

# Update Wirtschaftsprüfung 2 2023

## Lösungen zu den Praxisfragen

**Thema 9:**  
**Repetitorium: Das Risikomodell nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)**  
**Lösungen zu den Praxisfragen**

### Frage 1

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage von Wirtschaftsprüfern im Zusammenhang mit dem neuen Risikomodell sind zutreffend?

- a) Der Prüfer musste bereits bisher den risikoorientierten Prüfungsansatz gemäß **IDW PS 261** in seiner Praxis umsetzen und sich mit den Risiken, ausgehend vom Verständnis des Geschäftsmodells beschäftigen. Daher wird die Anwendung von **ISA [DE] 315 (Revised 2019)** keine neuen Dokumentationspflichten mit sich bringen. ➤ **Nein**
- b) Der verantwortliche Abschlussprüfer kann sich neuerdings komplett auf eine separat durchgeführte EDV-Systemprüfung stützen (Delegation). ➤ **Nein**
- c) Der Abschlussprüfer muss bei jeder - wenn auch noch so kleinen - Abschlussprüfung ein umfangreiches, zeitraubendes Dokumentationswerk über die Gewinnung eines Verständnisses der ersten **vier Komponenten** eines internen Kontrollsystems (Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess der Einheit, Prozess der Überwachung des IKS und Informations- und Kommunikationssystem) anfertigen. ➤ **Nein**

### Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein.** Der Prüfer muss sich bei Anwendung der neuen GoA neben dem umfassenden Verständnis des Geschäftes und des IKS-Systems mit den fünf Komponenten in Bezug auf **jedes einzelne identifizierte, relevante Risiko** mit den unternehmensspezifischen **inhärenten Risikofaktoren** beschäftigen und dabei jedes Risiko in das **Spektrum inhärenter Risiken** eintragen. Alleine der Dokumentationsaufwand in diesem Bereich wird dadurch sicherlich höher werden als bisher.
- **Zu b) Nein.** Der Prüfer kann sich **nicht mehr alleine auf die EDV-Systemprüfung verlassen**. Er muss **vielmehr selbst** im Rahmen der Risikobeurteilung beurteilen, welche **IT-Risiken** bestehen und welche **IT-Kontrollen** ihn bei der Beurteilung der Risiken unterstützen können. Die **IT-Themen werden künftig konkreter** in den Prozess der laufenden Risikoidentifikation und –beurteilung in den Prüfungsprozess **eingebettet** sein. Die bisher von der Systemprüfung behandelten generellen Kontrollen werden ebenfalls in den Prüfungsprozess integriert.
- **Zu c) Nein.** Der ISA [DE] 315 (Revised 2019) betont bezüglich des Umfangs und Detaillierungsgrades des Verständnisses der IKS-Komponenten sehr stark die **Skalierbarkeit**. In den Anwendungshinweisen gibt es explizit Beispiele, wie bei **Unternehmen mit geringer Komplexität** das Verständnis für die ersten vier IKS-Komponenten erlangt werden kann. Dies erleichtert die Arbeit vor allem bei eigentümergeführten Unternehmen, bei denen vor allem Befragungen des Managements als ausreichend angesehen werden. (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 99ff. )

**Thema 10:**  
**Neue GoA: Prüfung geschätzter Werte (ISA [DE] 540 (Revised))**  
**Lösungen zu den Praxisfragen**

### Frage 1

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage von Wirtschaftsprüfern im Zusammenhang mit der Prüfung von geschätzten Werten nach ISA [DE] 540 (Revised) treffen zu?
  - a) Der Abschlussprüfer muss lückenlos sämtliche geschätzte Werte, die in einem Jahresabschluss enthalten sind, nach den neuen konkreten Vorgaben (z. B. „MAD“) des ISA [DE] 540 (Revised) prüfen. ➤ **Nein**
  - b) Obwohl bereits im IDW PS 314 von hoher Schätzunsicherheit und bedeutsamen Risiken im Zusammenhang mit Schätzwerten die Rede war, ergeben sich umfangreiche Änderungen durch die Anwendung des ISA [DE] 540 (Revised). ➤ **Ja**
  - c) Das Vorgehen im Rahmen des ISA [DE] 540 (Revised) bei den geschätzten Werten ist stets losgelöst von der Beurteilung des Risikos für dolose Handlungen durch das Management zu sehen. ➤ **Nein**

## Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a)** Zum einen betrifft der neue ISA [DE] 540 (Revised) nur den Abschluss als solches, d.h. Bilanz, GuV, Anhang, nicht jedoch den Lagebericht (vgl. gesonderte Textziffer D.1.1.). Zum anderen enthält der Abschluss fast nur geschätzte Werte. Im Rahmen der allgemeinen Risikobeurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) hat der Abschlussprüfer **generell die Risiken für wesentliche falsche Darstellungen zu identifizieren**. Dazu gehören auch die Schätzwerte. Nur wenn die **inhärenten Risiken bei diesen Positionen** im oberen Bereich sind, muss der Prüfer für diese die Vorschriften des ISA [DE] 540 (Revised) anwenden.
- **Zu b)** Alleine am **Umfang** der Standards mit 88 Seiten ist schon erkennbar, dass die Vorschriften des ISA [DE] 540 (Revised) wesentlich umfangreicher sind, als der bisherige IDW PS 314 n.F. mit 23 Seiten. Der neue Standard enthält sehr **detaillierte Beschreibungen des erforderlichen Prüfungsvorgehens**, fast schon wie eine Prüferhilfe, und **zahlreiche Dokumentationspflichten**. Insbesondere die detaillierte **Beurteilung von Risikofaktoren** beim inhärenten Risiko und deren Zuordnung in das **Spektrum der inhärenten Risiken** ist eine wesentliche und sicherlich auch zeitaufwändige Neuerung. Eine weitere zentrale Neuerung besteht in der Praxis darin, dass sich der Abschlussprüfer explizit mit dem **Dreiklang aus Methoden, Annahmen und Daten** bei der Ermittlung der Schätzwerte auseinandersetzen muss.  
Zu den sonstigen inhaltlichen Änderungen verweisen wir auf das Skript und unser großes Fallbeispiel.

### Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu c)** Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfungsplanung und Risikobeurteilung fest, dass im Unternehmen ein **erhöhtes Risiko für die Vornahme von dolosen Handlungen** durch das Management vorliegt, hat er dies im Rahmen seiner **Beurteilung der inhärenten Risikofaktoren für die geschätzten Werte mit zu berücksichtigen**.

Die im Spektrum der inhärenten Risiken einzuordnenden inhärenten Risiken sind dann ggf. allesamt eine Stufe höher zu setzen (in Richtung höheres Risiko).



### Frage 2

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage von Wirtschaftsprüfern im Zusammenhang mit der Prüfung von geschätzten Werten nach ISA [DE] 540 (Revised) treffen zu?
  - a) Sofern das Management für eine komplexe Garantierückstellung ohne Begründung (auch nach Aufforderung durch den Prüfer) einen pauschalen Betrag angesetzt hat, muss der Abschlussprüfer eine eigene Punktschätzung oder Ermittlung einer Bandbreite für die mögliche Rückstellungshöhe vornehmen. ➤ **Ja**
  - b) Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen der Beurteilung der geschätzten Werte fest, dass das Management bei Ermessensentscheidungen sich immer für die Wertansätze mit den positivsten Ergebnisauswirkungen entscheidet, liegen immer auch dolose Handlungen vor. ➤ **Nein**

### Lösungshinweise zu Frage 2

- **Zu a) Ja.** Wenn das Management bei einer komplexen und wesentlichen Rückstellung keinerlei Nachweise erbringen kann, wie sie mit der Schätzunsicherheit (Ermittlung von Garantiefällen, Wahrscheinlichkeit der Reklamationen, Eintrittshöhe etc.) umgegangen ist und dies auch nach Aufforderung des Prüfers nicht tut, muss der Abschlussprüfer selbst eine Schätzung der möglichen Rückstellungshöhe vornehmen und deren Ergebnis mit dem pauschalen Ansatz des Managements vergleichen.
- **Zu b) Nein.** Stellt der Prüfer Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements fest, kann das ggf. ein Anzeichen für eine dolose Handlung sein.

Aber eine dolose Handlung ist ein vorsätzliches Handeln, um sich durch Täuschung einen ungerechtfertigten oder rechtswidrigen Vorteil zu erlangen (vgl. ISA [DE] 240 Tz. 12). Wenn aber **„nur“ im Rahmen der zulässigen Möglichkeiten** das Ermessen zugunsten positiver Ergebnisse ausgeübt wird, ist das **noch keine** Täuschung von Adressaten durch Verfälschung von Unterlagen oder Falschdarstellung von Geschäftsvorfällen.