

AUDFIT®

praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung

www.audfit.de

TAGUNGSZEITEN PRÄSENZ-VERANSTALTUNG

Beginn 13:15 Uhr
Kaffeepause 14:45 Uhr bis 15:00 Uhr
Ende ca. 16:30 Uhr

TAGUNGSZEITEN PREMIUM-WEBINAR *LIVE*

Beginn 13:10 Uhr
2 Pausen à 10 Minuten
Ende ca. 16:30 Uhr

REFERENTEN-TEAM



Alf-Christian Lösle
Dipl.-Wirtsch.-Ing.
WP/StB/CPA



Philipp Macke
M.A., WP/StB



Carsten Niehues
Dipl.-Oec.
WP/StB

KONTAKTDATEN

AUDfit Deutschland GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Lichtentaler Straße 92
76530 Baden-Baden

Telefon: 07221 956 680
Telefax: 07221 956 681
seminare@audfit.de
www.audfit.de

	Seite
THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG	#1
1. Das neue Gesellschaftsregister für PersG	#2
2. Planungsrechnung als Krisenindikator und Ausgangspunkt für adäquate Reaktion des WP	#24
3. Berichterstattung über immaterielle Ressourcen	#40
THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GWG, ...)	#58
4. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Regeln, Grenzen und Schutzmaßnahmen)	#59
THEMENBEREICH III: CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT	#76
5. Inhaltliche Verknüpfung der EU-Taxonomie-Verordnung und CSRD	#77
THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG	#87
6. IT- und IKS-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	#88
7. Besondere Aspekte der IT-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) im Fokus	#107
8. IKS-Prüfungshandlungen zur Beurteilung der IT-Risiken im Bereich „Absatz“ – Darstellung am praktischen Beispiel der Nexus GmbH	#122
THEMENBEREICH V: PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG	#136
9. Prüfung von nahestehenden Personen nach ISA [DE] 550	#137
10. Anhang in der Praxis: Die Prüfung des Verbindlichkeitspiegels nebst Angabe zu den Sicherheiten	#155

Stand: 15.09.2024

THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG		#1
1.	Das neue Gesellschaftsregister für PersG	#2
1.1	Die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts	#4
	1.1.1 Hintergrund der Rechtsänderungen	#4
	1.1.2 Betroffene Gesellschaften	#5
1.2	Die Unterscheidung zwischen Außen-GbR und Innen-GbR	#6
	1.2.1 Die gesetzliche Verankerung der Rechtsfähigkeit der GbR	#6
	1.2.2 Was ist bei der „neuen“ eGbR anders als bei der „herkömmlichen“ GbR?	#7
1.3	Eintragung in das „neue“ Gesellschaftsregister	#9
	1.3.1 Die Schaffung des Gesellschaftsregisters für eGbR's	#9
1.4	Faktische Eintragungspflichten (Ausgewählte Fälle)	#11
	1.4.1 Besitz oder Erwerb von Grundvermögen durch eine GbR	#11
	1.4.2 Die GbR als Gesellschafterin	#13
1.5	Freiwilliger Eintrag	#15
1.6	Das Procedere der Eintragung	#16
	1.6.1 Die Form der Eintragung	#16
	1.6.2 Der Inhalt der Eintragung	#16
	1.6.3 Änderungen der Registereintragungen	#17
1.7	Rechtliche Veränderungen bei einer eGbR	#17
	1.7.1 Szenario 1: Statuswechsel	#17
	1.7.2 Szenario 2: Umwandlungsfall	#18
	1.7.3 Szenario 3: Die Auflösung einer eGbR	#18
1.8	Konkreter Handlungsbedarf in der Praxis	#19
	1.8.1 Anpassungen im Gesellschaftsvertrag	#19
	1.8.2 Folgewirkung: Eintragungspflicht ins Transparenzregister	#19
1.9	Folgen für die Rechnungslegung	#20
1.10	Zusammenstellung der Unterschiede zwischen der GbR und der eGbR	#22
1.11	AUDFIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#23

Stand: 15.09.2024

2.	Planungsrechnung als Krisenindikator und Ausgangspunkt für adäquate Reaktion des WP	#24
2.1	Planungsrechnungen im Rahmen von Restrukturierungsüberlegungen	#26
2.2	Änderungen des IDW S11 – Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen	#27
2.3	Grundlagen	#27
	2.3.1 Verantwortung der gesetzlichen Vertreter	#27
	2.3.2 Beurteilung von Insolvenzeröffnungsgründen	#28
2.4	Zahlungsunfähigkeit § 17 InsO	#28
	2.4.1 Abgrenzung zur Zahlungsstockung	#28
	2.4.2 Zahlungseinstellung	#29
	2.4.3 Beseitigung einer Zahlungseinstellung	#30
2.5	Könnte eine Zahlungsunfähigkeit vorliegen?	#31
2.6	Der Finanzstatus	#31
	2.6.1 Fälligkeit der Verbindlichkeiten	#31
	2.6.2 Finanzmittel	#32
	2.6.3 Folgerungen aus dem Finanzstatus	#32
	2.6.4 Beispiel	#33
2.7	Der Finanzplan	#34
	2.7.1 Arten	#34
	2.7.2 Herleitung der erwarteten Einzahlungen	#34
	2.7.3 Herleitung der erwarteten Auszahlungen	#35
	2.7.4 Darstellung des Finanzplans	#35
	2.7.5 Beispiel	#35
2.8	Ergebnis des Finanzplans am Ende des Prognosezeitraums	#35
	2.8.1 Szenario 1: Das ist ja (zunächst) nochmal gut gegangen	#35
	2.8.2 Fallgruppe: „Es wird ernst“	#36
2.9	Eine Zahlungsunfähigkeit liegt vor – aber wann ist diese erstmals eingetreten?	#37
2.10	Zusammenhang mit dem StaRuG	#39
2.11	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#39

3.	Berichterstattung über immaterielle Ressourcen	#40
3.1	Immaterielle Ressourcen und deren Bedeutung	#42
3.1.1	Informationsbedürfnisse der Stakeholder	#42
3.1.2	Bedeutung immaterieller Ressourcen für Unternehmen	#42
3.2	Arten von immateriellen Ressourcen	#43
3.2.1	Humankapital	#43
3.2.2	Organisationskapital	#44
3.2.3	Beziehungskapital	#45
3.2.4	Innovationskapital	#46
3.2.5	Zusammenfassende Übersicht der verschiedenen Kategorien	#46
3.3	Bisherige Berichterstattung über immaterielle Ressourcen	#46
3.3.1	Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen	#46
3.3.2	Angaben zu immateriellen Werten im Lagebericht	#48
3.4	Vorgesehene Neuregelung zur Berichterstattung infolge der CSRD-Richtlinie	#49
3.4.1	Die CSRD – was ist das?	#49
3.4.2	Nationale Umsetzung	#49
3.4.3	Verhältnis zwischen immateriellen Ressourcen und Nachhaltigkeit	#50
3.4.4	Berichterstattung über immaterielle Ressourcen im Rahmen der CSRD	#51
3.4.5	Herausforderungen bei der Erfassung und Bewertung von immateriellen Ressourcen	#52
3.5	Exkurs: Der Wirtschaftsprüfer als externer Berater	#52
3.6	Best Practices für die Berichterstattung über immaterielle Ressourcen	#54
3.6.1	Identifizierung und Priorisierung relevanter immaterieller Ressourcen	#54
3.6.2	Integration von immateriellen Ressourcen in die Nachhaltigkeitsstrategie	#54
3.6.3	Kommunikation von immateriellen Ressourcen an Stakeholder	#54
3.7	Ein Beispiel aus der Praxis	#54
3.7.1	Die Print GmbH	#54
3.7.2	Bestandsaufnahme	#55
3.8	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#57
3.9	AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#57

Stand: 15.09.2024

THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GWG, ...)		#58
4.	Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Regeln, Grenzen und Schutzmaßnahmen)	#59
4.1	Die Bedeutung der Unabhängigkeit	#61
4.2	Allgemeine Berufspflichten für Wirtschaftsprüfer	#62
4.2.1	Regelungen in der WPO	#62
4.2.2	Allgemeine Berufspflichten	#63
4.2.3	Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten	#64
4.2.4	Konkretisierung der Berufspflichten bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach HGB	#65
4.3	Ausschluss von der Abschlussprüfung durch § 319 Abs. 2 HGB (=Ausschlussstatbestände)	#66
4.4	Ausschlussstatbestände des § 319 Abs. 3 HGB	#67
4.4.1	Tatbestand Nr. 1: Eigeninteresse	#67
4.4.2	Tatbestand Nr. 2: Selbstprüfung	#69
4.4.3	Sonderfall: Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung	#70
4.4.4	Tatbestand Nr. 3: Interessenvertretung	#72
4.4.5	Tatbestand Nr. 4: Persönliche Vertrautheit	#73
4.5	Folgen und mögliche Abhilfen beim Bestehen der Besorgnis der Befähigung für die Abschlussprüfung	#73
4.5.1	Versagen der Tätigkeit durch den Abschlussprüfer	#73
4.5.2	Ausnahme: Umsetzung von Schutzmaßnahmen	#73
4.5.3	Konsequenz Nr. 1: kein Honoraranspruch	#74
4.5.4	Konsequenz Nr. 2: Bußgeld	#75
4.5.5	Konsequenz Nr. 3: Berufspflichtverletzung	#75
4.6.	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#75
THEMENBEREICH III: CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT		#76
5.	Inhaltliche Verknüpfung von EU-Taxonomie-Verordnung und CSRD	#77
5.1.	Die EU-Taxonomie (Säule Nr. 1 der nichtfinanziellen Berichterstattung)	#79
5.1.1	Zielsetzung	#79

Stand: 15.09.2024

		Seite
5.1.2	Einheitliches Klassifikationssystem	#80
5.1.3	Prüfung der Voraussetzungen für nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten	#80
5.1.4	Ermittlung nachhaltiger Kennzahlen	#82
5.1.5	Berichtspflichten	#83
5.2	Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) (Säule Nr. 2 der nicht-finanziellen Berichterstattung)	#83
5.2.1	Zielsetzung	#83
5.2.2	Berichterstattung über EU-Taxonomie innerhalb des Nachhaltigkeitsberichts	#84
5.2.3	Zusammenspiel von CSRD und EU-Taxonomie	#84
5.2.4	Betroffene Datenpunkte der CSRD-Berichtspflichten	#85
5.3	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#86
5.4	AUDfit®-Rechtsvorschriften zu diesem Thema	#86
THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG		#87
6.	IT- und IKS-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	#88
6.1	Warum müssen wir uns als „normale“ Abschlussprüfer überhaupt mit der IT beschäftigen?	#90
6.2	Warum gewinnt die Prüfung der IT im Rahmen der Abschlussprüfung zunehmend an Bedeutung?	#90
6.2.1	Datenflut in Unternehmen nicht mehr zu bremsen	#90
6.2.2	Gründe für IT-Prüfungen	#91
6.2.3	Mögliche denkbare Fehlerquellen beim Einsatz von IT	#91
6.3	Integration der IT-Prüfung in den Prozess der Abschlussprüfung	#91
6.4	Bezugnahme auf Themen in anderen Veranstaltungen der UWP-Reihen	#92
6.5	Die neun Stufen der It-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	#93
6.5.1	Schritt 1 und Schritt 2: Identifizierung von bedeutsamen Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben sowie von bedeutsamen Konten	#93
6.5.2	Schritt 3: Identifizierung der relevanten Geschäftsprozesse	#94
6.5.3	Schritt 4: Verständniserwerb von den Kontrollaktivitäten	#95
6.5.4	Schritt 5: Identifizierung der relevanten IT-Anwendungen	#96

Stand: 15.09.2024

	Seite
6.5.5	Schritt 6: Beurteilung der Risiken aus dem Einsatz von IT (RAIT) #96
6.5.6	Schritt 7: Identifizierung der für die Prüfung relevanten generellen IT-Kontrollen (ITGC) und Prüfung deren Angemessenheit und Wirksamkeit #99
6.5.7	Schritt 8: Prüfung der Wirksamkeit prüfungsrelevanter automatisierter Kontrollen #105
6.5.8	Schritt 9: Festlegung von Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen auf Basis der Ergebnisse der Aufbau- und Funktionsprüfungen #105
6.6	Zusammenfassende Darstellung der IT-Prüfung #105
6.7.	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema #106
7.	Welchen Beitrag leisten IT-Kontrollen zur Prüfungssicherheit? #107
7.1	Teil I: Verständnis von den Risiken aus dem Einsatz der IT und den generellen IT-Kontrollen kann Auswirkungen auf die Abschlussprüfung haben #109
7.1.1	Entscheidung über die Nutzung von Kontrollen zur Erlangung von Prüfungssicherheit #109
7.1.2	Einschätzung des Kontrollrisikos #109
7.1.3	Strategie für die Prüfung der vom Unternehmen erstellten Informationen #109
7.1.4	Beurteilung des inhärenten Risikos auf Aussageebene #110
7.1.5	Planung weiterer Prüfungshandlungen #110
7.2	Teil II: Die Bedeutung der generellen Kontrollen #111
7.2.1	Feststellungen aus der Verständnisgewinnung über die IT #111
7.2.2	Umfang der IT-Prüfung abhängig von der Komplexität der IT #112
7.2.3	Erweiterter Umfang des notwendigen Verständnisses über den Einsatz von IT #112
7.2.4	Würdigung für ein Verständnis von generellen IT-Kontrollen #113
7.2.5	Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken #114
7.3	Teil III: Folgerungen aus Feststellungen zur mangelhaften Wirksamkeit von IT-Kontrollen für das weitere Prüfungsvorgehen #119
7.3.1	Mögliche Reaktion Nr. 1: Aussagebezogene Prüfungshandlungen und/oder Datenanalysen #119
7.3.2	Mögliche Reaktion Nr. 2: Feststellung, ob sich Unwirksamkeit überhaupt ausgewirkt hat #119
7.3.3	Mögliche Reaktion Nr. 3: Prüfung, ob alternative Kontrollen für dasselbe Risiko bestehen #120

	Seite
7.3.4	Mögliche Reaktion Nr. 4: Keine Feststellung möglich, dass sich Unwirksamkeit der generellen IT-Kontrolle nicht ausgewirkt hat #121
7.3.5	Bei Feststellung von Mängeln: ggf. Redepflicht #121
7.4	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema #121
8.	IKS-Prüfungshandlungen zur Beurteilung der IT-Risiken im Bereich „Absatz“ – Darstellung am praktischen Beispiel der Nexus GmbH #122
8.1	Einordnung der IKS-Prüfung im Bereich Absatz #124
8.2	Design und Implementierung (Schritt 1 bis Schritt 5) #126
8.2.1	Schritt 1: Gespräch mit dem Management #126
8.2.2	Schritt 2: Würdigung von Prozessbeschreibungen und Arbeitsanweisungen/Internen Richtlinien #127
8.2.3	Schritt 3: Überblick über IT-Anwendungen, IT-Umgebung und IT-Abhängigkeiten (Stufe 3 der IT-Prüfung) #127
8.2.4	Schritt 4: Fragenkatalog an Prozessverantwortlichen und gleichzeitige Beobachtung #129
8.2.5	Schritt 5: Identifizierung von im Geschäftsprozess implementierten Kontrollen (Stufe 4 der IT-Prüfung) #130
8.3	Identifizierung der relevanten IT-Anwendungen (Stufe 5 der IT-Prüfung) #131
8.4	Identifizierung von Risiken aus dem Einsatz von IT (Stufe 6 der IT-Prüfung) #131
8.5	Identifizierung und Prüfung von generellen IT-Kontrollen (Stufe 7 der IT-Prüfung) #132
8.6	Wirksamkeitsprüfung von IT-Anwendungskontrollen (Stufe 8 der IT-Prüfung) #132
8.6.1	Durchführung von Wirksamkeitsprüfungen #134
8.6.2	Ergebnis der Wirksamkeitsprüfung #134
8.7	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema #134
THEMENBEREICH V: PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG #136	
9.	Prüfung von nahestehenden Personen nach ISA [DE] 550 #137
9.1	Bedeutung #139
9.2	Transaktionen und Beziehungen zu nahestehenden Personen #140
9.2.1	Fachlicher Hintergrund #140
9.2.2	Wer ist „nahe stehend“? #141
9.2.3	Marktüblichkeit von Transaktionen #142
9.2.4	Worin kann ein Problem bestehen #142

Stand: 15.09.2024

	Seite	
9.3	Prüfungshandlungen	#143
9.3.1	Vorgehensweise	#143
9.3.2	Verständnisgewinnung	#143
9.3.3	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, um ein Verständnis für die Kontrollen zu gewinnen	#144
9.3.4	Kontinuierliche Aufmerksamkeit während der Prüfung	#145
9.4	Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	#146
9.5	Reaktionen auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen	#147
9.5.1	Allgemeine Anforderungen	#147
9.5.2	Reaktionen bei der Identifizierung zuvor nicht erkannt-ter/angegebener Personen oder bedeutsamer Transaktionen	#147
9.5.3	Bedeutsame Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs	#148
9.6	Angaben zur Durchführung der Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen	#149
9.6.1	Parameter der Marktüblichkeit	#149
9.6.2	Nachweis der Marktüblichkeit	#149
9.7	Beurteilung der Erfassung und Angabe von identifizierten Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen	#150
9.8	Berichterstattung im Zusammenhang mit nahestehenden Personen	#150
9.8.1	Anhangangabe nach § 285 Nr. 21 HGB	#150
9.8.2	Einzelangaben	#151
9.8.3	Umfang der Angabepflicht	#151
9.8.4	Vereinfachungen	#152
9.8.5	Größenabhängige Erleichterungen	#153
9.9	Beispiele aus der Praxis	#153
9.10	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#154
10.	Anhang in der Praxis: Die Prüfung des Verbindlichkeitspiegels nebst Angabe zu den Sicherheiten	#155
10.1	Gesetzliche Grundlagen	#157
10.1.1	Primäre gesetzliche Vorgaben: davon-Vermerk in der Bilanz	#157
10.1.2	Alternativer Ausweis im Anhang (Regelfall)	#157

	Seite
10.2 Zielsetzung des Gesetzgebers	#158
10.2.1 Darstellung der künftigen Finanzlage	#158
10.2.2 Offenlegung der Hingabe von Sicherheiten	#158
10.3 Stellenwert innerhalb des Anhangs	#158
10.4 Inhalt der Anhangsangabe	#159
10.4.1 Definition / Begriffsbestimmungen	#159
10.4.2 Weitergehende praxisrelevante fachliche Erläuterungen	#161
10.5 Beschaffung der erforderlichen Informationen im Unternehmen	#164
10.6 Best Practice: Richtig aufstellen / erstellen	#164
10.6.1 Praxistipps zu Zweifelsfragen in der Praxis / Fehlern vorbeugen	#164
10.6.2 Exkurs in die Praxis (Schlecht-Beispiele)	#166
10.6.3 Exkurs in die Praxis (Gut-Beispiel)	#168
10.7 Einzelanhangsangaben effizient prüfen (Revision oder Abschlussprüfung)	#168
10.7.1 Risikobeurteilung	#168
10.7.2 Wesentlichkeit	#169
10.7.3 Beispiel zur Vorgehensweise bei einer Wesentlichkeitsbeurteilung	#169
10.7.4 Prüfungshandlungen (Auswahl)	#170

- THEMENBEREICH I: FACHLICH ANSPRUCHSVOLLES WISSEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG
- THEMENBEREICH II: NEUES ZU DEN BERUFSPFLICHTEN IN DER WP-PRAXIS (WPO, BS WP/vBP, GWG, ...)
- THEMENBEREICH III: CSRD/ESG – GRUNDLAGEN ZUM NACHHALTIGKEITSMANAGEMENT
-

Die **Themen** sind Gegenstand unserer Fortbildungsreihe

„Update Wirtschaftsprüfung 3 2024 **classic**“

und in den Seminarunterlagen der Fortbildungsreihe

„Update Wirtschaftsprüfung 3 2024 **light**“

nicht enthalten.

1. Das neue Gesellschaftsregister für PersG
2. Planungsrechnung als Krisenindikator und Ausgangspunkt für adäquate Reaktion des WP
3. Berichterstattung über immaterielle Ressourcen
4. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (Regeln, Grenzen und Schutzmaßnahmen)
5. Inhaltliche Verknüpfung der EU Taxonomie-Verordnung und CSRD

Stand: 15.09.2024

THEMENBEREICH IV: NEUES UND AKTUELLES PRÜFER-KNOW-HOW ZUR PRÜFUNG

Seite #88

THEMA 6:
IT- und IKS-Prüfung
nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)



6. IT- und IKS-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

	Seite	
6.1	Warum müssen wir uns als „normale“ Abschlussprüfer überhaupt mit der IT beschäftigen?	#90
6.2	Warum gewinnt die Prüfung der IT im Rahmen der Abschlussprüfung zunehmend an Bedeutung?	#90
6.2.1	Datenflut in Unternehmen nicht mehr zu bremsen	#90
6.2.2	Gründe für IT-Prüfungen	#91
6.2.3	Mögliche denkbare Fehlerquellen beim Einsatz von IT	#91
6.3	Integration der IT-Prüfung in den Prozess der Abschlussprüfung	#91
6.4	Bezugnahme auf Themen in anderen Veranstaltungen der UWP-Reihen	#92
6.5	Die neun Schritte der IT-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	#93
6.5.1	Schritt 1 und Schritt 2: Identifizierung von bedeutsamen Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Abschlussangaben sowie von bedeutsamen Konten	#94
6.5.2	Schritt 3: Identifizierung der relevanten Geschäftsprozesse	#95
6.5.3	Schritt 4: Verständnisk Gewinnung von den Kontrollaktivitäten	#96
6.5.4	Schritt 5: Identifizierung der relevanten IT-Anwendungen	#96
6.5.5	Schritt 6: Beurteilung der Risiken aus dem Einsatz von IT (RAIT)	#99
6.5.6	Schritt 7: Identifizierung der für die Prüfung relevanten generellen IT-Kontrollen (ITGC) und Prüfung deren Angemessenheit und Wirksamkeit	#105
6.6.7	Schritt 8: Prüfung der Wirksamkeit prüfungsrelevanter automatisierter Kontrollen	#105
6.5.8	Schritt 9: Festlegung von Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen auf Basis der Ergebnisse der Aufbau- und Funktionsprüfungen	#105
6.6	Zusammenfassende Darstellung der IT-Prüfung	#105
6.7	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#106

Stand: 15.09.2024

6.1 Warum müssen wir uns als „normale“ Abschlussprüfer überhaupt mit der IT beschäftigen?

6.2 Warum gewinnt die Prüfung der IT im Rahmen der Abschlussprüfung zunehmend an Bedeutung?

Auch bei kleinen und mittleren Unternehmen werden zunehmend

- Geschäftsvorfälle digital erfasst und abgewickelt sowie
- prozessorientierte ERP-Systeme und
- neue IT-Anwendungen wie Blockchain, Künstliche Intelligenz etc.

eingesetzt.

Beispiel:

Buchhaltung – automatisierte Verarbeitung von Debitorendaten, z. B. Kontenausgleich „Bankkonto-Matching“.

Durch diese Entwicklungen steigen die Quantität und Verfügbarkeit von entscheidungsrelevanten Daten in den Unternehmen.

6.2.1 Datenflut in Unternehmen nicht mehr zu bremsen

Die Datenflut wird automatisiert durch die diversen IT-Systeme über verschiedenste Schnittstellen geschleust und

werden gemäß den Einstellungen in den IT-Systemen

- verarbeitet,
- gespeichert oder
- weitergeleitet.

Die Anzahl der Geschäftsvorfälle,

die ausschließlich in elektronischer Form

- ausgelöst,
- aufgezeichnet und
- verarbeitet werden,

nimmt stets zu.

Prüfungsnachweise werden häufig, oft ausschließlich, in elektronischer Form vorhanden sein (z. B. elektronische Rechnungen, digitalisierte Belege).

Hinweis:

In diesen Fällen können aussagebezogene Prüfungshandlungen oft keine hinreichende Sicherheit mehr bieten.

6.2.2 Gründe für IT-Prüfungen

Abschlussprüfungen,

- die zunehmend komplexer werdende IT-Systeme und IT-Kontrollsysteme außer Acht lassen,
- eignen sich in der digitalen Welt **nicht** mehr, um ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit treffen zu können.
 - In den Geschäftsprozessen werden **zunehmend automatisierte Kontrollen** innerhalb der IT-Systemen anstelle von manuellen Kontrollen durch Personen eingesetzt.
 - Je mehr IT-Anwendungen eingesetzt werden, desto größer wird auch die **Bedeutung der Integrität und Zuverlässigkeit der Daten** (Datensicherheit).
 - Um das interne Kontrollsystem eines Unternehmens verstehen zu können, ist zunehmend ein **Verständnis der eingesetzten IT-Systeme** notwendig.

6.2.3 Mögliche denkbare Fehlerquellen beim Einsatz von IT

Durch den verstärkten Einsatz der IT sowohl in digitalen Geschäftsmodellen als auch bei der Abbildung der Unternehmensprozesse können zunehmende Fehler auftreten, wie zum Beispiel:

- **Haupt- und Nebenbücher** stimmen nicht überein
- Fehlerhafte **Eingabe** und/oder Verarbeitung der Buchungsdaten
- Fehleranfälligkeit der Geschäftsvorfälle durch **mangelnde Funktionstrennung**
- **Manipulation** von Daten, die für Abschlussprüfung relevant sind
- Aberkennung **Vorsteuerabzugsberechtigung**
- **Buchungsabbruch** durch Datenbankfehler
- Fortführung Geschäftstätigkeit bei **IT-Notfall** nicht gewährleistet
- **Cyberattacken.**

6.3 Integration der IT-Prüfung in den Prozess der Abschlussprüfung

Vor Einführung der neuen GoA nach internationalem Vorbild war die IT-Systemprüfung

- gemäß IDW PS 330 eine separate Prüfung,
- um eine Aussage über die Ordnungsmäßigkeit der digitalen Buchführung zu treffen.

Sie war jedoch **nicht eng verzahnt mit der Abschlussprüfung**.

Es wurde i. d. R. **kein Bezug** zu den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss hergestellt.

Die Fachwelt sprach daher von „**Silo**“-Lösungen.

Hinweis:

Diese Silo-Funktionen sollen nun durch die Integration der IT-Prüfung in die Abschlussprüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) aufgebrochen werden.

In ISA [DE] 315 (Revised 2019) wurde

- die verstärkte Berücksichtigung der IT und
 - speziell die Risiken aus dem Einsatz der IT mit aufgenommen.

Explizit behandelt wird die IT **nur in 2 Textziffern** – aber

- zahlreiche, umfangreiche Anwendungshinweise und
- Anlagen 5 und 6 (wichtige Hinweise zum Verständnis genereller IT-Kontrollen und des IT-Einsatzes)

beschreiben die prüferische Vorgehensweise.

6.4 Bezugnahme auf Themen in anderen Veranstaltungen der UWP-Reihen

Im Rahmen der UWP-Fortbildungen sind bereits eine Reihe von Beiträgen behandelt worden, die zum Thema der IT-Prüfung unter Beachtung der neuen GoA hinführen.

QUELLEN AUS DEM UWP-SKRIPT ZUR IT-PRÜFUNG NACH ISA		
Thema Beitrag	Stichworte – mit Bezug zur IT-Prüfung	Fundstelle
Umfassende Verständnisgewinnung durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	Verständnis von der Einheit, (Inkl. IT-Umgebung) ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	UWP 1 2023, T.11
Die Vorab-Verständnisgewinnung über das IKS unter besonderer Berücksichtigung der IT	<ul style="list-style-type: none"> • Verständnisgewinnung des IT-Einsatzes im Rahmen des Geschäftsmodells • Umfang der Verständnisgewinnung mit Bezug auf die einzelnen Komponenten Nr. 1-4 (u.a. Informationssystem) • Verständnisgewinnung über die Kontrollaktivitäten 	UWP 1 2024, T.8
Einbeziehung der Anwendung von IT-Risiken nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)	<ul style="list-style-type: none"> • Verständnis der IT-Systeme • IT-Einsatz in den Komponenten des IKS • Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken • Andere Aspekte der IT-Umgebung • Identifizierung der aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen Kontrollen • Bedeutung der generellen Kontrollen 	UWP 1 2023, T.13
Der große Praxisfall zu ISA [DE] 315 (Revised 2019) – „Halkit GmbH“	<ul style="list-style-type: none"> • Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen • Beispiel für generelle IT-Kontrollen als Reaktion auf Risiken aus dem IT-Einsatz (RAIT) 	UWP 3 2023, T.10
Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken (ISA [DE] 330)	<ul style="list-style-type: none"> • (Funktionsprüfungen mit Sonderfall: IT-gestützte Kontrollen) 	UWP 2 2023, T.12
Neues „Prüfer-Wording“ in den neuen GoA – rd. 50 praxisrelevante Fachbegriffe		UWP 2 2024, T.7

ABBILDUNG: 32

Abbildung 32: Quellen aus UWP-Skript zur IT-Prüfung nach neuen GoA



siehe Anlagenband

S. #258

- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/1:**
„Übersicht: Beiträge zu den neuen GoA (ISA [DE]) im Rahmen der UWP-Reihe (Kennzeichnung Bezug zur IT-Prüfung)“

6.5 Die neun Schritte der IT-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

6.5.1 Schritt 1 und Schritt 2: Identifizierung von bedeutsamen Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Abschlussangaben sowie von bedeutsamen Konten

Im Rahmen der **Prüfungsplanung** hat der Abschlussprüfer zunächst

- **bedeutsame Geschäftsvorfälle** und
- bedeutsame **Bilanzpositionen/Abschlussangaben** zu ermitteln und
- die **Konten zu ermitteln**,

bei denen der Prüfer **besondere Risiken vermutet** (Tz. 12k).

Für diese **identifizierten bedeutsamen Positionen** hat der Prüfer

1. die **inhärenten Risiken** unter Beachtung der Risikofaktoren und

2. die Risiken, bei denen **aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine nicht ausreichen** (RSPA), (z. B. Massentransaktionen)

zu beurteilen.

6.5.2 Schritt 3: Identifizierung der relevanten Geschäftsprozesse

6.5.2.1 Identifizierung von Geschäftsprozessen und Transaktionen

Im Anschluss hat der Prüfer zu ermitteln, welche **Transaktionen und welche Geschäftsprozesse** mit diesen identifizierten Geschäftsvorfällen und Positionen im Zusammenhang stehen.

6.5.2.2 Verständniskennung für das IT-System (inkl. Komplexitätsbeurteilung)

Bei der Analyse der Geschäftsprozesse und deren Abbildung in der zu prüfenden Einheit, hat der Abschlussprüfer ein **Verständnis** zu erlangen über das **gesamte Informationssystem und über die Kommunikation** im Unternehmen im Hinblick auf sämtliche **abschlussrelevanten Sachverhalte**.⁵⁴



Hinweis:

Nach den neuen Regelungen ist **empfehlenswert**, dass der Abschlussprüfer bereits frühzeitig vom Unternehmen einen **Gesamtüberblick über alle eingesetzten IT-Anwendungen und vom IT-Umfeld** anfordert.

In diesem Stadium hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob es sich bei der eingesetzten IT

- **um eine wenig**
- **oder um eine hoch komplexe Anwendung** handelt.

Nur bei sehr komplexen IT-Anwendungen ist der **Einsatz von IT-Spezialisten** vorgeschrieben.

Zu dieser Einschätzung kann der Prüfer die **Anlage 5 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)** unterstützend heranziehen.⁵⁵

⁵⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 12g (i) und IDW PS 890.

⁵⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 19 und Tz. 25a (i)-(iii); Anlage 5 und 6.

Hinweis:

Es empfiehlt sich, zur Vorbereitung der IT-Prüfung einen entsprechenden **Fragebogen an den Mandant** zu schicken, mit dem schon viele Antworten für den Prüfer vorab gefunden werden können.



siehe
Anlagen-
band

- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/4:**
„Verständnisgewinnung IT-Systeme – Allgemeine Abfragen (Fragebogen für Auftraggeber)“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/5:**
„Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen“

S. #264

S. #266

6.5.3 Schritt 4: Verständnisgewinnung von den Kontrollaktivitäten

Im Rahmen der Beschäftigung mit den Geschäftsprozessen und dem Einsatz von IT-Systemen hat der Abschlussprüfer zu ermitteln,

- welche implementierten Kontrollen für seine Abschlussprüfung interessant sein könnten.

Dabei kann es sich um

3. **manuelle** Kontrollen,
4. **IT-gestützte** Kontrollen (manuelle Kontrollen stützen sich auf IT-generierte Auswertungen) oder
5. **automatische** Kontrollen handeln,⁵⁶

die eine **funktionsgerechte** und **zutreffende Anwendung** der Programme bzw. **Verarbeitung** der unternehmensspezifischen Daten sicherstellen.

Dazu zählen beispielsweise:

- Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätskontrollen)
- Abstimmungskontrollen (Dateneingabe)
- Verarbeitungskontrollen.

Im Bereich der Kontrollaktivitäten enthält der Standard eine **abschließende Aufzählung, welche Kontrollen** zu identifizieren sind.⁵⁷

1. Kontrollen, die ein **bedeutsames Risiko** betreffen.

⁵⁶ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) A 169 und IDW PH 9.330.2).

⁵⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 26 (a).

2. Kontrollen über **Journalbuchungen (Mindestumfang bei jeder Abschlussprüfung)**.
3. Kontrollen, die für die **Funktionsprüfung geplant** sind.
4. **Andere** Kontrollen aufgrund **Ermessensentscheidung** des Abschlussprüfers.

6.5.4 Schritt 5: Identifizierung der relevanten IT-Anwendungen

Die **prüfungsrelevanten Kontrollen** sind in IT-Strukturen eingebettet. Der Abschlussprüfer hat ausgehend von den prüfungsrelevanten Kontrollen folgendes zu identifizieren:

- Die für die **Abschlussprüfung relevanten IT-Applikationen**
- **Die damit zusammenhängende IT-Umgebung.**

Der Prüfer hat hierbei eine **Entscheidung** zu treffen,

- welche Risiken und Abschlusspositionen für die aktuell durchzuführende Abschlussprüfung **wesentlich** sind und
- **in welchen IT-Anwendungen** diese Risiken und Abschlusspositionen **abgebildet** („**relevante**“ IT-Anwendungen) werden.

Hinweis:

Durch die Entscheidung, **welche IT-Anwendungen** aufgrund der Risikoanalyse **relevant** sind, kann der Prüfer eine **erste Fokussierung** vornehmen. Diese führt zu einer **Reduzierung des Prüfungsumfangs**: er kann und muss nicht alle IT-Systeme des Unternehmens prüfen.

Der Prüfer hat dabei festzustellen,

1. **auf welche IT-Anwendungen** sich die **Einheit verlässt**, um Finanzinformationen **genau zu verarbeiten** und ihre Integrität zu wahren?

Ferner hat er zu prüfen, ob

2. diese IT-Anwendungen **automatisierte Kontrollen enthalten**.

Sofern die IT-Anwendungen automatisierte Kontrollen beinhalten, kann dies für den Abschlussprüfer ein **Indiz** dafür sein, dass diese Anwendungen **Risiken aus dem Einsatz der IT** unterliegen.

6.5.5 Schritt 6: Beurteilung der Risiken aus dem Einsatz von IT (RAIT)

Durch den ISA [DE] 315 (Revised 2019) wurde eine neue Risikokategorie geschaffen: **Die Risiken aus dem Einsatz der IT**.

Für die **identifizierten IT-Anwendungen** und **andere Aspekte der IT-Umgebung** hat der Abschlussprüfer die damit verbundenen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken (**RAIT**) zu identifizieren.

Hinweis:

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.“⁵⁸

Für einige IT-Anwendungen können **einschlägige aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken** identifiziert werden, die sich v.a. beziehen auf

- **unautorisierten Zugriff**
- unautorisierte **Programmänderungen**
- unangemessene **Datenänderungen** (z.B. unautorisierter, direkter Zugriff auf Datenbank; Kompetenz zur direkten Änderung von Informationen).⁵⁹

Umfang und Art der RAIT **variieren** abhängig von **Art und Komplexität** der identifizierten IT-Anwendungen und IT-Umgebung.

Stand: 15.09.2024

⁵⁸ Vgl. ISA[DE] 315 (Revised 2019) Tz. 12 (i)

⁵⁹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A173.

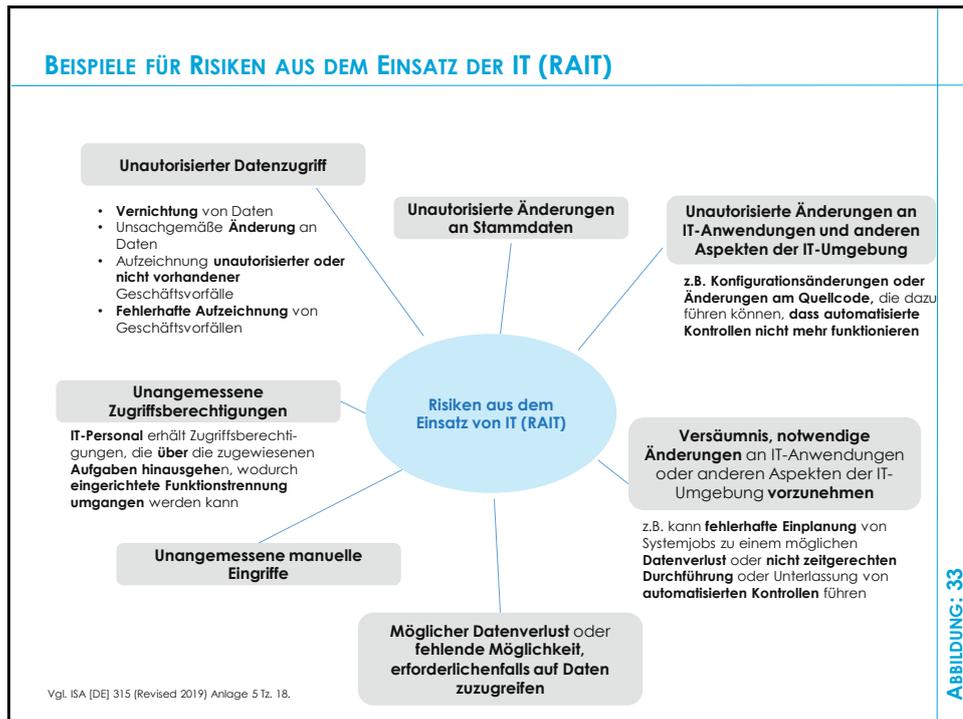


Abbildung 33: Beispiele für Risiken aus dem Einsatz der IT (RAIT)

6.5.5.1 Einflussfaktoren für erhöhtes Risiko aus dem Einsatz der IT

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

- **automatisierte Kontrollen** identifiziert werden können
- 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.

6.5.5.2 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 diese die Daten der IT-Anwendung speichert.

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

Das folgende Schaubild dient der Veranschaulichung der IT-Risiken:

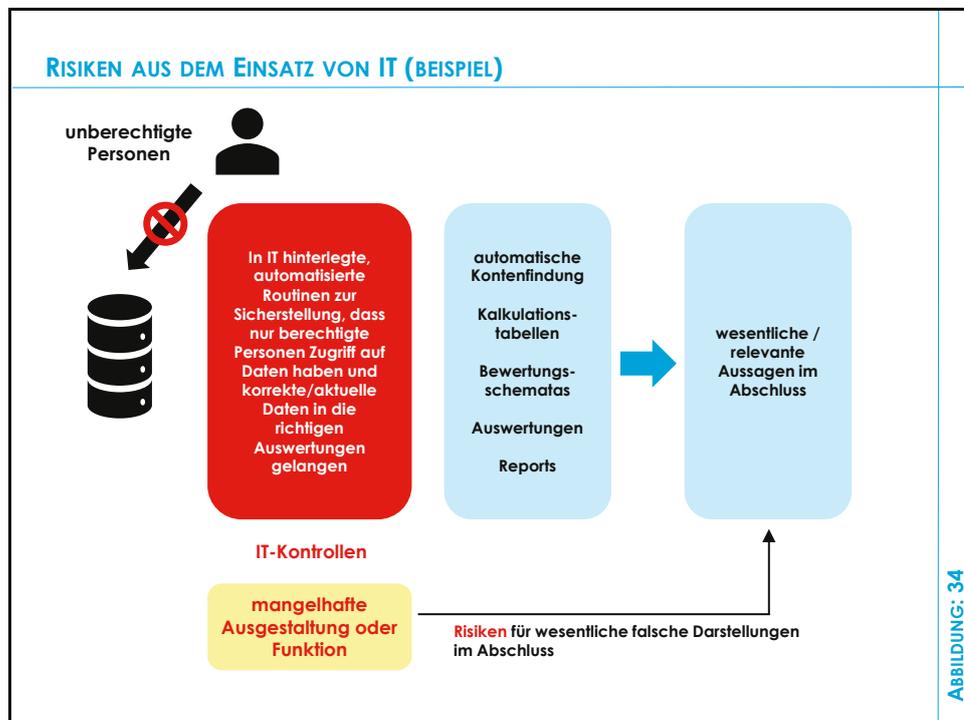


Abbildung 34: Risiken aus dem Einsatz von IT (Beispiel)

6.5.6 Schritt 7: Identifizierung der für die Prüfung relevanten generellen IT-Kontrollen (ITGC) und Prüfung deren Angemessenheit und Wirksamkeit

6.5.6.1 Identifizierung von generellen IT-Kontrollen

Basierend auf den identifizierten RAIT muss der Abschlussprüfer die **generellen IT-Kontrollen ermitteln**, die diese RAIT behandeln.

Hinweis:

„**Generelle IT-Kontrollen**“⁶⁰

Kontrollen über die IT-Prozesse des Unternehmens,

- die den **kontinuierlichen ordnungsgemäßen Betrieb der IT-Umgebung** unterstützen,
- einschließlich der **kontinuierlich wirksamen Funktion der Kontrollen** der Informationsverarbeitung und
- der **Integrität von Informationen** (d.h. Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit von Informationen) im Informationssystem der Einheit.“

Generelle IT-Kontrollen können

- **automatisiert**
(z.B. Systemeinstellung zur Deaktivierung von inaktiven Netzwerkbenutzer nach 60 Tagen) oder
- **manuell**
(z.B. Schriftliche Dokumentation des Tests von Versionsänderungen in IT-Programmen).⁶¹

Hinweis:

Es sind **nur die generellen IT-Kontrollen** in den identifizierten IT-Anwendungen **zu identifizieren, die ein vom Abschlussprüfer identifiziertes RAIT behandeln**.⁶²

⁶⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 12 (d).

⁶¹ Vgl. IDW PH 9.315DE.R2019.1 (04.2024) Tz. 53.

⁶² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 26 (c) (ii)

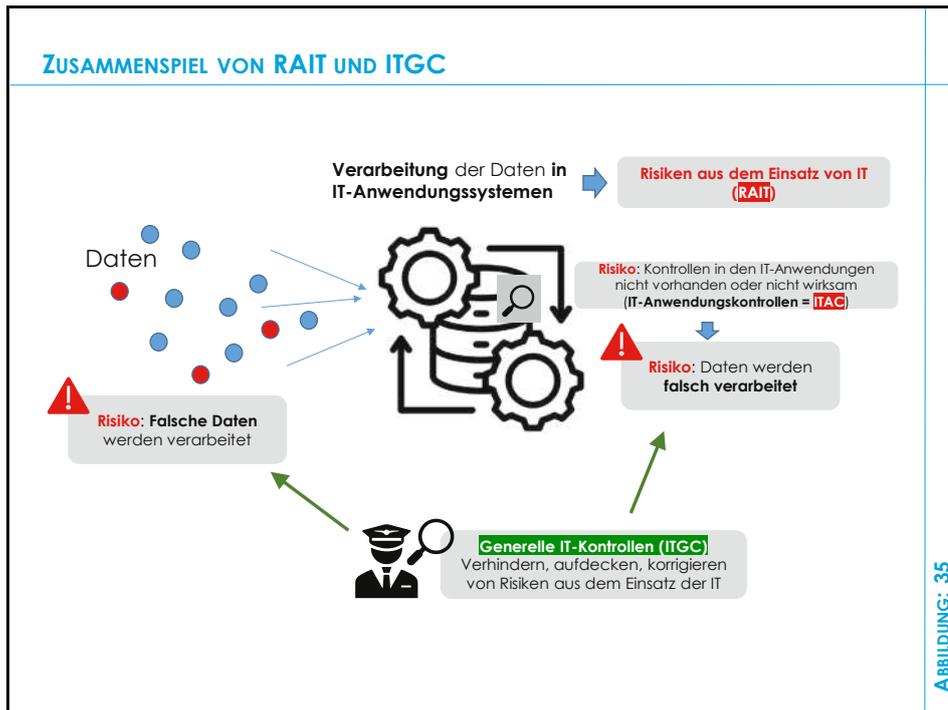


Abbildung 35: Zusammenspiel von RAIT und ITGC



siehe Anlagenband

S. #263

- **AUDfit®-Prüferhilfe: 6/3**
„Risiken aus dem Einsatz von IT und generellen IT-Kontrollen“

6.5.6.2 Generelle IT-Kontrollen vs. IT-Anwendungskontrollen

Es gibt grundsätzlich **zwei Arten von IT-Kontrollen**, die zusammenarbeiten müssen, um eine vollständige und genaue Informationsverarbeitung sicherstellen zu können.

1. IT-Anwendungskontrollen (IT-Application Controls = ITAC)

Diese automatisierten Kontrollen beziehen sich auf eine **spezielle Softwareanwendung**, die auf Ebene des Geschäftsprozesses angewendet wird. Ihr Ziel ist insbesondere die Integrität und Richtigkeit der Buchhaltungsdaten sicherzustellen.

Diese Kontrollen sollen **sicherstellen**, dass

- **Transaktionen stattgefunden** haben
- **autorisiert** sind
- **vollständig** und **genau aufgezeichnet** und
- **verarbeitet** werden.

Beispiele:

- Plausibilitätschecks für Eingabedaten mit evtl. Fehlermeldung
- Numerische Sequenzprüfung mit manueller Nachverfolgung von Belegnummernlücken

2. Allgemeine IT-Kontrollen

Die allgemeinen IT-Kontrollen (**General IT-Controls = ITGC**) gelten **für alle Anwendungen und** bestehen oft aus einer Kombination von manuellen und automatisierten Kontrollen.

Die **generellen IT-Kontrollen** finden sich bspw. in folgenden Bereichen wieder:

BEISPIELE FÜR DIE NOTWENDIGKEIT DES EINSATZES GENERELLER IT-KONTROLLEN	
IT-Umgebung	Einsatzgebiet für Allgemeine IT-Kontrollen
Standards, Planung, Richtlinien etc. (Kontrollumgebung)	<ul style="list-style-type: none"> • IT-Governance-Struktur • Wie werden IT-Risiken identifiziert, gemindert, verwaltet? • Erforderliches Informationssystem • Organisationsstruktur • Funktionstrennung • Notfallplanung
Datensicherheit Infrastruktur IT-Betrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungen, Installationen, Konfigurationen, Wartung der IT-Infrastruktur • Verwaltung von Drittanbietern • Verwendung von Systemsoftware, Sicherheitssoftware, Datenbankverwaltungssysteme • Vorfall-Verfolgung, Systemprotokollierung, Überwachungsfunktionen
Zugriff auf Programme und Anwendungsdaten	<ul style="list-style-type: none"> • Ausstellung/Entfernung und Sicherheit von Passwörtern • Datenverschlüsselung • Benutzerkonten und Zugriffskontrollen • Benutzerprofile, die Zugriff zulassen oder einschränken
Programmentwicklung und Programmänderungen	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffung und Implementierung neuer Anwendungen • Systementwicklung und Qualitätssicherungsmethodik • Wartung bestehender Anwendungen, einschließlich Kontrolle über Programmänderungen
Überwachung der IT	<p>Richtlinien, Verfahren, Kontrollen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dass Informationsnutzer aktuelle und korrekte Daten für Entscheidungsfindung erhalten • Laufende Einhaltung allgemeiner IT-Kontrollen • IT muss auf Unternehmensstrategie ausgerichtet sein

ABBILDUNG: 35

Abbildung 35: Beispiele für die Notwendigkeit des Einsatzes genereller IT-Kontrollen

Hier besteht die **2. Möglichkeit zur Fokussierung**.

Der Abschlussprüfer hat nur die generellen IT-Kontrollen zu prüfen, wenn aus diesen Risiken aus dem Einsatz der IT folgen können, die für den Abschluss relevant sind.

Der Abschlussprüfer hat für die identifizierten generellen IT-Kontrollen, die sich aus dem IT-Einsatz ergebende Risiken behandeln,

Stand: 15.09.2024

- zu beurteilen, ob sie **wirksam ausgestaltet** sind, um die Funktionalität der anderen Kontrollen zu unterstützen („Test of Design“) und
- festzustellen, ob sie tatsächlich entsprechend den Vorgaben **implementiert** sind („Test of Implementation“).

Dabei handelt es sich in diesem Stadium lediglich um eine Aufbauprüfung.

Der Abschlussprüfer geht davon aus, dass die allgemeinen IT-Kontrollen wie geplant durchgeführt und eingehalten werden.

Deren Wirksamkeit wird ggf. erst zu einem späteren Zeitpunkt geprüft.

6.5.6.3 Beurteilung der wirksamen Ausgestaltung und Feststellung der Implementierung von automatisierten Kontrollen und generellen IT-Kontrollen

Der Abschlussprüfer **hat** nach Identifizierung der automatisierten Kontrollen der Informationsverarbeitung sowie der generellen IT-Kontrollen **zu beurteilen (Pflicht!)**, ob die **generellen IT-Kontrollen**

6. **wirksam ausgestaltet** wurden und
7. ob sie auch **implementiert** worden sind.⁶³

⁶³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 26 (d).

BEURTEILUNG AUSGESTALTUNG UND IMPLEMENTIERUNG GENERELLER IT-KONTROLLEN	
Schritt 1: Ausgestaltung	Schritt 2: Implementierung
Würdigung , ob die Kontrolle, <ul style="list-style-type: none"> • einzeln oder in Kombination mit anderen, • in der Lage ist, • wesentliche falsche Darstellungen • wirksam <ul style="list-style-type: none"> – zu verhindern oder aufzudecken und – zu korrigieren. 	Feststellung , dass die Kontrolle <ul style="list-style-type: none"> • existiert und • die Einheit sie aktiv nutzt.
Prüfungshandlungen können einschließen: <ul style="list-style-type: none"> • Befragung des Personals • Beobachtung der Anwendung bestimmter Kontrollen • Einsichtnahme in Dokumente und Berichte • Einsatz von ATT (Automatisierte Tools und Techniken wie bspw. Datenanalysen) 	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">  Hinweis: Eine Befragung allein reicht für die Prüfung der Ausgestaltung und Implementierung von generellen IT-Kontrollen und automatisierten Kontrollen nicht aus. <small>(vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 177.)</small> </div>	

ABBILDUNG: 36

Abbildung 36: Beurteilung von Ausgestaltung und Implementierung genereller IT-Kontrollen

Eine **unzureichend ausgestaltete Kontrolle**, kann einen **Kontrollmangel** darstellen. Der Prüfer hat dann die **Planung** entsprechend anzupassen und das Management bzw. die für die Überwachung **Verantwortlichen darüber zu informieren**.

6.5.6.4 Beurteilung der Wirksamkeit der Funktion automatisierter Kontrollen und genereller IT-Kontrollen

Die **Entscheidung** über die **Prüfung der Wirksamkeit der Funktion** genereller IT-Kontrollen liegt im **Ermessen** des Abschlussprüfers.

Für die Ermessensentscheidung können folgende Aspekte von Bedeutung sein:

1. Eine Funktionsprüfung macht **nur Sinn**, wenn **Kontrolle auch wirksam ausgestaltet und implementiert** ist
2. **Funktionsprüfung von automatisierten Kontrollen** kann (mittelbar) **durch Prüfung von generellen IT-Kontrollen** erfolgen, die für die **konsistente Funktion** der automatisierten Kontrolle sorgt.⁶⁴

⁶⁴ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 12d und Tz. A180.

6.5.7 Schritt 8: Prüfung der Wirksamkeit prüfungsrelevanter automatisierter Kontrollen

Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit relevanter automatischer Kontrollen sowie Prüfung der Journal Entry Controls

6.5.8 Schritt 9: Festlegung von Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen auf Basis der Ergebnisse der Aufbau- und Funktionsprüfungen

6.6 Zusammenfassende Darstellung der IT-Prüfung

Das mit obigen Ausführungen dargestellte **Vorgehen einer IT-Prüfung** nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) kann **vereinfacht** wie folgt dargestellt werden:

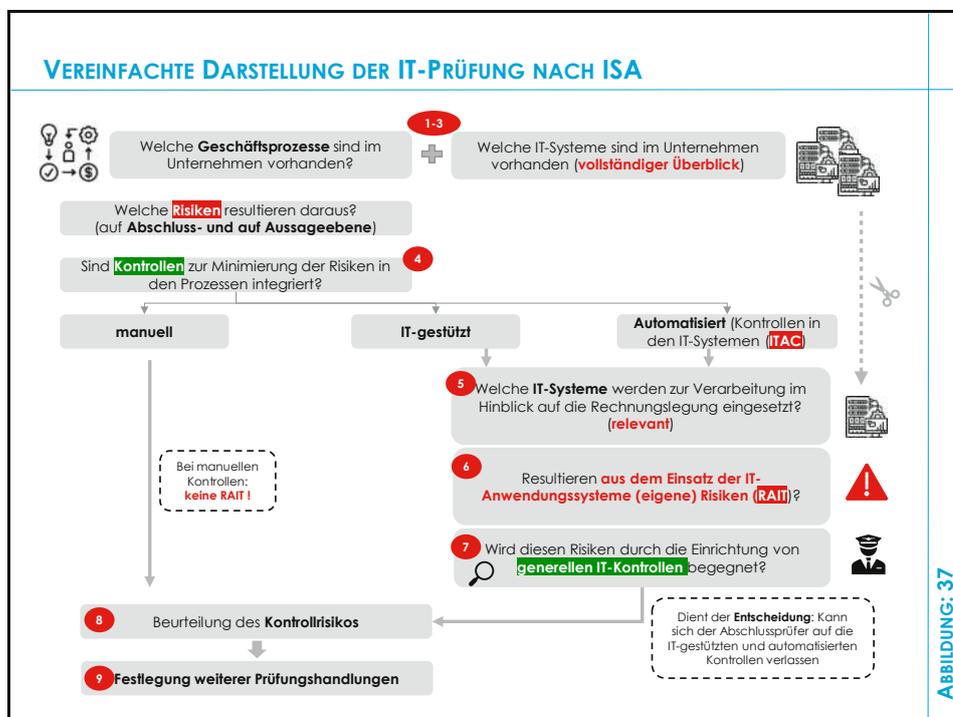


Abbildung 37: Zusammenspiel von RAIT und ITGC

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 6/2:** „Die neun Stufen der IT-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“



siehe Anlagenband

S. #262

Stand: 15.09.2024



siehe
Anlagen-
band

6.7 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/1:**
„Übersicht: Beiträge zu den neuen GoA (ISA [DE]) im Rahmen der UWP-Reihe (Kennzeichnung Bezug zur IT-Prüfung)“
S. #258
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/2:**
„Die neun Stufen der IT-Prüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)“
S. #262
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/3:**
„Risiken aus dem Einsatz von IT und generellen IT-Kontrollen“
S. #263
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/4:**
„Verständnisgewinnung IT-Systeme – Allgemeine Abfragen (Fragebogen für Auftraggeber)“
S. #264
- **AUDfit®-Prüferhilfe 6/5:**
„Modellhafte Darstellung der Verständnisgewinnung über die IT-Anwendungen“
S. #266

Seite #107

THEMA 7:
**Besondere Aspekte der IT-Prüfung
nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)
im Fokus**

AUDFIT[®]
praxis | ortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

7. Welchen Beitrag leisten IT-Kontrollen zur Prüfungssicherheit?

		Seite
7.1	Teil I: Verständnis von den Risiken aus dem Einsatz der IT und den generellen IT-Kontrollen kann Auswirkungen auf die Abschlussprüfung haben	#109
7.1.1	Entscheidung über die Nutzung von Kontrollen zur Erlangung von Prüfungssicherheit	#109
7.1.2	Einschätzung des Kontrollrisikos	#109
7.1.3	Strategie für die Prüfung der vom Unternehmen erstellten Informationen	#109
7.1.4	Beurteilung des inhärenten Risikos auf Aussageebene	#110
7.1.5	Planung weiterer Prüfungshandlungen	#111
7.2.	Teil II: Die Bedeutung der generellen Kontrollen	#111
7.2.1	Feststellungen aus der Verständnisgewinnung über die IT	#111
7.2.2	Umfang der IT-Prüfung abhängig von der Komplexität der IT	#112
7.2.3	Erweiterter Umfang des notwendigen Verständnisses über den Einsatz von IT	#112
7.2.4	Würdigung für ein Verständnis von generellen IT-Kontrollen	#113
7.2.5	Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken	#114
7.3	Teil III: Folgerungen aus Feststellungen zur mangelhaften Wirksamkeit von IT-Kontrollen für das weitere Prüfungsvorgehen	#119
7.3.1	Mögliche Reaktion Nr. 1: Aussagebezogene Prüfungshandlungen und/oder Datenanalysen	#119
7.3.2	Mögliche Reaktion Nr. 2: Feststellung, ob sich Unwirksamkeit überhaupt ausgewirkt hat	#119
7.3.3	Mögliche Reaktion Nr. 3: Prüfung, ob alternative Kontrollen für dasselbe Risiko bestehen	#120
7.3.4	Mögliche Reaktion Nr. 4: Keine Feststellung möglich, dass sich Unwirksamkeit der generellen IT-Kontrolle nicht ausgewirkt hat	#121
7.3.5	Bei Feststellung von Mängeln: ggf. Redepflicht	#121
7.4	AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	#121

7.1 Teil I: Verständnis von den Risiken aus dem Einsatz der IT und den generellen IT-Kontrollen kann Auswirkungen auf die Abschlussprüfung haben

7.1.1 Entscheidung über die Nutzung von Kontrollen zur Erlangung von Prüfungssicherheit

Grundsätzlich ist es aus **Effizienzgründen** sinnvoll,

- im Rahmen der Abschlussprüfung
- **automatisierte Kontrollen** in rechnungslegungsrelevanten IT-Anwendungen zu berücksichtigen und

8. **insoweit die Einzelfallprüfungshandlungen zu reduzieren.**

Sofern der Abschlussprüfer aber feststellt, dass

9. **generelle IT-Kontrollen**

10. **nicht wirksam ausgestaltet** oder

11. **nicht angemessen implementiert** sind

12. hat der Abschlussprüfer **zu entscheiden,**

13. **ob er sich** auf die **Wirksamkeit von automatisierten Kontrollen** in IT-Anwendungen

verlassen kann.⁶⁵

7.1.2 Einschätzung des Kontrollrisikos

Die **andauernde Funktion** von automatisierten Kontrollen in IT-Anwendungen kann u.a. **davon abhängen, wie wirksam** die einschlägigen **generellen IT-Kontrollen** sind.

Sofern der Abschlussprüfer davon ausgeht, dass

- die **generellen IT-Kontrollen**
- **nicht wirksam sind** und z.B. unautorisierte Programmänderungen an den IT-Kontrollen nicht verhindern oder aufdecken,
- kann der Prüfer zu einer **höheren Einstufung des Kontrollrisikos** kommen.⁶⁶

7.1.3 Strategie für die Prüfung der vom Unternehmen erstellten Informationen

In Unternehmen werden zahlreiche **Informationen mittels systemgenerierter Berichte** erstellt, die als Prüfungsnachweise dienen können.

Der Abschlussprüfer kann festlegen, ob er

⁶⁵ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A166 erster Bulletpoint.

⁶⁶ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A166 zweiter Bulletpoint.

- die Kontrollen über systemgenerierte Berichte und
- 14. die **generellen IT-Kontrollen**
 - zur Behandlung der **Risiken**
 - **unangemessener oder unautorisierter Programmänderungen** oder
 - **unmittelbarer Datenänderungen** in den Berichten behandeln

prüfen will.⁶⁷

7.1.4 Beurteilung des inhärenten Risikos auf Aussageebene

In unregelmäßigen Abständen machen **neue rechtliche Vorgaben zur Rechnungslegung bedeutsame oder umfangreiche Programmierungsänderungen** an einer IT-Anwendung notwendig.

Werden derartige **Programmanpassungen** festgestellt, können diese ein **Indikator** sein für

- die Komplexität der neuen Anforderungen und
- deren **Auswirkung auf den Abschluss** des Unternehmens.⁶⁸

Der Abschlussprüfer kann wahrscheinlich davon ausgehen, dass **diese IT-Anwendung** aufgrund der Neuerungen **Risiken aus dem IT-Einsatz** beinhaltet.⁶⁹

7.1.5 Planung weiterer Prüfungshandlungen

Die **Erwartungen** des Abschlussprüfers **über die Wirksamkeit der Funktion der generellen IT-Kontrollen** kann Auswirkungen auf die Planung weiterer Prüfungshandlungen haben.

⁶⁷ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A166 dritter Bulletpoint.

⁶⁸ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A166 vierter Bulletpoint.

⁶⁹ Vgl. IDW Prüfungshinweis: Behandlung des Einsatzes von IT nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) und ISA [DE] 330 (IDW PH 9.315DE.R2019.1 (04.2024)) Tz. 19.

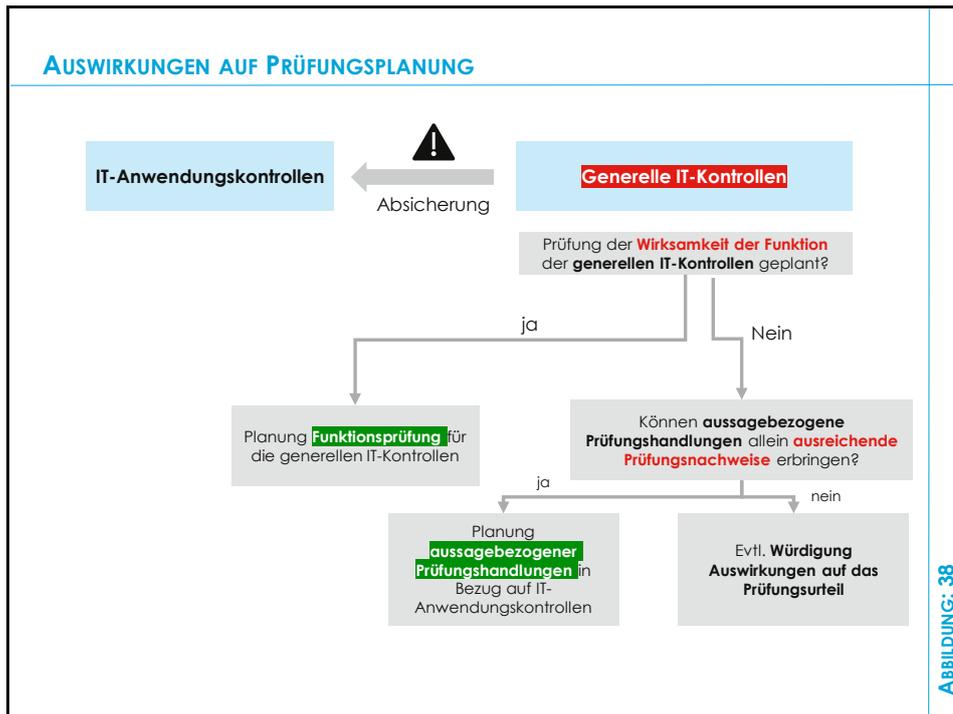


Abbildung 38: Auswirkungen auf die Prüfungsplanung

7.2 Teil II: Die Bedeutung der generellen Kontrollen

7.2.1 Feststellungen aus der Verständniserlangung über die IT

Die Verständniserlangung über die IT ist **Grundlage für das weitere Prüfungsvorgehen** des Abschlussprüfers insbesondere in folgenden Punkten:

- a. Identifizierung von **Risiken aus dem Einsatz von IT**
- b. Die notwendige Beurteilung,
 - ob das Informationssystem
 - die Aufstellung des Abschlusses
 - in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen angemessen unterstützt

ist wiederum Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung von Risiken auf Aussage- und Abschlussebene.

Sofern **Kontrollmängel** festgestellt wurden (z.B. fehlender Changemanagement-Prozess) hat der Abschlussprüfer dies

- zu **würdigen**
- ggf. im **Prüfungsbericht** darüber zu berichten
- ggf. zeitnah **mit den für die Überwachung Verantwortlichen** darüber zu kommunizieren

7.2.2 Umfang der IT-Prüfung abhängig von der Komplexität der IT

Der Umfang der erforderlichen Einbeziehung der IT im Rahmen der Abschlussprüfung hängt wesentlich davon ab,

- wie **komplex** die abgebildeten **wirtschaftlichen Sachverhalte** des Unternehmens und
- damit auch die **Komplexität der eingesetzten IT**

ist.

Je komplexer die IT ist, desto mehr

- IT-Applikationen,
- Datenbanken,
- Schnittstellen usw.

werden eingesetzt und **desto mehr IT-Aspekte** können für die Abschlussprüfung relevant werden.

7.2.3 Erweiterter Umfang des notwendigen Verständnisses über den Einsatz von IT

Der Abschlussprüfer ist verpflichtet, sich ein Verständnis zu verschaffen über die

15. **Informationsverarbeitungstätigkeit** des Unternehmens

16. **einschließlich** der hierfür **genutzten**

- **Daten**
- **Informationen**
- **Ressourcen**
- **Regelungen**

für **bedeutsame** Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Abschlussangaben;

- für die Informationsverarbeitung **relevanten Ressourcen** der Einheit, einschließlich der **IT-Umgebung**.

Zur **IT-Umgebung** gehören auch die

- IT-Anwendungen
- unterstützende IT-Infrastruktur
- IT-Prozesse
- Personal.⁷⁰

⁷⁰ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 12 (g).

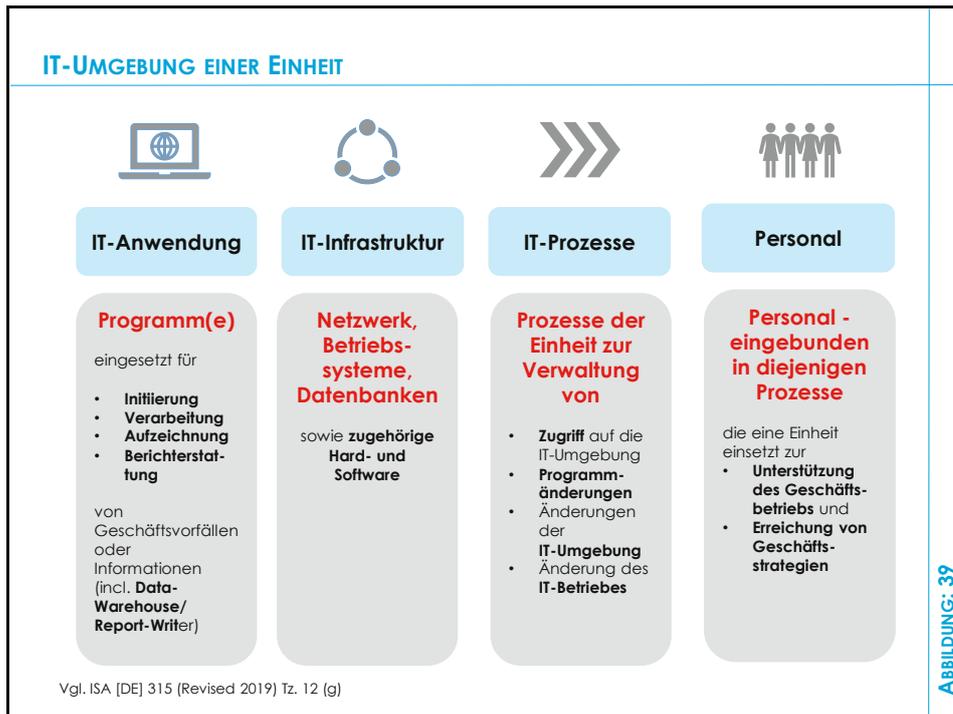


Abbildung 39: IT-Umgebung einer Einheit

Das Informationssystem beinhaltet **auch die Buchführung** als Grundlage für die Erstellung des Abschlusses.

Der Abschlussprüfer ist auf Basis des erlangten Verständnisses **verpflichtet, zu beurteilen**, ob

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

angemessen unterstützt.⁷¹

7.2.4 Würdigung für ein Verständnis von generellen IT-Kontrollen

Anlage 6 des ISA [DE] 315 (Revised 2019) enthält **Sachverhalte**, die für das **Verstehen genereller Kontrollen für die einzelnen Aspekte der IT-Umgebung relevant** sein können.

- IT-Anwendungen
- Datenbank
- Betriebssystem
- Netzwerk

⁷¹ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. 25 (c).

7.2.4.1 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.**

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.

BEISPIELE FÜR RISIKEN AUS KONTROLLEN	
 Risiken aus manuelle Kontrollen	 Risiken aus automatisierten Kontrollen
Weniger zuverlässig als automatisierte Kontrollen, da sie von Menschen ausgeführt werden	Gefahr, dass man sich auf Systeme/Programme verlässt , die - Daten ungenau verarbeiten und/oder - ungenau Daten verarbeiten
Können leichter umgangen , außer Kraft gesetzt werden	Unbefugter Zugriff auf Daten kann zur - Zerstörung von Daten oder - Unsachgemäßen Änderung an Daten führen - Einschließlich Aufzeichnung nicht autorisierter oder nicht vorhandener Transaktionen
Anfällig für einfache Fehler und Irrtümer	IT-Personal kann zu weitreichende Zugriffsberechtigungen erhalten (Aufhebung Funktionstrennung)
Weniger geeignet für hohes oder wiederkehrendes Datenvolumen	Unbefugte Änderung an - Daten in Stammdaten - Systemen oder Programmen
	Versäumnis , notwendige Änderungen an Programmen oder Systemen vorzunehmen
	Unsachgemäßer manueller Eingriff
	Möglicher Datenverlust

ABBILDUNG: 40

Abbildung 40: Beispiele für Risiken aus Kontrollen

7.2.5 Sachgerechte Reaktion auf erhöhte IT-Risiken

Diesen Risiken, die aus den IT-Anwendungen entstehen können, soll **mit den generellen IT-Kontrollen, den ITGCs, begegnet** werden, die übergreifend mehrere Aspekte des IT-Systems betreffen.

Stand: 15.09.2024

Nur wenn der Abschlussprüfer **sichergehen** kann, dass die **generellen IT-Kontrollen wirksam** sind, kann er **entscheiden**, ob er die Wirksamkeit der IT-Anwendungskontrollen prüfen will.

Beispiel:

Die ITGCs sind nicht wirksam ausgestaltet

- weil unautorisierte Programmänderungen
- oder nicht autorisierte Zugriffe auf unternehmensinterne Software von den Kontrollen nicht verhindert werden können oder zumindest aufgedeckt werden.

In diesem Fall kann sich der Abschlussprüfer nicht darauf verlassen, dass die in den IT-Anwendungen implementierten automatisierten Kontrollen wirksam funktionieren.

Ein unautorisierter Zugriff auf die Software könnte deren Funktionalität verändert und damit auch die Zuverlässigkeit der enthaltenen Kontrollmechanismen außer Kraft gesetzt haben.

7.2.5.1 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)
- **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 Rückgriffmöglichkeiten im Falle eines Systemausfalls), uvm.

„**Journal-Entry-Controls**“, kurz JEC, sind Kontrollen im Rahmen der Erfassung von Transaktionen bis zur Überleitung ins Hauptbuch. Dabei kann es sich beispielsweise um Kontrollen im Bereich der

- Schnittstellen,
- der Überwachung von Kontenfindungen,
- Berechtigungen,
- Systemeinstellungen zur Veränderbarkeit von erfassten Transaktionen,
- Änderungsprotokollierung

handeln. Diese JEC sind immer zu prüfen.

Bei den **automatisierten Kontrollen** reicht oft ein „**Test of one**“ für jede Ausprägung, die eine Kontrolle haben kann, aus.

Bei der Ermittlung der Risiken aus der IT und den damit zusammenhängenden generellen IT Kontrollen ist die **Beurteilung der IT-Infrastruktur** von zentraler Bedeutung, zu der unter anderem zählen:

- Zugriffskontrollen/Berechtigungskonzept
- Change-Management
- Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren

7.2.5.2 Aspekt Nr. 1: Berechtigungskonzept

Bei der **Aufbauprüfung** der **Zugriffsrechte** ist zu ermitteln, ob es

- **organisatorische Verfahren zur**
- **Beantragung,**
- **Genehmigung,**
- **Einrichtung**

von Benutzerberechtigungen **in den IT-Systemen** gibt.

Insbesondere in **kleinen und mittleren Unternehmen** wird auf diesen Bereich kein besonderes Augenmerk gelegt, sodass oft **keine ausreichende Funktionstrennung** und insofern erhöhte Risiken aus dem Einsatz der IT vorliegen können.

Sofern hier

- generelle IT-Kontrollen
 - **wirksam** ausgestaltet und
 - angemessen implementiert

sind, um z. B. einen nicht autorisierten Zugriff auf spezielle IT-Anwendungen zu verhindern oder aufzudecken,

so kann folglich das Risiko aus dem Einsatz der IT **wenig schwerwiegende Auswirkungen** auf die Fehleranfälligkeit der Daten haben.

Beispiel:

Erhält ein Mitarbeiter für **mehrere IT-Anwendungen** Berechtigungen, die er gar nicht benötigt, kann dies zu einem erhöhten **Risiko für betrügerische Transaktionen** führen.

Erhält eine Person den Zugriff auf die

- **Bearbeitung von Lieferantenrechnungen und der zugehörigen Zahlungsabwicklung** und
- kann er zudem auch noch die **Stammdaten für Kreditoren inkl. deren Bankverbindung** ändern,

so hätte er die Möglichkeit, missbräuchlich **Scheinrechnungen** einzubuchen.⁷²

7.2.5.3 Aspekt Nr. 2: Change-Management

Durch den zunehmenden Einsatz zahlreicher und komplexer IT-Anwendungen ist für die **Verlässlichkeit der Daten** notwendig, dass

- **Regelungen zur Änderung bzw. Erweiterung** vorhandener IT-Anwendungen
 - **gelten,**
 - **eingehalten** und
 - **dokumentiert**

werden.

Vor allem in kleinen und mittleren Unternehmen werden häufig notwendige **IT-Umstellungen**

- **nur unzureichend getestet und**
- **nicht dokumentiert.**

Damit ist ein Nachvollziehen der **Datenintegrität** nach Umstellung der IT **nur bedingt** möglich.

Dies kann wiederum zu Risiken für die Abschlussprüfung führen.

7.2.5.4 Aspekt Nr. 3: Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren

Für die Absicherung eines **reibungslosen Betriebsablaufs**, auch im Falle eines versehentlichen oder vorsätzlich verursachten

⁷² Vgl. ISA [DE] 240 Tz. A26.

Datenverlusts, ist ein **angemessenes Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren** unabdingbar.

Sofern

- **kein** angemessenes Datensicherungsverfahren (z. B. Mehr-Generationen-Sicherungen und unterschiedliche Auslagerungsorte) und
- kein **Wiederherstellungsszenario** vorgesehen und getestet wurde,

kann hierin ein **erhöhtes Risiko** aus dem Einsatz der IT vorliegen.

BEISPIELE FÜR RISIKEN AUS DEM EINSATZ DER IT (RAIT)		
IT-Prozess	RAIT	Generelle IT-Kontrolle
Zugriffs- bzw. Zugangsverwaltung	Zugriffsberechtigung Nutzer geht über die zur Erfüllung der zugewiesenen Aufgaben notwendigen Zugriffsrechte hinaus (Funktionstrennung nicht eingehalten)	Prüfung Berechtigungskonzept - Funktionstrennung - Super-User...
Change-Management	Vornehmen von unangemessenen und nicht autorisierten Änderungen an IT-Anwendungssystemen, die relevante automatisierte Kontrollen beinhalten z. B. automatisierte Berechnungen, Datenextrahierungen, Berichtslogik	Test und Genehmigung der Änderungen an Anwendungen vor Übertragung vom Test- ins Produktivsystem Beschränkung der Zugriffsrechte für Änderungen an IT-Anwendungen im Produktivsystem
Verwaltung IT-Betrieb	Nicht zeitgerechte Wiederherstellung von Daten bei Systemausfall	Nur autorisierte Nutzer haben Zugriff auf Sicherungsdateien

ABBILDUNG: 41

Abbildung 41: Beispiele für Risiken aus dem Einsatz der IT

Stand: 15.09.2024

7.3 Teil III: Folgerungen aus Feststellungen zur mangelhaften Wirksamkeit von IT-Kontrollen für das weitere Prüfungsvorgehen

Sofern im Rahmen
der Prüfung der **Wirksamkeit der ITGCs**

Mängel festgestellt werden,

- bedeutet dies **nicht automatisch**,
- dass der **Abschlussprüfer** sich
- **auf keine automatisierten Kontrollen**

verlassen kann.

Vielmehr muss der Abschlussprüfer die Feststellungen **im Kontext ihrer Auswirkungen** betrachten.

7.3.1 Mögliche Reaktion Nr. 1: Aussagebezogene Prüfungshandlungen und/oder Datenanalysen

Sofern generelle IT-Kontrollen **mangelhaft** sind, kann dies dazu führen, dass die

- **IT-Anwendungskontrollen nicht richtig arbeiten** und damit
- **Fehler** in der Rechnungslegung

auftreten.

Der Prüfer hat in diesen Fällen ggf. das Kontrollrisiko neu zu beurteilen und weiterführende Prüfungshandlungen durchzuführen.

Er kann in Betracht ziehen:

- Aussagebezogene Prüfungshandlungen zur **Abdeckung eines gewissen Zeitraums**, wenn die generellen IT-Kontrollen nur innerhalb eines bestimmten **Zeitraums** nicht funktioniert haben oder
- Durchführung von **Datenanalysen** (z.B. mit Hilfe von automatisierten Tools und Techniken) zur Prüfung von **spezifischen Sachverhalten**.

7.3.2 Mögliche Reaktion Nr. 2: Feststellung, ob sich Unwirksamkeit überhaupt ausgewirkt hat

Die Feststellung, dass ein Risiko aus dem IT-Einsatz besteht, bedeutet noch lange nicht, dass der befürchtete Schadensfall auch tatsächlich eingetreten ist.

Beispiel: „Praktikant in der IT-Abteilung“

Mangel der ITGC: „Praktikant in der IT-Abteilung hat **dauerhaft Schreibrechte im IT-System“ (Replace/Debugging)**

Dieser Mangel führt isoliert betrachtet **noch nicht zur Außerkraftsetzung** von IT-Anwendungskontrollen.

Vielmehr hat der Abschlussprüfer **zu recherchieren**,

- ob während des Geschäftsjahres diese Berechtigung im Produktivsystem **auch tatsächlich genutzt wurde**.
- Wurde die Zugangsberechtigung genutzt, so hat er weiter zu forschen, ob diese Nutzung **von der verantwortlichen Stelle genehmigt** wurde.
- Sollte dies **nicht** der Fall sein, so hat er zu prüfen, ob die vorgenommenen Änderungen **rechnungslegungsrelevante, automatisierte Kontrollen** betroffen haben.

Hat sich die **Unwirksamkeit nicht ausgewirkt**, kann der Abschlussprüfer davon **ausgehen**, dass die **kontinuierliche Funktion der automatisierten Kontrolle anderweitig nachgewiesen** wurde.⁷³

7.3.3 Mögliche Reaktion Nr. 3: Prüfung, ob alternative Kontrollen für dasselbe Risiko bestehen

Möglicherweise existieren **mehrere Kontrollen**, die **ein und dasselbe Risiko adressieren**. Weist eine Kontrolle Mängel auf, kann sich der Abschlussprüfer evtl. **auf eine andere Kontrolle** stützen.

Beispiel: „Praktikant kann Benutzerrechte vergeben“

Praktikant verfügt über **Rechte zur Vergabe von Buchungsberechtigungen im Finanzbuchhaltungssystem**, obwohl er dazu **nicht autorisiert** ist.

Kontrolle 1: Prüfung, dass **im Berichtszeitraum** von diesem Praktikant **keine** Berechtigungen **vergeben** worden sind (Voraussetzung: **vollständige Protokollierung von Änderungen**)

Kontrolle 2: **Leiter der EDV-Abteilung prüft regelmäßig** die in der Fibu vergebenen Berechtigungen und deckt ggf. unautorisierte Berechtigungsvergaben auf. **Auf diese** regelmäßige **Kontrollmaßnahme** könnte sich der Abschlussprüfer stützen.⁷⁴

⁷³ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A180.

⁷⁴ Vgl. IDW PH 9.315DE.R2019.1 (04.2024) Tz. 67.

7.3.4 Mögliche Reaktion Nr. 4: Keine Feststellung möglich, dass sich Unwirksamkeit der generellen IT-Kontrolle **nicht** ausgewirkt hat

In diesem Fall kann der Abschlussprüfer **nicht** ohne weiteres **davon ausgehen**, dass die identifizierten **automatisierten Kontrollen** während des Geschäftsjahres **wirksam** waren.

Als Reaktion darauf könnte der Prüfer eine **Funktionsprüfung der automatisierten Kontrolle** über den **gesamten Berichtszeitraum** durchführen.⁷⁵

7.3.5 Bei Feststellung von Mängeln: ggf. Redepflicht

Hat der Abschlussprüfer **Mängel** hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit der **automatisierten Kontrollen und/oder der generellen IT-Kontrollen** festgestellt, **kann** es notwendig sein

- Mängel im **Prüfungsbericht** darzustellen und
- In Abhängigkeit von der Schwere des Mangels umgehend das Management bzw. **die für die Überwachung verantwortlichen Personen zu informieren**.⁷⁶

7.4 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 7:**
„Kurzprotokoll zum Ablauf der Prüfung von IT-bezogenen Aspekten im Rahmen der Verständniskennung über die Einheit und das interne Kontrollsystem“



siehe Anlagenband

S. #267

⁷⁵ Vgl. IDWPH 9.315DE.R2019.1 (04.2024) Tz. 67c).

⁷⁶ Vgl. IDWPH 9.315DE.R2019.1 (04.2024) Tz. 69.

Seite #122

THEMA 8:
IKS-Prüfungshandlungen
zur Beurteilung der IT-Risiken
im Bereich „Absatz“ – Darstellung am
praktischen Beispiel der Nexus GmbH

AUDFIT[®]
praxis | ortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

Stand: 15.09.2024

8. IKS-Prüfungshandlungen zur Beurteilung der IT-Risiken im Bereich „Absatz“ – Darstellung am praktischen Beispiel der Nexus GmbH

	Seite
8.1 Einordnung der IKS-Prüfung im Bereich Absatz	# 124
8.2. Design und Implementierung (Schritt 1 bis Schritt 5)	# 126
8.2.1 Schritt 1: Gespräch mit dem Management	# 126
8.2.2 Schritt 2: Würdigung von Prozessbeschreibungen und Arbeitsanweisungen/Internen Richtlinien	# 127
8.2.3 Schritt 3: Überblick über IT-Anwendungen, IT-Umgebung und IT-Abhängigkeiten (Stufe 3 der IT-Prüfung)	# 127
8.2.4 Schritt 4: Fragenkatalog an Prozessverantwortlichen und gleichzeitige Beobachtung	# 123
8.2.5 Schritt 5: Identifizierung von im Geschäftsprozess implementierten Kontrollen (Stufe 4 der IT-Prüfung)	# 130
8.3 Identifizierung der relevanten IT-Anwendungen (Stufe 5 der IT-Prüfung)	# 131
8.4. Identifizierung von Risiken aus dem Einsatz von IT (Stufe 6 der IT-Prüfung)	# 131
8.5. Identifizierung und Prüfung von generellen IT-Kontrollen (Stufe 7 der IT-Prüfung)	# 132
8.6. Wirksamkeitsprüfung von IT-Anwendungskontrollen (Stufe 8 der IT-Prüfung)	# 132
8.6.1 Durchführung von Wirksamkeitsprüfungen	# 132
8.6.2 Ergebnis der Wirksamkeitsprüfung	# 134
8.7 AUDfIT®-Prüferhilfen zu diesem Thema	# 134

Die Nexus GmbH als mittelgroße Kapitalgesellschaft hat Wirtschaftsprüfer Pfiffig beauftragt, die **Jahresabschlussprüfung** für das Geschäftsjahr **2023** durchzuführen.

Eckdaten zur Nexus GmbH:

- Industrieunternehmen
- operative Geschäftstätigkeit in der Herstellung von Dichtungen (produzierendes Gewerbe)

Nachdem Pfiffig sich einen **ersten Überblick** über das Unternehmen verschafft und eine **Risikobeurteilung** vorgenommen hat, leitet der Abschlussprüfer seine Prüfungsstrategie ab und

erstellt die Prüfungsplanung u.a. für den **wesentlichen Geschäftsprozess „Absatz“**.

Hinweis:

In den nachfolgenden Ausführungen finden Sie **zahlreiche praktische Hilfsmittel** (siehe jeweils die Verweise auf die entsprechenden Prüferhilfen) zur Durchführung einer Prüfung des IKS und der IT im Verkaufsprozess. Die Unterlagen enthalten **keine „Musterlösung“**.

8.1 Einordnung der IKS-Prüfung im Bereich Absatz

Nach ISA [DE] 240 hat der Abschlussprüfer von der **Vermutung** auszugehen, dass

- bei der **Erfassung der Umsatzerlöse**
- das unwiderlegbare **Risiko** doloser Handlungen besteht mit der Folge,
- dass das Prüffeld Umsatzerlöse stets als **bedeutsames Risiko** zu behandeln ist.

WP Pfiffig hat somit für dieses Prüffeld

- ein **umfassendes Verständnis über die vorhandenen Kontrollen** bzw. Kontrollaktivitäten in Kontext dieses Geschäftsprozesses zu erlangen
- sowie eine **Aufbauprüfung des IKS im Bereich Absatz** durchzuführen.

Die **Ergebnisse** der Aufbauprüfung für den Bereich Absatz tangieren **neben den Umsatzerlösen auch** folgende Abschlussposten:

- **Forderungen** aus Lieferungen und Leistungen
- **Fertige Erzeugnisse** und Leistungen
- **Erhaltene Anzahlungen**
- Flüssige Mittel
- **Materialaufwand** (Wareneinsatz)

Im Rahmen der Aufbauprüfung sollten bestenfalls **so viel Prüfungsziele wie möglich** abgedeckt werden, um

- **ausreichende Prüfungssicherheit** generieren zu können und
- **aussagebezogene Prüfungshandlungen** auf ein möglichst geringes Maß **reduzieren** zu können.

Die **Prüfungsziele beziehen** sich dabei entweder

- auf **Aussagen** zu Arten von Geschäftsvorfällen oder
- auf Aussagen zu Kontensalden.

ÜBERSICHT PRÜFUNGSZIELE 1/2	
Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen (i. S. d. ISA [DE] 315 (Revised 2019))	
Eintritt	= Geschäftsvorfälle und Ereignisse haben stattgefunden und sind der Einheit zuzurechnen
Vollständigkeit	= Sämtliche aufzeichnende Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden aufgezeichnet
Genauigkeit	= Beträge und andere Daten wurden angemessen aufgezeichnet und damit verbundene Abschlussangaben wurden angemessen bewertet und beschrieben
Periodenabgrenzung	= Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in der richtigen Berichtsperiode aufgezeichnet
Kontenzuordnung	= Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in den richtigen Konten aufgezeichnet
Darstellung	= Geschäftsvorfälle und Ereignisse sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben und damit verbundene Abschlussangaben sind relevant und verständlich

ABBILDUNG: 42

Abbildung 42: Übersicht Prüfungsziele 1/2

ÜBERSICHT PRÜFUNGSZIELE 2/2	
Aussagen zu Kontensalden (i. S. d. ISA [DE] 315 (Revised 2019))	
Vorhandensein	= Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind vorhanden
Rechte und Verpflichtungen	= Die Einheit hält die Rechte an Vermögenswerten und Schulden stellen Verpflichtungen der Einheit dar
Vollständigkeit	= Sämtliche Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden aufgezeichnet
Genauigkeit, Bewertung, Zuordnung	= Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind mit angemessenen Beträgen in den Abschluss aufgenommen
Ausweis	= Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden auf den richtigen Konten aufgezeichnet
Darstellung	= Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben; dazugehörige Abschlussangaben sind relevant und verständlich

ABBILDUNG: 43

Abbildung 43: Übersicht Prüfungsziele 2/2

8.2 Design und Implementierung (Schritt 1 bis Schritt 5)

Im Rahmen der Prüfung von Design und Implementierung interner Kontrollen („Aufbauprüfung“) muss sich WP Pfiffig als Abschlussprüfer einen **Überblick über den Ablauf der Geschäftsprozesse** sowie der **Identifizierung der prozessintegrierten Kontrollen** verschaffen.

Die Aufbauprüfung könnte nach folgenden Schritten durchgeführt werden:

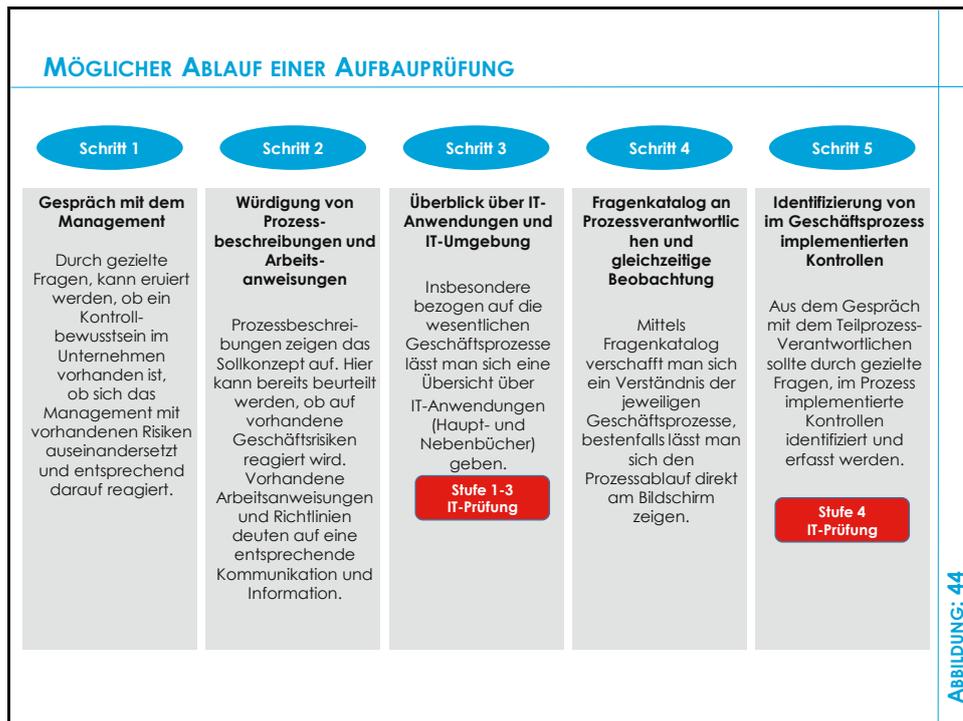


Abbildung 44: Möglicher Ablauf einer Aufbauprüfung

8.2.1 Schritt 1: Gespräch mit dem Management

Durch die Kommunikation mit der Geschäftsleitung kann WP Pfiffig durch **konkrete Fragen** erkennen, ob

- ein **Kontrollbewusstsein** im Unternehmen vorhanden ist und daraus ableiten,
- ob sich das Management **mit den Geschäftsrisiken auseinandersetzt** und
- entsprechend angemessen auf diese **reagiert**.

Hierbei kann er **erste Erkenntnisse** erlangen, in welcher Form **automatisierte oder manuelle Kontrollen** implementiert sind.

WP Pfiffig erlangt aus den vorgelagerten Gesprächen mit dem Management darüber Kenntnis, dass die

- **implementierten Kontrollen im Bereich Absatz**

Stand: 15.09.2024

- im größeren Umfang **automatisiert** sind und
- **Schnittstellen maschineller Natur** sind.

Pfiffig weiß, dass er sich nicht einfach auf die automatisierten Kontrollen verlassen kann.

Er muss auch prüfen, ob das Unternehmen auch Regelungen zu generellen Kontrollen vorgegeben hat, damit die automatisierten Kontrollen überhaupt wirken können.

Damit er nichts übersieht, muss er sich einen **Gesamtüberblick** über den Einsatz der IT bei der Nexus GmbH verschaffen.

8.2.2 Schritt 2: Würdigung von Prozessbeschreibungen und Arbeitsanweisungen/Internen Richtlinien

Durch das Vorhandensein von **Prozessbeschreibungen und Arbeitsrichtlinien/Arbeitsanweisungen** wird ebenfalls aufgezeigt, über welches **Kontrollbewusstsein** das Management verfügt und bereit ist, dies bei den Mitarbeitern zu entwickeln.

Darüber hinaus ist dies zumindest ein **Indiz** dafür, dass das Management sich entsprechend **mit den vorhandenen Risiken laufend auseinandersetzt**.

Arbeitsanweisungen und Prozessbeschreibungen zeigen außerdem auf, dass die **Information und Kommunikation an Mitarbeitern** erfolgt. Hier sollte darauf geachtet werden, dass die Arbeitsanweisungen ein **möglichst aktuelles Datum** aufweisen (letzte Änderungen).

Im Rahmen der Prüfung sind somit vorhandene Prozessbeschreibungen sowie Arbeitsanweisungen einzuholen und zu würdigen (**Soll-Soll- sowie Soll-Ist-Vergleich**).

8.2.3 Schritt 3: Überblick über IT-Anwendungen, IT-Umgebung und IT-Abhängigkeiten (Stufe 3 der IT-Prüfung)

8.2.3.1 Komplexität des IT-Umfeldes entscheidend für Prüfungsumfang

Das Ausmaß der Prüfungshandlungen **hängt u.a. von der Komplexität der IT-Umfeldes** der Nexus GmbH ab. Pfiffig muss sich einen Überblick darüber verschaffen, ob es sich um **Standardsoftware** oder **Individualsoftware** handelt. Beim Vorliegen komplexer IT-Systeme (i.d.R. Individualsoftware) ist die Prüfung von generellen IT-Kontrollen (insb. Kontrollen zum Change-Management) unabdingbar.

Es ist ebenfalls erforderlich, dass sich Pfiffig anhand eines **IT-Handbuchs der Nexus GmbH** mit der **generellen IT-Strategie** der Einheit sowie den **detaillierten Beschreibungen zu den ein-**



siehe
Anlagen-
band

S. #275

zelen IT-Anwendungen auseinandersetzen, um den Umfang der Prüfungshandlungen festzulegen.

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 8/1:**
„Übersicht über die IT-Anwendungen im Unternehmen“

8.2.3.2 Bei Nexus GmbH liegt Standardsoftware vor

Pfiffig konnte aus den genannten Unterlagen und den Gesprächen erfahren, dass es sich bei der eingesetzten Software um **Standardsoftware** handelt und **Änderungen nur in sehr geringem Maße** und nur unter **Einbindung des externen Anbieters** möglich ist.

Pfiffig leitet daraus ab, dass das sog. **Change-Managements** (Änderungsprozess) somit **nicht** geprüft werden muss.

8.2.3.3 Ermittlung der IT-Abhängigkeiten

Damit aus den IT-Anwendungen später die damit zusammenhängenden **Risiken aus dem Einsatz von IT abgeleitet** werden können, muss Pfiffig ermitteln, **wie sehr die einzelnen IT-Systeme voneinander abhängen**.

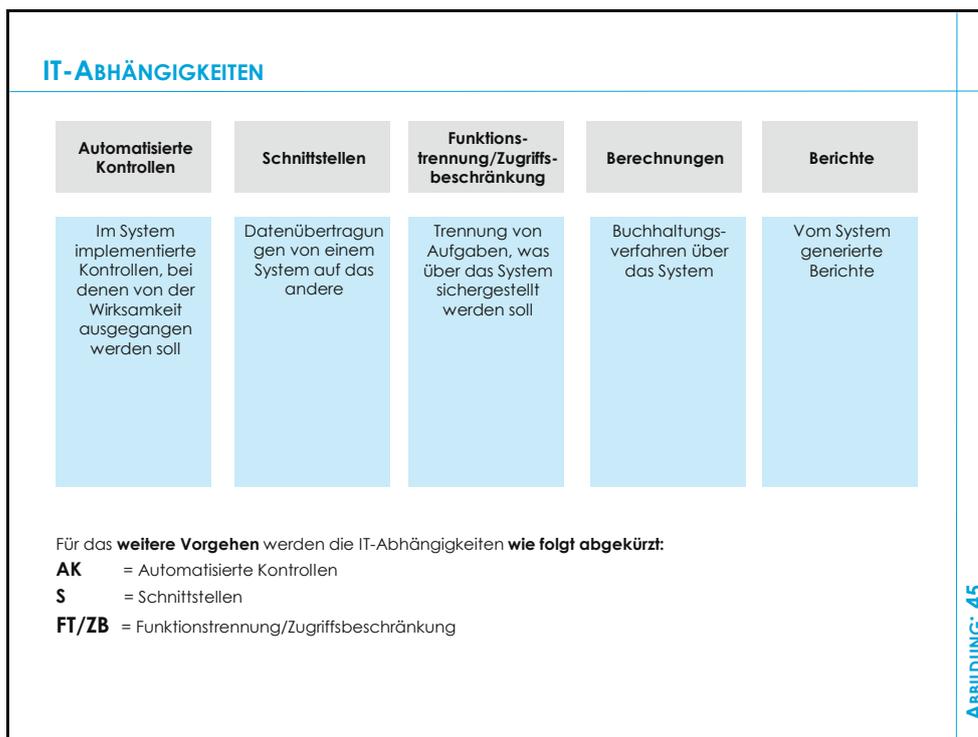


Abbildung 45: IT-Abhängigkeiten

Stand: 15.09.2024

8.2.3.4 Prüfung von Berechtigungen

Da eine **nicht änderbare Standardsoftware** eingesetzt wird und daraus ableitend keine Notwendigkeit einer Prüfung des Änderungsprozesses besteht, **sind** neben

- den **automatisierten Kontrollen** und
- **Schnittstellen**
- **Berechtigungsmanagement**
- physische **Zugriffsbeschränkung**

zu prüfen.

8.2.4 Schritt 4: Fragenkatalog an Prozessverantwortlichen und gleichzeitige Beobachtung

Da nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Soll-Konzept laut Prozessbeschreibungen auch entsprechend gelebt wird, ist es notwendig, im Rahmen von Interviews und Beobachtungen die **tatsächlichen Abläufe der Geschäftsprozesse zu erfassen (sog. Soll-Ist-Vergleich)**.

Anhand von **Beobachtungen der systemseitigen Verarbeitung eines Geschäftsvorfalles** von der Entstehung bis zur Abbildung im Jahresabschluss (**Walkthrough**) gewinnt der Abschlussprüfer ein angemessenes Verständnis.

Den „Walkthrough“ lässt sich der Prüfer beispielweise direkt **systemseitig am Bildschirm zeigen**. Bei automatisierten Abläufen ist dies auch über **Online-Meetings**, bspw. über Teams durch Bildschirm-Teilungen möglich.

Es empfiehlt sich, die jeweiligen Geschäftsprozesse in einzelne **Teilprozesse aufzuteilen**, da in der Regel

- **unterschiedliche Ansprechpartner verantwortlich** sind und
- gegebenenfalls **unterschiedliche IT-Anwendungen**

genutzt werden.

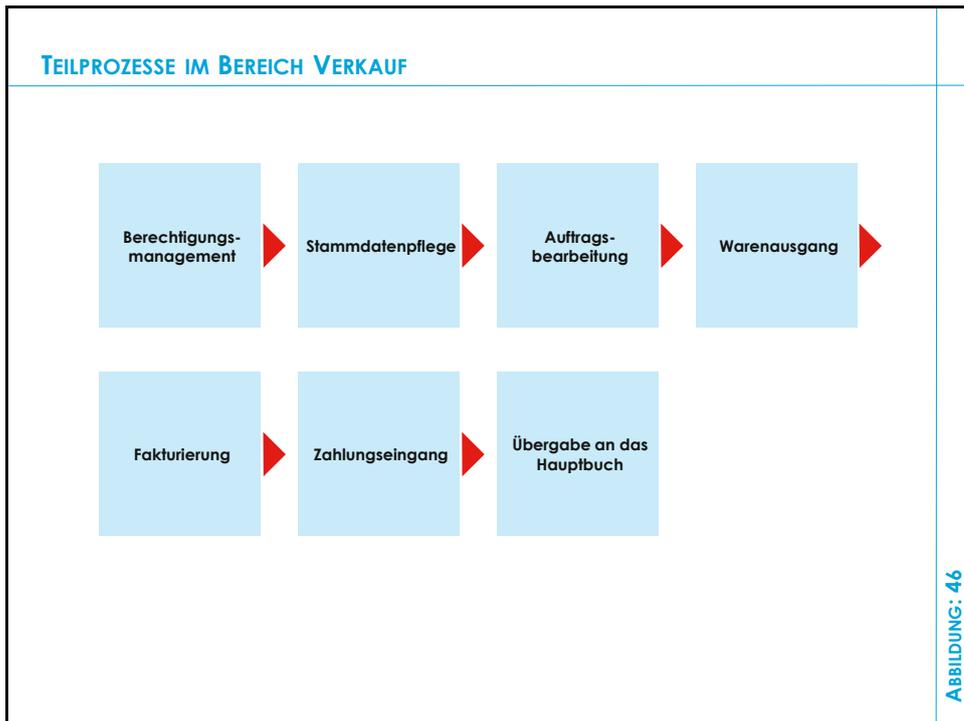


Abbildung 46: Teilprozesse im Verkauf

Nach Festlegung der Teilprozesse sind **mögliche Risiken** hieraus zu eruieren. Hier ist es vorteilhaft, im Vorfeld Überlegungen anstellen,

- **welche Kontrollen erwartbar** sind und
- ob auf entsprechende **Risiken reagiert** wurde und
- somit auch entsprechende **Prüfungsziele abgedeckt**

werden können.

Mittels eines erstellten **Fragebogens** sollte der Teilprozess-Verantwortliche befragt werden. Die Fragen sollten so konkret gestellt werden, dass die **Antworten bereits aufzeigen**, dass **erwartete oder notwendige Kontrollen** zur Abdeckung der Prüfungsziele auch **vorhanden** sind.

Anschließend ist die Aufbauprüfung **zu dokumentieren** und zu **beurteilen**. Dies erfolgt durch Abbilden des Prozessablaufs bestenfalls mit **Screenshots**, um ein besseres Verständnis für einen Dritten zu erlangen. Der Prozessablauf kann beispielsweise als **Fließtext** oder auch **mittels MS Visio** o.a. Programmen erfolgen.

8.2.5 Schritt 5: Identifizierung von im Geschäftsprozess implementierten Kontrollen (Stufe 4 der IT-Prüfung)

Bei der Aufnahme des Geschäftsprozesses sind die darin enthaltenen Kontrollen zu identifizieren. **Relevant** sind die sog. **Key-**

Controls (Schlüsselkontrollen), die so ausgestaltet sind, dass sie die notwendigen Prüfungsziele abdecken können.

Diese Kontrollen sind durch Sie als Abschlussprüfer auf ihre Angemessenheit zu beurteilen, d.h., ob

- diese Kontrollaktivitäten geeignet sind,
- möglichen Risiken vorzubeugen oder
- nachträglich zu verringern und
- Prüfungsziele abdecken zu können.
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/5:**
„Beispiel: Ermittlung von bedeutsamen Kontrollen im Verkaufsprozess“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/2:**
„Beispielhafte, einzelne Kontrollen im Prozess „Verkauf““
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/3:**
„Beispielhafte, automatisierte Kontrollen im Prozess „Verkauf““

Fragenkatalog zur Aufbauprüfung

In den Prüferhilfen finden Sie einen möglichen Fragenkatalog zu den jeweiligen Teilprozessen - ergänzt um beispielgebende mögliche Antworten durch die verantwortlichen Ansprechpartner der Nexus GmbH sowie den dabei identifizierten Kontrollen – dargestellt.

- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/6:**
„Beispiel: Ermittlung von Kontrollen im Verkaufsprozess der Nexus GmbH“

8.3 Identifizierung der relevanten IT-Anwendungen (Stufe 5 der IT-Prüfung)

WP Pfiffig hat dann die **prüfungsrelevanten IT-Anwendungen** zu identifizieren, **auf die sich die Nexus GmbH** bei der Verarbeitung ihrer Finanzinformationen im Bereich des Verkaufsprozesses **verlässt**.

- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/4:**
„Beispielhafte, relevante IT-Anwendungen im Prozess „Verkauf““

8.4 Identifizierung von Risiken aus dem Einsatz von IT (Stufe 6 der IT-Prüfung)

WP-Pfiffig kann eine beispielhafte Übersicht zur Ermittlung der Risiken aus dem Einsatz der IT zur Befragung und Prüfung bei der Nexus GmbH anwenden.

- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/7:**
„Ermittlung von Risiken aus dem Einsatz der IT“



siehe Anlagenband

S. #279

S. #276

S. #277



siehe Anlagenband

S. #281



siehe Anlagenband

S. #278



siehe Anlagenband

S. #285

Stand: 15.09.2024

8.5 Identifizierung und Prüfung von generellen IT-Kontrollen (Stufe 7 der IT-Prüfung)

Zur Prüfung der generellen IT-Kontrollen greift WP Pfiffig auf die **Anlage 6 des ISA [DE] 315 (Revised 2019)** zurück und beurteilt die einzelnen, in Frage kommenden generellen Kontrollen.

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 8/8:**
„Modellhafte Darstellung der Verständniskerngewinnung über die IT-Anwendungen. Beispiel für generelle IT-Kontrollen (ITGC) als Reaktion aus dem IT-Einsatz (RAIT)“

Zwischenergebnis

In Bezug auf die Nexus GmbH kommt WP Pfiffig zum Ergebnis, dass die vorhandenen **generellen IT-Kontrollen angemessen ausgestaltet, implementiert und wirksam** sind. Er kann sich somit auf die automatisierten Kontrollen in den jeweils relevanten IT-Anwendungen bei der Abschlussprüfung stützen.

8.6 Wirksamkeitsprüfung von IT-Anwendungskontrollen (Stufe 8 der IT-Prüfung)

8.6.1 Durchführung von Wirksamkeitsprüfungen

8.6.1.1 Tatsächliche und kontinuierliche Wirksamkeit

Im Rahmen der Funktionsprüfung wird WP Pfiffig die **Kontrollen in den IT-Anwendungen** daraufhin testen, ob diese **auch tatsächlich und kontinuierlich durchgeführt** werden (Beurteilung der Wirksamkeit).

Der Umfang der Stichprobe des Kontrolltests ist u.a. davon abhängig, ob es sich um eine manuelle oder automatische Kontrolle handelt.

8.6.1.2 Automatisierte Kontrollen

Automatisierte Kontrollen können z.B. in der Live-Version am Bildschirm dargestellt werden. Als Nachweis des Kontrolltests wird ein Screenshot eingeholt, bspw. bei Anzeigen einer Fehlermeldung. Hier ist ein Stichprobenumfang von 1 ausreichend (**Test of One**).

8.6.1.3 Revolvierende Durchführung von Kontrolltests

Kontrolltests müssen nicht zwingend jährlich durchgeführt werden, sondern können in einem **3-Jahres-Turnus** erfolgen.

Es gibt jedoch bestimmte Tatbestände, bei denen ein Kontrolltest **jährlich** erfolgen muss:



siehe
Anlagen-
band

S. #287

- **bedeutsames** Risiko
- bedeutsame **Änderungen** der Kontrolle **im Vergleich zum Vorjahr**
- die **anderen Komponenten** des IKS sowie die **generellen IT-Kontrollen** sind **nicht wirksam**

Die Wirksamkeit der Kontrollen ist über den ganzen Berichtszeitraum zu gewährleisten.

Werden **Kontrolltests vor Abschlussstichtag** durchgeführt, müssen im Rahmen eines **Updates** nach Bilanzstichtag für den verbleibenden Zeitraum Prüfungsnachweise eingeholt werden.

Handelt es sich um eine automatisierte Kontrolle, bei der ein sog. **Test of One** ausreichend ist, ist sicherzustellen, dass die Kontrolle **keine bedeutsame Änderung im verbleibenden Zeitraum** unterlag. Ein erneuter Test nach Bilanzstichtag ist dann nicht notwendig.

Es empfiehlt sich, das Ergebnis der Funktionsprüfung in einer sogenannten **Risiko-Kontroll-Matrix** darzustellen.

MÖGLICHE INHALTE EINER RISIKO-KONTROLL-MATRIX					
Titel	Risiko	Ziel	Kontrolle	Prüfungsziele	Häufigkeit
Titel der Kontrolle	Welches Risiko kann durch die Kontrolle abgedeckt werden?	Was im Unternehmen mit der Kontrolle erreicht werden soll	Beschreibung der Kontrolle	Welche Prüfungsziele kann ich mit dieser Kontrolle erreichen?	Je öfter einer Kontrolle durchgeführt wird, umso höher muss die Stichprobe sein
maschinell/ manuell	vorgelagert/ nachgelagert	Umfang der Stichprobe	Durchführung des Kontrolltests	Ergebnis des Kontrolltests	
Wie erfolgt die Kontrolle, manuell oder systemseitig?	Findet die Kontrolle innerhalb des Workflows statt oder wird diese nachträglich, außerhalb des eigentlichen Prozesses durchgeführt?	Bei systemseitigen Kontrollen ist ein Test ausreichend. Manuelle Kontrollen bedürfen einer Stichprobe im höheren Umfang. Der Umfang ist dabei abhängig von der Häufigkeit der Kontrolle	In welchem Jahr der Abschlussprüfung der Kontrolltest durchgeführt wurde	Beschreibung, ob die Kontrolle tatsächlich so durchgeführt wird (Wirksamkeit)	

ABBILDUNG: 47

Abbildung 47: Mögliche Inhalte einer Risiko-Kontroll-Matrix

- **AUDfIT®-Prüferhilfe 8/9:**
„Risiko-Kontroll-Matrix Verkaufsprozess (Auszug)“



siehe Anlagenband

S. #289

Stand: 15.09.2024

8.6.2 Ergebnis der Wirksamkeitsprüfung

Es ist erkennbar, dass der Prozess der Nexus GmbH größtenteils von **automatischen Kontrollen geprägt** ist. Im Rahmen der Funktionsprüfungen konnte die **Wirksamkeit** sämtlicher Kontrollen nachgewiesen werden. Die Prüfungsziele konnten dabei fast vollständig abgedeckt werden.

Sie als Abschlussprüfer können somit daraus eine **hohe Kontrollverlässlichkeit** ableiten, die Sie im weiteren Verlauf der Prüfung berücksichtigen.

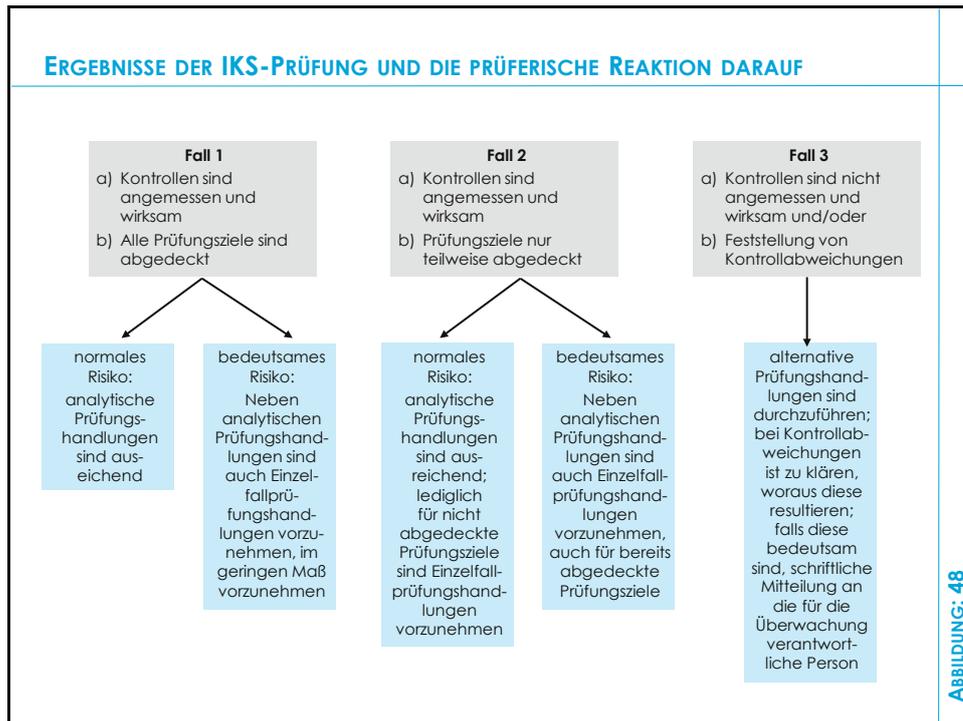


Abbildung 48: Ergebnisse der IKS-Prüfung und die prüferische Reaktion darauf

8.7 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/1:**
„Übersicht über die IT-Anwendungen im Unternehmen“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/2:**
„Beispielhafte, einzelne Kontrollen im Prozess „Verkauf““
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/3:**
„Beispielhafte, automatisierte Kontrollen im Prozess „Verkauf“““
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/4:**
„Beispielhafte, relevante IT-Anwendungen im Prozess „Verkauf““



siehe Anlagenband

S. #275

S. #276

S. #277

S. #278

- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/5:** S. #279
„Beispiel: Ermittlung von bedeutsamen Kontrollen im Verkaufsprozess“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/6:** S. #281
„Beispiel: Ermittlung von Kontrollen im Verkaufsprozess der Nexus GmbH“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/7:** S. #285
„Ermittlung von Risiken aus dem Einsatz der IT“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/8** S. #287
„Modellhafte Darstellung der Verständnisingewinnung über die IT-Anwendungen. Beispiel für generelle IT-Kontrollen (ITGC) als Reaktion aus dem IT-Einsatz (RAIT)“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/9:** S. #289
„Risiko-Kontroll-Matrix Verkaufsprozess (Auszug)“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/10:** S. #291
„Prüfung IKS Auftragsabwicklung, Fakturierung“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/11:** S. #293
„Prüfung IKS Debitoren, Zahlungseingänge“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 8/12:** S. #295
„Prüfung IKS Geldverkehr“

THEMENBEREICH V

PRAKTIKERWISSEN RECHNUNGSLEGUNG

Seite #137

THEMA 9:
Prüfung von
nahestehenden Personen
nach ISA [DE] 550

AUDFIT[®]
praxisfortbildungen
wirtschaftsprüfung
www.audfit.de

Stand: 15.09.2024

9. Prüfung von nahe stehenden Personen nach ISA [DE] 550

	Seite	
9.1	Bedeutung	#139
9.2.	Transaktionen und Beziehungen zu nahe stehenden Personen	#140
9.2.1	Fachlicher Hintergrund	#140
9.2.2	Wer ist „nahe stehend“	#141
9.2.3	Marktüblichkeit von Transaktionen	#142
9.2.4	Worin kann ein Problem bestehen?	#142
9.3	Prüfungshandlungen	#143
9.3.1	Vorgehensweise	#143
9.3.2	Verständnisgewinnung	#142
9.3.3	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, um ein Verständnis für die Kontrollen zu gewinnen	#144
9.3.4	Kontinuierliche Aufmerksamkeit während der Prüfung	#145
9.4	Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	#146
9.5	Reaktionen auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen	#147
9.5.1	Allgemeine Anforderungen	#147
9.5.2	Reaktionen bei der Identifizierung zuvor nicht erkannt-ter/angegebener Personen oder bedeutsamer Transaktionen	#147
9.5.3	Bedeutsame Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs	#148
9.6	Angaben zur Durchführung der Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen	#149
9.6.1	Parameter der Marktüblichkeit	#149
9.6.2	Nachweis der Marktüblichkeit	#149
9.7	Beurteilung der Erfassung und Angabe von identifizierten Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen	#150

Stand: 15.09.2024

	Seite
9.8	Berichterstattung im Zusammenhang mit nahestehenden Personen #150
9.8.1	Anhangangabe nach § 285 Nr. 21 HGB #150
9.8.2	Einzelangaben #151
9.8.3	Umfang der Angabepflicht #151
9.8.4	Vereinfachungen #152
9.8.5	Größenabhängige Erleichterungen #153
9.9	Beispiele aus der Praxis #153
9.10	AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema #154

9.1 Bedeutung

Der Abschlussprüfer hat ein Urteil darüber abzugeben, dass der Abschluss frei von wesentlichen Fehlern ist. Im Rahmen der Vorbereitung seiner Abschlussprüfung hat er eine **Identifizierung und Beurteilung von Risiken** durchzuführen, die zu wesentlichen falschen Darstellungen im Abschluss oder Anhang führen könnten.

Ein hohes Risiko ist **grundsätzlich bei Geschäften mit nahestehenden Personen und Unternehmen** anzunehmen.

Das **erhöhte Risiko** besteht u.a. darin, dass Geschäfte mit nahestehenden Personen

- nicht bzw. **nicht vollständig und ordnungsmäßig verbucht** oder
- die **Konditionen** der Geschäfte **nicht angemessen** (im Drittvergleich)

sind.

Geschäfte mit nahestehenden Personen können möglicherweise in persönlichen Motiven (Begünstigung und ggf. Untreue) begründet sein und damit Indizien für **dolose Handlungen** sein. Auch dieser Aspekt ist in der Prüfungsplanung und der daraus abgeleiteten Prüfungsstrategie von Bedeutung.

Schlussendlich hat der Abschlussprüfer auch **die Vollständigkeit der Anhangangaben** zu prüfen. Eine Anhangsangabe erfordert Angaben zu Geschäften mit nahestehenden Personen.⁷⁷

⁷⁷ § 285 Nr. 21 HGB

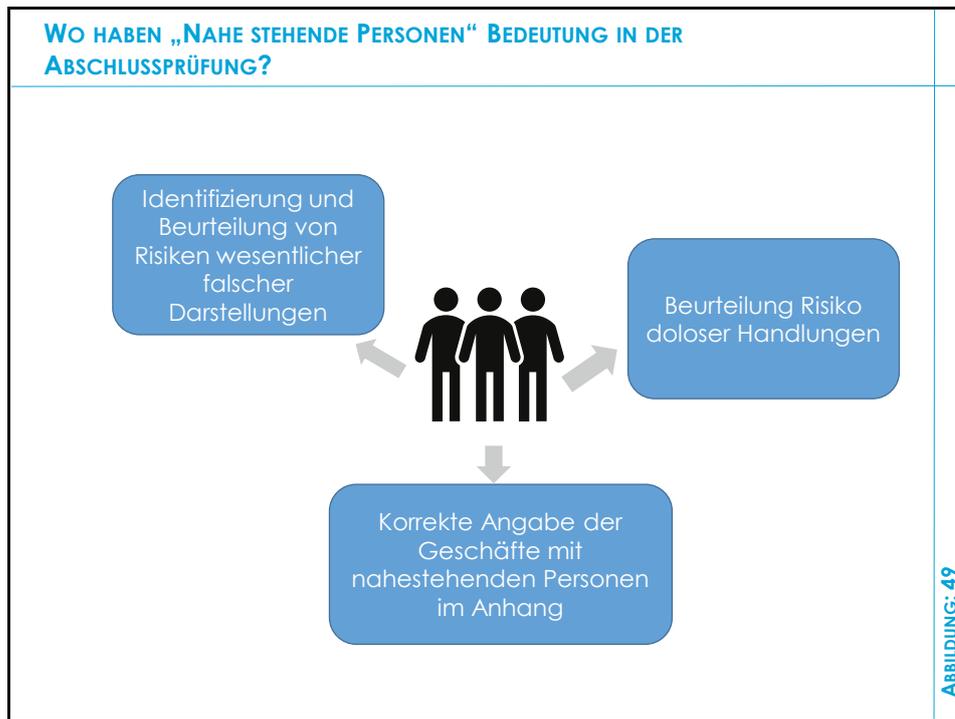


Abbildung 49: Wo haben „nahe stehende Personen“ Bedeutung in der Abschlussprüfung?

Zusätzliche Aktualität gewinnt die Prüfung der nahestehenden Personen dadurch, dass die Anhangangaben zu den nahestehenden **Personen einer der Schwerpunkte der Abschlussdurchsicht der WPK** sein wird.

9.2 Transaktionen und Beziehungen zu nahe stehenden Personen

9.2.1 Fachlicher Hintergrund

Transaktionen und Beziehungen zu **nahe stehenden Personen können, aber müssen nicht zu höheren Risiken** wesentlicher falscher Angaben im Jahresabschluss führen.

Ursachen für das höhere Risiko liegen beispielsweise in den unter Umständen

- größeren und
- komplexeren Verflechtungen

von Beziehungen und Strukturen.

Wer **nahe stehend** ist, **ist nicht unabhängig** voneinander. Dies kann dazu führen, dass auch dolose Handlungen leichter begangen werden können.

Diesen Umstand muss der Abschlussprüfer berücksichtigen **und folglich Identizusätzliche Prüfungshandlungen vornehmen**. Da

hier ein höheres inhärentes Risiko vorliegt, ist eine **kritische Grundhaltung** besonders wichtig.

9.2.2 Wer ist „nahe stehend“

Wer nahe stehend im Sinne des ISA [DE] 550 ist, ist dem nachfolgenden Schaubild zu entnehmen.

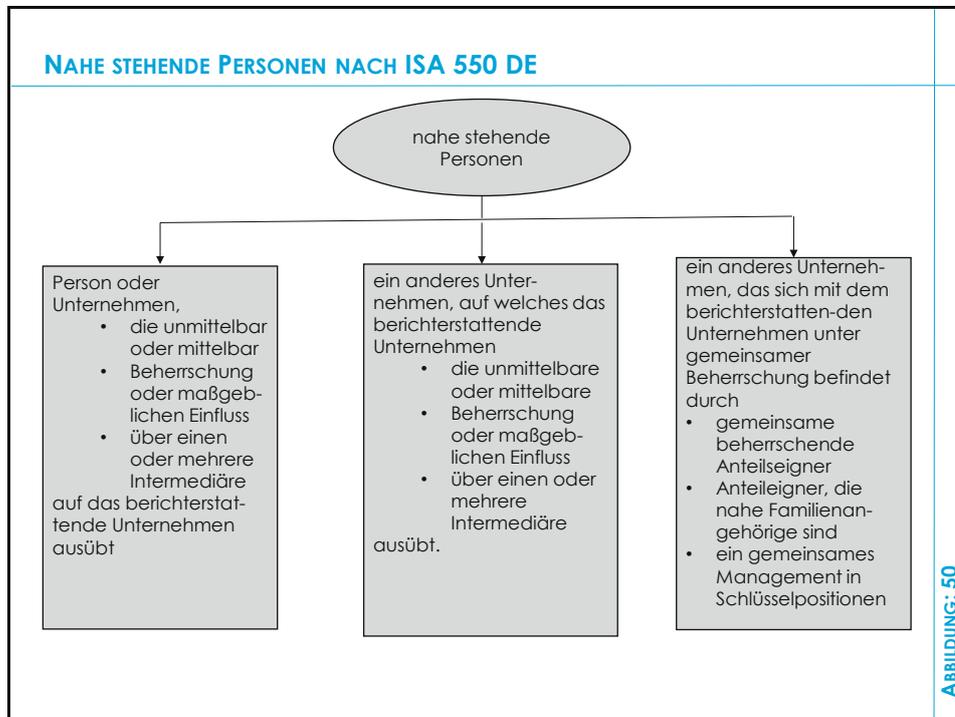


Abbildung 50: Nahe stehende Personen

Unternehmen sind beispielsweise nahe stehend,

- wenn sie einer Unternehmensgruppe angehören, und zwar als
 - Mutterunternehmen
 - Tochterunternehmen oder
 - Schwesterunternehmen
- wenn die Unternehmen demselben Dritten gehören

Natürliche Personen oder nahe Familienangehörige sind beispielsweise nahe stehend, wenn

- der die berichtende Gesellschaft beherrscht oder
- maßgeblichen Einfluss ausübt.

Zu den nahen Familienangehörigen gehören beispielsweise

- **Lebenspartner**
- eigene **Kinder** oder solche des Lebenspartners
- andere **wirtschaftlich abhängige Personen**, die **im Haushalt** mit wohnen.

9.2.3 Marktüblichkeit von Transaktionen

Transaktionen sind dann **marktüblich**, wenn diese zwischen zwei Parteien ausgehandelt werden, die

1. **vertragswillig** sind
2. **unabhängig voneinander handeln**
3. **eigene Interessen verfolgen** und
4. **nicht nahe stehend** sind

Davon **abzugrenzen** sind **Transaktionen**, die **zwischen nahe stehenden Personen** stattfinden. **Doch auch diese Transaktionen sind nicht zwingend marktunüblich.**

Viele Transaktionen zwischen nahe stehenden Personen finden **im gewöhnlichen Geschäftsverkehr** statt.

Diese Transaktionen werden regelmäßig **zu üblichen Bedingungen abgewickelt**. In diesem Fall bergen sie möglicherweise **kein höheres Risiko** wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss als Geschäfte unter fremden Dritten.

ABER:

Es sind aber auch Fälle denkbar, in denen das **Risiko** wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen deutlich höher ist.

Dies betrifft **Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsablaufs**, wie z. B.

- **Unternehmensumstrukturierungen**
- Geschäfte **ohne** (angemessene) **Gegenleistung**
- Gewährung **ungewöhnlich hoher Preisnachlässe**
- Verkäufe mit **Rückkaufverpflichtungen**
- Transaktionen im Rahmen von Verträgen, bei denen sich die Bedingungen vor deren Ablauf geändert haben

9.2.4 Worin kann ein Problem bestehen?

Nahe stehende Personen sind gegenseitig nicht unabhängig. Es ist denkbar, dass eine der beiden Parteien ihren Einfluss auf die andere Person ausübt oder sie gar beherrscht.

Beispiele für Beherrschung:

- **Unmittelbare oder mittelbare Kapitalbeteiligung**
- Finanzielle Beteiligungen
- **Familiäres Verhältnis**

Insbesondere die Beherrschung bedeutet auch, dass die **Möglichkeit** besteht, **Einfluss auf die beherrschte Person auszuüben**. Dieses wiederum ist bei der

- Identifizierung und Beurteilung von wesentlichen falschen Darstellungen oder
 - dolosen Handlungen
- von großer Bedeutung für den Abschlussprüfer.

9.3 Prüfungshandlungen

9.3.1 Vorgehensweise

Prüfungshandlungen zu nahe stehenden Personen sind in den verschiedenen Phasen der Prüfung vorzunehmen:

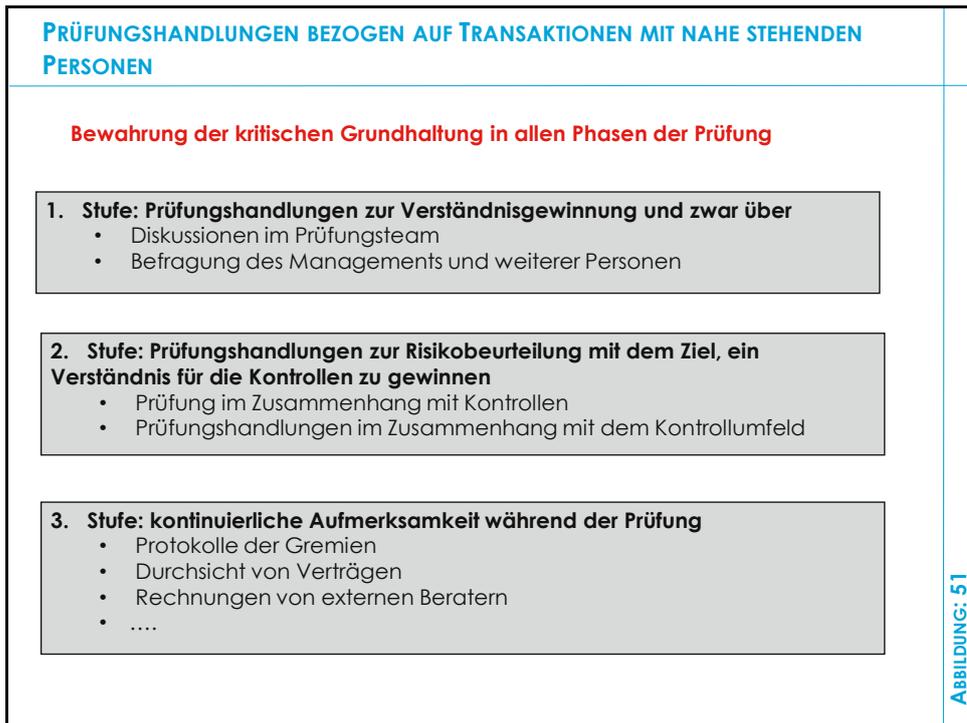


Abbildung 51: Prüfungshandlungen bezogen auf Transaktionen mit nahe stehenden Personen

9.3.2 Verständniserlangung

Vorrangig geht es hierbei darum, ein Verständnis über die Beziehungen von nahe stehenden Personen und deren gemeinsamer Transaktionen zu gewinnen.

Um diese Informationen zu gewinnen, sind die folgenden Aktivitäten denkbar:

- **Diskussionen im Prüfungsteam**
 - **Art und Umfang der Beziehungen**
 - **Transaktionen** mit nahe stehenden Personen
 - Beibehaltung einer **kritischen Grundhaltung** während der gesamten Prüfung

- Sachverhalte, die auf **nicht identifizierte oder angegebene Sachverhalte** bezogen auf nahestehende Personen **hindeuten**, wie z. B. komplexe Organisation, Zweckgesellschaften...)
- **Aufzeichnungen und Dokumente**, die auf kritische Sachverhalte hinweisen können
- **Problembewusstsein des Unternehmens** bezogen auf eine ordnungsgemäße Rechnungslegung und Risiken des Außerkraftsetzens relevanter Kontrollen
- **Befragung des Managements sowie weiterer Personen** zu
 - den nahe stehenden Personen – **Umfang und wer** es ist
 - **ggf.** in Form einer **Veränderungsliste zum Vorjahr**
sind diese nicht bekannt oder unvollständig, stellen Befragungen des Managements Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung dar
 - **Beziehungen mit gemeinsamer Beherrschung**
 - Personen, mit denen bedeutsame Transaktionen durchgeführt werden oder mit denen gemeinsame Ressourcen genutzt werden.

9.3.3 Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, um ein Verständnis für die Kontrollen zu gewinnen

9.3.3.1 Prüfung im Zusammenhang mit Kontrollen

Ziel der Befragungen die die Verständniskernung für die Kontrollen, die für die folgenden Zwecke im Unternehmen eingerichtet sind:

- **Identifikation, Erfassung und Angabe** von **Beziehungen** und **Transaktionen** von **nahe stehenden Personen**
- ob diese **in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen stehen**
- **Autorisierung** (vorherige Festlegung von Kriterien) bzw. **Genehmigung** (Anerkennung von erfolgten Transaktionen) **von solchen Transaktionen oder Vereinbarungen**

Es ist zu prüfen, ob **andere Personen Kenntnisse zu Transaktionen und Beziehungen mit nahe stehenden Personen haben**. Mögliche Personen sind beispielsweise

- die für die **Überwachung Verantwortlichen**, also beispielsweise der Aufsichtsrat
- Mitarbeiter der **Buchhaltung**
- **Interne Revision**
- Interne Rechtsabteilung

Insbesondere für die Personen, die das Unternehmen überwachen, ist es möglich, die vollständigen Informationen vom Management zu erhalten.

9.3.3.2 Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit dem Kontrollumfeld

Schließlich können die Prüfungshandlungen auch die **Würdigung des Kontrollumfelds** beinhalten.

Beispiele hierfür sind:

- Schaffung und Durchsetzung eines **Ethik-Kodexes**
- **Regelungen** zur zeitnahen und transparenten Schaffung von Verantwortlichen **für die**
 - **Identifizierung,**
 - Aufzeichnung und
 - Angabe solcher Daten
- Einrichtung **regelmäßiger Kontrollen**, z. B. eine interne Revision
- **aktives Ansprechen** von problematischen **Fragestellungen** durch die Geschäftsführung

Es ist aber auch denkbar, dass das Kontrollumfeld nicht oder nur begrenzt eingerichtet ist.

Mögliche Gründe, warum sind Kontrollen nicht (wirksam) vorgesehen oder eingerichtet sind:

- das Management misst **diesen Kontrollen keine Bedeutung** zu
- **Vermeidung der Preisgabe sensibler/privater Informationen**
- **kein Verständnis** für dementsprechende Abschlussangaben

Hinweis:

Der Abschlussprüfer muss aus solchen Feststellungen **prüferische Konsequenzen** ziehen.

Zu berücksichtigen ist auch, dass das **Außerkräftsetzen von Kontrollen regelmäßig** einhergeht mit **Manipulationen in der Rechnungslegung**.

Anreize und **Gelegenheiten steigen** in dem Umfang, in dem die **nahe stehenden Personen Einfluss in das Unternehmen nehmen können**.

9.3.4 Kontinuierliche Aufmerksamkeit während der Prüfung

Die geforderte Aufmerksamkeit ist während der Prüfung **aufrechtzuerhalten**.



Besonders aufmerksam ist erforderlich hinsichtlich **Veränderungen** und bislang **nicht bekannte Vereinbarungen** bzw. **Informationen**.

Hilfreich können dabei sein;

- **externe Bestätigungen** von Banken oder Anwälten
- **Protokolle der Gremien**
- **Verträge** außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs
- **Rechnungen von externen Beratern**
- Berichte **der internen Revision**
- **Bürgschaften**

Aufmerksamkeit gilt aber auch bezüglich bedeutsamer Transaktionen **außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlauf** wie

- Umstrukturierungen,
- Verkäufe mit hohen Preisabschlägen,
- Verkäufe mit Rückkaufverpflichtung.

9.4 Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Wesentlich ist die

- **Identifizierung**
- **Beurteilung**

von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und die Feststellung, ob die daraus resultierenden Risiken bedeutsam sind.

Hinweis:

Nach ISA [DE] 550 Tz. 18 sind identifizierte **bedeutsame Transaktionen** mit **nahe stehenden Personen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** als Geschäftsvorfälle mit **bedeutsamen Risiken** zu behandeln.

Bestehen **Risikofaktoren für dolose Handlungen** mit nahe stehenden Personen, **muss dies im Rahmen von ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei der Beurteilung von dolosen Handlungen“ berücksichtigt werden.**

Ein Beispiel für **Hinweise auf Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund doloser Handlungen sind

- **ungewöhnlich hohe Fluktuation** im oberen Management
- ungewöhnlich hohe Fluktuation bei fachlichen Beratern
- **Einbindung von Mittelpersonen** bei bedeutsamen Transaktionen **ohne wirtschaftlichen Grund**

9.5 Reaktionen auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen

9.5.1 Allgemeine Anforderungen

Wenn **Risiken identifiziert** wurden, müssen **weitere Prüfungshandlungen** geplant und durchgeführt werden.

Ziel ist es, **Prüfungsnachweise** zu den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu erhalten.

In **Abhängigkeit** von der **Art der Risiken** und der **sonstigen Umstände** sind

- **Art,**
- **zeitliche Einteilung und**
- **Umfang der Prüfungshandlungen**

festzulegen.

Beispiele für **aussagebezogene Prüfungshandlungen** bei bedeutsamen Risiken:

- **externe Bestätigungen** von involvierten Personen wie Banken, Bürgen o.a.
- **Bestätigungen von nahestehenden Personen** über die Transaktionen mit Angaben zu
 - Zielen,
 - Bedingungen,
 - Beträgen, etc.

Beispiele für **Prüfungshandlungen** bei der **Gefahr von dolosen Handlungen** bei der Existenz von nahestehenden Personen mit dominantem Einfluss:

- **Befragung** des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen
- Durchsicht von **Berichten von anonymen Hinweisgebern** (wenn vorhanden)

9.5.2 Reaktionen bei der Identifizierung zuvor nicht erkannter/angegebener Personen oder bedeutsamer Transaktionen

Die **Reaktion** bei der Identifizierung von **zuvor nicht erkannten oder angegebenen Personen** oder **bedeutsamer Transaktionen mit nahe stehenden Personen** vollzieht sich in **sechs Schritten**:

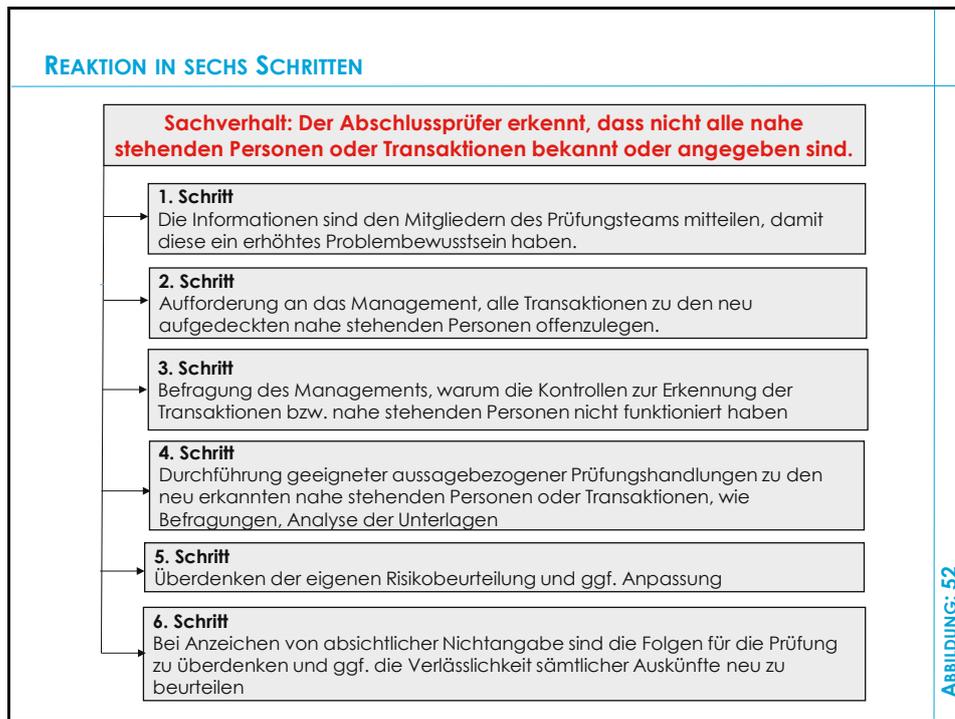


Abbildung 52: Reaktion in sechs Schritten

9.5.3 Bedeutsame Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs

Für diesen Fall wurde bereits festgestellt, dass hier **die Gefahr für ein bedeutsames Risiko deutlich höher ist als bei Transaktionen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr.**

Daher sind hier auch besondere Maßnahmen zu treffen.

9.5.3.1 Einsichtnahme in Verträge

Zunächst einmal muss der Abschlussprüfer **Einsicht in die Verträge nehmen**, die den Transaktionen zugrunde liegen, und zwar bezogen auf ihren

- **wirtschaftlichen Hintergrund** (ggf. mit Blick auf Manipulationen der Rechnungslegung)
 - Übermäßige Komplexität der Transaktion
 - ungewöhnliche Abwicklung
 - ungewöhnliche Konditionen wie Zinssätze, Stellung von Sicherheiten o.ä.
 - ohne ersichtlichen Grund für den Abschluss des Vertrages
- **Einklang der Vertragsbedingungen mit den Erklärungen** des Managements
- **zutreffende Erfassung und Angabe** entsprechend der Rechnungslegungsgrundsätze.

9.5.3.2 Nachweis der Autorisierung

Darüber hinaus werden Prüfungsnachweise benötigt, aus denen die **Autorisierung und Genehmigung angemessenen nachgewiesen** wird.

Fehlen diese kann das auf ein Vorliegen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen wegen doloser Handlungen oder Irrtümern hinweisen.

Hinweis:

Autorisierungen oder Genehmigungen können aber auch aufgrund von **kollusivem Zusammenwirken** der nahe stehenden Personen zustande gekommen sein.



9.6 Angaben zur Durchführung der Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen

Behauptet das Management, dass die **Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen** durchgeführt wurde, müssen **darüber ausreichende Prüfungsnachweise erlangt werden**.

Können diese Nachweise nicht geliefert werden, kann das implizit bedeuten, dass alle Transaktionen zu marktunüblichen Bedingungen abgewickelt werden.

9.6.1 Parameter der Marktüblichkeit

Welche Bedingungen müssen untersucht werden, um die Marktüblichkeit zu bestimmen?

- **Preis**
- **Gebühren**
- **Kreditbedingungen**

9.6.2 Nachweis der Marktüblichkeit

Das Management muss das Vorliegen der Marktüblichkeit belegen. Das geschieht beispielsweise durch den **Vergleich der Bedingungen mit identischen oder vergleichbaren Transaktionen mit fremden Dritten**.

Der Abschlussprüfer muss die von dem Management gegebenen Auskünfte auf

- Richtigkeit,
- Vollständigkeit und
- Relevanz

überprüfen.

9.7 Beurteilung der Erfassung und Angabe von identifizierten Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen

Nach Durchführung der Prüfung muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob die **Transaktionen zu nahe stehenden Personen**

- **den Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechend,**
- **zutreffend** und
- **vollständig**

angegeben worden sind.

Die Wesentlichkeit einer Angabe zu nahe stehenden Personen bestimmt sich **nach ISA [DE] 450**.

Danach bestimmt **sich die Wesentlichkeit aus der Sicht des Nutzers**. Ob die Angabe für ihn bedeutsam ist, hängt von verschiedenen Faktoren ab, beispielsweise vom

- Preis oder von der
- Art der Beziehungen.

9.8 Berichterstattung im Zusammenhang mit nahestehenden Personen

9.8.1 Anhangangabe nach § 285 Nr. 21 HGB

Über die deutschen Ergänzungen („Add-on´s“) zum ISA [DE] 550 werden die nach HGB notwendigen Anhangangaben nach § 288 Nr. 21 HGB berücksichtigt.

Hinweis:

Nach § 285 Nr. 21 HGB sind im Anhang anzugeben:

„zumindest **die nicht zu marktüblichen Bedingungen** zustande gekommenen **Geschäfte**, soweit sie wesentlich sind, **mit nahe stehenden Unternehmen und Personen**, einschließlich Angaben zu Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind; ausgenommen sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen; Angaben über Geschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern die getrennte Angabe für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage nicht notwendig ist.

9.8.2 Einzelangaben

9.8.2.1 Kriterium Nr. 1: Geschäfte

Geschäfte sind in diesem Zusammenhang relativ weit gefasst zu sehen, also alle **zwei- oder mehrseitigen Geschäfte aller Art**, die sich auf die **Finanzlage des Unternehmens** auswirken, wie z. B.

- **Käufe und Verkäufe** von
 - Grundstücken und/oder Gebäuden
 - fertigen oder unfertigen Waren
- Bezug oder Erbringung von **Dienstleistungen**
- **Finanzierungen**
- Gewährung von **Bürgschaften** oder anderen **Sicherheiten**
- **Dauerschuldverhältnisse** wie Mieten, Leasing, Personalge-
stellung

Dies gilt **unabhängig davon, ob die Geschäfte innerhalb oder außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs** anfallen.

Der Begriff ist sehr weit gefasst und umfasst alle Geschäfte, **sofern es sich um solche mit nahe stehenden Personen handelt**.

9.8.2.2 Kriterium Nr. 2: Marktunüblichkeit der Geschäfte

Dabei handelt es sich um solche Geschäfte mit nahe stehenden Personen, die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind.

Es reicht aber wohl aus, **wenn nur eine Bedingung nicht marktüblich ist**. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn ein **Darlehen** zwar **verzinst** wird, aber **keine Sicherheiten** zu stellen sind.

Diese Konstellation allein birgt schon Gefährdungspotenzial für die Finanzlage. Maßstab ist jeweils ein Drittvergleich.

Es sind sowohl sich positiv als auch sich negativ auswirkende Geschäfte zu nennen.

Beurteilungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Das gilt gleichermaßen, wenn es sich um Dauergeschäfte handelt.⁷⁸

9.8.3 Umfang der Angabepflicht

9.8.3.1 Information Nr. 1: Angaben zur Art der Beziehung

Die **Angaben sind zu klassifizieren**, für Unternehmen und natürliche Personen in

⁷⁸ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar 12. Auflage, Grottel zu § 285 Tz. 620 ff.

- **Beherrschung**
- **Gemeinschaftliche Führung**
- **Maßgeblicher Einfluss.**

Bei **Privatpersonen** ist zusätzlich die Stellung zum Unternehmen mit anzugeben, also **beispielsweise ein Familienangehöriger**.

Maßgeblich für die Angabe ist die **Stellung zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses**.

Hinweis:

Es ist **weder anzugeben**, ob es sich um **eine mittelbare oder unmittelbare Beziehung** handelt, **noch sind Namen anzugeben**.

9.8.3.2 Information Nr. 2: Angaben zu den Geschäften

Hier sind **drei Angaben** zu liefern:

3. **Art der Geschäfte**

Das ist eine eindeutige Angabe des Geschäfts, wie z. B. Verkauf oder Dauerschuldverhältnis

4. **Wert des Geschäftes**

Erwartet wird eine eindeutige Angabe des Geschäftes, also das vereinbarte Gesamtentgelt. Bei Dauerschuldverhältnissen ist sowohl der auf das Geschäftsjahr entfallende Entgelt als auch das auf die Restlaufzeit entfallende Entgelt zu nennen.

5. **Weitere Angaben für den Fall, dass dies für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist**

Beispiele hierfür wären

- eine ungewöhnlich lange Bindungsdauer oder
- ein ungewöhnlich hohes Volumen.⁷⁹

9.8.4 Vereinfachungen

9.8.4.1 Unterlassen von Angaben

Nicht anzugeben sind solche Geschäfte zwischen Unternehmen, die mittel- oder unmittelbar zu 100 % miteinander verbunden und **in einen Konzernabschluss einbezogen** sind.

Die Voraussetzungen sind **in IDW RS HFA 33 Tz. 2** konkretisiert:

- **Unmittelbarer bzw. mittelbarer Anteilsbesitz von 100 %**
- Vorliegen von Jahresabschlüssen, die **dem HGB entsprechend**

⁷⁹ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar 12. Auflage, Grottel zu § 285 Tz. 630 ff.

- **aufgestellt**
- **geprüft**
- **offengelegt**

sind.

9.8.4.2 Zusammenfassung von Geschäften

Angaben zu Geschäftsarten können **zusammengefasst** werden, wenn die **ausdrückliche Nennung** für die **Beurteilung der Finanzlage von untergeordneter Bedeutung** ist. Gemeint mit Geschäftsarten sind die Art der Verträge, also beispielsweise Verkäufe, Vermietung, Finanzierung

9.8.5 Größenabhängige Erleichterungen

Kleine Kapitalgesellschaften i.S. des HGB müssen gemäß § 288 Abs. 1 HGB **keine Angabe** zu Transaktionen mit nahe stehenden Geschäften machen.

Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind unter **eingeschränkten Bedingungen** von der Angabepflicht **befreit**. Grundsätzlich sind sie von Angaben zu marktunüblichen Bedingungen befreit, es sei denn, diese Geschäfte sind direkt oder indirekt mit

- Gesellschaftern
- Unternehmen, an denen die Gesellschaft selbst eine Beteiligung hält
- Mitgliedern der Geschäftsführung, des Aufsichts- oder Verwaltungsrats

geschlossen.

Hinweis:

Damit entfällt beispielsweise die Angabepflicht für Geschäfte mit Angehörigen.

9.9 Beispiele aus der Praxis

Eine Angabe könnte zum Beispiel wie folgt aussehen:

„Für Bankkredite eines unserer Tochterunternehmen wurde entgeltlich eine Bürgschaft durch uns abgegeben.“

Je nach Umfang der geforderten Angaben ist eine tabellarische Übersicht denkbar:

In EUR	Gesellschafter	Beteiligungsunternehmen	Organmitglieder
Verkäufe	300.000,00	0,00	50.000,00
Gegebene Garantien	0,00	500.0000,00	0,00
Erhaltene Garantien	250.000,00	0,00	0,00



siehe Anlagenband

S. #298

S. #299

9.10 AUDfit®-Prüferhilfen zu diesem Thema

- **AUDfit®-Prüferhilfe 9/1:**
„Übersicht nahestehende Personen“
- **AUDfit®-Prüferhilfe 9/2:**
„Checkliste Nahestehende Personen – individuelle Prüfungshandlungen“

Seite #155

THEMA 10:
Anhang in der Praxis:
Die Prüfung des
Verbindlichkeitspiegels nebst
Angabe zu den Sicherheiten



10. Anhang in der Praxis: Die Prüfung des Verbindlichkeitsspiegels nebst Angabe zu den Sicherheiten

		Seite
10.1	Gesetzliche Grundlagen	#157
	10.1.1 Primäre gesetzliche Vorgaben: „davon-Vermerk“ in Bilanz	#457
	10.1.2 Alternativer Ausweis in Anhang (Regelfall)	#157
10.2	Zielsetzung des Gesetzgebers	#158
	10.2.1 Darstellung der künftigen Finanzlage	#158
	10.2.2 Offenlegung der Hingabe von Sicherheiten	#158
10.3	Stellenwert innerhalb des Anhangs	#158
10.4	Inhalt der Anhangangabe	#159
	10.4.1 Definitionen / Begriffsbestimmungen	#159
	10.4.2 Weitergehende praxisrelevante fachliche Erläuterungen	#161
10.5	Beschaffung der erforderlichen Informationen im Unternehmen	#164
10.6	Best Practice: Richtig aufstellen / erstellen	#164
	10.6.1 Praxistipps zu Zweifelsfragen in der Praxis / Fehlern vorbeugen	#164
	10.6.2 Exkurs in die Praxis (Schlecht-Beispiele)	#166
	10.6.3 Exkurs in die Praxis (Gut-Beispiel)	#168
10.7	Einzelanhangangaben effizient prüfen (Revision oder Abschlussprüfung)	#168
	10.7.1 Risikobeurteilung	#168
	10.7.2 Wesentlichkeit	#169
	10.7.3 Beispiel zur Vorgehensweise bei einer Wesentlichkeitsbeurteilung	#169
	10.7.4 Prüfungshandlungen (Auswahl)	#170

Stand: 15.09.2024

10. Anhang in der Praxis: Die Prüfung des Verbindlichkeitsspiegels
nebst Angabe zu den Sicherheiten

10.1 Gesetzliche Grundlagen

10.1.1 Primäre gesetzliche Vorgaben: „davon-Vermerk“ in Bilanz

Die im Verbindlichkeitspiegel (Standardfall in der Bilanzierungspraxis) geforderten Angaben ergeben sich aus den folgenden gesetzlichen Vorgaben:

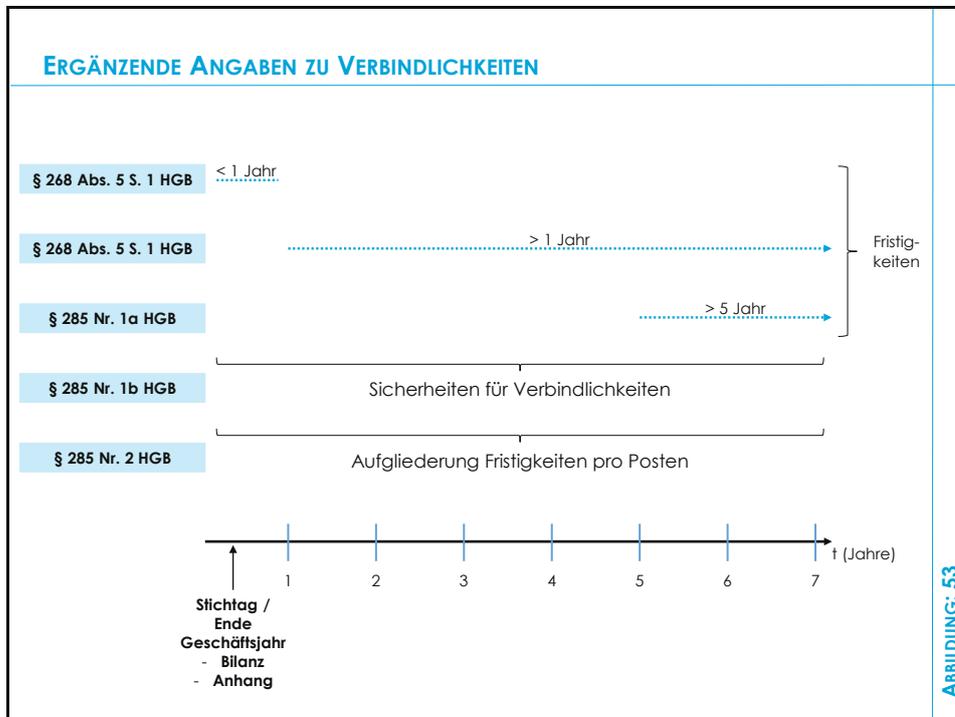


Abbildung 53: Ergänzende Angaben zu Verbindlichkeiten

- **§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB:**
„Angabe der davon-Vermerke in der Bilanz, bezogen auf die Restlaufzeiten: Beträge mit einer Restlaufzeit
 - bis zu einem Jahr,
 - mit mehr als einem Jahr“
- **§ 285 Nr. 1 und 2 HGB:**
„Angabe
 - der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von **mehr als fünf Jahren** (Nr. 1a) und
 - die gewährten **Sicherheiten** (Nr. 1b) und
 - der **Aufgliederung** der in Nr. 1 genannten Posten für jeden Posten der Verbindlichkeiten (Nr. 2)“

10.1.2 Alternativer Ausweis in Anhang (Regelfall)

Die alternative Möglichkeit des Ausweises der **davon-Vermerke** nach § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB im **Anhang** ergibt sich hingegen **nicht unmittelbar aus dem Gesetz**.

Sie wird vielmehr aus **§ 265 Abs. 7 Nr. 2 HGB abgeleitet**, da sich durch die tabellarische Übersicht die Klarheit und Übersichtlichkeit der Angaben erhöht.

10.2 Zielsetzung des Gesetzgebers

Die Angabe des Verbindlichkeitsspiegel dient der **Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Finanz- und Liquiditätslage und deren Besicherung**.

10.2.1 Darstellung der künftigen Finanzlage

Durch die im Verbindlichkeitsspiegel vermittelten Angaben wird der Adressat des Jahresabschlusses in die Lage versetzt, einerseits zu beurteilen, in welchem

- **zeitlichen Rahmen** und
- **Umfang Verbindlichkeiten**

zu **tilgen** sind, und welche Mittelabflüsse in der Zukunft damit verbunden sind.

10.2.2 Offenlegung der Hingabe von Sicherheiten

Andererseits liefert der Verbindlichkeitsspiegel Informationen darüber, welche Vermögensgegenstände durch die Hingabe von **Sicherheiten** dem allgemeinen Zugriff der Gläubiger entzogen sind.

10.3 Stellenwert innerhalb des Anhangs

Bei den im Verbindlichkeitsspiegel gelieferten Angaben handelt es sich um solche, die „**Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage**“ liefern.

Gleichzeitig handelt es sich um eine Angabe, die

- sowohl als **originär** anzusehen ist, und zwar bezogen auf die Angaben **nach § 285 Nr. 1 und 2 HGB** (Gesamtbetrag und pro Posten > 5 Jahre)
- als auch als **derivativ**, bezogen auf die Angaben **nach § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB** („davon“-Vermerke > 1 Jahr).

Hinweis:

„**Originär**“ ist eine Anhangangabe dann, wenn sich die Verpflichtung zu einer Angabe im Anhang unmittelbar aus den § 284 bzw. 285 HGB ergibt.

„**Derivativ**“ ist eine Angabe hingegen, wenn ein Wahlrecht besteht, die Angabe in der Bilanz **oder** im Anhang zu nennen.

Die Unterscheidung ist wichtig für die Frage der verpflichtenden Angabe von Vorjahreswerten (vgl. hinten).

10.4 Inhalt der Anhangangabe

10.4.1 Definitionen / Begriffsbestimmungen

10.4.1.1 Angaben nach § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB – Restlaufzeiten

Zu jedem Posten der Verbindlichkeiten, also **§ 266 Abs. 3 C HGB, und zwar**

- „C 1 Anleihen
- C 2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- ~~C 3 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen~~
- C 4 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- C 5 Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
- C 6 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- C 7 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- C 8 Sonstige Verbindlichkeiten“

muss (einzeln) der Betrag vermerkt werden, **der eine Restlaufzeit** von

- **bis zu einem Jahr aufweist** und
- **mehr als einem Jahr.**

Die **erhaltenen Anzahlungen** nehmen hierbei eine Sonderrolle ein.

Diese werden zwar, sofern sie nicht offen von den Vorräten abgesetzt werden, auch unter § 266 Abs. 3 C HGB ausgewiesen.

Eine Verpflichtung für die erhaltenen Anzahlungen, Restlaufzeiten anzugeben, besteht nicht⁸⁰.

⁸⁰ Vgl. Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar 12. Aufl., zu § 268 Tz. 35

In der Praxis erfolgt dennoch oft aus „Vereinfachungsgründen“ ein entsprechender Ausweis (Vervollständigung der Tabelle).

Aus **§ 265 Abs. 2 HGB** ergibt sich, dass bei Bilanz- und GuV-Angaben **jeweils der Vorjahresbetrag** angegeben werden muss, **Dies gilt entsprechend auch für die davon-Vermerke.**

10.4.1.2 Angaben nach § 285 Nr. 1 HGB

Nach **§ 285 Nr. 1a HGB** ist der **Gesamtbetrag** der Verbindlichkeiten zu nennen, der eine Restlaufzeit **von mehr als fünf Jahren** beträgt.

Nach **§ 285 Nr. 1b HGB** sind die folgenden Informationen zu liefern:

- **Gesamtbetrag** der besicherten Verbindlichkeiten
- Betrag, der durch **Pfandrechte oder ähnliche Rechte** gesichert ist
- alle Angaben jeweils unter **Angabe der Art und Form der Sicherheiten**

Bezogen auf die **Angabe der Sicherheiten** gilt Folgendes:

- **Es reicht nicht**, zu schreiben, dass Grundschulden bestehen. Vielmehr wird beispielweise eine Angabe gefordert, dass die Verbindlichkeiten gegenüber **Kreditinstituten im Umfang von x Euro** durch Grundschulden gesichert sind.
- Bei den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bestehen regelmäßig Absicherungen durch **Eigentumsvorbehalt**, die zu nennen sind.

Hinweis:

Streng genommen wären somit für die Gesamtbeträge keine Vorjahreswerte anzugeben.

Die meisten Unternehmen wählen jedoch eine Tabellenform, in der auch für den Gesamtbetrag der Vorjahreswert angegeben wird.

Anders als bei den Angaben in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung müssen **bei originären Anhangangaben keine Vorjahresbeträge genannt** werden.

Die Verpflichtung zur Angabe der Vorjahreszahlen ergibt sich bei den davon-Vermerken aus § 265 Abs. 2 S. 1 HGB, der ausschließlich Bilanz und GuV nennt.⁸¹

Eine entsprechende generelle Vorschrift zum Anhang existiert nicht.

⁸¹ Vgl. WPH16. Aufl., Tz. F 288

10.4.1.3 Angaben nach § 285 Nr. 2 HGB – Detaillierungsgrad

Darüber hinaus wird nach **§ 285 Nr. 2 HGB** eine **Aufgliederung** der nach Nr. 1 (a) und (b) geforderten Beträge **auf die einzelnen Kategorien von Verbindlichkeiten** gefordert.

Es ist zu jeder zu nennenden Verbindlichkeitskategorie **gesondert** zu vermerken, welche betragsmäßigen Anteile davon eine Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren aufweist.

Von der Verpflichtung zur Aufgliederung der Angabe auf jeden Posten sind nach **§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB** aber **nur große und mittelgroße Kapitalgesellschaftern** betroffen.

10.4.2 Weitergehende praxisrelevante fachliche Erläuterungen

10.4.2.1 Laufzeiten und Fristen

Nicht entscheidend für die anzugebenden Laufzeiten sind die **Vertragslaufzeiten** von Darlehensverträgen oder anderen Verträgen.

Es zählen alleine **die tatsächlichen Fälligkeiten**. Entscheidend ist, wann einzelne Teilbeträge einer Verbindlichkeit zurückzahlen sind.

Beispiel:

Darlehen, gewährt durch ein Kreditinstitut:

- Darlehenshöhe: 1 Mio. Euro
- Auszahlung: 01.12.2022
- Tilgung: jährlich 100.000,00 zum 30.11.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2022 ist das Darlehen wie folgt auszuweisen:

31.12.2022 €	bis zu einem Jahr	über ein Jahr	mehr als fünf Jahre
Richtig	100.000,00	900.000,00	500.000,00
Falsch	0,00	0,00	1.000.000,00

10.4.2.2 Umfang der Verbindlichkeiten – Sonderrolle „Erhaltene Anzahlungen“

Erhaltene Anzahlungen werden zwar nach dem Gliederungsschema des § 266 Abs. 3 C 3 HGB unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen.

Dieser „Verbindlichkeitsposten“ fällt aber **nicht unter die Angabepflicht innerhalb des Verbindlichkeitsspiegels, da sie nicht zu Auszahlungen** führen.

10.4.2.3 Angabe von Sicherheiten zu den Verbindlichkeitsposten

Als Sicherheiten, die für Verbindlichkeiten hingegeben werden, kommen beispielsweise in Betracht:

- **Grundpfandrechte**
- **Pfandrechte** an Forderungen oder Wertpapieren
- **Sicherungsübereignungen** oder -abtretungen
- **Eigentumsvorbehalte**
- Nießbrauch
- echte Pensionsgeschäfte.

Genannt werden müssen **auch**

- **Eigentumsvorbehalte** oder
- sonstige branchenübliche Pfandrechte.

Bei Eigentumsvorbehalten **reicht es aber in der Regel aus, hierüber in allgemeiner Form zu berichten.**

Beispiel:

„Es bestehen Eigentumsvorbehalte im üblichen Rahmen.“

Nicht gefordert ist ein zahlenmäßiger Umfang der gewährten Sicherheiten, so dass hierfür keine gesonderten Überlegungen zu Bewertungen erforderlich sind.

10.4.2.4 Muster eines Verbindlichkeitspiegel

Allgemein wird der folgende Aufbau vorgeschlagen:⁸²

⁸² Vgl. z. B. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Auflage, zu § 285 Tz. 38

MUSTER VERBINDLICHKEITSSPIEGEL – VARIANTE 1

Art der Verbindlichkeit	Mit einer Restlaufzeit von			Summe	gesicherte Beträge	Art der Sicherheit
	bis zu 1 Jahr	über 1 Jahr	davon über 5 Jahre			
Verbindlichkeiten gegenüber KI	100.000,08	699.999,76	299.999,44	799.999,84	799.999,84	Grundschulden
(Vorjahr)	235.721,62	799.299,84		1.035.021,46		
Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	2.870.536,44	0,00		2.870.536,44	*	*
(Vorjahr)	3.018.929,99	0,00		3.018.929,99		
Sonstige Verbindlichkeiten	1.284.333,51	500.000,00	500.000,00	1.784.333,51	750.000,00	Sicherungsüber-eignungen Maschinen
(Vorjahr)	2.051.628,30	750.000,00		2.801.628,30		
= GESAMT	4.254.870,03	1.199.999,76	799.999,44	5.454.869,79	1.549.999,84	
= GESAMT Vorjahr	5.306.279,91	1.549.299,84		6.855.579,75		

Es bestehen Eigentumsvorbehalte im üblichen Rahmen.

ABBILDUNG: 54

Abbildung 54: Muster Verbindlichkeitsspiegel – Variante 1

In der Praxis findet sich auch häufig die folgende Darstellungs-variante:

MUSTER VERBINDLICHKEITSSPIEGEL – VARIANTE 2

Art der Verbindlichkeit	Mit einer Restlaufzeit von			Summe	gesicherte Beträge	Art der Sicherheit
	bis zu 1 Jahr	über 1 Jahr aber weniger als 5 Jahre	über 5 Jahre			
Verbindlichkeiten gegenüber KI	100.000,08	400.000,32	299.999,44	799.999,84	799.999,84	Grundschulden
(Vorjahr)	235.721,62	399.300,40	399.999,44	1.035.021,46		
Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	2.870.536,44	0,00	0,00	2.870.536,44	*	*
(Vorjahr)	3.018.929,99	0,00	0,00	3.018.929,99		
Sonstige Verbindlichkeiten	1.284.333,51		500.000,00	1.784.333,51	750.000,00	Sicherungsüber-eignungen Maschinen
(Vorjahr)	2.051.628,30	250.000,00	500.000,00	2.801.628,30		
= GESAMT	4.254.870,03	400.000,32	799.999,44	5.454.869,79	1.549.999,84	
= GESAMT Vorjahr	5.306.279,91	649.300,40	899.999,44	6.855.579,75		

Es bestehen Eigentumsvorbehalte im üblichen Rahmen.

Hinweis: Hier kann die in § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB geforderte Angabe von Verbindlichkeiten von mehr als einem Jahr durch einfache Addition der Spalten „über ein Jahr, aber weniger als 5 Jahre“ und „über 5 Jahre“ ermittelt werden.

ABBILDUNG: 55

Abbildung 55: Muster Verbindlichkeitsspiegel – Variante 2

Beide Varianten **unterscheiden** sich nur hinsichtlich der Spalte mit der roten Überschrift.

Stand: 15.09.2024

In **Variante 2** wird die **gesetzlich geforderte Bilanzangabe** „davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr“ nicht explizit **geliefert**.

Diese Angabe ist **jedoch durch einfache Addition** der Spalten 3 und 4 zu **ermitteln, womit die gesetzlichen Anforderungen an die Anhangangabe erfüllt sind**.⁸³

10.5 Beschaffung der erforderlichen Informationen im Unternehmen

Um die erforderlichen Angaben und Informationen als Abschlussprüfer ermitteln, bzw. prüfen zu können, müssen die nachfolgend aufgezählten Unterlagen vorgelegt werden:

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten:
 - **Darlehensverträge**
 - **Salden- bzw. Gesamtengagementbestätigungen** der Banken
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen:
 - **Rahmenverträge** mit ausgewählten Lieferanten
- Sonstige Verbindlichkeiten:
 - **Darlehensverträge**
 - **Grundbuchauszüge**
 - **sonstige Verträge** aus denen sich Verpflichtungen ergeben

10.6 Best Practice: Richtig aufstellen / erstellen

10.6.1 Praxistipps zu Zweifelsfragen in der Praxis / Fehlern vorbeugen

10.6.1.1 Problem 1: Ermittlung der Restlaufzeit für einen Verbindlichkeitsposten

Bezogen auf die **Laufzeitermittlung** sind beispielsweise die folgenden **Sonderfälle** denkbar:

Fall 1:

Verlängerung der Laufzeit wurde bereits vor dem Bilanzstichtag vereinbart

Lösungsansatz:

Die **geänderten Restlaufzeiten** werden **schon berücksichtigt**.

⁸³ Vgl. z. B. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Auflage, zu § 285 Tz. 39

Fall 2:

Laufzeitvereinbarung fehlt, z. B. Darlehen an Gesellschafter

Lösungsansatz:

Berücksichtigung des **voraussichtlichen Rückzahlungstermins**, im Zweifel im Wege der Schätzung (Dokumentationspflicht!).

Fall 3:

Eine Verbindlichkeit ist zu einem späteren Zeitpunkt fällig (Beurteilung mit den Barwerten der Verbindlichkeiten)

Lösungsansatz:

Ausweis der diskontierten Brutto-Teilbeträge (Dokumentation der Annahmen).

Fall 4:

Fälligstellung bei Nichterreichen von vertraglich vereinbarten Kennzahlen, sog. „Financial Covenants“

Lösungsansatz:

Werden relevante Leistungsindikatoren nicht erreicht und **liegt bis zur Bilanzaufstellung „keine Heilung“ der Verhältnisse vor**, so erfolgt ein **Ausweis als kurzfristige Verbindlichkeit**. Es muss der vorsichtigen Betrachtungsweise gefolgt werden.

10.6.1.2 Angabe der Vorjahreszahlen

Bei strenger Betrachtung des Gesetzes wäre daran zu denken, dass für die nach **§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB „Restlaufzeiten“ zu liefernden Werte auch die Vorjahresangaben** angegeben werden müssen, während diese für die Angaben nach § 285 Nr. 1 und 2 HGB („Restlaufzeiten > 5 Jahre; Angaben zur Besicherung“) nicht gefordert sind.

Je nach Aufbau des Verbindlichkeitsspiegels werden diese aber zusätzlich freiwillig mit angegeben.

10.6.2 Exkurs in die Praxis (Schlecht-Beispiele)

1. Beispiel „(Falsche) Redundanzen vermeiden“

Fehlerhaftes „Schlecht“-Bsp. – Auszug aus einer Bilanz:

	Stichtag EUR	Vorjahr EUR
B. Rückstellungen	3.346.213,13	1.267.998,98
C. Verbindlichkeiten	3.020.533,32	3.049.959,14
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	850.000,00	0,00

davon mit einer Restlaufzeit von **mehr als einem Jahr: € 850.000,00**

	Stichtag EUR	Vorjahr EUR
2. Sonstige Verbindlichkeiten	2.170.533,32	3.049.959,14

davon mit Restlaufzeit bis zu einem Jahr: € 2.170.533,32 (Vorjahr: € 3.049.959,14)

Auszug aus dem dazugehörigen Anhang

- „Verbindlichkeiten wurden zum Erfüllungsbetrag angesetzt. Sämtliche Verbindlichkeiten sind nicht durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert.“
- „Sämtliche Forderungen und **Verbindlichkeiten** haben eine **Restlaufzeit bis zu einem Jahr mit Ausnahme der "Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten"** in Höhe von **850.000,00 €**, von denen **141.667,92 € innerhalb eines Jahres fällig werden** und der Restbetrag eine Laufzeit zwischen einem und fünf Jahren hat.“

Hinweis:

1. In diesem Fall sind die Angaben im Anhang richtig und vollständig.
 2. Redundante Doppelangaben in Bilanz und Anhang sollten ohnehin stets vermieden werden.
 3. Widersprüchliche Angaben im Anhang und Bilanz – wie hier vorliegend – sind stets auszuschließen.
- Häufig liegt der praktische Fehler darin, dass es unterlassen wurde, die Angaben in dem Bilanzausdruck (z. B. Datev) zu unterdrücken.

2. Beispiel „Aufgliederung der Posten beachten“

Fehlerhaftes „Schlecht“-Bsp. – Auszug aus einer Bilanz:

Aus der nachfolgenden Aufstellung einer mittelgroßen Gesellschaft sind die Restlaufzeiten der Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag bzw. zum Bilanzstichtag des Vorjahres ersichtlich:

a. Auszug:

	Gesamt- betrag	Fälligkeit	
		bis 1 Jahr	über 1 Jahr
Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	3.739.988,21	341.983,52	3.398.004,69
<i>Vorjahr</i>	911.764,78	390.455,01	521.309,77
Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen	123.757,96	123.757,96	0,00
<i>Vorjahr</i>	136.796,46	136.796,46	0,00
sonstige Verbindlichkeiten	1.940.389,58	1.940.389,58	0,00
<i>Vorjahr</i>	1.683.724,70	1.683.724,70	0,00
Summe	5.804.135,75	2.406.131,06	3.398.004,69
<i>Vorjahr</i>	2.732.285,94	2.210.976,17	521.309,77

b. Besicherung:

Verbindlichkeiten in Höhe von Euro 3.739.988,21 sind durch Sicherungsübereignungen von Gegenständen des Anlagevermögens gesichert.

c. Restlaufzeit:

Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit **von mehr als fünf Jahren** bestehen **zum Bilanzstichtag in Höhe von Euro 1.003.720,00**.

Beurteilung durch den Prüfer:

Hier fehlt die nach § 285 Nr. 2 HGB geforderte Aufgliederung auf die einzelnen Verbindlichkeitsposten.

Im Anhang hätte es wie folgt lauten müssen:

- Zu „b. Besicherung“: „**Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (!) in Höhe von Euro 3.739.988,21** sind durch Siche-

rungsübergaben von Gegenständen des Anlagevermögens gesichert.“

- Zu „c. Restlaufzeiten“: „Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit **von mehr als fünf Jahren** bestehen **zum Bilanzstichtag in Höhe von Euro 1.003.720,00**. Sie betreffen die **Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (!)**.“

10.6.3 Exkurs in die Praxis (Gut-Beispiel)

Beispiel „Fehlanzeige empfehlenswert“

Gut-Beispiel:

Nachfolgend ein kurzes „gutes Beispiel“ für Fälle, in denen keine ergänzenden Angaben zu machen sind:

„**Verbindlichkeiten** wurden mit dem **Erfüllungsbetrag** passiviert.

Es bestehen **keine Verbindlichkeiten, die** – abgesehen von üblichen Eigentumsvorbehalten – **durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert** sind.

Sämtliche Verbindlichkeiten haben **eine Restlaufzeit von bis zu einem Jahr auf**.“

10.7 Einzelanhangangaben effizient prüfen (Revision oder Abschlussprüfung)

10.7.1 Risikobeurteilung

Die Prüfung von Einzelangaben des Anhangs ist **grundsätzlich von hoher Bedeutung**, weil

- einerseits **Fehler für Dritte** unter Umständen **relativ schnell erkennbar sind** und
- andererseits ein **Fehler relativ häufig wesentlich** sein kann, was dann bei Vorliegen eines wesentlichen Fehlers zur Abgabe eines **modifizierten Bestätigungsvermerks** führen muss.

10.7.2 Wesentlichkeit

Die Wesentlichkeit von einzelnen **Anhangangaben** ist in **IDW PS 250 n.F.** geregelt und ist anhand des folgenden Schaubilds wie folgt zu beurteilen:

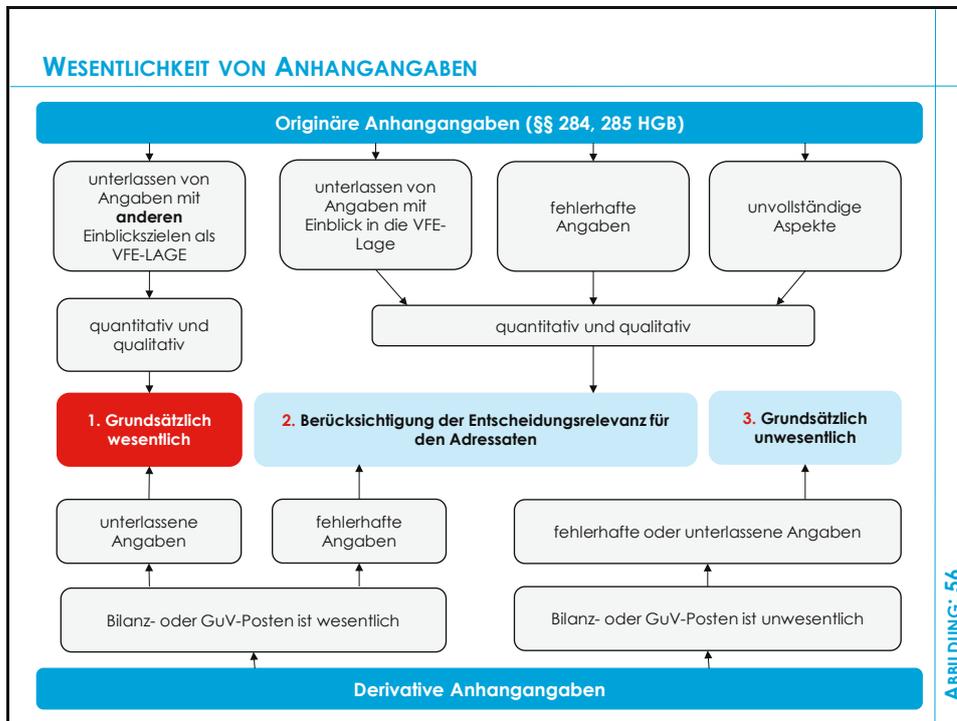


Abbildung 56: Die Wesentlichkeit von Anhangangaben

10.7.3 Beispiel zur Vorgehensweise bei einer Wesentlichkeitsbeurteilung

Die Beurteilung möglicher fehlerhafter Zahlen aus dem obigen Muster-Anlagespiegel bei einer angenommenen Wesentlichkeit von T€ 75.

1. Angaben der Restlaufzeiten nach § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB:

Hier handelt es sich um eine **derivative Angabe**, da es sich grundsätzlich um eine Bilanzangabe handelt, die **nur wahlweise** im Anhang ausgewiesen wird:

- **Fall 1:** Unterlassene oder fehlerhafte Angabe von **unwesentlichen** Bilanzposten
→ **Grundsätzlich unwesentlich**⁸⁴

⁸⁴ Gibt es in dem Beispiel nicht, da alle Einzelangaben oberhalb der Wesentlichkeitsgrenze liegen

- **Fall 2: Aufnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wurde vergessen:** Unterlassene Angabe von **wesentlichen** Bilanzposten
→ **Grundsätzlich wesentlich**
 - **Fall 3: Bei den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen stehen statt € 2.870.536,44 € 2.878.536,44:** Fehlerhafte Angabe von **wesentlichen** Bilanzposten
→ **Maßgeblich Entscheidungsrelevanz für den Adressaten**
- 2. Angaben zu den Restlaufzeiten und den gestellten Sicherheiten nach § 285 Nr. 1 und 2 HGB:**
- Es handelt sich um eine **originäre** Angabe, da diese nur für den Anhang gefordert wird:
- Alle denkbaren Fehler betreffen „**Angaben mit Einblick in die VFE-Lage**“ und sind
- wie **unvollständige oder**
 - **fehlerhafte Angaben**
- immer aus der Sicht und mögliche **Entscheidungsrelevanz** des **Adressaten** zu entscheiden.

10.7.4 Prüfungshandlungen (Auswahl)

Die Prüfung der Angaben zum Verbindlichkeitsspiegel erfolgt in zwei Schritten.

- Zum einen werden die Angaben dahingehend geprüft, ob sie **richtig aus der Bilanz bzw. aus Unterlagen übernommen** worden sind, d. h. zahlenmäßiger Abgleich.
- Zum anderen wird meist anhand einer **aktuellen Checkliste** die **Vollständigkeit sämtlicher Angaben** geprüft.