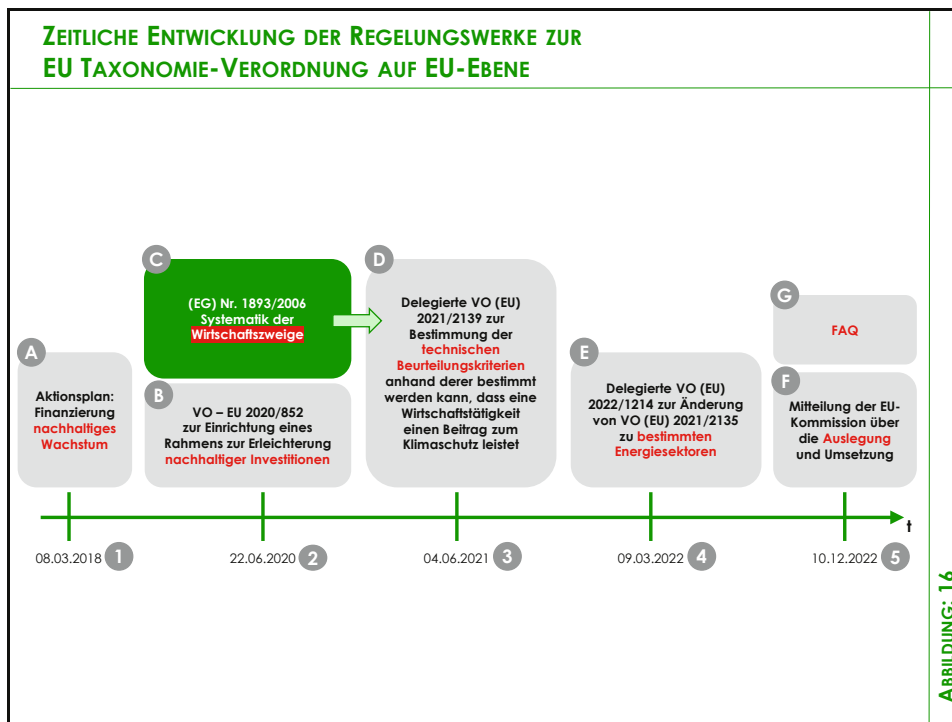


Abbildung 16: Entwicklung der Regelwerke zur EU Taxonomie-Verordnung auf EU-Ebene

Die EU schafft gegenwärtig durch stets neue sukzessive Konkretisierungen der Abgrenzungskriterien von nachhaltigen Wirtschaftsaktivitäten klare Voraussetzungen für die Umsetzung der Unternehmen.

Stand: 01.02.2023

7. Einführung zur EU Taxonomie-Verordnung (Kurzfassung)

Am 9. März 2022 änderte die Kommission die delegierten Rechtsakten ein weiteres Mal, indem diese um **technische Überprüfungskriterien** für bestimmte Energietätigkeiten modifiziert wurden.

Danach erfolgte eine Veröffentlichung im Amtsblatt, sodass die **EU Taxonomie-Verordnung mit Wirkung vom 1. Januar 2022** in Kraft getreten ist, wobei die Änderungen des delegierten Rechtsaktes ab dem 1. Januar 2023 gelten.

Die wesentlichen Elemente des Systems zur EU Taxonomie, sowie die Pflichten für Unternehmen sind in insgesamt

- **vier aufeinander aufbauenden EU-Verordnungen** sowie
- **zwei ergänzenden Mitteilungen** der EU

geregelt.

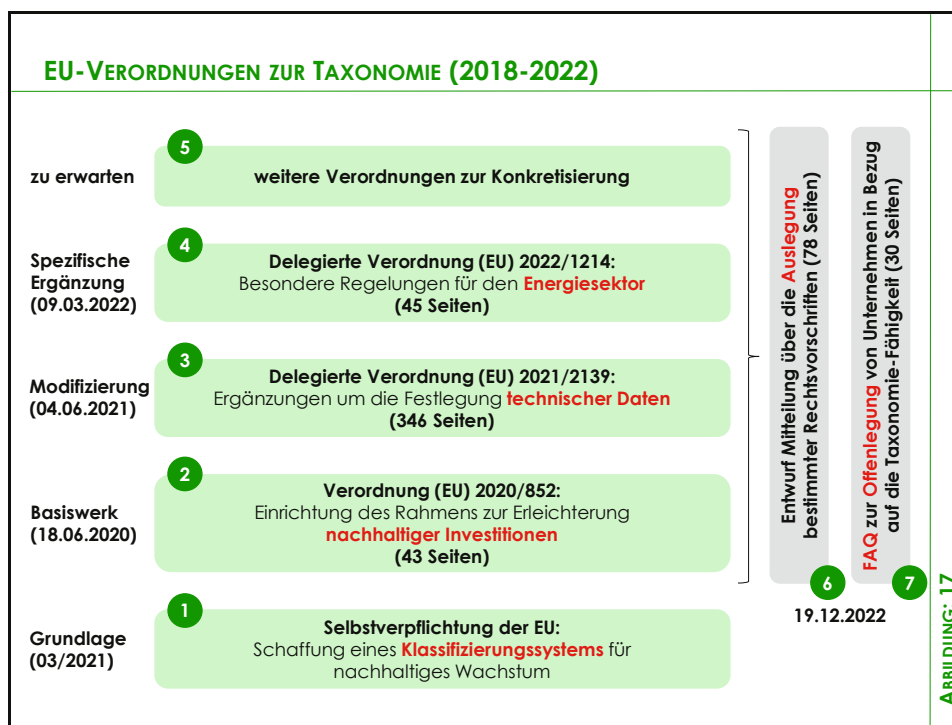


Abbildung 17: Entwicklung EU-Verordnungen zur Taxonomie (2018-2022)

Weitere delegierte Rechtsakte zur Präzisierung von „nachhaltigen Wirtschaftsaktivitäten“ werden in den Jahren 2023 und 2024 erwartet, bevor die erstmalige vollumfängliche **Anwendung ab dem Jahr 2025** greifen wird.

7.5 Ergänzende zu beachtende EU-Normen

Die EU greift neben den speziellen „EU-Verordnungen zur Taxonomie“ auf **andere EU-Normen** zurück, die bereits in der Vergangenheit für andere Zwecke als Rechtsakt veröffentlicht wurden und nun hilfsweise für Zwecke der EU Taxonomie-Verordnung herangezogen werden.



Abbildung 18: Bezugnahme auf bereits bestehende Verordnungen der EU „Querschnittsverordnungen“

7.5.1 Wirtschaftsaktivitäten z. T. klassifiziert nach Wirtschaftszweigen (NACE Einteilung)

Die verschiedenen delegierten Verordnungen nehmen in einer Vielzahl von Einzelvorschriften Bezug auf einzelne Branchen, beziehungsweise wirtschaftliche Sektoren, für die bestimmten Wirtschaftsaktivitäten zur Anwendung kommen.

Dabei greift die EU hilfsweise auf die EU Klassifikation „NACE“ aus dem Jahre 2006 zurück.

7.6 Methodische Vorgehensweise zur Beurteilung von Wirtschaftsaktivitäten nach der EU Taxonomie-Verordnung

Ziel der EU Taxonomie-Verordnung ist es, eine Wirtschaftsaktivität als ökologisch nachhaltig und somit taxonomiekonform zu bezeichnen, wenn mit dieser abgrenzbaren Wirtschaftsaktivität ein **Beitrag** zu mindestens einem der **sechs Umweltziele** geleistet wurde.

Dabei sind folgende Rahmenbedingungen zu beachten:

a. DSNH-Kriterium

Die Wirtschaftsaktivität darf **nicht zugleich zu einer erheblichen Beeinträchtigung** eines anderen Umweltziels führen („Do not significantly harm – DSNH – Kriterium“; Art. 17 EU Tax-VO).

b. Soziale Mindeststandards

Die **sozialen Mindeststandards müssen stets eingehalten** werden (Art. 18 EU Tax-VO).

7.7 Die einzelnen Umweltziele der EU

Die EU hat folgende übergeordneten Umweltziele formuliert (Art. 9 EU Tax-VO):

- Beitrag zum **Klimaschutz**
- Anpassung an den **Klimawandel**
- Schutz von **Wasser- und Meeresressourcen**
- Stärkung der **Kreislaufwirtschaft**
- Verringerung der **Umweltverschmutzung**
- Schutz der **biologischen Vielfalt**

7.8 Problem: Vielfalt und breites Spektrum möglicher Wirtschaftsaktivitäten einer Unternehmung

7.8.1 Große Bandbreite der Wirtschaftsaktivitäten

Die Aufgabe unternehmerischen Handelns besteht darin, wirtschaftliche Aktivitäten unterschiedlichster Art und Zielsetzung im Rahmen des rechtlich Zulässigen zu entfalten.

Das **Spektrum denkbarer Wirtschaftsaktivitäten** sowohl

- im operativen Betrieb sowie
- in Bezug auf Investitionsentscheidungen

ist **unendlich groß**.



7.8.2 Prüfschema zur Beurteilung auf Taxonomie Konformität

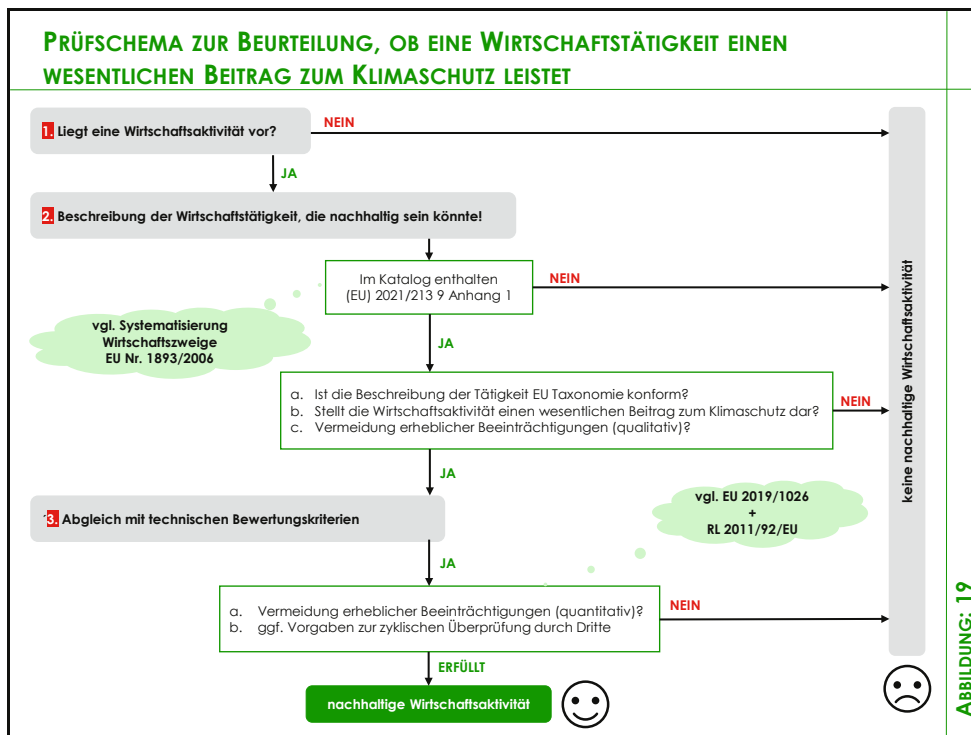


Abbildung 19: Prüfschema zur Beurteilung, ob eine Wirtschaftsaktivität einen wesentlichen Beitrag zum Klimaschutz leistet

7.8.3 Definition technischer Beurteilungskriterien und Grenzwerte

Bei der Frage der Taxonomiefähigkeit einer Wirtschaftsaktivität geht es **nicht nur um die Frage**, ob diese ökologisch nachhaltig ist, sondern vielmehr darum,

„ob der **Beitrag zu einem oder mehreren Umweltzielen nennenswert** ist.“

So beinhaltet die Anlage zur EU Taxonomie-Verordnung einen umfangreichen Katalog an technischen Beschreibungen und Grenzwerten, die in Abhängigkeit zu einzelnen dort beschriebenen Wirtschaftsaktivitäten, den von der EU geforderten Beitrag zu einem der sechs Umweltziele zum Ausdruck bringt.

7.8.4 Aller Anfang ist schwer: Es ist ein geringer Anteil nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten in den Unternehmen zu erwarten

Sicherlich wird **anfänglich**, beginnend in 2025, d. h. in dem **ersten Anwendungszeitraum** der EU Taxonomie-Verordnung **nur ein kleiner Teil sämtlicher Wirtschaftsaktivitäten**, über die ein Unternehmen innerhalb eines Jahres entscheidet, als **ökologisch nachhaltig** zu qualifizieren sein.

Stand: 01.02.2023

7.8.5 Regulatorische Ausweitung des Spektrums nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten

Die **EU forciert** eine **sukzessive deutliche Ausweitung** der als ökologisch nachhaltig zu bezeichnenden Wirtschaftsaktivitäten der Unternehmungen.

Inwieweit und wie schnell dieses Ziel der EU erreicht wird, wird sich im Verlauf der nächsten Jahre anhand der **aggregierten offengelegten Kennzahlen der EU Taxonomie-Verordnung** ablesen lassen.

7.9 Vereinfachtes Praxisbeispiel zur Anwendung der EU Taxonomie-Verordnung: Herstellungsbetrieb für Heizkörper

Das Unternehmen, das Heizkörper produziert, stellt sich zur Feststellung des nachhaltigen Anteils der Umsätze, die Frage, welche Einzelprodukte des Produktprogramms 2025 den technischen Grenzwerten für nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten (TSC⁴⁵) entsprechen.

Stand: 01.02.2023

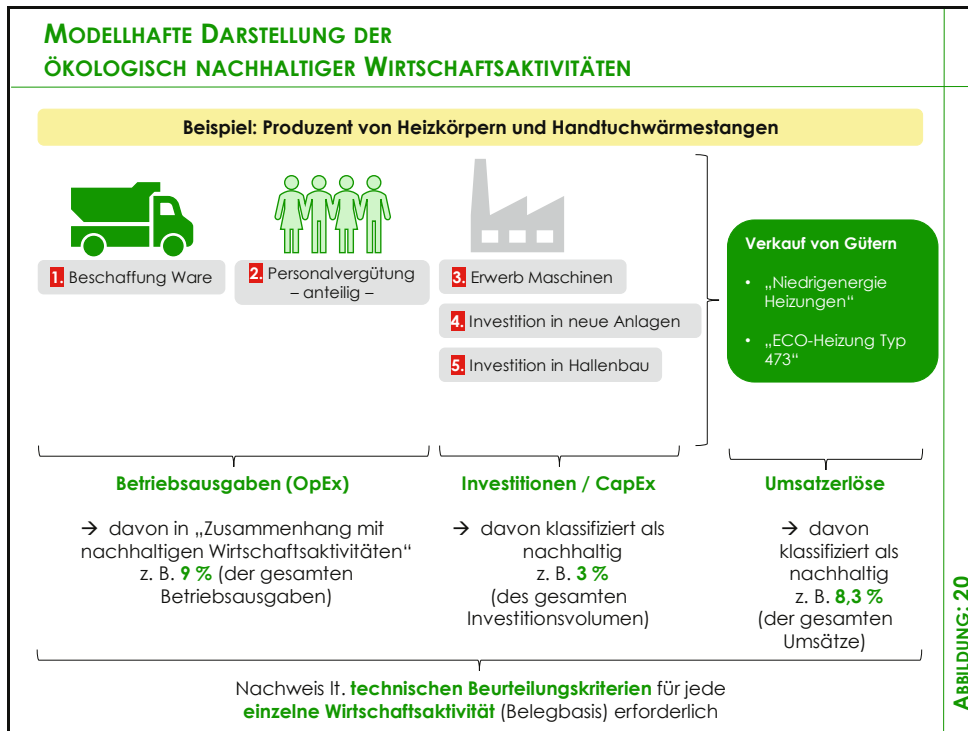


Abbildung 20: Modellhafte Darstellung der ökologisch nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten

⁴⁵ TSC = technical screening criteria



siehe
Anlagen-
band

7.10 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 7/1:**
„Exemplarische Darstellung der Angaben zur EU Taxonomie-Verordnung“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 7/2:**
„Empfehlenswert: „Nachhaltigkeitskompass der Wirtschaftsprüferkammer“ (www.wpk.de) – Eine praktische Sammlung zahlreicher relevanter EU-Normen“

S. #188

S. #189

7.11 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Rechtsvorschrift 7/1:**
„Auszug – Verordnung (EU) 2020/852 des europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088“
- **AUDfit®- Rechtsvorschrift 7/2:**
„Auszug – Delegierte Verordnung (EU) 2022/1214 der Kommission vom 9. März 2022 zur Änderung der delegierten Verordnung (EU) 2021/2139 in Bezug auf Wirtschaftstätigkeiten in bestimmten Energiesektoren und der delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 in Bezug auf besondere Offenlegungspflichten für diese Wirtschaftstätigkeiten“
- **AUDfit®- Rechtsvorschrift 7/3:**
„Auszug – Verordnung (EU) 1893/2006 des europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 und zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates sowie einiger Verordnungen der EG über bestimmte Bereiche der Statistik“
- **AUDfit®- Rechtsvorschrift 7/4:**
„Auszug – Entwurf einer Mitteilung der Kommission über die Auslegung und Umsetzung bestimmter Rechtsvorschriften der EU Taxonomie delegierter Rechtsakt zum Klimaschutz zur Festlegung technischer Bewertungskriterien für Wirtschaftstätigkeiten, die wesentlich zum Klimaschutz oder zur Anpassung an den Klimawandel beitragen und anderen Umweltzielen keinen erheblichen Schaden zuführen“

S. #228

S. #236

S. #245

S. #251

Stand: 01.02.2023

**THEMENBEREICH IV:
NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW
ZUR PRÜFUNG
(NEUE GOA INKL. ISA [DE]) –
[TEIL 1 VON 3]**

Seite #84

THEMA 8:
Das neue
Auftragsbestätigungsschreiben nach
den neuen GoA (ISA [DE] 210)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

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

	Seite
8.1 Die Rechnungslegungsgrundsätze	#86
8.1.1 Feststellung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze durch den Abschlussprüfer	#86
8.1.2 Für den Abschluss anzuwendende Rechnungslegungsgrundsätze	#87
8.1.3 Folgen der Prüfung der Vertretbarkeit der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze	#88
8.2 Verantwortlichkeit des Managements	#90
8.3 Ablehnung des Auftrags	#91
8.3.1 Berufsrechtliche verpflichtende Ablehnung	#91
8.3.2 Deutsche Besonderheit – Ordnungsmäßigkeit der Bestellung	#92
8.4 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	#92
8.4.1 Deutsche Besonderheit – Nachtragsprüfungen	#92
8.4.2 Mindestinhalte des Auftragsbestätigungsschreibens	#92
8.4.3 Landesspezifische gesetzliche Regelungen außerhalb Deutschlands	#93
8.4.4 Weitere Deutsche Besonderheiten zur Auftragsannahme [D-Kennziffern] (Auswahl)	#94
8.4.5 Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens	#94
8.5 Folgeprüfungen	#96
8.5.1 ABER: Deutsche Besonderheit	#96
8.6 „Nachträgliche“ Änderung der Auftragsbedingungen	#96
8.7 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme für im Ausland ansässige Rechtseinheiten	#97
8.8 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#98
8.9 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#98

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

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

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

8.1 Die Rechnungslegungsgrundsätze

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

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

8.1.1 Feststellung der Vertretbarkeit der Rechnungslegungsgrundsätze durch den Abschlussprüfer

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

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

Die Rechnungslegung der zu prüfenden Gesellschaft kann bestimmt sein durch

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

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

Die Rechnungslegungsgrundsätze müssen

- für die vorgesehenen **Nutzer** vollumfänglich **verfügbar** und genau beschrieben sein und

- **Richtwerte** liefern, um den **Prüfungsgegenstand** möglichst **objektiv** beurteilen bzw. **bewerten** zu können.

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

1. **Art der bilanzierenden Einheit**, z. B.
 - Gewerbliches Unternehmen
 - Einheit des öffentlichen Sektors
 - Gemeinnützige Organisation etc.
2. **Zweck** des Abschlusses, z. B.
 - gemeinsames Informationsbedürfnis eines **breiten Spektrums von Nutzern** oder
 - Informationsbedürfnis von **bestimmten Nutzern (spezieller Zweck** des Abschlusses)⁴⁶
3. **Art** der Finanzaufstellungen, z. B.
 - **vollständiger** Abschluss oder
 - **einzelne** Finanzaufstellung
4. Eventuelle **Vorgaben** durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften

8.1.2 Für den Abschluss anzuwendende Rechnungslegungsgrundsätze

8.1.2.1 Fall A: „Gut entwickelte Wirtschaftsräume“

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

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

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

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

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

⁴⁶ Bezüglich Verwertbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen für spezielle Abschlüsse: Verweis auf ISA 800.

Hinweis:

Die deutschen handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung sowie die von der EU übernommenen IFRS **gelten stets als vertretbare** Rechnungslegungsgrundsätze.⁴⁷

8.1.2.2 Fall B: „Wirtschaftlich weniger gut entwickelte Länder“

Hiervon betroffen sind Rechtsräume ohne standardsetzende Organisationen oder vorgeschriebene Rechtsvorschriften

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

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

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

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

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

8.1.3 Folgen der Prüfung der Vertretbarkeit der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze

8.1.3.1 Fall A: Vertretbarkeit wird festgestellt

Der Prüfungsauftrag darf angenommen werden.

8.1.3.2 Fall B: Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze ist nicht vertretbar

Zusätzliche Prüfungs- und Dokumentationsschritte sind erforderlich.

Unterfall B1: Feststellung vor Annahme des Prüfungsauftrags:

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

⁴⁷ Vgl. ISA [DE] 210 D.49.1

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

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

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

Unterfall B2: Feststellung nach Annahme des Prüfungsauftrags:

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

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

- **JA:**
In diesem Fall muss der Abschlussprüfer genauso vorgehen, wie im Fall der Feststellung der mangelnden Vertretbarkeit **vor** Annahme des Prüfungsauftrages (Unterfall B1).
- **NEIN:**
Der Abschlussprüfer klärt das Management sachgerecht auf.

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

(Ergänzung zum ursprünglichen Auftragsbestätigungsschreiben).

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

ABBILDUNG: 21

Abbildung 21: Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen

8.2 Verantwortlichkeit des Managements

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

Das Management hat die vollumfängliche Verantwortung für die

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

Stand: 01.02.2023

VERANTWORTLICHKEIT DES MANAGEMENTS			
Das Management muss seine Verantwortlichkeit anerkennen und verstehen hinsichtlich:			
	Aufstellung	Systeme	Informationen
Abschluss	In Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen	Internes Kontrollsystem (soweit Management es als notwendig erachtet, damit Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist) z. B. Benutzerzugangsberechtigungen	<ul style="list-style-type: none"> Zugang zu Informationen, die für Abschlussaufstellung relevant sind Zugang zu weiteren Informationen auf Anforderung, die für Abschlussprüfung relevant Unbeschränkter Zugang zu Personen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen
Lagebericht	<ul style="list-style-type: none"> Zur Vermittlung zutreffendes Bild von der Lage Einklang mit Abschluss in allen wesentlichen Belangen Zutreffende Darstellung von Chancen und Risiken In Übereinstimmung mit deutschen Gesetzesregelungen 	Vorkehrungen und Maßnahmen(-systeme) zur <ul style="list-style-type: none"> korrekten Aufstellung des Lageberichts und Erlangung ausreichender Nachweise für Lageberichts aussagen 	Zugang zu allen lageberichtsrelevanten Informationen

ABBILDUNG: 22

Abbildung 22: Verantwortlichkeit des Managements

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

8.3 Ablehnung des Auftrags

8.3.1 Berufsrechtliche verpflichtende Ablehnung

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

a. Weitreichendes Prüfungshemmnis

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

b. Nicht vertretbare Rechnungslegungsgrundsätze

(Ausnahme: oben beschriebene Voraussetzungen liegen vor)

c. Kein Einvernehmen bezüglich der Verantwortlichkeiten des Managements

Hinweis:

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

Eine verzögerte Ablehnung kann Schadenersatzansprüche gegen den Wirtschaftsprüfer auslösen.

8.3.2 Deutsche Besonderheit – Ordnungsmäßigkeit der Bestellung

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

Eine ordnungsgemäße Bestellung umfasst die

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

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

8.4 Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

Vertragspartner für die Auftragsbedingungen sind entweder

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

8.4.1 Deutsche Besonderheit – Nachtragsprüfungen

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

Der ursprüngliche Prüfungsauftrag erstreckt sich auch auf die Nachtragsprüfung.

Lediglich ergänzende Vereinbarungen können getroffen werden, wie z. B. Einzelheiten zur nachträglichen Prüfungsdurchführung oder zu Honoraranpassungen.⁴⁸

8.4.2 Mindestinhalte des Auftragsbestätigungsschreibens

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

⁴⁸ Vgl. ISA [DE] 210 D.9.1

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

8.4.3 Landesspezifische gesetzliche Regelungen außerhalb Deutschlands

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

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

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

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

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

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

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

- Bei der Erstellung der Auftragsbestätigungsschreiben kann der Abschlussprüfer **berufsbliche Allgemeine Auftragsbedingungen** oder **vorformulierte Sondervereinbarungen** zugrunde legen.
- Bei der Vereinbarung von **mehreren selbständigen Auftragsverhältnissen** ist die **Zusammenfassung** der Auftragsbestätigungen in einem Schreiben zulässig (bspw. Abschlussprüfung des Mutterunternehmens und diverser Tochterunternehmen bei gleicher personeller Zuständigkeit seitens der Unternehmen).⁴⁹
- **Die Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte** im Vermerk des Abschlussprüfers ist nur möglich, wenn dies **gesetzlich** vorgeschrieben ist oder – explizit – schriftlich **vereinbart** worden ist.⁵⁰
- **Eine Erklärung im Vermerk zu sonstigen Informationen** nach ISA [DE] 720 (Revised) ist nur möglich, wenn eine wirksame Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht im Auftragsbestätigungsschreiben erfolgte.⁵¹

8.4.5 Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens

Der Aufbau eines Auftragsbestätigungsschreibens könnte wie folgt aussehen:

Auftragsbestätigungsschreiben (Empfehlung gem. ISA [DE] 210 ⁵²)
<p>Oberste Zielsetzung der Abreden zwischen Mandant und Wirtschaftsprüfer:</p> <p>Vermeidung von Missverständnissen und Klarstellung von Unklarheiten</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Konkretisierung des Prüfungsgegenstands 2. Bezugnahme auf die maßgebenden Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie berufliche und andere Verlautbarungen für Prüfung 3. Definition „Soll-Objekt“ („Missverständnisse“ ausräumen) 4. Verantwortlichkeiten für den Prüfungsgegenstand 5. Regelungen (Leitlinien für die Zusammenarbeit) 6. Haftung(-sbegrenzung) des Abschlussprüfers

⁴⁹ Vgl. ISA [DE] 210 D.A23.1 und D.A23.2

⁵⁰ Grund: Verschwiegenheitspflicht §§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, 323 Abs. 1 Satz 1 HFB; Vgl. ISA [DE] 210 D.A.25.1

⁵¹ Vgl. ISA [DE] 210 D.A26.1.

⁵² Vgl. IDW PS 220 (Beauftragung des Abschlussprüfers), ISA [DE] 210 (Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge)

**Bestandteile des Auftragsbestätigungsschreibens bei Abschlussprüfungen
für allgemeine Zwecke** ^{53 54 55}

1. Jahres-/Konzernabschlussprüfung
2. Mehrere Prüfungsaufträge (Zusammenfassung möglich)
3. Welche rechtlichen Einheiten sollen geprüft werden?
4. **Auftragsgegenstand und -durchführung**
5. Verantwortlichkeiten des **Abschlussprüfers**
6. Verantwortlichkeiten der **gesetzlichen Vertreter und Mitwirkungserfordernisse**
7. Kommunikation mit den **Überwachungsverantwortlichen**/Vereinbarung eines **Hauptansprechpartners** ⁵⁶
8. Datenverarbeitung und -schutz nach Art. 13 und 14 DSGVO
9. Umgang mit **lageberichtsfremden Angaben**
10. Ggf. **Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht** zur Würdigung von sonstigen Informationen (ISA [DE] 720 (Revised))
11. Nennung der **Rechtsnormen** zum Prüfungsbericht
12. Hinweis auf **voraussichtliche Form und Inhalt** der Berichterstattungen
13. Erklärung, dass **Gegebenheiten** vorliegen können, unter denen ein Vermerk von der voraussichtlichen Form/Inhalt **abweichen** kann
14. **Identifizierungspflichten (GwG)**
15. **Allgemeine Auftragsbedingungen** und Haftungsvereinbarung (insbesondere bei freiwilligen Prüfungen, da keine gesetzliche Begrenzung)
16. **Honorar**
17. Sonstiges

Praxistipp

Ein Auftragsbestätigungsschreiben muss nicht ausgestellt werden, wenn der **WP ein Angebot mit allen notwendigen Vertragsbestandteilen verwendet** hat, sofern **diese Konditionen vom Auftragnehmer vollständig angenommen wurden**.

Weitere mögliche Auftragsbestandteile in Abhängigkeit der jeweiligen Gegebenheiten

18. **Prüfungszeitraum**/-bereitschaft
19. Verwertung von Ergebnissen der internen Revision
20. **Prüfungsschwerpunkte** des Aufsichtsrats/Überwachungsorganen
21. Prüfung der Vorjahres-Werte im Fall **von Erstprüfungen / Zugang zum Vorjahresprüfer**
22. Einwilligung in die **Beauftragung von Dienstleistern (z. B. Sachverständige)**
23. **Nachtragsprüfung** (Prüfung eines zuvor testierten aber anschließend geänderten Jahresabschlusses/Lageberichts)
24. **Beauftragung durch Dritte** (z. B. bei kommunalen Betrieben oder Gebietskörperschaften durch den zuständigen Rechnungshof)
25. **Änderungen im Prüfungsumfang** während der Abschlussprüfung

⁵³ vgl. AUDfIT®-Prüferhilfe 12 aus AbschlussprüferUpdate 2. HJ 2019 „Das Auftragsbestätigungsschreiben“

⁵⁴ vgl. ISA [DE] 210 Anlage 1

⁵⁵ Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB oder IFRS

⁵⁶ vgl. IDW PS 470 n.F. (10.2021)

8.5 Folgeprüfungen

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

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

8.5.1 ABER: Deutsche Besonderheit

In Deutschland ist der Abschlussprüfer verpflichtet, bei gesetzlichen Abschlussprüfungen sich **jedes Jahr** erneut zum Prüfer **wählen** zu lassen und **jedes Jahr** die Auftragsbedingungen **erneut** mit dem Unternehmen zu **vereinbaren**.⁵⁷

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

8.6 „Nachträgliche“ Änderung der Auftragsbedingungen

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

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

Beispiel aus A33 des ISA [DE] 210:

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

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

In diesem Fall gibt es keine Änderung der Umstände, die eine Änderung der Bedingungen für den Prüfungsauftrag rechtfertigen würden.“⁵⁸

⁵⁷ Vgl. ISA [DE] 210 D.13.1

⁵⁸ vgl. ISA [DE] 310, Tz. A33

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

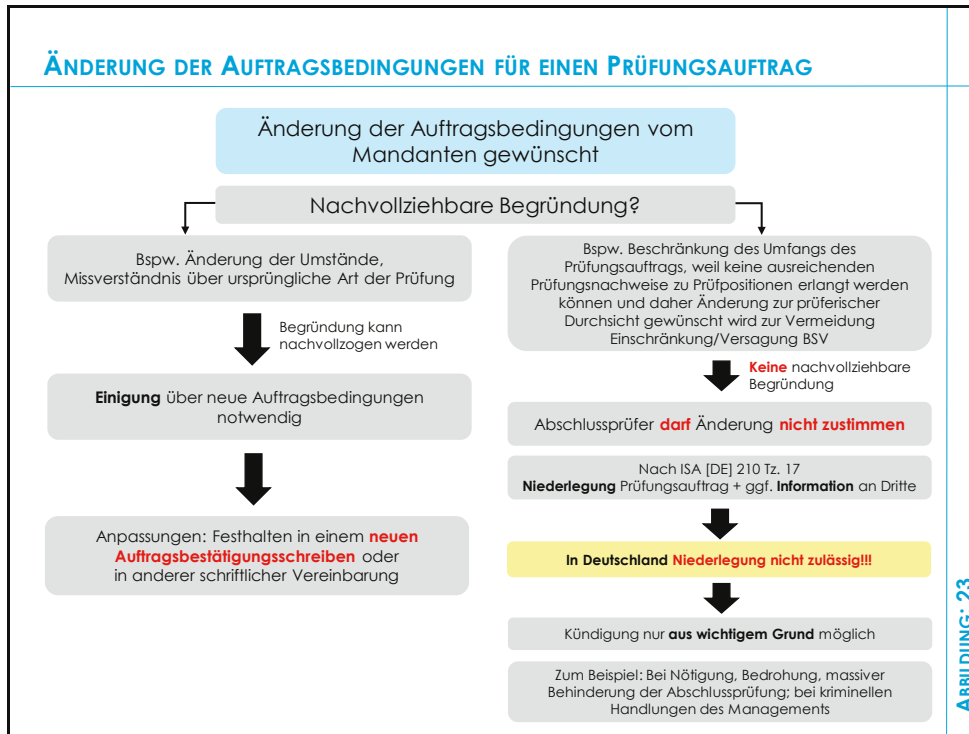


Abbildung 23: Änderung der Auftragsbedingungen

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

8.7 Zusätzliche Überlegungen bei der Auftragsannahme für im Ausland ansässige Rechtseinheiten

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

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

ZUSÄTZLICHE ASPEKTE BEI DER AUFTRAGSANNAHME		
Rechnungslegungsgrundsätze von Standardsettern: Ergänzende Anforderungen durch Gesetze/Rechtsvorschriften	Rechnungslegungsgrundsätze durch Gesetz/Rechtsvorschriften definiert – Anderer die Auftragsannahme beeinflussende Sachverhalte	Gesetz oder andere Rechtsvorschriften schreiben besonderen Vermerk des Abschlussprüfers vor
Prüfung, ob Konflikte zwischen Rechnungslegungsstandards und ergänzenden Vorschriften bestehen; wenn ja:	Wären Rechnungslegungsgrundsätze nicht gesetzlich vorgeschrieben, wären sie nicht vertretbar	Vermerk unterscheidet sich in Form oder Formulierung erheblich von den Anforderungen der IDW PS bzw. ISA [DE]
Abstimmung mit Management notwendig: <ul style="list-style-type: none"> Zur Erfüllung ergänzender Anforderungen: zusätzliche Abschlussangaben oder Änderung der Beschreibung der maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätze 	Auftragsannahme nur möglich, wenn: <ul style="list-style-type: none"> Management willigt ein in zusätzliche Abschlussangaben zur Vermeidung Irreführung und Anerkennung in Auftragsbedingungen, dass - im Prüfungsvermerk: Hervorhebung der einschlägigen Sachverhalte und - Anpassung Prüfungsurteil notwendig*) 	Beurteilung notwendig, ob <ul style="list-style-type: none"> die aus Abschlussprüfung erlangte Sicherheit missverstanden werden kann und Missverständnis durch zusätzliche Erläuterung im Vermerk begegnet werden kann
Falls dies nicht möglich ist: ggf. Modifizierung Prüfungsurteil	*) darf nicht enthalten (Ausnahme: gesetzlich vorgeschrieben) <i>„in allen wesentlichen Belangen insgesamt sachgerecht dargestellt“</i> oder <i>„ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt“</i>	Falls dies nicht möglich: Kein Hinweis auf Prüfung in Übereinstimmung mit den vom IDW festgestellten deutschen GoA!

ABBILDUNG: 24

Abbildung 24: Zusätzliche Aspekte bei der Auftragsannahme



siehe Anlagenband

8.8 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/1:**
 „Prüfung und Feststellung der Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen und ISA [DE] 210“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/2:**
 „Das Auftragsbestätigungsschreiben nach ISA [DE] 210“

S. #190

S. #193

8.9 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**
 „Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

S. #253

Stand: 01.02.2023

Seite #99

THEMA 9:
**Strategische Weichenstellung zur
Anwendung der neuen GoA bzw.
GoA KMU in der WP-Praxis**

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

9. Strategische Weichenstellung zur Anwendung der neuen GoA bzw. GoA KMU in der WP-Praxis

	Seite	
9.1	Zeitlicher Anwendungsbereich	#100
9.1.1	Softwarehäuser benötigen Zeit für die Implementierung der IDW PS KMU	#101
9.1.2	Erstanwendungszeitpunkt: Verschiebung von 2022 auf 2023	#101
9.2	GoA KMU bestehend aus IDW PS KMU 1-9	#102
9.3	Praktische Vorteile durch die Einführung der ISA („neue GoA“)	#103
9.4	Formelle Anpassungen	#104
9.4.1	Transformation der GoA	#104
9.4.2	Strukturelle Änderung bei den ISA	#105
9.4.3	Neue Begrifflichkeiten	#105
9.5	Struktureller Anpassungsbedarf in der WP-Praxis	#106
9.5.1	Entscheidung über die Auswahl zu den neuen GoA-Regelwerken	#106
9.5.2	Vorarbeit: Gruppierung der Prüfungsaufträge	#106
9.5.3	Anpassungsbedarf bei Anwendung der ISA [DE]	#107
9.6	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#108
9.7	AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#108

9.1 Zeitlicher Anwendungsbereich

Der Erstanwendungszeitpunkt der ISA [DE], die Teil der neuen GoA sind, hat sich in 2022 nochmals **um ein Jahr** verschoben.

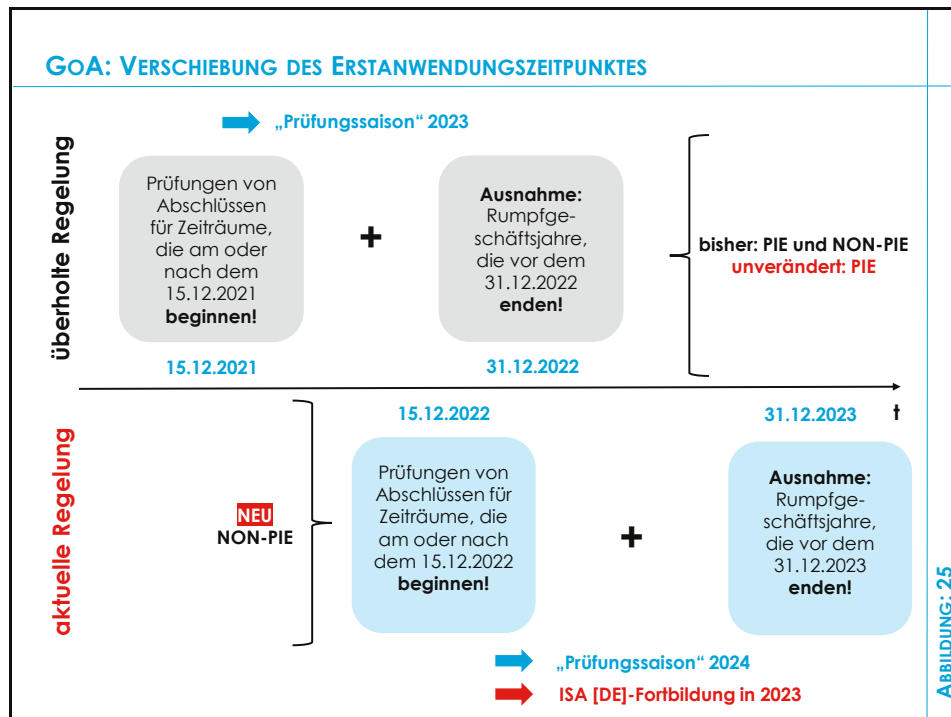


Abbildung 25: GoA: Verschiebung des Erstanwendungszeitpunktes

Stand: 01.02.2023

9.1.1 Softwarehäuser benötigen Zeit für die Implementierung der IDW PS KMU

Ursache dafür waren die verabschiedeten **neuen IDW PS KMU 1-9** für die Prüfung weniger komplexer Unternehmen.

Da die praktische Umsetzung der IDW PS KMU, insbesondere der Implementierung in einschlägige Softwarelösungen, auch **noch Zeit in 2023 beansprucht**, käme es zur Problematik, dass Prüfer, die generell die IDW PS KMU anwenden möchten, für eine Übergangszeit den Fullscope der ISA [DE] implementieren müssten.

Ab dem Folgejahr könnten die KMU-Prüfer dann eventuell auf eine Prüfung nach IDW PS KMU umsteigen.

Die Prüfer hätten für die Dauer von nur einem Jahr die komplexen Regelungen der ISA [DE] implementieren und beachten müssen, was unzumutbar erscheint.

9.1.2 Erstanwendungszeitpunkt: Verschiebung von 2022 auf 2023

Um diesen Zusatzaufwand zu vermeiden, wurde auch die Erst-anwendung für NON-PIE-Gesellschaften der **neuen GoA**, einschließlich der ISA [DE], um ein Jahr verschoben.⁵⁹

⁵⁹ Sitzung des HFA am 19.05.2022; Mitgliederrundschreiben vom 03.06.2022

Damit wird eine **gleichzeitig erstmalige Anwendung von ISA [DE] und IDW PS KMU** ermöglicht.

Eine **vorzeitige Anwendung** des einen oder anderen Regelwerkes auf **freiwilliger** Basis ist zulässig.

In diesem Fall müssen dann sämtliche GoA (neu) angerechnet werden. Die Entscheidung muss in den jeweiligen Arbeitspapieren dokumentiert werden.

ZEITLICHE ANWENDUNGSBEREICHE			
Gegenwart bis 2023	Zukunft (Tätigkeiten 2024)		
IDW PS (GoA)	ISA [DE]	IDW PS KMU 1-9	Entwurf ISA for LCE
37 Prüfungsstandards für Abschlussprüfung 1 Prüfungsstandard für Lagebericht Skalierung möglich („top-down“)	Ausrichtung an kapitalmarktorientierten Unternehmen 24 ISA [DE]	Skalierung für weniger komplexe Unternehmen	
	12 IDW PS n.F. Skalierung möglich („top-down“)	IDW PS KMU 1-9 Nur für Prüfung von typisierten weniger komplexen Unternehmen Isolierte Anwendung ohne Rückgriff auf ISA [DE] zzgl. ergänzender Prüfungshandlungen („bottom-up“)	Projekt des IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) Nur für Prüfung weniger komplexer Unternehmen (typisiert) Prozessorientierter Aufbau weltweit einheitlicher Ansatz • 23.07.2021 Entwurfsfassung • 31.01.2022 Ende Kommentierungsfrist
	aktuell anzuwenden	PIE: Abschluss 2022 – Prüfung 2023 Non-PIE: Abschluss 2023 - Prüfung 2024	Abschluss: 2023 – Prüfung 2024 Freiwillige Anwendung vorab: Bei Abschlüssen 2022 – Prüfung 2023

ABBILDUNG: 26

Abbildung 26: Zeitliche Anwendungsbereiche der GoA

9.2 GoA KMU bestehend aus IDW PS KMU 1-9

Die **GoA KMU** können für die Abschlussprüfung von Unternehmen verwendet werden, die als KMU im Sinne von IDW PS KMU 1 eingestuft werden („Typisierung“).

Die kompletten fachlichen Ausführungen zu den GoA KMU finden Sie in den AUDfit®-Seminarunterlagen

- **UWP 1 2022: IDW PS KMU 1-8** und
- **UWP 2 2022: IDW PS KMU 9**

In UWP 2023 wird daher von weiteren Erläuterungen abgesehen, sofern sich keine weiteren **fachlichen** Neuerungen in 2023 ergeben.

Stand: 01.02.2023

9.3 Praktische Vorteile durch die Einführung der ISA („neue GoA“)

Die IDW PS hatten bereits binnen der zurückliegenden Jahre teilweise die Inhalte einzelner ISA-Regelungen im Rahmen von inhaltlichen Überarbeitungen durch das IDW übernommen.

Aufgrund der historischen Entwicklung und sukzessiver inhaltlicher Fortentwicklungen der IDW-Prüfungsstandards gab es in Teilen **kein einheitliches Gliederungsschema** und **keine einheitlichen Begrifflichkeiten** innerhalb der IDW PS.

Mit der Einführung der **ISA [DE]** wird erstmals beabsichtigt, ein **einheitliches und klar strukturiertes Regelungssystem** für Prüfungsgrundsätze einzuführen.

Jeder Prüfungsstandard der neuen GoA (bestehend aus IDW PS und ISA [DE]) soll möglichst einheitlich gegliedert und inhaltlich strukturiert sein:⁶⁰

1. **Kurze** Regelungen
2. Umfangreiche, praxisorientierte **Anwendungshinweise**
3. Klares Herausstellen **deutscher Besonderheiten**

Die **ISA [DE]** beinhalten somit quasi die eigene Kommentierung durch umfangreiche Anwendungshinweise.

Aus dem Blickwinkel von uns Wirtschaftsprüfern können sich folgende **Vorteile** aus der Einführung der ISA [DE] ergeben:⁶¹

1. **Kein Nebeneinander** mehr von nationalen und internationalen Standards (reduzierter Abstimmungsbedarf im internationalen Prüfungsablauf)
2. **Einheitlichkeit** der Vorgehensweise bei Prüfungen wird gestärkt
3. **Vertrauen in Prüfungsgrundsätze** aufgrund weltweiter Anerkennung wird gestärkt
4. **Nachweis des ISA-konformen Prüfungsvorgehens** bei internationalen Mandanten wird erleichtert
5. **Einheitliche Prüfungshandbücher** und **Qualitätssicherungsverfahren** im internationalen Netzwerk möglich
6. **Wegfall von Doppelarbeiten** durch gleichzeitige Anwendung von IDW PS und ISA im internationalen Bereich
7. Erleichterung der **Aus- und Fortbildung** durch einheitliches Regelungsmerk

⁶⁰ sogenanntes Clarity-Format

⁶¹ F&A: Zur Einführung der ISA [DE] und Einzelfragen bei der Anwendung ausgewählter ISA [DE], Stand: 30.03.2020, Abschn. 2.4

9.4 Formelle Anpassungen

9.4.1 Transformation der GoA

Deutschland hat die ISA nicht unverändert übernommen.

Vielmehr wurden die ISA-Texte in die deutsche Sprache übersetzt und inhaltlich an deutsche Besonderheiten angepasst, die sich aus

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

ergeben.

Ergänzende [DE]-Regelungen: Diese Besonderheiten finden sich in den sogenannten „D“-Textziffern oder in Ergänzungen in [] oder durch besondere Kennzeichnung.

Nicht alle ISA werden Teil der neuen GoA!

So wurden einige **ISA** inhaltlich angepasst; einige wurden gar nicht übernommen, weil deren Regelungen nicht mit den deutschen Besonderheiten in Einklang zu bringen war (z. B. IDW PS 400er-Reihe zum Bestätigungsvermerk).

Die verbleibenden 14 IDW-Prüfungsstandards wurden an die internationalen Besonderheiten angepasst und in die neuen GoA übernommen.

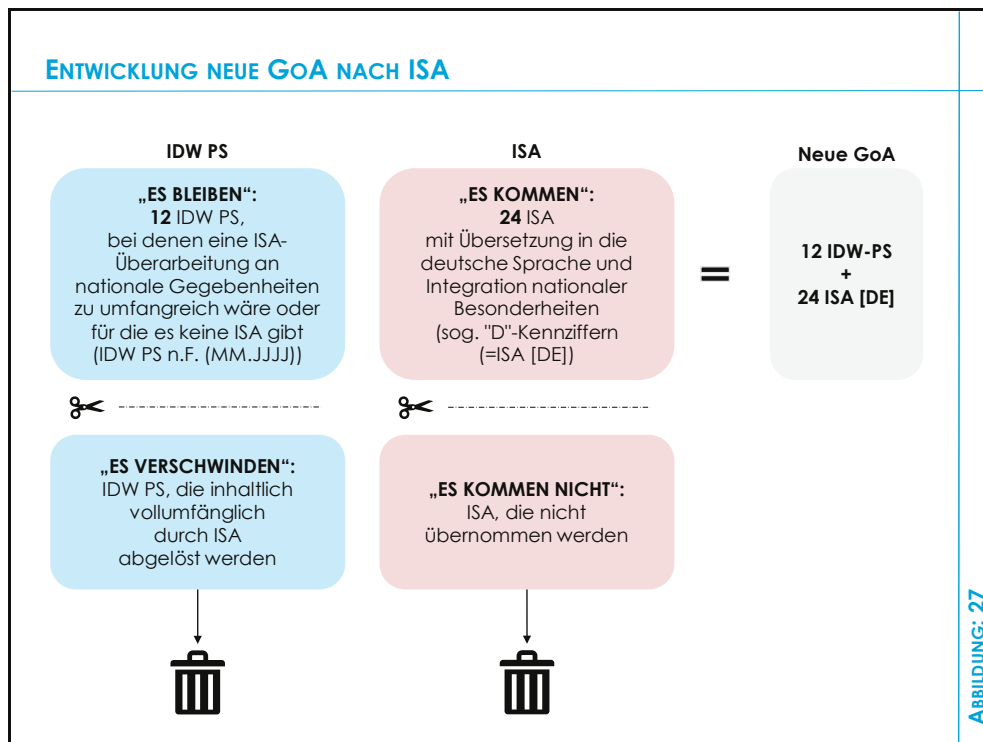


Abbildung 27: Entwicklung der neuen GoA

Eine Übersicht der Entwicklung der IDW PS und ISA befindet sich in den beigefügten Prüferhilfen zu diesem Kapitel.

9.4.2 Strukturelle Änderung bei den ISA

Nach Umsetzung des **Clarity-Projekts**, beginnend in 2009, wurde der Aufbau der ISA vereinheitlicht. Dadurch enthalten die ISA [DE] stets im Hauptteil die Anforderungen an die Prüfung und im Anhang die Anwendungshinweise. Diese konkretisieren die Anforderungen und geben oftmals auch praktische Anleitungen.

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

Auch die ISA tragen dreistellige Nummern zu Ihrer Kennzeichnung. Die **Nummerierung** ist jedoch anders definiert als in den IDW PS.

Die Einteilung der ISA erfolgt in **6 Themenbereiche**:

ISA 200-299	Allgemeine Grundsätze und Verantwortlichkeiten
ISA 300-499	Risikobeurteilung und Reaktion auf beurteilte Risiken
ISA 500-599	Prüfungsnachweise
ISA 600-699	Verwertung der Arbeit Anderer
ISA 700-799	Schlussfolgerung der Abschlussprüfung und Erteilung des Vermerks
ISA 800-899	Besondere Bereiche

9.4.3 Neue Begrifflichkeiten

Innerhalb der ISA werden im Vergleich zu den IDW Prüfungsstandards neue Begrifflichkeiten verwendet.

Einen Überblick über die wichtigsten Begriffsunterschiede findet sich in der Anlage D.2 zu ISA [DE] 200 wie folgt:

NEU: Begriffe nach ISA	ÜBERHOLT: Begriffe in den bisherigen IDW PS
<i>Dolose Handlungen</i>	<i>Verstöße</i>
<i>Fortführung der Geschäftstätigkeit</i>	<i>Fortführung der Unternehmenstätigkeit</i>
<i>Frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern</i>	<i>Frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen</i>
<i>Irrtümer</i>	<i>Unrichtigkeiten</i>
<i>Kollusives Zusammenwirken</i>	<i>Betrügerisches Zusammenwirken</i>
<i>Nutzer (des Abschlusses)</i>	<i>Adressaten (des Abschlusses)</i>
<i>Rechnungslegungsgrundsätze zur Normentsprechung</i>	<i>Rechnungslegungsgrundsätze zur Ordnungsmäßigkeit</i>

9.5 Struktureller Anpassungsbedarf in der WP-Praxis

Innerhalb der **Partnerkreise** von WP-Einheiten/WP-Praxen sind in 2023 folgende Überlegungen abschließend anzustellen:

9.5.1 Entscheidung über die Auswahl zu den neuen GoA-Regelwerken

In der WP-Praxis muss eine Entscheidung getroffen werden, **welche Regelwerke** zur Abschlussprüfung

- „neue GoA“ oder/und
- „GoA KMU“

für die bestehenden und ggf. zukünftige Prüfungsaufträge passend sind und von der WP-Praxis am Markt angeboten werden sollen.

9.5.2 Vorarbeit: Gruppierung der Prüfungsaufträge

In einem ersten Schritt sind die **KMU i. S. der IDW PS KMU festzustellen**.

Dazu sollten die **Mandanten geclustert** werden in die Gruppen, die

- unter die Typisierung nach IDW PS KMU 1 fallen (**Gruppe „KMU“**) und
- die Mandate, die nicht darunterfallen (**Gruppe „NICHT-KMU“**).

Zentrale Fragestellung im WP-Partnerkreis:

Welcher Anteil der Prüfungsaufträge (%-Anteil) kann unter Anwendung der GoA KMU (IDW PS KMU 1-9) geprüft werden und welcher nicht?

Fall 1: Überwiegender Anteil von KMU

Ist es sinnvoll, größere Mandanten abzulehnen, wenn der Anteil von Nicht-KMU sehr gering ist, damit man praxisweit IDW PS KMU anwenden kann? **„Ausschließliche IDW PS KMU-Lösung“**

Fall 2: Gleichermaßen KMU und Nicht-KMU

- Wenn zwei wesentliche Gruppen vorhanden sind: Soll die Praxis dann zweigleisig fahren (ISA [DE] und IDW PS KMU)? **„Zweigleis-Lösung“**
oder
- einheitlich die „neuen GoA“ (ISA [DE]) für alle anwenden? **„Große Lösung“**

Bei dieser Entscheidung können folgende **Aspekte** abzuwägen sein:

1. **Komplexität** der Unternehmen (IT, Geschäftsmodell)
2. **Branchenmix** (z. B. viele Anlagenbauer, Bauunternehmen, etc.)
3. **Konzernstrukturen**, z. B. falls die zu prüfende Gesellschaft Tochterunternehmen eines ausländischen Konzerns ist – i. d. R. verpflichtende Anwendung von ISA [DE]
4. **Interne Prüfungssoftware**: Falls beide Ansätze in der Praxis angewendet werden sollen, muss die Software das abbilden können – Rücksprache mit Softwareanbieter notwendig.
5. Vermutungen zur **Akzeptanz des Bestätigungsvermerks** auf Basis GoA KMU durch Stakeholder/Banken in Bezug auf die eigenen Mandanten („Prüfung light-Version“?)
6. **Fortbildungsbedarf** (zweigleisig/nur „neue GoA“/nur „GoA KMU“?)

9.5.3 Anpassungsbedarf bei Anwendung der ISA [DE]⁶²

Insbesondere müssen in

- der Auftragsdokumentation,
- den Prüfungsrichtlinien,
- den Prüfungsdokumentationen,
- den Qualitätsmanagementhandbüchern,

⁶² Ähnliche Schritte müssten auch bei der Implementierung der IDW PS KMU vorgenommen werden

nachfolgende redaktionelle und inhaltliche Anpassungen zentral vorgenommen werden:

1. **Festlegung**, ob neue GoA und/oder GoA KMU gegenüber (möglichen) Auftraggebern angeboten werden
2. Neue **Begrifflichkeiten**
3. Verweise auf jeweils anwendbare ISA [DE] und Löschen des Verweises auf die abgelösten IDW PS (**Referenzierungsmodelle**)
4. Anpassung des
 - Auftragsbestätigungsschreibens,
 - Prüfungsberichts und
 - Bestätigungsvermerks (Verweise und Begrifflichkeiten)
5. **Nachschlagewerk auf der IDW-Webseite: Zugang zu den ISA [DE] und Neufassungen der IDW PS herstellen**
6. Vermittlung der neuen Regelungen im Rahmen der **Aus- und Fortbildung** (z. B.: GoA KMU in UWP 1-2 2022; neue GoA in UWP 1-3 2023, jeweils nachmittags)
7. Kanzleiweite Vorgaben zum Prüfungsprozess ggf. anpassen (**Prüfungsrichtlinien/-handbücher**), ggf. Software-Schulung
8. Anpassung standardisierter **Arbeitspapiere** (z. B. Excel-Papiere)
9. Anpassung der Regelungen zum **Qualitätssicherungssystem**
10. **Prüfungssoftware** anpassen an neue Regelungen bzw. inhaltliche Update-Kontrolle nach fachlichen Aspekten nach der Devise:

„Neue Funktionsweise und Prüfungsgrundsätze müssen vom Prüfungsteam fachlich (Standards) und arbeitstechnisch (Softwarelösung) verstanden werden.“

9.6 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 9:**
„Überblick: Die „neuen GoA“ für NON-PIE-Gesellschaften – Das Ergebnis der Kombination von ISA [DE] und ausgewählten IDW PS“

9.7 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“



siehe
Anlagen-
band

S. #203

S. #253

Seite #109

THEMA 10:
**Grundzüge des neuen Risikomodells
nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)**

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

10. Grundzüge des neuen Risikomodells nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

	Seite
10.1 Wieso müssen wir uns mit dem ISA [DE] 315 (Revised 2019) fachlich auseinandersetzen?	#110
10.1.1 Ausgangspunkt der Überlegungen: Der gesetzliche Prüfungsauftrag	#110
10.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#113
10.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#113

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

10.1.1 Ausgangspunkt der Überlegungen: Der gesetzliche Prüfungsauftrag

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

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

beachtet worden sind.⁶³

Den **Umfang** seiner Tätigkeiten bestimmt der Abschlussprüfer eigenverantwortlich nach seinem pflichtgemäßen Ermessen. Durch den gesetzlichen Hinweis auf die **gewissenhafte Berufsausübung** wird außerdem die **Anwendung berufsüblicher Prüfungsansätze und – verfahren** gefordert.⁶⁴

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

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

⁶³ Vgl. § 317 Abs. 1 S. 1 HGB

⁶⁴ Vgl. § 317 Abs. 1 S. 2 HGB

Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung = Alle unmittelbar mittelbar für die Abschlussprüfung geltenden **gesetzlichen Vorschriften** sowie **Verlautbarungen des IDW**, die bei der Abschlussprüfung zu beachten sind.⁶⁵

Die **Verlautbarungen des IDW** umfassen – nach aktueller Rechtslage - insbesondere die

- ISA [DE] [24 Verlautbarungen]
- IDW PS (für Prüfung allgemein relevant) [12 Verlautbarungen]⁶⁶
- IDW PS 350 n.F. (10.2021) (Prüfung des Lageberichts)⁶⁷

Der Erstanwendungszeitraum für die ISA bei NON-PIE-Gesellschaften ist in den meisten Fällen der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2023 und betrifft somit i. d. R. die **Prüfungssaison 2023/2024**.

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

Unter Berücksichtigung von

- Wirtschaftlichkeit und
- Wesentlichkeit

hat er Prüfungshandlungen auszuwählen, um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu senken. In diesem Zusammenhang kommt dem **ISA [DE] 315 (Revised 2019)** eine zentrale Funktion zu, da er die **Identifizierung und Beurteilung von Risiken im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung** regelt.

⁶⁵ Vgl. IDW PS 201 n.F. Tz. 28

⁶⁶ In der Literatur unterschiedliche Zählweisen, i. B. auch wegen neuer IDW PS im Entwurfsstadium, z. B. IDW PS EPS 352

⁶⁷ Gemäß der EU-Abschlussprüfer Richtlinie wurde ab 2017 die unmittelbare Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) vorgeschrieben, nachdem diese von der EU-Kommission angenommen wurden. Die gesetzliche Grundlage dafür findet sich in § 317 Abs. 5 HGB, der aber derzeit ins Leere läuft, da es noch keine Annahme durch die EU-Kommission gab. Zur Annäherung an die internationalen Standards hat sich der IDW für das Integrationsmodell entschieden, bei dem die ISA [DE] in die neuen GoA integriert werden.

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG (NEUE GOA INKL. ISA [DE]) – [TEIL 1 VON 3]

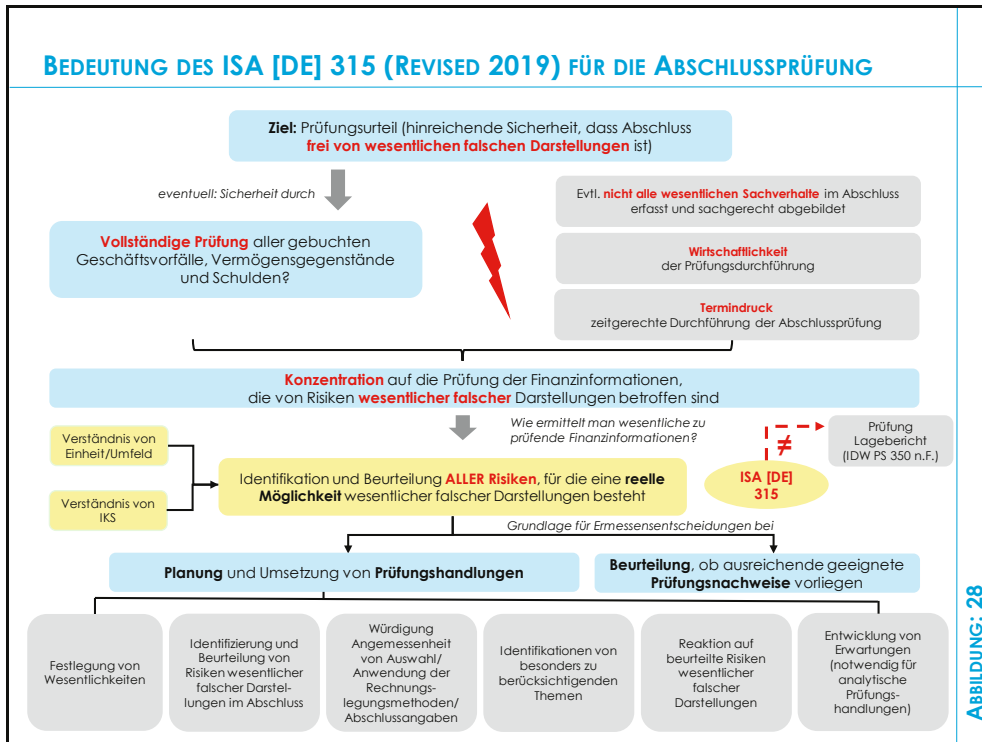


Abbildung 28: Bedeutung des ISA [315] (Revised 2019) für die Abschlussprüfung

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

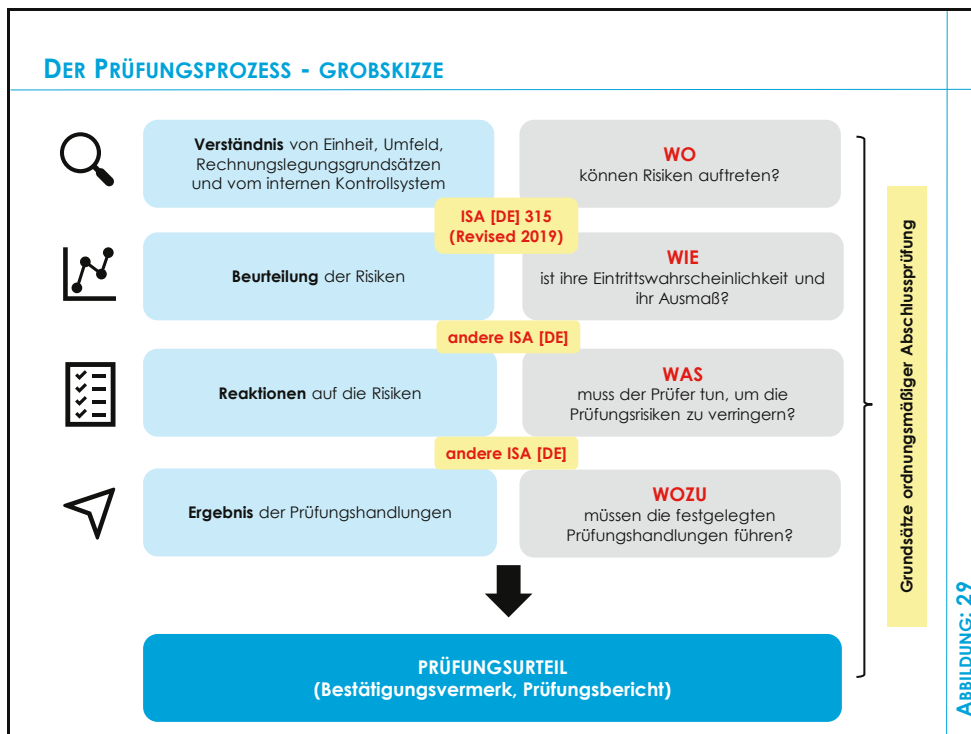


Abbildung 29: Der Prüfungsprozess - Grobskizze

Stand: 01.02.2023

siehe
Anlagen-
band

10.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 10/1:**
„Vereinfachte Darstellung – Risikokonzept nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 10/2:**
„Schema zur Identifizierung und Beurteilung des Risikos gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) in 10 Schritten [Schritte 1-10]“

S. #204

S. #205

10.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

S. #253

Seite #114

THEMA 11:
**Umfassende Verständniserlangung
durch den Abschlussprüfer nach
ISA [DE] 315 (Revised 2019)**

AUDFIT[®]
praxisortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

11. Umfassende Verständniserwerb durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

	Seite
11.1 Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen [zu Schritt 1 von 10]	#115
11.2 Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit [zu Schritt 2 von 10]	#117
11.2.1 Warum muss der Prüfer ein Verständnis vom IKS gewinnen?	#117
11.2.2 Die 5 Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS)	#119
11.2.3 Die 4 Komponenten des IKS, die nicht Kontrollaktivitäten betreffen	#120
11.2.4 Die Kontrollaktivitäten des IKS (Komponente Nr. 5 des IKS)	#121
11.2.5 Informationssystem und Kommunikation	#125
11.2.6 Kontrollmängel	#126
11.3 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#126
11.4 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#126

11.1 Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen [zu Schritt 1 von 10]⁶⁸

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

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

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

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

⁶⁸ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

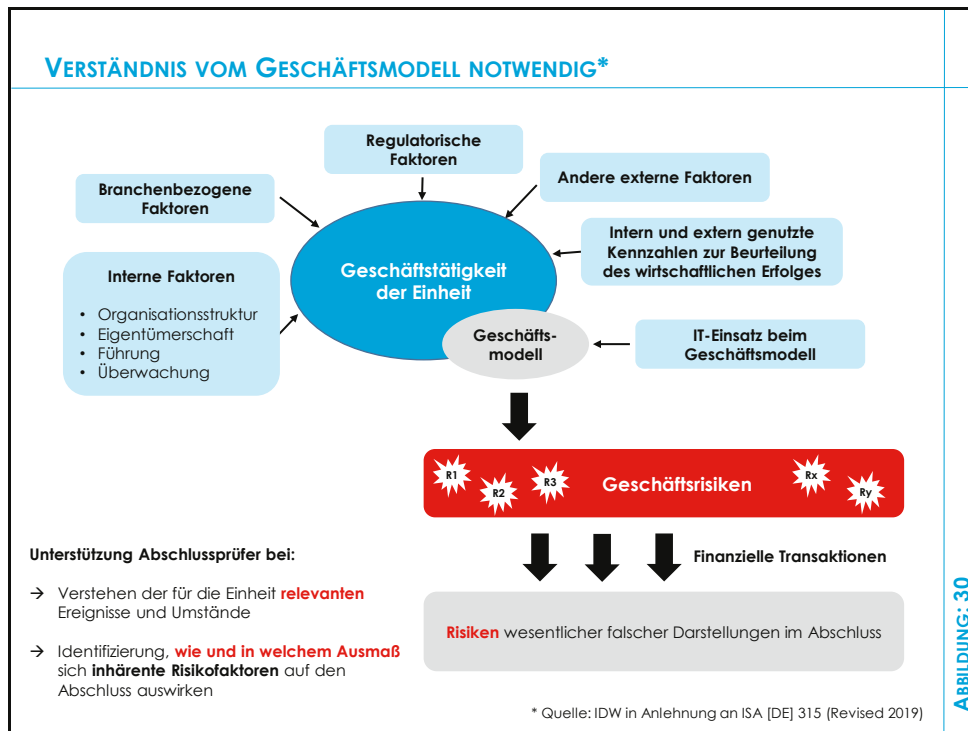


Abbildung 30: Verständnis vom Geschäftsmodell notwendig

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

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

BEISPIELE ZU DEN ASPEKTEN DER EINHEIT UND IHREM UMFELD*	
Einflussfaktoren auf die Einheit	Beispiele
Organisationsstruktur und Eigentümerschaft	<ul style="list-style-type: none"> Komplexität der Struktur (einzelnes Unternehmen; Tochtergesellschaften, Geschäftsbereiche) Beziehungen zwischen Eigentümern inkl. diesen nahestehenden Personen Unterscheidung in Eigentümer und den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management Struktur und Komplexität der IT-Umgebung
Führung und Überwachung (wie gut funktioniert Aufsicht über IKS; Mängel – erhöhte Risiken für falsche Abschlussangaben)	<ul style="list-style-type: none"> Sind die „Kontrollorgane“ in Verwaltung/ Rechtsstruktur der Einheit eingebunden? Sind „Kontrollorgane“ für Überwachung der Rechnungslegung/Genehmigung Abschluss verantwortlich?
Geschäftsmodell (Durch Verständnis von Zielen, Strategie und Geschäftsmodell ist Verständnis von Geschäftsrisiken möglich)	<ul style="list-style-type: none"> Unangemessene Ziele/Strategien Nichterkennen der Notwendigkeit notwendiger Veränderungen Anreize/Druck auf Management und damit verbundener einseitiger Ausrichtung der Annahmen/Erwartungen des Managements
Branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren	<ul style="list-style-type: none"> Markt- und Wettbewerbssituation Zyklische oder saisonale Tätigkeit Energieversorgung/-kosten Aufsichtsbehördliche Anforderungen Gesetze und Rechtsvorschriften für die Einheit Inflation, Zinssätze, Währungsanpassungen
Kennzahlen, die vom Management für die Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit genutzt werden	<ul style="list-style-type: none"> Analyse, welche Kennzahlen Management nutzt: Hinweis auf wichtige, relevante Sachverhalte Würdigung, ob durch Kennzahlenverwendung Anreize zur Manipulation der Zahlen erhöht wird Falls keine Kennzahlen verwendet werden: höheres Risiko für Nichtkorrektur von falschen Darstellungen im Abschluss

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

ABBILDUNG: 31

Abbildung 31: Verständnis von der Einheit (Beispiele)

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

11.2.1 Warum muss der Prüfer ein Verständnis vom IKS gewinnen?

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

Dadurch ist es ihm möglich,

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

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

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

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

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

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

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

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

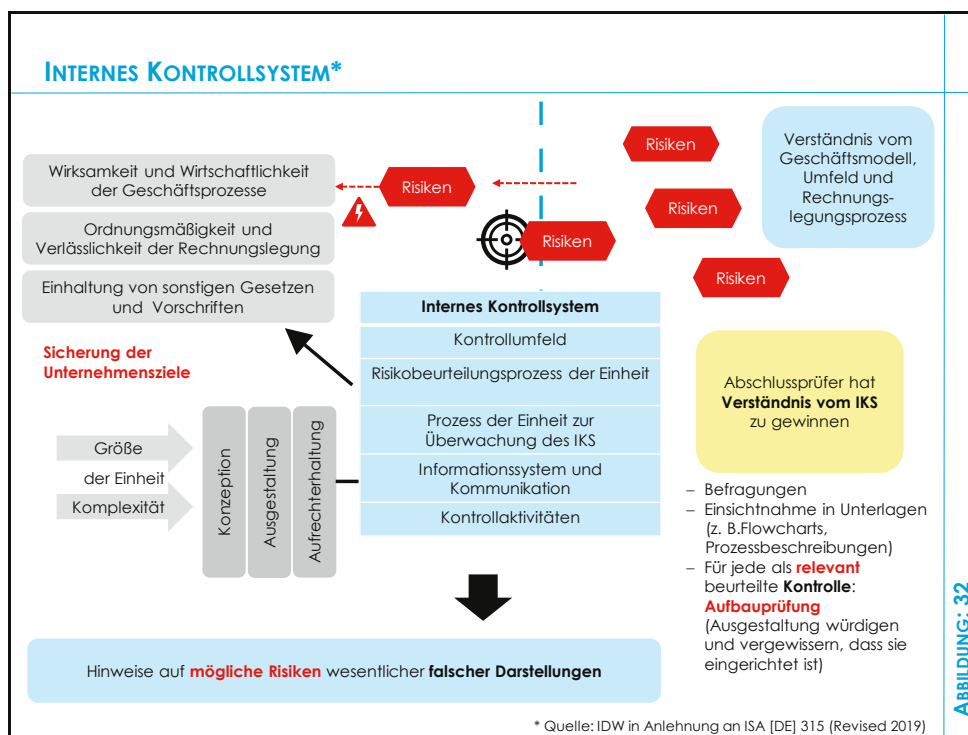


Abbildung 32: Verständnis vom internen Kontrollsystem

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

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

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

11.2.2 Die 5 Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS)

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

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

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

Hinweis:

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

BEISPIELE ZU DEN IKS-KOMPONENTEN	
IKS-Komponente	Beispiele
1. Kontrollumfeld	<ul style="list-style-type: none"> • Philosophie und Arbeitsweise des Managements • Fähigkeiten und Ausbildung des Personals • Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit	<ul style="list-style-type: none"> • Festlegung von Wertgrenzen (z. B. Einkaufs- oder Kreditlimits) • Aufstellung von Richtlinien zur Aufstellung des Jahresabschlusses • Festlegung von Bewertungssystemen für Vorräte und Rückstellungen
3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS	<ul style="list-style-type: none"> • Verkaufsprozess (Kreditlimits, Einholung von Sicherheiten) • Einkaufsprozess (Einkaufslimits, Auswahl von Lieferanten)
4. Informations- und Kommunikationssystem	<ul style="list-style-type: none"> • Interne Berichterstattung (Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung) • Quartals- und Jahresabschlüsse
5. Kontrollaktivitäten	<ul style="list-style-type: none"> • Autorisierung und Genehmigungen • Abstimmungen • Verifizierungen • Physische und logische Kontrollen • Funktionstrennung

ABBILDUNG: 33

Abbildung 33: Beispiele zu den IKS-Komponenten

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

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

Stand: 01.02.2023

11.2.3 Die 4 Komponenten des IKS, die nicht Kontrollaktivitäten betreffen

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

Für diese Komponenten sind folgende Einschätzungen notwendig:

1. Kontrollumfeld

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

2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit

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

3. Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS

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

4. Informations- und Kommunikationssystem

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

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

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

Dies könnte vereinfacht so dargestellt werden:⁶⁹

Besonderheit bei weniger komplexen Einheiten	Mögliches Vorgehen zur Verständnisgewinnung
Kontrollumfeld kein schriftlicher Verhaltenskodex; mündliche Kommunikation und Vorbild des Managements vorrangig	Ermittlung der <ul style="list-style-type: none"> • Einstellung, • Aufmerksamkeit, • Maßnahmen und • Verhaltensweisen des Unternehmensinhabers/Managements
Risikobeurteilungsprozess Eigentümer selbst schaltet sich in Überwachungstätigkeiten ein; keine formelle Dokumentation	Diskussionen mit dem Eigentümer/Management
Prozess zur Überwachung des IKS keine formalen Prozesse; keine Verteilung auf mehrere Gremien; Management arbeitet selbst im operativen Bereich mit	Befragung, welche Entwicklungen Eigentümer kritisch beobachtet und welche Maßnahmen er wann ergreifen würde
Informationssystem und Kommunikation oft einfache Systeme und wenig komplexe IT-Strukturen; keine schriftlichen Handbücher zu Unternehmensregelungen und Rechnungslegung	Befragung Management unterstützt Verständnisgewinnung hier oft besser als Einsichtnahme in schriftliche Unterlagen (sofern verfügbar).

Stand: 01.02.2023

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

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

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

Beispiele für (automatisierte oder manuelle) Kontrollaktivitäten sind:

- Autorisierungen und Genehmigungen
- Abstimmungen
- Verifizierungen
- Funktionstrennung
- Physische oder logische Kontrollen⁷⁰

⁶⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 99ff

⁷⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 153f

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

Hinweis:

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

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

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

11.2.4.1 Bedeutsame Risiken

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

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

11.2.4.2 Journalbuchungen

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

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

Regelmäßig wird dadurch ein Rückschluss darauf möglich sein, wie Geschäftsvorfälle Eingang in das **Hauptbuch** finden.⁷¹

Praxisbeispiele für Kontrollaktivitäten über Journalbuchungen:⁷²

⁷¹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A160

⁷² F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 4.11

Hinweis:

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

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

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

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

Sofern der Abschlussprüfer zum Schluss kommt, dass die ausschließliche Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen effizienter zur Erlangung geeigneter Prüfungsnachweise ist als eine Kombination von Funktionsprüfungen und Einzelfallprüfungen, kann er **auf eine Aufbauprüfung verzichten**.⁷³

11.2.4.4 Kontrolle nach dem Ermessen des Prüfers

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

Zum **Beispiel**:⁷⁴

- Kontrollen, die im Spektrum inhärenter Risiken „höhere“ aber nicht bedeutsame Risiken behandeln
- Kontrollen zur Abstimmung von Haupt- und Nebenbuch
- komplementäre Kontrollen einer Einheit bei Nutzung eines externen Dienstleisters

⁷³ F&A zu ISA [DE] 3150 (Revised 2019), Abschn. 4.9

⁷⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A165

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

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

Für Zwecke der Aufbauprüfung kann der Abschlussprüfer auch die Erkenntnisse aus einem „**Walk-Through**“ nutzen: ⁷⁵

Hinweis:

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

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

Mindestumfang der zu prüfenden Kontrollaktivitäten (Skalierung)

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

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

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

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

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

⁷⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A136

Hinweis:

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

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

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

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

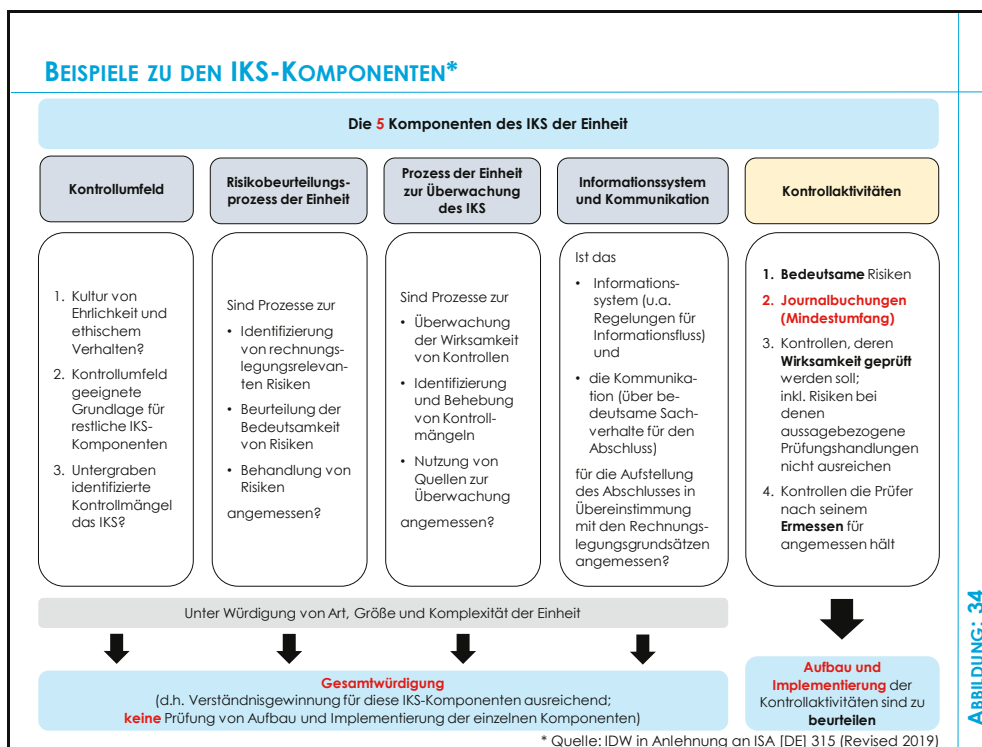


Abbildung 34: Mindestumfang der zu prüfenden IKS-Komponenten

11.2.5 Informationssystem und Kommunikation

Im Rahmen der Risikobeurteilung muss der Abschlussprüfer auch ein Verständnis von dem im Unternehmen eingesetzten Informationssystem und der Art und Weise der Kommunikation erlangen. Aufgrund der Bedeutung der Berücksichtigung der **IT-Risiken** haben wir diesem Thema ein eigenes Kapitel gewidmet.

Stand: 01.02.2023

11.2.6 Kontrollmängel

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

Hinweis:

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

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



siehe
Anlagen-
band

S. #206

11.3 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 11:**
„Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]“

11.4 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

S. #253

Seite #127

THEMA 12:

Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

12. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen [zu Schritt 4 bis 10]⁷⁶

	Seite	
12.1	Warum unterscheiden die ISA zwischen den Risiken auf Abschlussebene und auf Aussageebene [zu Schritt 4 + 5 von 10]	#129
12.1.1	Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene [zu Schritt 4 von 10]	#129
12.1.2	Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene [zu Schritt 5 von 10]	#131
12.1.3	Beurteilung des inhärenten Risikos	#134
12.1.4	Konzept „Spektrum inhärenter Risiken“ [zu Schritt 5 von 10]	#135
12.2	Bedeutsame Risiken [zu Schritt 5 + 8 von 10]	#140
12.2.1	Neue Definition des „bedeutsamen Risikos“	#140
12.2.2	Feststellung der bedeutsamen Risiken	#141
12.2.3	Beispiele für erhöhte und damit evtl. bedeutsame Risiken können sein	#141
12.2.4	Reaktionen auf bedeutsame Risiken	#142
12.2.5	Prüferische Handlungen bei bedeutsamen Risiken (Auswahl)	#142
12.3	Risiken, die aussagebezogen allein nicht geprüft werden können (Fall der Unmöglichkeit)	#142
12.4	Beurteilung des Kontrollrisikos	#143
12.5	Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise	#145
12.6	Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussabgaben, die nicht bedeutsam aber wesentlich sind [zu Schritt 8 von 10]	#145
12.7	Fortlaufende Anpassung der Risikobeurteilung [zu Schritt 9 von 10]	#145
12.8	Verpflichtende Dokumentationsbestandteile [zu Schritt 10 von 10]	#145
12.9	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#146
12.10	AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#146

⁷⁶ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

Nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) sind nur die Risiken für wesentliche falsche Darstellungen zu identifizieren (und zu dokumentieren), für die eine **reelle Möglichkeit** besteht, sowohl **aufzutreten** als auch **wesentlich** zu sein.⁷⁷

Damit eine geeignete Grundlage für die der Identifizierung folgende Beurteilung der Risiken sowie für die Planung weiterer Prüfungshandlungen geschaffen werden kann, sind die Risiken für wesentliche falsche Darstellungen wie folgt zu **kategorisieren**:⁷⁸

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

12.1 Warum unterscheiden die ISA zwischen den Risiken auf Abschlussebene und auf Aussageebene [zu Schritt 4 + 5 von 10]

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

12.1.1 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene [zu Schritt 4 von 10]

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

Sie werden in der Regel

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

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

⁷⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A186

⁷⁸ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 28.1, 32, 33



Abbildung 35: Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene⁷⁹

Für die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene muss der Abschlussprüfer beurteilen,

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

Beispiel:⁸⁰

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

⁷⁹ Vgl. F&A: Zur Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F., Abschn. 5.2

⁸⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 195

12.1.2 Risiken wesentlicher falscher Darstellung auf Aussageebene [zu Schritt 5 von 10]

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

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

- Ansatz
- Bewertung
- Darstellung

auftreten können.

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

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

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

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

Er hat zu beurteilen, bei welchen Aussagen

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

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

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

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

Daher können sie insbesondere mit den **einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung** gleichgesetzt werden.⁸¹

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

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

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

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

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

Der Begriff „Kontensalden“ wird im Kontext dieser Aussagekategorien dem Bereich der Prüfungszeitpunkte bzw. Bestandsgrößen zugeordnet. Damit werden vorwiegend **die Bilanzposten** unter diese Aussagekategorie subsumiert.⁸²

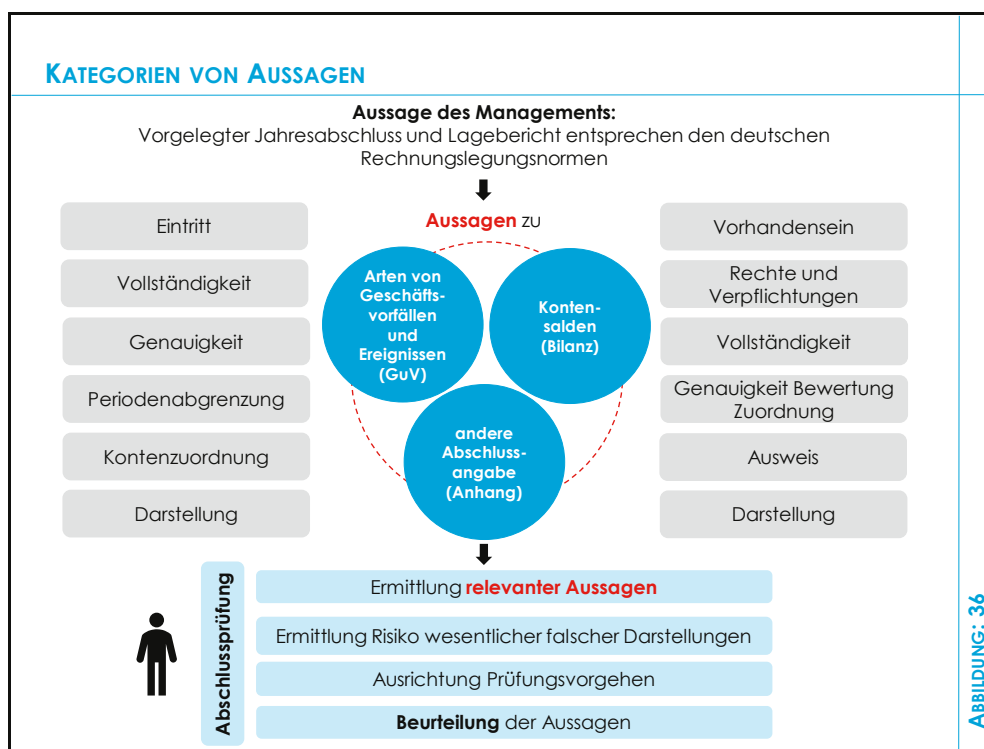


Abbildung 36: Kategorien von Aussagen

⁸¹ Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 2.8

⁸² Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) Abschn. 2.8

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

ABBILDUNG: 37

Abbildung 37: Kategorien von Aussagen nach ISA [DE] 315 (Revised 2019), A 190⁸³

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

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

ABBILDUNG: 38

Abbildung 38: Beispiele zu den Kategorien von Aussagen⁸⁴

⁸³ „Vorhandensein“ bezieht sich auf Bestandsgrößen (Bilanz), während „Eintritt“ sich auf Stromgrößen bzw. einzelne Geschäftsvorfälle (GuV und Anhangangaben) bezieht (vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F. Tz. 5.5.)

Die Feststellung von

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

bildet die Grundlage für den **Umfang des Verständnisses** des Abschlussprüfers **vom Informationssystem der Einheit**, welches wiederum bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen kann.⁸⁵

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

- Liquiditäts- und Kreditverpflichtungen in finanzieller Notlage
- Ereignisse oder Umstände, die zur Erfassung eines Wertminderungsaufwands geführt haben
- Hauptquellen von Schätzunsicherheiten inkl. Zukunftsprognosen
- nahestehende Personen und Transaktionen mit diesen⁸⁶

12.1.3 Beurteilung des inhärenten Risikos

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

Für jedes Risiko ist

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

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

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

- **inhärente Risikofaktoren** die Anfälligkeit von Abschlussausagen für falsche Darstellungen beeinflussen und
- die **Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen **auf Abschlussene** die Beurteilung des inhärenten Risikos für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen **auf Aussageebene beeinflussen**.⁸⁷

⁸⁴ Vgl. F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) bzw. IDW PS 261 n.F. Tz. 5.4

⁸⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A202

⁸⁶ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A204

⁸⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 31

Der Prüfer hat weiterhin festzustellen, ob

- die identifizierten Risiken **bedeutsame Risiken** darstellen und
- ob aussagebezogene Prüfungshandlungen allein **keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise** für jedes der Risiken auf Aussageebene liefern können.⁸⁸

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

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

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

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

12.1.4.1 Inhärente Risiken

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

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

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

Dabei werden **inhärente Risikofaktoren** definiert als

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

⁸⁸ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 32 f

- o Abschlussangaben beeinflussen.

Hinweis:

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

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

12.1.4.2 **Inhärente Risikofaktoren**

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

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

ABBILDUNG: 39

Abbildung 39: Inhärente Risikofaktoren

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

12.1.4.3 **Verschiedenartige Ausprägungen der Risikofaktoren**

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

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

- die **Wahrscheinlichkeit** des Auftretens einer falschen Darstellung oder

Stand: 01.02.2023

- das **Ausmaß** der falschen Darstellung, falls sie auftritt, beeinflussen.

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

12.1.4.4 Beurteilung inhärentes Risiko innerhalb einer Bandbreite

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

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

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

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

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

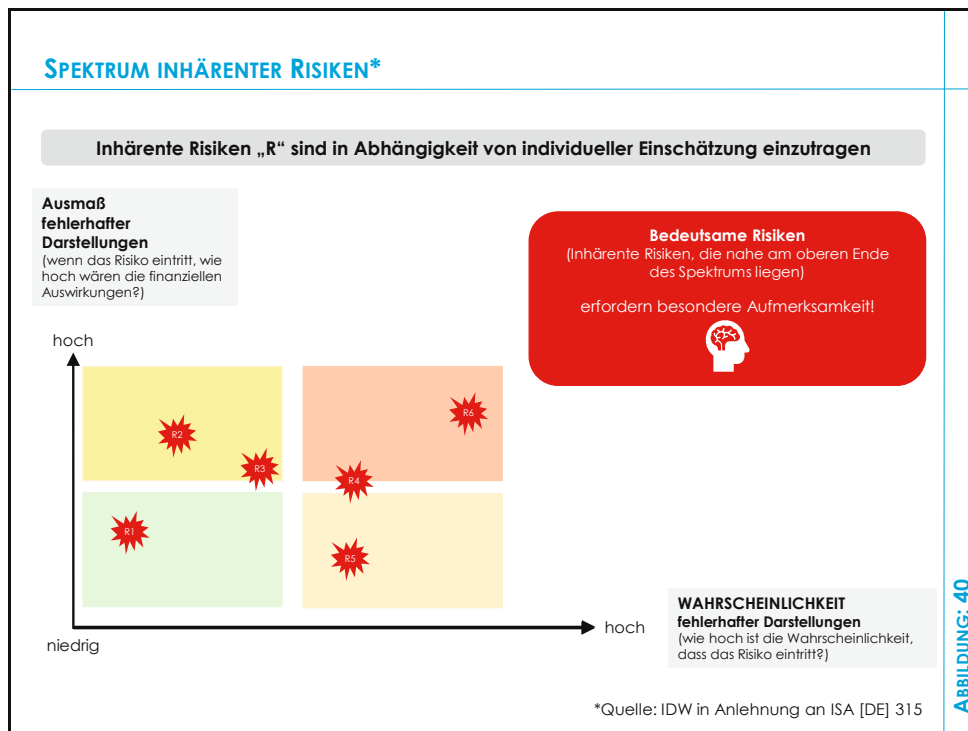


Abbildung 40: Spektrum inhärenter Risiken

Stand: 01.02.2023

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

12.1.4.5 Einstufung als bedeutsames Risiko

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

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

Diese Beurteilung erfolgt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.

Den so identifizierten **bedeutsamen Risiken** kann somit **mehr Aufmerksamkeit** bei der Prüfung gewidmet werden.⁸⁹

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

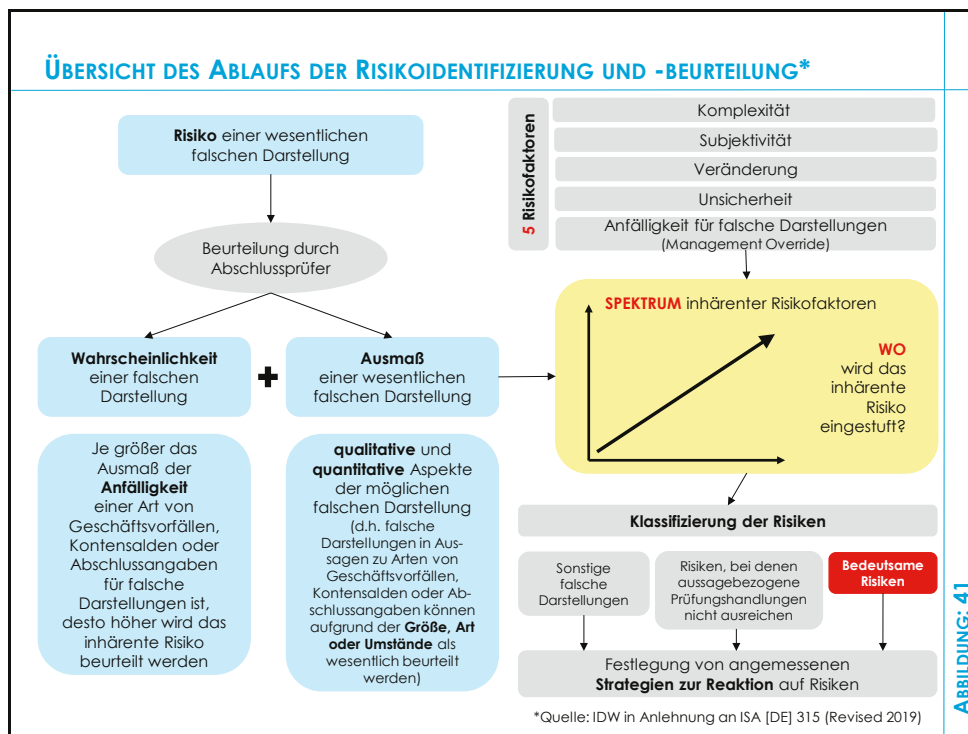


Abbildung 41: Übersicht des Ablaufs der Risikoidentifikation und -beurteilung

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

⁸⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A 218 ff.

Phase 1:

Bei der Erlangung eines Verständnisses über das zu prüfende Unternehmen⁹⁰

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

Phase 2:

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

Bei der Beurteilung, **ob und in welcher Höhe Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen auf **Aussageebene** bestehen⁹¹

Phase 3:

In Bezug zu Risiken Abschlusspositionen

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

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

Phase 4:

Identifizierung bedeutsamer Risiken⁹²

Die Einschätzung der inhärenten Risikofaktoren

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

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

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

⁹⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19c

⁹¹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 31a

⁹² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12i i. V. m. Tz. 32

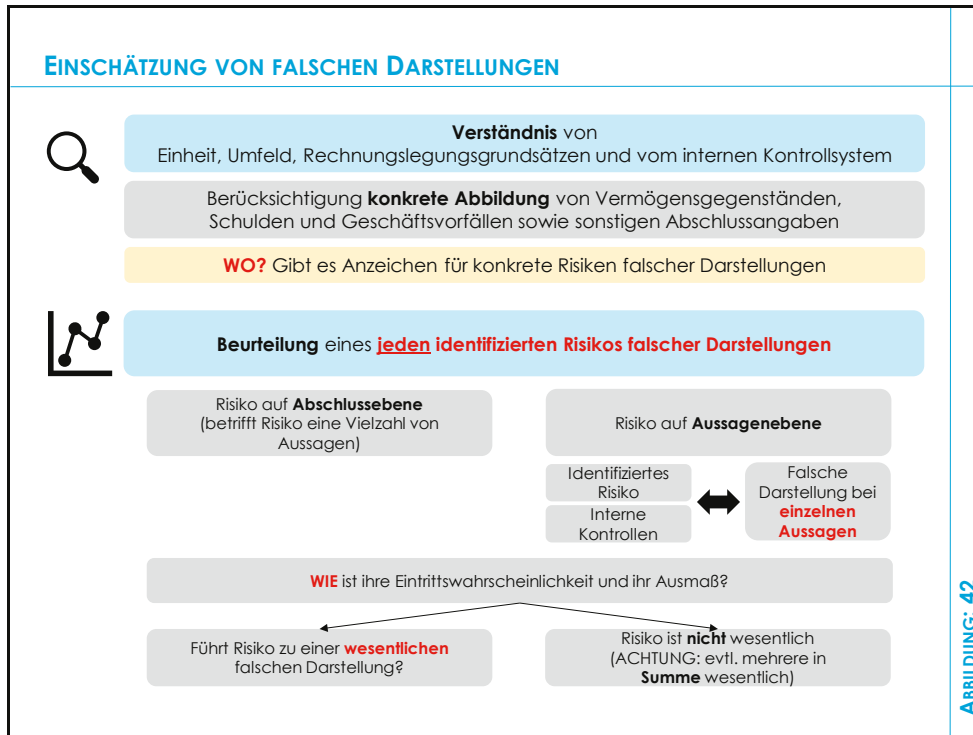


Abbildung 42: Einschätzung von Fehlerrisiken

Beispiel:

Prüfung des **Vorhandenseins** im Verkaufsprozess.

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

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

12.2 Bedeutsame Risiken [zu Schritt 5 + 8 von 10]

12.2.1 Neue Definition des „bedeutsamen Risikos“⁹³

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

- aufgrund des Ausmaßes, in dem sich die inhärenten Risikofaktoren auf die **Kombination**
 - aus der **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts einer falschen Darstellung und
 - dem Ausmaß** der potenziellen falschen Darstellung, sofern diese eintritt,
 - die **Beurteilung** des inhärenten Risikos **nahe am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken** liegt; oder

⁹³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (I)

2. in Übereinstimmung mit den **Anforderungen anderer ISA [DE] als bedeutsames Risiko** zu behandeln ist.⁹⁴

Nachfolgend seien hier einige Beispiele genannt:

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

12.2.2 Feststellung der bedeutsamen Risiken

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

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

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

- von Mandant zu Mandant
- von Jahr zu Jahr.

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

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

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

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

⁹⁴ Vgl. ISA [DE] 240, Tz. 26-28 und ISA [DE] 550 „nahestehende Personen“, Tz. 18

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

12.2.4 Reaktionen auf bedeutsame Risiken

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

12.2.5 Prüferische Handlungen bei bedeutsamen Risiken (Auswahl)

1. **Kontrollen**, die bedeutsame Risiken behandeln, sind verpflichtend zu **identifizieren** und deren **Wirksamkeit** zu beurteilen
2. **Überzeugendere Prüfungsnachweise** einholen, je höher das Risiko ist
3. **Kommunikation** mit den für die Überwachung Verantwortlichen bezüglich der bedeutsamen Risiken
4. Bedeutsame Risiken können **besonders wichtige Prüfungssachverhalte** sein, die besondere Aufmerksamkeit erfordern⁹⁵
5. Zeitgerechte Durchsicht der Prüfungsdokumentation durch den Auftragsverantwortlichen erlaubt eine **zeitgerechte Lösung** bedeutsamer Risiken⁹⁶
6. Falls sich das bedeutsame Risiko auf einen Teilbereich im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung bezieht: verstärkte **Einbindung des für die Konzernabschlussprüfung Verantwortlichen**⁹⁷

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

Bei einer

- **großen Anzahl** routinemäßiger Geschäftsvorfälle,
- die einer hoch **automatisierten Verarbeitung** unterliegen und entsprechend
- eine große Informationsmenge
- ausschließlich in **elektronischer Form** ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet oder darüber berichtet wird,

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

⁹⁵ Vgl. ISA 701 Tz. 9 bzw. IDW PS 401 n.F. (10.2021) Tz. 12

⁹⁶ Vgl. IDW QS 1 Tz. 134 bzw. ISA 220 Tz. 17 und A19

⁹⁷ Vgl. ISA [DE] 600 Tz. 30 und 31

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

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

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

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

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

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

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

12.4 Beurteilung des Kontrollrisikos

Bei den identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Abschlussprüfer das

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

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

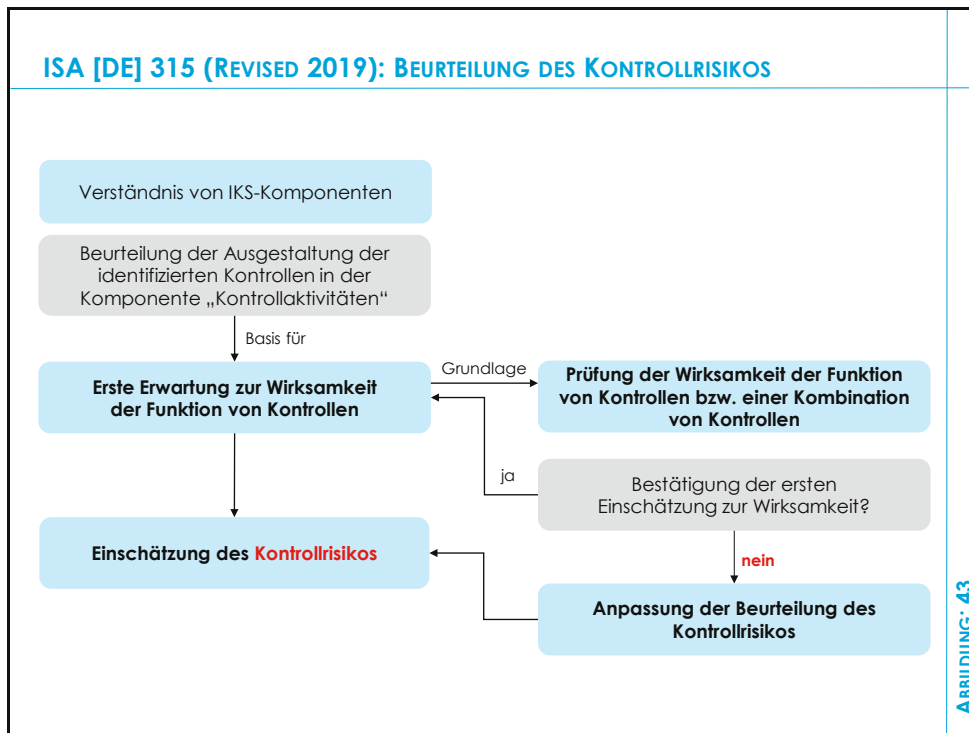


Abbildung 43: Beurteilung des Kontrollrisikos

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

Dabei können folgende Fälle auftreten:

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

12.5 Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise

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

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

12.6 Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben, die nicht bedeutsam aber wesentlich sind [zu Schritt 8 von 10]

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

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

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

12.8 Verpflichtende Dokumentationsbestandteile [zu Schritt 10 von 10]

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

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

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

12.9 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 12:**
„Detailbetrachtung – „Das Spektrum der inhärenten Risiken“ [zu Schritt 6 von 10]“

12.10 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“



siehe
Anlagen-
band

S. #207

S. #253

Seite #147

THEMA 13:
Einbeziehung der Anwendung von
IT-Risiken nach ISA [DE] 315
(Revised 2019)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

13. Einbeziehung der Anwendung von IT-Risiken nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) [zu Schritt 2 von 10]⁹⁸

		Seite
13.1	Verständnis für IT, soweit rechnungslegungsrelevant	#149
13.2	Befassung des Abschlussprüfers mit betrieblichen IT-Kontrollen	#150
13.3	Verständnis für „Risikohandling“ mittels IT	#150
13.4	Umfang der verpflichtenden IT-Prüfung	#150
13.5	Bedeutung der IT-Anwendungen für die Abschlussprüfung	#151
13.6	Einbindung der IT-Prüfungsaspekte in die allgemeinen Prüfungsprozesse	#151
13.7	Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und dem spezifischen IT-Umfeld	#152
13.7.1	Geschäftsmodell und IT-Unterstützung	#152
13.7.2	Arbeitsweise der IT und Kontrolle der Befugnisse	#152
13.7.3	Typischer Standard-IT-Bericht hat ausgedient	#152
13.8	Erlangung eines Verständnisses vom IT-Einsatz der Einheit in den Komponenten des IKS der Einheit	#153
13.8.1	Information und Kommunikation / Kontrollaktivitäten	#153
13.8.2	„Inventur“ der IT und sachgerechte Selektion	#154
13.8.3	IT-Systeme sichern Kontrolle	#154
13.8.4	Arbeitsweise der IT	#154
13.8.5	Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit im Informationssystem	#154
13.8.6	Identifizierung von IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen	#155
13.9	Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken	#158
13.10	Andere Aspekte der IT-Umgebung, die den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen	#158
13.11	Identifizierung von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen IT-Kontrollen	#159

⁹⁸ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

	Seite
13.12 Die Bedeutung von generellen IT-Kontrollen	#159
13.13 Praktischer Hinweis	#160
13.14 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#160
13.15 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#160

In den Unternehmen steigen die

- Komplexität und
- Automatisierung der Informationsverarbeitung (IT)

Zunehmend an.

Komplette Unternehmensprozesse werden zunehmend IT-gesteuert abgewickelt.

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

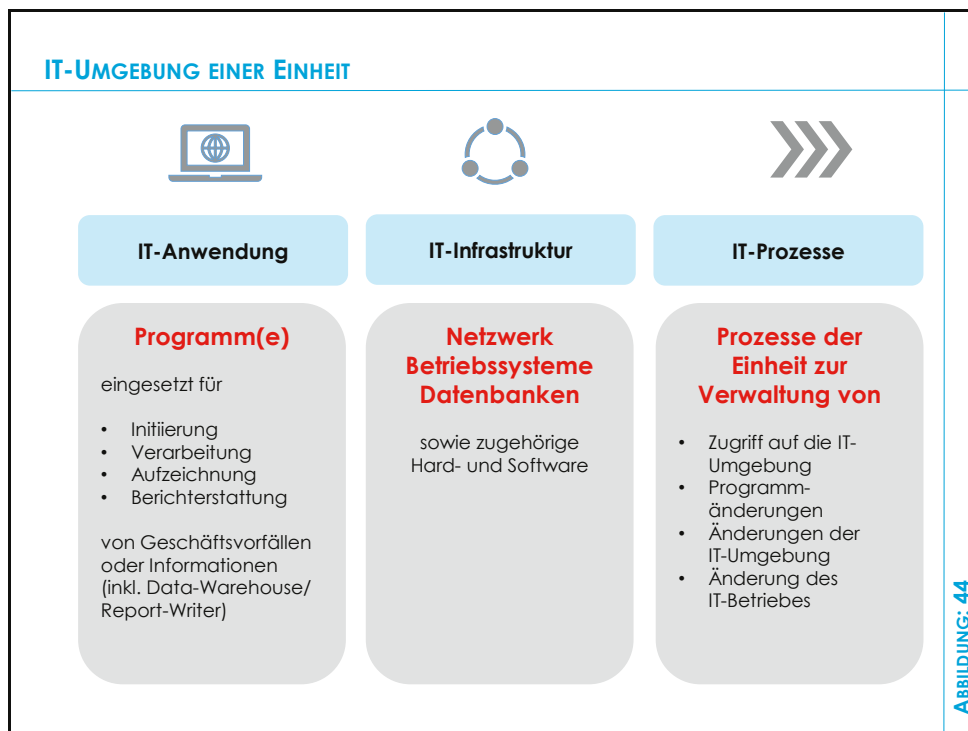


Abbildung 44: IT-Umgebung einer Einheit

13.1 Verständnis für IT, soweit rechnungslegungsrelevant

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

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

- Geschäftsvorfälle und
- andere Informationen

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

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

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

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

13.2 Befassung des Abschlussprüfers mit betrieblichen IT-Kontrollen

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

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

13.3 Verständnis für „Risikohandling“ mittels IT

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

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

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

Die **zentrale Neuerung** wird in Tz. 26 a-c geregelt.⁹⁹

13.4 Umfang der verpflichtenden IT-Prüfung

Für die nachfolgend genannten Kontrollen sind weitere Feststellungen vorzunehmen:

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



⁹⁹ ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 26 a-c

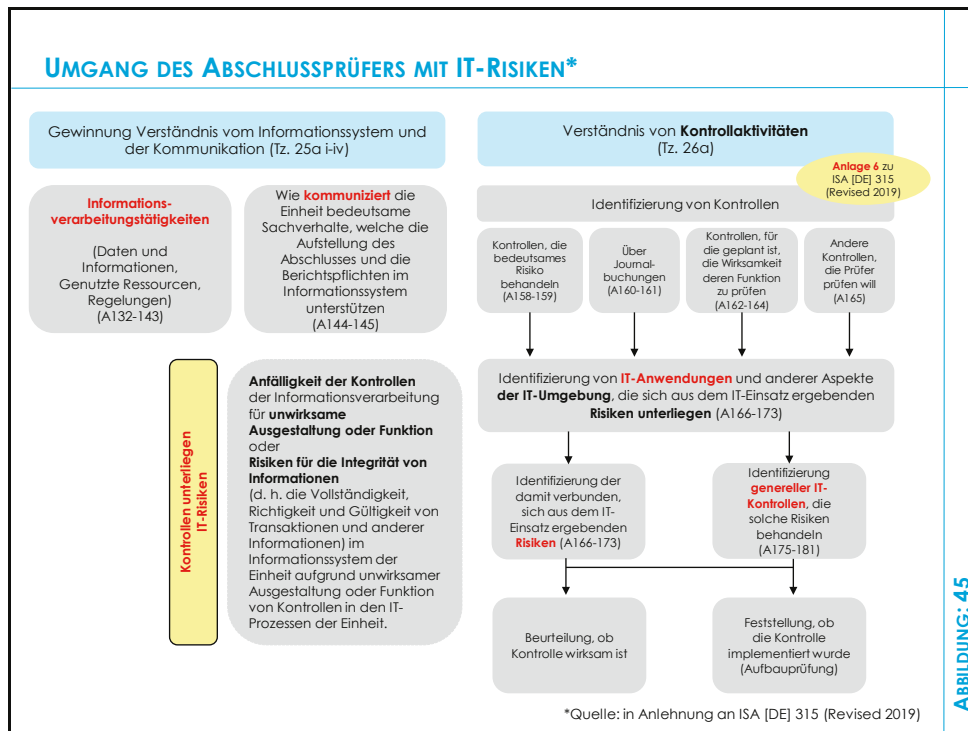


Abbildung 45: Umgang des Abschlussprüfers mit IT-Risiken

13.5 Bedeutung der IT-Anwendungen für die Abschlussprüfung

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

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

13.6 Einbindung der IT-Prüfungsaspekte in die allgemeinen Prüfungsprozesse

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

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

Stand: 01.02.2023

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

13.7.1 Geschäftsmodell und IT-Unterstützung

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

Dort ist geregelt, dass sich der Abschlussprüfer unter anderem

- mit dem **Geschäftsmodell** des zu prüfenden Unternehmens und
- dessen **IT-Unterstützung** zu beschäftigen hat.¹⁰⁰

Der Prüfer muss die

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

Davon ausgehend hat er die

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

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

13.7.2 Arbeitsweise der IT und Kontrolle der Befugnisse

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

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

13.7.3 Typischer Standard-IT-Bericht hat ausgedient

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

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

¹⁰⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19

Dies erfolgt nach der Devise:

„Individualität anstelle von Standardisierung!“

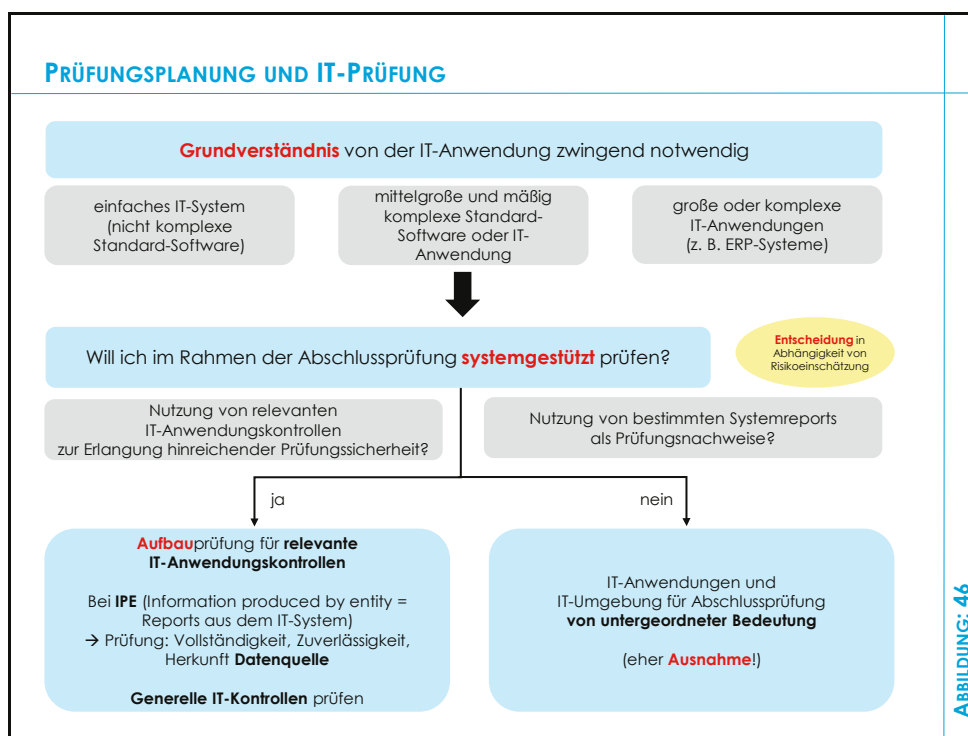


Abbildung 46: Prüfungsplanung und IT-Prüfung

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

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

- Information und Kommunikation und
- Kontrollaktivitäten.

13.8.1 Information und Kommunikation / Kontrollaktivitäten

Diese beiden Aspekte des IKS beeinflussen alle anderen Bereiche.

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

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

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

13.8.2 „Inventur“ der IT und sachgerechte Selektion

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

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

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

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

13.8.3 IT-Systeme sichern Kontrolle

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

13.8.4 Arbeitsweise der IT

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

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

13.8.5 Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit im Informationssystem

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

Er hat zu würdigen, wie

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

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

13.8.5.1 Gruppierung der IT-Systeme nach Komplexität

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

Gruppe 1: Nicht komplexe Standardsoftware

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

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

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

WÜRDIGUNG VON IT-ANWENDUNGEN (AUSGEWÄHLTE DARSTELLUNG)				
	Beurteilungskriterium	nicht komplexe Software	mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software	große und komplexe IT-Anwendungen (z. B. ERP-Systeme)
Automatisierung und Nutzung von Daten	<ul style="list-style-type: none"> Ausmaß der automatisierten Verarbeitungsverfahren und Komplexität der Verfahren, inkl. ob es hochautomatisierte papierlose Verarbeitung gibt Ausmaß, in dem sich die Einheit auf system-generierte Berichte verlässt 	nicht zutreffend	nicht zutreffend	Umfangreich und häufig komplexe automatisierte Verfahren
IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur	<ul style="list-style-type: none"> Art der Anwendung (Standard oder hochgradig angepasste Software) 	gekaufte Anwendung mit geringen/keinen Anpassungen	gekaufte Anwendung; Low-End-ERP Anwendung mit geringen oder keinen Anpassungen	Kundenspezifisch entwickelte Anwendung oder komplexes ERP mit bedeutsamen Anpassungen
IT-Prozesse	<ul style="list-style-type: none"> Komplexität der Prozesse zur Verwaltung von Zugriffsrechten Ausmaß Änderung innerhalb IT-Umgebung 	einzelne natürliche Personen mit Administratorrechten verwaltet Zugriffsrechte	wenige natürliche Personen mit Administratorrechten verwalten Zugriffsrechte	Komplexe von der IT-Abteilung verwaltete Prozesse für Zugriffsrechte
		Änderung beschränkt auf Versionen-Upgrade von Standard-Software	Änderungen bestehen aus Upgrades von Standard-Software, ERP Versionen oder Allsystem-erweiterungen	neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr, erhebliche ERP-Anpassungen

ABBILDUNG: 47

Abbildung 47: Beispiele für typische Merkmale von IT-Anwendungen¹⁰¹

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

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

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

¹⁰¹ Auszug/in Anlehnung an ISA [DE] 315 (Revised) Anlage 5

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

13.8.6.1 Beispiel „Berichterstellung mit manuellem Eingriff“

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

13.8.6.2 Vorteil von automatisierten Kontrollen

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

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

13.8.6.3 Aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken

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

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

*„Anfälligkeit der Kontrollen der Informationsverarbeitung für **unwirksame Ausgestaltung oder Funktion** oder **Risiken für die Integrität von Informationen** (d. h. die Vollständigkeit, Richtigkeit, Genauigkeit und Gültigkeit von Transaktionen und anderen Informationen) im Informationssystem der Einheit **aufgrund unwirksamer Ausgestaltung oder Funktion von Kontrollen in den IT-Prozessen** der Einheit.“¹⁰²*

13.8.6.4 Einflussfaktoren für erhöhtes Risiko bei der IT

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

- **automatisierte Kontrollen** identifiziert werden können (z. B. Three-Way-Match
 - eines Bestellauftrages
 - eines Lieferantenversanddokuments und

¹⁰² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 12 (i)

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG (NEUE GOA INKL. ISA [DE]) – [TEIL 1 VON 3]

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

Das folgende Schaubild dient der Veranschaulichung der IT-Risiken:

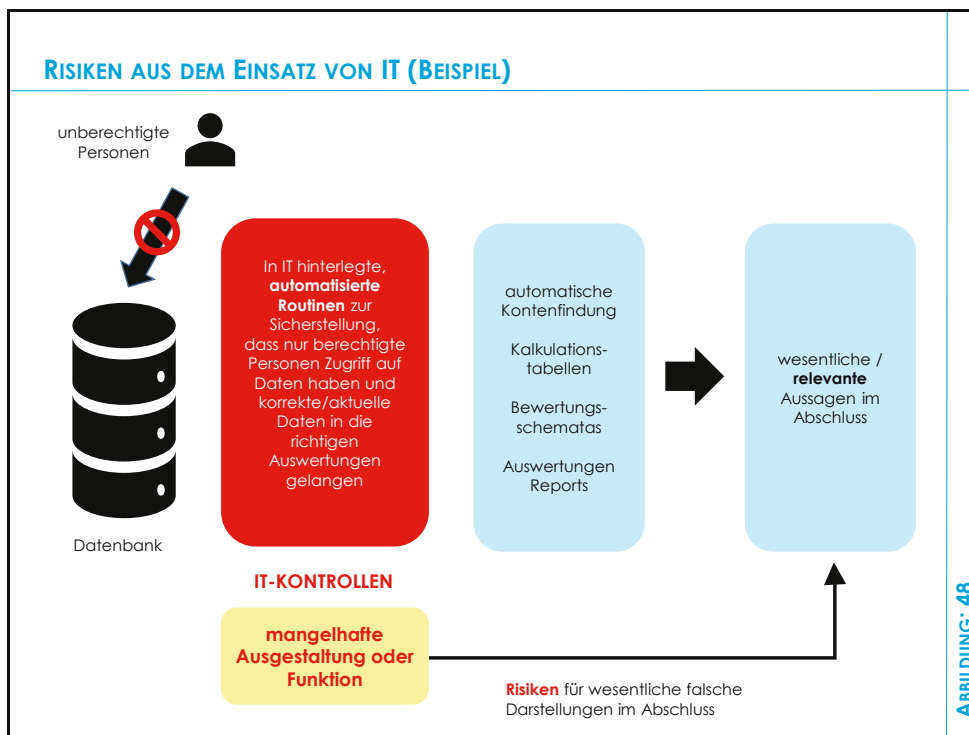


Abbildung 48: Risiken aus dem IT-Einsatz

Hinweis:

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

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

Vielmehr ist deren Durchführung abhängig von der **Einschätzung des einschlägigen Kontrollrisikos** durch den Abschlussprüfer.¹⁰³

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

13.9 Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken

Diesen Risiken könnte dann zum einen begegnet werden durch

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

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

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

Die IT-Infrastruktur beinhaltet

- Datenbanken
- Betriebssystem
- Netzwerke

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

¹⁰³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 34 und A 166 Bsp. 5

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

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

Zu den „IT-Risiken“ zählen auch solche **Risiken aus dem Vertrauen auf IT-Anwendungen, die Daten fehlerhaft verarbeiten oder fehlerhafte Daten verarbeiten oder beides.**¹⁰⁴

Ursächlich hierfür kann sein:

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

13.12 Die Bedeutung von generellen IT-Kontrollen

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

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

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

Beispiele für generelle IT-Kontrollen können sein:

- **Authentifizierung** (Zugriff auf IT-Anwendung nur mit eindeutigen, eigenen Anmeldedaten)
- **Autorisierung** (Zugriff nur auf die Informationen möglich, die für den jeweiligen Arbeitsbereich notwendig sind)

¹⁰⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Anlage 5

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

13.13 Praktischer Hinweis

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

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

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

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

13.14 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 13:**
„Zusammenwirken von IKS-Prüfung und IT-Prüfung [zu Schritt 1 von 10]“

13.15 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“



siehe
Anlagen-
band

S. #208

S. #253

Seite #161

THEMA 14:
Praktische Überlegungen zu
ISA [DE] 315 (Revised 2019) –
Anwendungsbeispiel

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

14. Praktische Überlegungen zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) – Anwendungsbeispiel

	Seite
14.1 Sachverhalt	#162
14.1.1 Allgemeine Informationen	#162
14.1.2 Auftragsprofil	#163
14.1.3 Auftraggeber	#163
14.1.4 Vergabe an Subunternehmer	#163
14.1.5 Eckdaten des Jahresabschlusses (ausgewählte Informationen)	#163
14.1.6 Aufgaben	#163
14.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#164
14.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#164

14.1 Sachverhalt

Die **methodische Darstellung** des **Risikomodells nach den neuen GoA (ISA [DE] 315 (Revised 2019))** wird an nachfolgendem Praxisbeispiel dargestellt und erläutert.

Wirtschaftsprüfer Pfiffig wird beauftragt, die **Jahresabschlussprüfung** für nachfolgenden Auftrag zu planen.

Nachfolgende Informationen liegen vor.

14.1.1 Allgemeine Informationen

Das **Bauunternehmen** wurde vor 90 Jahren als **GmbH** gegründet.

Eigentümer in der dritten Generation und zugleich **Geschäftsführer** sind die beiden Brüder (48 und 50 Jahre alt), jeweils Bauingenieur.

Gegenwärtig **123 Mitarbeiter** (inkl. 2 Geschäftsführer und 4 Bau- und Projektleiter). Die Verteilung der Büro-Mitarbeiter ist wie folgt:

- Verwaltung 7
- Kalkulation 2
- Buchhaltung 2
- Leistungsabrechnung 2
- Administration 1

Die übrigen Mitarbeiter sind auf der Baustelle tätig.

14.1.2 Auftragsprofil

Neben **Hochbautätigkeiten** (ca. 20 %) liegt der Schwerpunkt im **Straßen- und Tiefbau**.

Im Bereich des **Straßen- und Tiefbaus** steht die Erschließung von neuen Baugebieten im Vordergrund, wo die öffentliche Hand (Kommunen oder Landkreise) als Auftraggeber auftritt.

14.1.3 Auftraggeber

So entfallen **65 %** der Aufträge auf **die öffentliche Hand**, während **30 %** auf **gewerbliche Auftraggeber** und **5 %** auf private **Auftraggeber** (lediglich Hausanschlüsse) zurück zu führen sind.

14.1.4 Vergabe an Subunternehmer

Während das Unternehmen sich selbst um die **Grabe- und Verlegetätigkeiten** (z. B. Baggerbetrieb) kümmert, wird die Asphaltierung sowie die Aufbringung von Bitumenschichten (z. B. mit Teerfertiger), sowie Pflasterarbeiten regelmäßig an **Subunternehmer** vergeben.

14.1.5 Eckdaten des Jahresabschlusses (ausgewählte Informationen)

Vermögenslage
Bilanzsumme: 15,2 Mio. € Unfertige Erzeugnisse: 9 Mio. € Forderungen: 1,5 Mio. €
Ertragslage
Umsatzerlöse: 18 Mio. € Aufwendungen bezogene Leistungen (Subunternehmer): 1,2 Mio. € Ertrag vor Steuern: 400 T€
Finanzlage
Liquide Mittel: 800 T€ Verbindlichkeiten Kreditinstitute: 7,5 Mio. € davon Restlaufzeit bis zu einem Jahr 2,5 Mio. €

14.1.6 Aufgaben

- **Identifizieren** und **beurteilen** Sie die **inhärenten Risiken** unter Anwendung des **neuen Risikomodells**, insbesondere des **Spektrums der inhärenten Risiken**.
- Fokussieren Sie sich dabei auf die **Risiken auf Aussageebene**.
- Stellen Sie im Ergebnis fest, wo die **bedeutsamen Risiken** liegen könnten, bei denen **zwingend** eine **IKS-Aufbauprüfung** zu erfolgen hat.

- Verwenden Sie zur Beurteilung der **Risiken auf Aussageebene** nachfolgende **Aussagekategorien**.

„Existenz“ – E	Vermögen und Schulden bestehen zum Bilanzstichtag (auch als „Vorhandensein“ oder „Eintritt“ bezeichnet)
„Eigentum“ – R&V	Vermögen und Schulden stehen im Eigentum der Gesellschaft (auch als „Rechte & Verpflichtungen“ bezeichnet)
„Vollständigkeit“ – V	<ul style="list-style-type: none"> • Sämtliches Vermögen und sämtliche Schulden der Gesellschaft sind bilanziert • Aufwendungen und Erträge sind korrekt erfasst
„Bewertung“ – B	<ul style="list-style-type: none"> • Vermögen und Schulden sind korrekt be-wertet • Aufwendungen und Erträge sind korrekt erfasst
„Ausweis“ – A	Vermögen und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge sind unter der korrekten Position ausgewiesen und erläutert
„Rechnerische Richtigkeit“ – R	Berechnungen (z. B. Summen, Abzinsungen, etc.) sind korrekt erfolgt
„Abgrenzung“ – P	Aufwendungen und Erträge sind der richtigen Periode zugeordnet (auch als „ Periodenabgrenzung “ oder „ Cut-off “ bezeichnet)
„Genauigkeit“ – G	Beiträge und andere Daten wurden angemessen aufgezeichnet und entsprechend den Angaben angemessen bewertet und beschrieben

Die Begrifflichkeiten der Aussagekategorien können von dem in Ihrer Praxis eingesetzten System verbal abweichen.



siehe Anlagenband

S. #209

14.2 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 14:**
„Modellhafte Darstellung des Risikomodells nach den neuen GoA (ISA [DE] 315 (Revised 2019)) – unverbindliches Praxisbeispiel [Schritte 1-10]“

14.3 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] – Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“

S. #253

Stand: 01.02.2023

Seite #165

THEMA 15:
Zusammenfassung der
Vorgehensweise nach ISA [DE] 315
(Revised 2019)

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

15. Zusammenfassung des Vorgehens nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) [zu Schritt 1 bis 10]¹⁰⁵

	Seite	
15.1	Verständnisgewinnung	#166
15.2	Komponenten des IKS	#166
15.3	Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	#167
15.4	Beurteilung von Risiken auf Abschlussebene	#167
15.5	Beurteilung von Risiken auf Aussageebene	#167
15.5.1	Beurteilung des inhärenten Risikos	#167
15.5.2	Beurteilung des Kontrollrisikos	#168
15.5.3	Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen	#168
15.6	Nächster Schritt: Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen auf Basis der Risikobeurteilung	#168
15.7	AUDfit®-Handouts zu diesem Thema	#169

15.1 Verständnisgewinnung

Vorrangig hat der Abschlussprüfer ein **Verständnis** über **3** Themengebiete zu erlangen:

1. Aspekte der **Unternehmung und ihres Umfeldes**
2. Anzuwendende **Rechnungslegungsgrundsätze**
3. **Bedeutung inhärenter Risikofaktoren**

Wie und in welchem Ausmaß wirken sich die inhärenten Risikofaktoren auf die Anfälligkeit von Abschlusss Aussagen für eine falsche Darstellung aus.

15.2 Komponenten des IKS

Im Anschluss muss er sich ein Verständnis über **vier Komponenten** des IKS verschaffen:

1. Kontrollumfeld
2. Risikobeurteilungsprozess der Einheit
3. Prozess zur Überwachung des IKS
4. Informationssystem und Kommunikation, die für die Aufstellung des Abschlusses relevant ist

¹⁰⁵ Schritt 1-10 vgl. AUDfit®-Handout 1

Außerdem hat der Prüfer ein Verständnis über die „**Kontrollaktivitäten**“ zu gewinnen.

Er hat die Kontrollen zu identifizieren, die für die Abschlusserstellung relevant sind.

Für diese ist eine **Aufbauprüfung** (Wirksamkeit der Ausgestaltung und Implementierung) vorzunehmen.

15.3 Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Der Prüfer muss feststellen, ob **Risiken** auf

- **Abschlussebene** oder
- **Aussageebene** für Arten von
 - Geschäftsvorfällen
 - Kontensalden oder
 - Abschlussangaben bestehen.

Für **jedes** ermittelte Risiko auf Aussageebene müssen die

- relevanten Aussagen und
- zugehörigen bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Abschlussangaben festgestellt werden.

15.4 Beurteilung von Risiken auf Abschlussebene

Bei diesen Risiken ist die **Art und der mögliche Umfang ihrer Auswirkungen** auf den Abschluss oder auf Risiken der Aussageebene zu beurteilen.

15.5 Beurteilung von Risiken auf Aussageebene

15.5.1 Beurteilung des inhärenten Risikos

Für **jedes** identifizierte Risiko auf Aussageebene hat der Abschlussprüfer zu ermitteln,

- wie und in welchem Ausmaß **inhärente Risikofaktoren** die Fehleranfälligkeit relevanter Aussagen beeinflussen,
- wie hoch die **Wahrscheinlichkeit** und das **Ausmaß** der falschen Darstellung ist,
- welche der beurteilten Risiken am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken liegen und damit **bedeutsame Risiken** darstellen,
- ob aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern können.

15.5.2 Beurteilung des Kontrollrisikos

Plant der Abschlussprüfer die **Wirksamkeit der Funktion** der Kontrollen zu prüfen?

- **Ja:** Beurteilung des Kontrollrisikos notwendig
- **Nein:** Risiko falscher Darstellungen = inhärentes Risiko

15.5.3 Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen

Resultat aus der **Kombination** aus **inhärentem Risiko** und **Kontrollrisiko**, z. B.

- Going-Concern-Gefährdung
- Gefahr von Management-Override
- mangelnde Integrität

15.6 Nächster Schritt: Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen auf Basis der Risikobeurteilung

Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen auf Basis der Ergebnisse der Risikoidentifizierung und -beurteilung (ISA [DE] 330).

Im 2. Halbjahr 2023:

→ „Update Wirtschaftsprüfung 2“ und

Themenbereich IV: ISA [DE] – Themenblöcke

4. Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Prüfung (ISA [DE] 320)

- Planung einer Prüfung (ISA [DE] 300)
- Reaktionen des Prüfers auf beurteilte Risiken (ISA [DE] 330)
- Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen (ISA [DE] 450)

5. Prüfungshandlungen und Prüfungsnachweise

- Verantwortlichkeiten bei dolosen Handlungen (ISA [DE] 240)
- Prüfungsnachweise (ISA [DE] 501)
- Analytische Prüfungshandlungen (ISA [DE] 520)
- Stichprobenprüfung (ISA [DE] 530)
- Nahestehende Personen (ISA [DE] 550)
- Nachträgliche Ereignisse (ISA [DE] 560)
- Schriftliche Erklärungen (ISA [DE] 580)

6. Externe Bestätigungen

(insbesondere Bank- und Saldenbestätigungen) (ISA [DE] 505)

→ „Update Wirtschaftsprüfung 3“

Themenbereich IV: ISA [DE] – Themenblöcke

7. **Prüfung geschätzter Werte** (ISA [DE] 540 (Revised))
8. **Prüfungsurteil, Bestätigungsvermerk, Berichterstattung**
 - Bildung Prüfungsurteil und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F. (10.2021))
 - Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 406 n.F. (10.2021))
 - Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F. (10.2021))
9. **Kommunikation mit Aufsichtsorganen (IDW PS 470 n.F. (10.2021))**
10. **Zusammenfassende Darstellung
Unterschiede ISA zu bisherigen IDW PS
Gesamtwiederholung anhand der neuen GoA (1-10)**



siehe
Anlagen-
band

S. #253

15.7 AUDfit®-Handouts zu diesem Thema

- **AUDfit®-Handout 1:**
„Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) [Schritte 1-10] –
Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie
Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben“