

# Prüfungsrookies

Aschaffenburg (Niedernberg)

27.10. bis 31.10.2025

## Agenda – Tag 1

### Ablauf des Theorie-Teils:

#### Montag, 27.10.2025

11:30 Uhr: Welcome und gemeinsames Mittagessen

13:00 Uhr: Theorie Part I (Einführung, Planung und Risikobeurteilung)

18:00 Uhr: Abschluss des Tages und individuelle Abendgestaltung

## Agenda – Tag 2

### Ablauf des Theorie-Teils:

#### Dienstag, 28.10.2025

09:00 Uhr: Recap

09:30 Uhr: Theorie Part II (Ausführende Prüfungshandlungen, assertionsbasiertes Konzept, Berichterstattung und Quality)

10:15 Uhr: Kaffeepause

10:30 Uhr: Theorie Part II

13:00 Uhr: Mittagspause

14:00 Uhr: Theorie Part II

15:00 Uhr: Kaffeepause

15:30 Uhr: Theorie Part II

17:30 Uhr: Abschluss des Tages und individuelle Abendgestaltung

## Agenda – Tag 3

### Ablauf der Case Study:

#### **Mittwoch, 29.10.2025**

09:00 Uhr: Case Study (Details folgen)

10:15 Uhr: Kaffeepause

10:30 Uhr: Case Study

13:00 Uhr: Mittagspause

14:00 Uhr: Case Study

18:00 Uhr: Tagesabschluss und individuelle Abendgestaltung

## Agenda – Tag 4

### Ablauf der Case Study:

#### **Donnerstag, 30.10.2025**

09:00 Uhr: Case Study (Details folgen)

10:15 Uhr: Kaffeepause

10:30 Uhr: Case Study

13:00 Uhr: Mittagspause

14:00 Uhr: Case Study

17:00 Uhr: KI-Verordnung (Technik, Recht und Ethik)

18:00 Uhr: Tagesabschluss und individuelle Abendgestaltung

## Agenda – Tag 5

### Ablauf der Case Study:

#### Freitag, 31.10.2025

09:00 Uhr: Case Study (Details folgen)

10:15 Uhr: Kaffeepause

10:30 Uhr: Case Study

12:00 Uhr: gemeinsames Mittagessen und anschließende individuelle Abreise

# Wirtschaftsprüfung

## - Theoretische Grundlagen -

## Inhaltsverzeichnis

<b>Teil 1: Überblick – Was ist Wirtschaftsprüfung ?</b>	<b>25</b>
<b>1.1. Allgemeine Informationen und rechtliche Grundlagen</b>	<b>26</b>
a. Jahresabschlussprüfung – Was ist das?	27
b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen	29
c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung	43
d. Berufsrechtliche Grundlagen	56



<b>1.2. Prüfungsmethodik nach ISA [DE]</b>	<b>60</b>
a. Überblick	61
b. Planung und Risikobeurteilung	62
c. Prüfungsdurchführung	63
d. Kommunikation und Berichterstattung	64
 <b>1.3. „Idealtypischer“ Ablauf der Prüfung</b>	 <b>65</b>

<b>Teil 2: Planung und Risikobeurteilung</b>	<b>69</b>
<b>2.1. Grundsätze einer Abschlussprüfung</b>	<b>70</b>
a. Was wir verstehen müssen	71
b. Das Unternehmen	72
c. Umfeld und die Branche	76
d. Das Regelwerk für die Finanzberichterstattung	78
e. Risiken identifizieren	79

<b>2.2. Planung einer Abschlussprüfung</b>	<b>85</b>
a. Planung	86
b. Übergreifende Prüfungsstrategie	90
c. Detaillierter Prüfungsplan	95
<b>2.3. Wesentlichkeit bei der Prüfung</b>	<b>98</b>
a. Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes	99
b. Toleranzwesentlichkeit	101
c. Nichtaufgriffsgrenze	106
d. Anpassung der Wesentlichkeitsgrenzen	107
e. Anwendung der Toleranzwesentlichkeit in der Prüfungsplanung	109

<b>2.4. Analytische Prüfungshandlungen in der Planungsphase</b>	<b>110</b>
a. Durchführung	111
b. Grenze	115
c. Dokumentation	116

<b>2.5. Risikobewertung</b>	<b>118</b>
a. Risikobeurteilung	119
b. Aussage	125
c. Inhärentes Risiko	130
d. Betrugsrisiko	135
e. Verfahren zur Risikobeurteilung	140
f. Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen	144
g. Zeitpunkt der Risikobeurteilung	147
h. Besprechungen zur Risikobeurteilung	148

<b>2.6. Kontrollumfeld, Ausgestaltung und Implementierung von Kontrollen</b>	<b>153</b>
a. Kontrollen und das Kontrollumfeld	157
b. Kontrollumfeld	163
c. Kontrollaktivitäten	166
d. Gestaltung und Umsetzung von Kontrollen	174
e. Folgeprüfungen	176
f. Dokumentation	177

<b>2.7. Kontrollrisiken</b>	<b>180</b>
a. Interaktion von Kontrollen mit identifizierten Risiken	181
b. Abschluss der Risikobeurteilung	185
c. Umgang mit Kontrollrisiken	186
<b>2.8. Kommunikation mit dem Mandanten</b>	<b>190</b>
a. Gespräche mit Mandanten	191
b. Gespräche mit anderen Beteiligten	192
c. Gespräche mit der Internen Revision	193
d. Diskussion über Betrugsrisiken mit der Geschäftsleitung	194

<b>Teil 3: Prüfungsdurchführung</b>	<b>196</b>
<b>3.1. Einordnung der Prüfungsdurchführung</b>	<b>197</b>
Methodik nach IDW ISA [DE]	198
<b>3.2. Serviceorganisationen</b>	<b>199</b>
a. Serviceorganisationen	200
b. Grundlegender Ansatz	202
c. Identifikation relevanter Dienstleistungen	205
d. Relevanz der Serviceorganisation	208
e. Kontrollen bei der Serviceorganisation	210



<b>3.3. Konzernabschlussprüfung</b>	<b>215</b>
Bestimmung der Prüfungsstrategie im Konzern	216
<b>3.4. Stichprobenverfahren</b>	<b>217</b>
a. Einleitung	218
b. Stichprobenplanung	219
c. Stichprobengröße	225
d. Stichprobenauswahl	232
e. Abweichungen und falsche Angaben	234
f. Bewertung	240

<b>3.5. Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen</b>	<b>241</b>
a. Verwendung von aussagebezogenen analytischen PH	242
b. Entscheidung zur Anwendung aussagebezogener analytischer PH	244
c. Gestaltung aussagebezogener (substantieller) analytischer PH	248
d. SAP 1 – Eignung	251
e. SAP 2 – Zuverlässigkeit der Daten	256
f. SAP 3 – Fähigkeit, eine Erwartung zu entwickeln	258
g. SAP 4 – Festlegung akzeptabler Abweichungen	260
h. Durchführung und zeitliche Planung	261
i. Auswertung der Ergebnisse	264
j. Dokumentation aussagebezogener analytischer PH	265

<b>3.6. Schätzgrößen</b>	<b>267</b>
a. Einführung	268
b. Risikoidentifikation und –beurteilung	273
c. Reaktion auf die Risikobeurteilung	278
d. Schätzunsicherheit	283
e. Management-Bias	284
f. Bewertung und Festlegung	286
g. Dokumentation	288

<b>3.7. Nahestehende Unternehmen und Personen</b>	<b>289</b>
a. Einführung	290
b. Der Rechnungslegungsrahmen	291
c. Risikobeurteilung	293
d. Durchführung von Prüfungshandlungen	297

<b>Teil 4: Kommunikation und Berichterstattung</b>	<b>301</b>
<b>4.1. Einordnung der Prüfungsdurchführung</b>	<b>302</b>
Methodik nach IDW ISA [DE]	303
<b>4.2. Subsequent Events</b>	<b>304</b>
a. Einführung	305
b. Zeitpunkt der Prüfungshandlungen	307
c. Prüfungshandlungen	309
d. Ereignisse nach dem Datum des Bestätigungsvermerks	311
e. Schriftliche Erklärungen	317
f. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	319

<b>4.3. Erklärungen</b>	<b>321</b>
a. Einführung	322
b. Zusätzliche Erklärungen	323
c. Datum und Form der schriftlichen Erklärungen	324
<b>4.4. Qualitätssicherung</b>	<b>326</b>
a. Grundanforderungen	327
b. Exkurs: vorrangig verantwortlicher Wirtschaftsprüfer vs. qualitätssichernder Wirtschaftsprüfer	328

<b>4.5. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen</b>	<b>329</b>
a. Identifizierung	330
b. Art der Sachverhalte	332
c. Kommunikation	333
d. Schlussfolgerung	335
 <b>4.6. Berichterstattung</b>	 <b>336</b>
a. Bildung eines Prüfungsurteils	337
b. Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen	341
c. Modifizierung des Bestätigungsvermerks	347
d. Absätze im Bestätigungsvermerk	350
e. Prüfungsbericht	357

<b>4.7. Abschluss der Prüfungsakte</b>	<b>358</b>
a. Einführung	359
b. JET-Testing	361
c. Erlangung von Prüfungsnachweisen zum Jahresabschluss	362
d. Abschließende analytische Prüfungshandlungen	364
e. Abschlussmemorandum	366
f. Administrative Themen	367



# Teil 1: Überblick – Was ist Wirtschaftsprüfung



# 1.1. Allgemeine Informationen und rechtliche Grundlagen

- a. Jahresabschlussprüfung – Was ist das?
- b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen
- c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung
- d. Berufsrechtliche Grundlagen

## a. Jahresabschlussprüfung – was ist das ?

Was fällt bei diesen Aussagen auf?

Laut Wikipedia:

„Als Jahresabschlussprüfung im Bilanzrecht und in der Wirtschaft die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Unternehmen und sonstigen bilanzierungspflichtigen Personenvereinigungen durch Abschlussprüfer bezeichnet.“

„Abschlussprüfer sind Wirtschaftsprüfer, die von der Unternehmensleitung zum Zwecke der Jahresabschlussprüfung bestellt werden müssen (§ 318 HGB).“

„Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.“

„Die Aufstellung des Jahresabschlusses durch den Kaufmann (Unternehmer) bedeutet eine Interessenkollision, weil der Unternehmer dazu neigen könnte, den Geschäftsverlauf seines eigenen Unternehmens im Jahresabschluss günstiger darzustellen als er tatsächlich gewesen ist (Gefahr der Bilanzfälschung).“

Quelle: [Jahresabschlussprüfung – Wikipedia](#)

## a. Jahresabschlussprüfung – was ist das ?



Quelle: [Jahresabschlussprüfung](#) – Wikipedia

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

- Vorliegend: Regelfall der gesetzlich verpflichtenden Jahresabschlussprüfung einer nach HGB bilanzierenden deutschen Kapitalgesellschaft/gleichgestellte Personenhandelsgesellschaft
- Grundlage für die Jahresabschlussprüfung ist das **Gläubigerschutzprinzip des HGB**.
- Bestandteile des Jahresabschlusses: Bilanz, GuV und Anhang (Lagebericht als gesondertes Prüfungsobjekt)

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 316 HGB Pflicht zur Prüfung

- (1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine im Sinne des § 267 Abs. 1 sind, sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden.

Größenklasse HGB	Schwellenwerte				
	Bilanzsumme bis 2023	Bilanzsumme ab 2024	Umsatzerlöse bis 2023	Umsatzerlöse ab 2024	Anzahl Beschäftigter**
Kleinstkapitalgesellschaft	Bis 350.000 Euro	Bis 450.000 Euro	Bis 700.000 Euro	Bis 900.000 Euro	Bis 10 Personen
Kleine Kapitalgesellschaft	Bis 6 Millionen Euro	Bis 7,5 Millionen Euro	Bis 12 Millionen Euro	Bis 15 Millionen Euro	Bis 50 Personen
Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Bis 20 Millionen Euro	Bis 25 Millionen Euro	Bis 40 Millionen Euro	Bis 50 Millionen Euro	Bis 250 Personen
Große Kapitalgesellschaft*	Mehr als 20 Millionen Euro	Mehr als 25 Millionen Euro	Mehr als 40 Millionen Euro	Mehr als 50 Millionen Euro	Mehr als 250 Personen

\*Als große Kapitalgesellschaft zählen auch alle kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB

\*\* Bei der Berechnung des Jahresdurchschnitts der Belegschaft werden alle Angestellten berücksichtigt – ebenso Personen, die im Ausland für ein Unternehmen arbeiten, jedoch nicht die Auszubildenden. So ergibt sich der Jahresdurchschnitt aus folgender Formel:

*(Anzahl Angestellter zum 31. März + Anzahl zum 30. Juni + Zahl zum 30. September + Zahl zum 31. Dezember) / 4 = Jahresdurchschnitt der Mitarbeiterzahl*

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 1 PubLG Zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen

1. Die Bilanzsumme einer auf den Abschlussstichtag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt 65 Millionen Euro.
2. Die Umsatzerlöse des Unternehmens in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag übersteigen 130 Millionen Euro.
3. Das Unternehmen hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag durchschnittlich mehr als fünftausend Arbeitnehmer beschäftigt.

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 3 PublG Geltungsbereich

1. einer Personenhandelsgesellschaft, für die kein Abschluss nach § 264a oder § 264b des Handelsgesetzbuchs aufgestellt wird, oder des Einzelkaufmanns,
2. (weggefallen)
3. des Vereins, [...] wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb [...],
4. der rechtsfähigen Stiftung [...], [...] Gewerbe [...],
5. einer Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die Kaufmann nach § 1 des Handelsgesetzbuchs sind oder als Kaufmann im Handelsregister eingetragen sind.



## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 6 PublG Prüfung durch die Abschlussprüfer

- (1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen.  
[...]
- (2) Handelt es sich um das Unternehmen einer Personenhandelsgesellschaft oder eines Einzelkaufmanns, so hat sich die Prüfung auch darauf zu erstrecken, ob § 5 Abs. 4 beachtet worden ist.

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 317 HGB Gegenstand und Umfang der Prüfung

- (1) In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Die Prüfung ist so anzulegen, **dass Unrichtigkeiten und Verstöße** gegen die in Satz 2 aufgeführten Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.

[...]

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 317 HGB Gegenstand und Umfang der Prüfung.

[...]

(4a) Soweit nichts anderes bestimmt ist, hat die Prüfung sich nicht darauf zu erstrecken, ob der Fortbestand der geprüften Kapitalgesellschaft oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann.

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 318 HGB Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers

- (1) Der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses wird von **den Gesellschaftern gewählt**; den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählen die Gesellschafter des Mutterunternehmens. Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bei offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 kann der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmen.

Der Abschlussprüfer **soll** jeweils **vor Ablauf des Geschäftsjahrs** gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt.

Die gesetzlichen Vertreter, bei Zuständigkeit des Aufsichtsrats dieser, haben unverzüglich nach der Wahl den **Prüfungsauftrag zu erteilen**. Der Prüfungsauftrag kann nur widerrufen werden, wenn nach Absatz 3 ein anderer Prüfer bestellt worden ist.

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

Schritte:

1. Wahl (AG), Bestellung (GmbH) durch die Gesellschafter
  - a. auf Basis eines Angebots
  - b. ohne Angebot und anschließende Verhandlung mit GF
2. Beauftragung durch den Vorstand/die Geschäftsführung

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 319 HGB Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe

- (1) Abschlussprüfer können **Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften** sein. Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten **mittelgroßer Gesellschaften mit beschränkter Haftung** (§ 267 Abs. 2) oder von mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 können **auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften** sein. Die Abschlussprüfer nach den Sätzen 1 und 2 müssen über einen **Auszug aus dem Berufsregister** verfügen, aus dem sich ergibt, dass die Eintragung nach § 38 Nummer 1 Buchstabe h oder Nummer 2 Buchstabe f der Wirtschaftsprüferordnung vorgenommen worden ist.

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### Fortsetzung § 319 HGB Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe

- (2) Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist als Abschlussprüfer **ausgeschlossen, wenn** während des Geschäftsjahres, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, oder während der Abschlussprüfung **Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art**, vorliegen, nach denen die **Besorgnis der Befangenheit** besteht
- (3) Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist insbesondere von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt,
  - 1. Anteile oder andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen [...];
  - 2. gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer [...];

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### **Fortsetzung § 319 HGB Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe**

3. über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks
  - a. bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses mitgewirkt hat,
  - b. bei der Durchführung der internen Revision in verantwortlicher Position mitgewirkt hat,
  - c. Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen erbracht hat oder
  - d. eigenständige versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken,[...];



## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### **Fortsetzung § 319 HGB Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe**

4. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die nach den Nummern 1 bis 3 nicht Abschlussprüfer sein darf;
5. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft [...]bezogen hat [...].

Dies gilt auch, wenn der Ehegatte oder der Lebenspartner einen Ausschlussgrund nach Satz 1 Nr. 1, 2 oder 3 erfüllt.

## b. Allgemeine gesetzliche Grundlagen

### § 319b HGB-Netzwerk

- (1) Ein Abschlussprüfer ist von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn ein Mitglied seines Netzwerks einen Ausschlussgrund nach § 319 Abs. 2, 3 Satz 1 Nr. 1, 2 oder Nr. 4, Abs. 3 Satz 2 oder Abs. 4 erfüllt, es sei denn, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann. Er ist ausgeschlossen, wenn ein Mitglied seines Netzwerks einen Ausschlussgrund nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 erfüllt. Ein Netzwerk liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### § 321 HGB Prüfungsbericht (Musterprüfungsbericht!)

- (1) Der Abschlussprüfer hat über **Art und Umfang** sowie über das **Ergebnis** der Prüfung zu berichten; auf den Bericht sind die Sätze 2 und 3 sowie die Absätze 2 bis 4a anzuwenden. Der Bericht ist **schriftlich** und mit der **gebotenen Klarheit** abzufassen; in ihm ist **vorweg zu der Beurteilung der Lage** der Kapitalgesellschaft oder Konzerns durch die gesetzlichen Vertreter Stellung zu nehmen, wobei **insbesondere auf die Beurteilung des Fortbestandes und der künftigen Entwicklung** der Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung des Lageberichts und bei der Prüfung des Konzernabschlusses von Mutterunternehmen auch des Konzerns unter Berücksichtigung des Konzernlageberichts einzugehen ist, soweit die geprüften Unterlagen und der Lagebericht oder der Konzernlagebericht eine solche Beurteilung erlauben.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 321 HGB Prüfungsbericht (Musterprüfungsbericht!) (1)

Außerdem hat der Abschlussprüfer über **bei Durchführung der Prüfung festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften** sowie Tatsachen zu berichten, die den Bestand der geprüften Kapitalgesellschaft oder des Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die **schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter** oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 321 HGB Prüfungsbericht

- (2) Im **Hauptteil** des Prüfungsberichts ist **festzustellen, ob** die **Buchführung** und die weiteren geprüften Unterlagen, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den **gesetzlichen Vorschriften** und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung entsprechen.

In diesem Rahmen ist auch **über Beanstandungen zu berichten**, die **nicht zur Einschränkung oder Versagung** des Bestätigungsvermerks geführt haben, soweit dies für die Überwachung der Geschäftsführung und der geprüften Kapitalgesellschaft von Bedeutung ist. Es ist auch darauf einzugehen, **ob der Abschluss insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 321 HGB Prüfungsbericht (2)

Dazu ist auch auf **wesentliche Bewertungsgrundlagen** sowie darauf einzugehen, welchen Einfluss Änderungen in den Bewertungsgrundlagen einschließlich der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und der Ausnutzung von Ermessensspielräumen sowie sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insgesamt auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben. Hierzu sind die **Posten** des Jahres- und des Konzernabschlusses **aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, soweit** diese Angaben **nicht im Anhang enthalten** sind. Es ist **darzustellen, ob** die gesetzlichen Vertreter die verlangten **Aufklärungen und Nachweise erbracht** haben.

- (3) In einem **besonderen Abschnitt** des Prüfungsberichts sind **Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung** zu erläutern. Dabei ist auch auf die angewandten **Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze** einzugehen.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 321 HGB Prüfungsbericht

- (4) Ist im Rahmen der Prüfung eine Beurteilung nach § 317 Abs. 4 abgegeben worden, so ist deren Ergebnis in einem besonderen Teil des Prüfungsberichts darzustellen. Es ist darauf einzugehen, ob Maßnahmen erforderlich sind, um das interne Überwachungssystem zu verbessern.
- (4a) Der Abschlussprüfer hat im Prüfungsbericht seine Unabhängigkeit zu bestätigen.
- (5) Der Abschlussprüfer hat den Bericht unter Angabe des Datums zu unterzeichnen und den gesetzlichen Vertretern vorzulegen; § 322 Absatz 7 Satz 3 und 4 gilt entsprechend. Hat der Aufsichtsrat den Auftrag erteilt, so ist der Bericht ihm und gleichzeitig einem eingerichteten Prüfungsausschuss vorzulegen. Im Fall des Satzes 2 ist der Bericht unverzüglich nach Vorlage dem Geschäftsführungsorgan mit Gelegenheit zur Stellungnahme zuzuleiten.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### § 322 HGB Bestätigungsvermerk

- (l) Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis der Prüfung schriftlich in einem Bestätigungs-vermerk zum Jahresabschluss oder zum Konzernabschluss zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze anzugeben; er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten. In einem einleitenden Abschnitt haben zumindest die Beschreibung des Gegenstands der Prüfung und die Angabe zu den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen zu erfolgen. Über das Ergebnis der Prüfungen nach § 317 Absatz 3a und 3b ist jeweils in einem besonderen Abschnitt zu berichten.
- (1a) **Bei der Erstellung des Bestätigungsvermerks hat der Abschlussprüfer die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der Europäischen Kommission in dem Verfahren nach Artikel 26 Absatz 3 der Richtlinie 2006/43/EG angenommen worden sind.**



## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 322 HGB Bestätigungsvermerk

- (1a) **Bei der Erstellung des Bestätigungsvermerks hat der Abschlussprüfer die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der Europäischen Kommission in dem Verfahren nach Artikel 26 Absatz 3 der Richtlinie 2006/43/EG angenommen worden sind.**
- (2) Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses muss zweifelsfrei ergeben, ob
1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
  2. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
  3. der Bestätigungsvermerk aufgrund von Einwendungen versagt oder
  4. der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 322 HGB Bestätigungsvermerk (2)

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll **allgemein verständlich und problemorientiert** unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass die gesetzlichen Vertreter den Abschluss zu verantworten haben. **Auf Risiken, die den Fortbestand** der Kapitalgesellschaft oder eines Konzernunternehmens **gefährden, ist gesondert einzugehen.** [...].

- (3) In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (Absatz 2 Satz 1 Nr. 1) hat der Abschlussprüfer zu erklären, dass die von ihm nach § 317 durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und dass der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahres- oder Konzernabschluss aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers nach seiner Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt. Der Abschlussprüfer kann zusätzlich einen Hinweis auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam macht, ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 322 HGB Bestätigungsvermerk (3)

- (4) Sind **Einwendungen** zu erheben, so hat der Abschlussprüfer seine Erklärung nach Absatz 3 Satz 1 einzuschränken (Absatz 2 Satz 1 Nr. 2) oder zu versagen (Absatz 2 Satz 1 Nr. 3). Die Versagung ist in den Vermerk, der nicht mehr als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen; Absatz 3 Satz 2 findet Anwendung.

Ein **eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt** werden, **wenn der geprüfte Abschluss** unter Beachtung der vom Abschlussprüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung **ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt**.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 322 HGB Bestätigungsvermerk (4)

- (5) Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben (Absatz 2 Satz 1 Nr. 4). Absatz 4 Satz 2 und 3 gilt entsprechend. (**Prüfungshemmnis**).
- (6) Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss und gegebenenfalls mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht, die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lage- oder Konzernlageberichts beachtet worden sind und der Lage- oder Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### **Fortsetzung § 322 HGB Bestätigungsvermerk**

(6a) Wurden mehrere Prüfer oder Prüfungsgesellschaften gemeinsam zum Abschlussprüfer bestellt, soll die Beurteilung des Prüfungsergebnisses einheitlich erfolgen. Ist eine einheitliche Beurteilung ausnahmsweise nicht möglich, sind die Gründe hierfür darzulegen; die Beurteilung ist jeweils in einem gesonderten Absatz vorzunehmen. Die Sätze 1 und 2 gelten im Fall der gemeinsamen Bestellung von

1. Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften,
2. vereidigten Buchprüfern oder Buchprüfungsgesellschaften sowie
3. Prüfern oder Prüfungsgesellschaften nach den Nummern 1 und 2.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### Fortsetzung § 322 HGB Bestätigungsvermerk

- (7) Der Abschlussprüfer hat den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über seine Versagung unter Angabe des Ortes der Niederlassung des Abschlussprüfers und des Tages der Unterzeichnung zu unterzeichnen; im Fall des Absatzes 6a hat die Unterzeichnung durch alle bestellten Personen zu erfolgen. **Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen.** Ist der Abschlussprüfer eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, so hat die Unterzeichnung zumindest durch den Wirtschaftsprüfer zu erfolgen, welcher die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchgeführt hat. Satz 3 ist auf Buchprüfungsgesellschaften entsprechend anzuwenden.

## c. Gesetzliche Grundlagen der Berichterstattung

### § 323 HGB Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

- (1) Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur **gewissenhaften** und **unparteiischen** Prüfung und zur **Verschwiegenheit** verpflichtet; gesetzliche Mitteilungspflichten bleiben unberührt. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist der Kapitalgesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

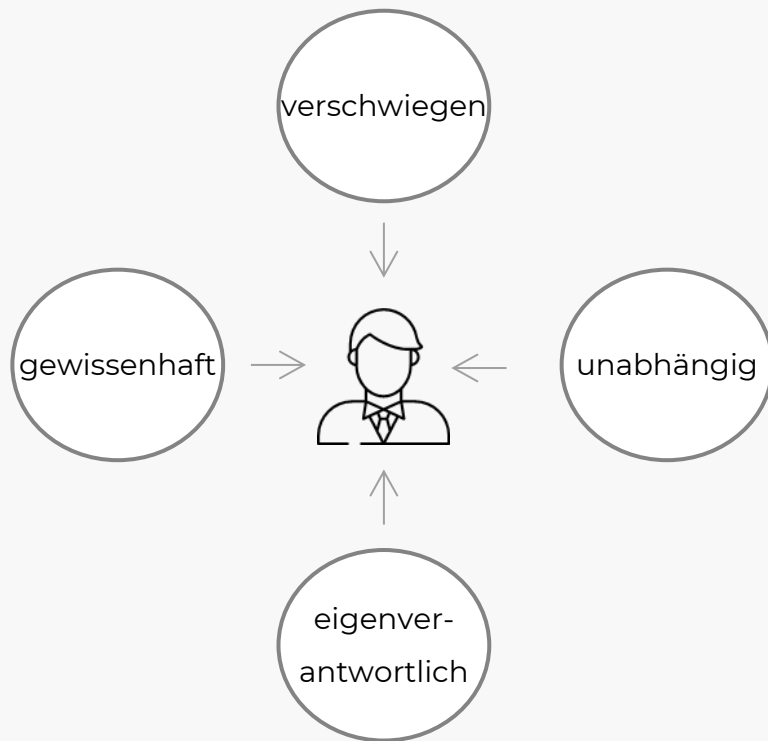
Ein Testat erteilen dürfen

- Examierte Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen
- Vereidigte Buchprüfer und Buchprüferinnen (unter bestimmten Bedingungen)

Für ein Testat bedarf es keiner zwei WPs; die doppelte Unterschrift ist Ausdruck der gesellschaftsrechtlichen Vertretungsregelungen einer WP-Gesellschaft und natürlich auch: des Qualitätssicherungssystems!

## d. Berufsrechtliche Grundlagen

Jede/r Wirtschaftsprüfer/-in ist:



- unbeschadet des Einsatzes von Mitarbeitern in der WP-Praxis (sogenannte Erfüllungsgehilfen) bleibt der WP persönlich (NICHT die Gesellschaft) verantwortlich.
- Weitere Verpflichtung: Pflicht zu berufswürdigem Verhalten!!



## d. Berufsrechtliche Grundlagen

### **Berufsrechtliche Grundlagen**

- Wirtschaftsprüferordnung (WPO)
- Berufssatzung

### **Fachliche Grundlagen**

- Gesetzliche Vorschriften
- fachliche Stellungnahmen des IDW (Rechnungslegungsstandards, Prüfungsstandards)
- Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC): nationaler Standardsetzer auf dem Gebiet der Konzernrechnungslegung

## d. Berufsrechtliche Grundlagen

### Instanzen

- Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS): Berufsaufsicht für PIE-Mandate, Durchführung von Inspektionen
  - hängt unter BAFA (Bundesamt für Ausfuhrkontrolle)
  - Beaufsichtigt WPK
- Wirtschaftsprüferkammer (WPK): Zuständig für Berufsaufsicht für alle nicht-PIE-Mandate
  - Organisation des Berufsstandes
  - nimmt WP-Examen ab
  - Einrichtung einer Kommission für Qualitätskontrolle -> zuständig für Peer Reviews

## d. Berufsrechtliche Grundlagen

### **Instanzen (Fortsetzung)**

- IDW: berufsständische Vertretung (fachliche Instanz, Standardsetter)

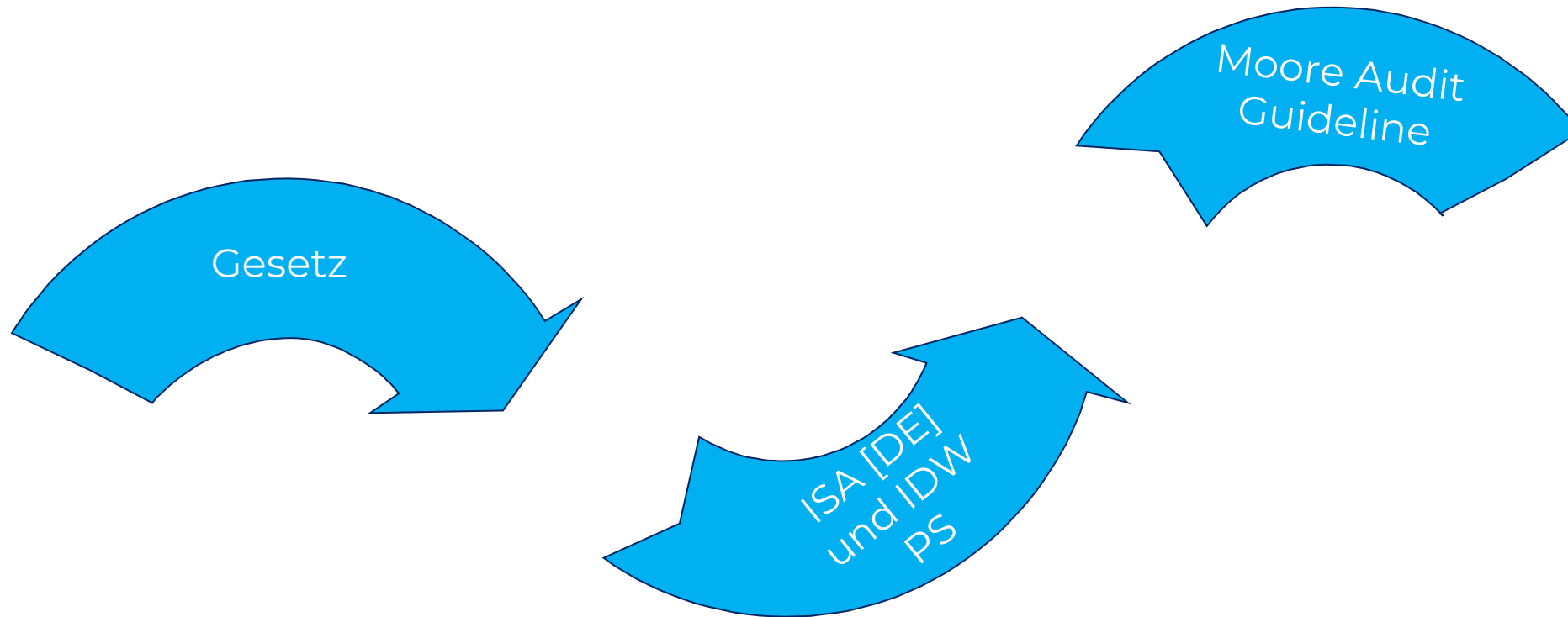
### **Teams**

- Wirtschaftsprüfer (Vorrangig verantwortlicher WP, qualitätssichernder WP)
- Prüfungsleiter: organisatorische Leitung und Ausbildung jüngerer Teammitglieder
- ggf. AQRs, eingebundene Experten
- Prüfungsassistenten
- Praktikanten, Werkstudenten

## 1.2. Prüfungsmethodik nach ISA [DE]

- a. Überblick
- b. Planung und Risikobeurteilung
- c. Prüfungsdurchführung
- d. Kommunikation und Berichterstattung

## a. Überblick



## b. Planung und Risikobeurteilung

Planung und Risikobeurteilung		
ISA [DE]		PS
<b>200</b>	Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA	<b>200</b> <b>201</b>
	Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung	<b>201</b>
<b>210</b>	Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	<b>220</b>
<b>240</b>	Verantwortlichkeiten des APr bei dolosen Handlungen	<b>210</b>
<b>250 (Rev.)</b>	Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung	<b>210</b>
<b>300</b>	Planung einer Abschlussprüfung	<b>240</b>
<b>315 (Rev. 2019)</b>	<b>Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld</b>	<b>230</b> <b>261 n.F.</b> <b>312</b> <b>330</b>
<b>320</b>	Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung	<b>250 n.F.</b>
<b>330</b>	Reaktionen des APr auf beurteilte Risiken	<b>261 n.F.</b>
	Fortführung der Geschäftstätigkeit	<b>270 n.F.</b>
	Joint Audits	<b>208</b>

## c. Prüfungsdurchführung

Prüfungsdurchführung		
ISA [DE]		PS
402	Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen	331 n.F.
450	Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen	250 n.F. 303 n.F.
500	Prüfungsnachweise	300 n.F.
501	Prüfungsnachweise -Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten	300 n.F. 301 302 n.F.
505	Externe Bestätigungen	302 n.F.
510	Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen	205
520	Analytische Prüfungshandlungen	312
530	Stichprobenprüfungen	310
540 (Rev.)	Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben	314 n.F.
550	Nahe stehende Personen	255
560	Nachträgliche Ereignisse	203 n.F.
580	Schriftliche Erklärungen	303 n.F.
600	Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschl. der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)	320 n.F.
610 (Rev.)	Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren	321
620	Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des APr	322 n.F.
710	Vergleichsinformationen-Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse	318
	Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 (4) AktG	340
	Auswirkungen des deutschen Corporate Governance Codex auf die AP	345
720 (Rev.)	Verantwortlichkeiten des APr i.Z.m. sonstigen Informationen	202

## d. Kommunikation und Berichterstattung

Kommunikation und Berichterstattung		
ISA [DE]		PS
230	Prüfungsdokumentation	460 n.F.
	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen	450 n.F. 470 n.F.
	Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss	400 n.F.
	Mitteilung bes. wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des unabhängigen APr	401 n.F.
	Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen APr	405 n.F.
	Absätze im Vermerk des unabhängigen APr zur Hervorhebung eines Sachverhalts und zu sonstigen Sachverhalten	406 n.F.
	Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management	475



## 1.3. „Idealtypischer“ Ablauf der Prüfung

## Idealtypischer Ablauf der Prüfung



## Idealtypischer Ablauf der Prüfung



## Idealtypischer Ablauf der Prüfung

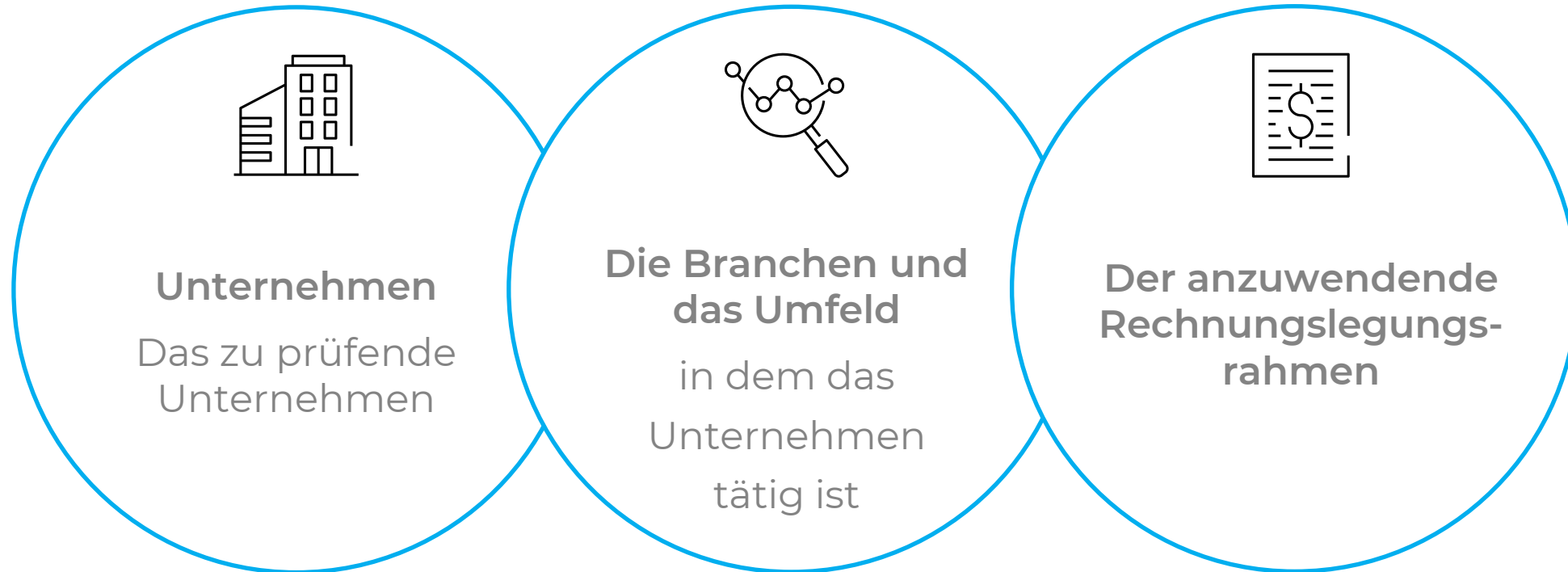


## Teil 2: Planung und Risikobeurteilung

## 2.1. Grundsätze einer Abschlussprüfung

- a. Was wir verstehen müssen
- b. Das Unternehmen
- c. Umfeld und Branche
- d. Rechnungslegungsrahmen
- e. Risiken

## a. Was wir verstehen müssen



## b. Das Unternehmen

**Prüfer müssen ein Verständnis der folgenden Faktoren im Zusammenhang mit dem Unternehmen erlangen:**

- Tätigkeiten (was das Unternehmen tut und wie es das tut);
- Ziele und Strategien (was das Unternehmen erreichen will und wie es dies plant);
- Geschäftsmodell des Unternehmens (wie das Unternehmen finanziellen oder allgemeinen Wert für seine Stakeholder schafft, erhält und abschöpft);
- Eigentums- und Führungsstrukturen (wer verantwortlich ist und wie die Befehlsketten funktionieren);
- Investitionen (welche Arten von Investitionen das Unternehmen hat, was geplant ist (und warum), einschließlich Zweckgesellschaften);



## b. Das Unternehmen

**Prüfer müssen ein Verständnis der folgenden Faktoren im Zusammenhang mit dem Unternehmen erlangen:**

- Organisationsstruktur des Unternehmens (wer was macht und wie);
- Finanzierung (aktuelle und geplante Finanzierungsarten sowie deren Begründungen);
- Struktur und Komplexität der IT-Umgebung des Unternehmens sowie die Art und Weise, wie die Nutzung von IT mit Stakeholdern über IT-Schnittstellen und andere Technologien interagiert;
- Messung und Überprüfung der finanziellen Leistung (wie dies erfolgt und welche Ergebnisse in der Vergangenheit erzielt wurden);

## b. Das Unternehmen

**Beispiele für Risiken, die sich aus dem Verständnis der zuvor genannten Faktoren ergeben können, umfassen unter anderem:**

- **Betriebsrisiken** (z. B. Lagerveralterung, Lieferketten, Produktion, Garantien, Vertrieb, Märkte, Liquidität, Abhängigkeit von Servicezentren, Personal);
- **Geschäftsrisiken** (z. B. unangemessene Ziele oder Strategien, das Versäumnis, die Notwendigkeit von Veränderungen zu erkennen, oder Anreize bzw. Druck auf das Management);
- **Investitionsrisiken** (z. B. wenn das Unternehmen risikoreiche oder volatile Investitionen tätigt, über geringe Liquidität verfügt oder das Geschäft ausweitet, ohne die Nachfrage korrekt eingeschätzt zu haben).

## b. Das Unternehmen

**Beispiele für Risiken, die sich aus dem Verständnis der zuvor genannten Faktoren ergeben können, umfassen unter anderem:**

- **Betrugsrisiken** (z. B. anfällige Lagerbestände wie kleine, hochwertige Artikel mit hohem Volumen und schlechter Kontrolle; Einbindung von nahestehenden Personen; nicht offensichtliche Transaktionen oder Investitionsentscheidungen; anfällige Befehlsketten; Möglichkeiten und Anreize zur Manipulation, z. B. durch Bonussysteme);
- **Finanzierungsrisiken** (z. B. das Vorhandensein von Kreditvereinbarungen und -beschränkungen, hohe Verschuldung, Liquiditätsprobleme);
- **Übermäßig komplexe Strukturen;**
- **Vorhandensein von nahestehenden Personen**, was zu Transaktionen mit diesen führen könnte.

## c. Das Umfeld und die Branche

Wir müssen ein Verständnis der folgenden Faktoren im Zusammenhang mit der Branche und dem Umfeld, in dem das Unternehmen tätig ist, erlangen:

- **Regulatorische Faktoren** (z. B. Steuern, branchenspezifische Praktiken und buchhalterische Besonderheiten/Fallstricke, Gesetzgebung, staatliche Richtlinien, Umweltanforderungen, Zölle oder Anreize);
- **Faktoren, die die Geschäftstätigkeit beeinflussen**, z. B. Kosten für Versorgungsleistungen, Unternehmenssteuern, Abgaben, Gebühren usw.;
- **Rechtlicher und regulatorischer Rahmen**;
- **Branchenspezifische Faktoren**, wie das Wettbewerbsumfeld (einschließlich Nachfrage, Kapazität und Preissensitivität).

## c. Das Umfeld und die Branche

Wir müssen ein Verständnis der folgenden Faktoren im Zusammenhang mit der Branche und dem Umfeld, in dem das Unternehmen tätig ist, erlangen:

- **Zyklische oder saisonale Aspekte** (nicht für alle Branchen relevant, aber für einige von großer Bedeutung);
- **Branchenübliche Beziehungen zu Lieferanten und Kunden;**
- **Einfluss von Technologie** (z. B. auf die Produkte des Unternehmens, Liefer- oder Distributionsmechanismen);
- **Weitere externe Faktoren** (z. B. allgemeine wirtschaftliche Bedingungen, Zinssätze und Verfügbarkeit von Finanzierungen, Inflation oder Währungsaufwertung).

## d. Das Regelwerk für die Finanzberichterstattung

**Wir müssen ein Verständnis der folgenden Faktoren im Zusammenhang mit der Branche und dem Umfeld, in dem das Unternehmen tätig ist, erlangen:**

- **Die Finanzberichterstattungspraxis des Unternehmens** im Hinblick auf das geltende Rahmenwerk für die Finanzberichterstattung (z. B. Rechnungslegungsgrundsätze und branchenspezifische Praktiken, Umsatzrealisierung, Bilanzierung von Finanzinstrumenten, Fremdwährungsvermögen, -verbindlichkeiten und -transaktionen sowie ungewöhnliche oder komplexe Geschäftsvorfälle); und
- **Die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- bzw. Rechnungslegungsgrundsätzen durch das Unternehmen**, einschließlich etwaiger Änderungen daran (sowie der Gründe dafür).

## e. Risiken identifizieren

**Die Identifikation von Risiken ist möglich durch die Verfahren, die der Prüfer durchführen muss, um ein Verständnis des Unternehmens und seines Umfelds zu erlangen.**

Der Wirtschaftsprüfer muss sowohl **finanzielle als auch nicht-finanzielle Informationen** aus relevanten internen und externen Quellen einholen.

**Beispiele für nützliche Informationsquellen** (nicht abschließend) sind:

- Jahresabschlüsse
- Geschäftspläne und Strategien
- Budgets und Protokolle von Vorstandssitzungen
- Informationen über intern erstellte Schätzungen oder Bewertungen

## e. Risiken identifizieren

**Weitere Beispiele für nützliche Informationsquellen** (nicht abschließend):

- Branchenstatistiken
- Wirtschaftsinformationsdienste
- Handbücher zu Richtlinien und Verfahren
- Organigramme
- Stellenbeschreibungen
- Prognosen und Managementberichte
- Informationen aus den Medien und anderen externen Quellen über die finanzielle Leistung des Unternehmens



## e. Risiken identifizieren

**Der Prüfer muss ein Verständnis für Folgendes entwickeln:**

- Relevante externe Faktoren
- Die Art des Unternehmens
- Die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze
- Das Rahmenwerk für die Finanzberichterstattung
- Die Ziele und Strategien des Unternehmens
- Die Messung und Überprüfung der finanziellen Leistung des Unternehmens
- Das interne Kontrollsystem des Unternehmens sowie jene internen Kontrollmaßnahmen, die für die Prüfung relevant sind

## e. Risiken identifizieren

### **Quellen potenzieller Geschäfts- oder Betrugsrisiken umfassen:**

- Relevante externe Faktoren:
  - Regulatorisches Umfeld
  - Branchenspezifischer Druck
  - Wirtschaftliche Lage
  - Ressourcenengpässe
  - Finanzieller Druck (z. B. eingeschränkter Zugang zu Krediten, belastende Vertragsbedingungen)
- Das angewandte Rechnungslegungsregelwerk und die Bilanzierungspraxis:
  - Wie diese ausgewählt werden; und
  - Wie sie angewendet werden

## e. Risiken identifizieren

- Ziele und Strategien des Unternehmens:
  - Nahestehende Personen
  - Expansion
  - Zielvorgaben
- Die Art des Unternehmens:
  - Unternehmensführung und Leitung
  - Qualifikation von Mitarbeitenden und Management
  - Mitarbeiterfluktuation

## e. Risiken identifizieren

- Die Art des Unternehmens (Fortsetzung):
  - Struktur (insbesondere bei komplexen Strukturen)
  - Einfluss von Technologie
  - Produkte und Märkte
  - Systeme

## 2.2. Planung einer Abschlussprüfung

- a. Planung
- b. Prüfungsstrategie
- c. Detaillierter Prüfungsplan

## a. Planung

**„Wer es versäumt zu planen, plant zu scheitern.“**

Das mag ein Klischee sein – aber wie viele Klischees beruht es auf einer grundlegenden Wahrheit.

- **Planung ist ein fortlaufender und iterativer Prozess.**
- Weder die **übergreifende Prüfungsstrategie** noch der **detaillierte Prüfungsplan** sollten als abgeschlossen betrachtet werden, bevor die Prüfung vollständig durchgeführt wurde.
- Der **vorrangig verantwortliche Wirtschaftsprüfer (Engagement Partner)** muss in die vorläufige Planung eingebunden gewesen sein und diese genehmigt haben, **bevor andere Mitglieder des Prüfungsteams mit der Durchführung beginnen.**

## a. Planung

- Bei **allen Prüfungen** muss das Prüfungsteam wachsam gegenüber Hinweisen oder Umständen sein, die sich im Verlauf der risikoorientierten Prüfungshandlungen ergeben und **darauf hindeuten, dass der Plan (und möglicherweise auch die Risikobewertung) überarbeitet werden muss.**
- **Jedes Mitglied des Prüfungsteams sollte in die Planungsphase eingebunden sein** (Team-Planungsveranstaltung):
  - **Jüngere Teammitglieder** lesen die relevanten Unterlagen und nehmen an geeigneten Teamdiskussionen teil.
  - **Erfahrene Teammitglieder** wirken an der Ausarbeitung des Prüfungsplans sowie an der Erstellung der Prüfungsstrategie und des detaillierten Prüfungsplans mit.

## a. Planung

Zentrale Aktivitäten der Prüfungsplanung umfassen:

- Die **Festlegung einer übergreifenden Prüfungsstrategie**
- Die **Entwicklung eines detaillierten Prüfungsplans**

Planung ermöglicht es dem Prüfer:

- **Wichtige Prüfungsbereiche zu identifizieren** und ihnen angemessene Aufmerksamkeit zu widmen
- **Potenzielle Probleme frühzeitig zu erkennen und zu lösen**
- **Die Arbeit effektiv und effizient zu organisieren und zu steuern**
- **Teammitglieder mit den passenden Kompetenzen und Fähigkeiten** für das jeweilige Prüfungsmandat auszuwählen



## a. Planung

Planung ermöglicht es dem Prüfer außerdem:

Geeignete Aufgaben an spezifische Mitglieder des Prüfungsteams zuzuweisen

- **Anleitung, Überwachung und Überprüfung der Teammitglieder zu organisieren**
- **Die Koordination mit etwaigen Experten oder internen Prüfern sicherzustellen, die in die Prüfung eingebunden sein könnten**

## b. Übergreifende Prüfungsstrategie

**Der Wirtschaftsprüfer muss eine übergreifende Prüfungsstrategie festlegen, die:**

- den **Umfang, den Zeitrahmen und die Richtung** der Prüfung bestimmt; und
- als Leitlinie für die Entwicklung des detaillierten Prüfungsplans dient.

Dabei muss der Wirtschaftsprüfer:

- **die spezifischen Merkmale des Prüfungsauftrags identifizieren** – diese definieren den Umfang der Prüfung.
- **die Berichterstattungsziele des Prüfungsauftrags ermitteln** – dies unterstützt die Planung des Zeitpunkts der Prüfung sowie die Art (Umfang, Form, Inhalt, Zeitpunkt, Adressaten) der erforderlichen Kommunikation.
- **wesentliche Faktoren berücksichtigen** (z. B. aus dem UTB und aus Analysen).

## b. Übergreifende Prüfungsstrategie

Dabei muss der Prüfer außerdem:

- die Ergebnisse der vorläufigen Tätigkeiten im Rahmen des Prüfungsauftrags berücksichtigen
- gegebenenfalls prüfen, ob Erkenntnisse aus anderen für das Unternehmen durchgeführten Aufträgen (z. B. zulässige Nichtprüfungsleistungen) relevant sind
- verstehen, welche Ressourcen für die Durchführung des Prüfungsauftrags erforderlich sein werden

## b. Übergreifende Prüfungsstrategie

Merkmale eines Prüfungsauftrags können beinhalten:

- **relevante Aspekte des rechtlichen und regulatorischen Rahmens**
- **logistische Informationen**, die sich z. B. auf Ressourcen- und Zeitplanungsanforderungen auswirken können
- **der Bedarf an Experten**
- **die Einbindung der Internen Revision.**

## b. Übergreifende Prüfungsstrategie

Wesentliche Faktoren können beinhalten:

- **identifizierte Betrugsrisikoindikatoren** (z. B. frühere Betrugsfälle, Unternehmenskultur im Management, Eigenschaften des Lagerbestands)
- **branchenspezifische Informationen**
- **Bilanzposten oder Transaktionsarten**, die sich als besonders schwierig oder zeitaufwendig in der Prüfung erweisen könnten
- **frühere Erfahrungen**, z. B. in Bezug auf die Wahrscheinlichkeit, sich auf interne Kontrollen verlassen zu können, oder die Wahrscheinlichkeit, dass der Entwurf des Abschlusses im wesentlichen fehlerfrei ist.

## b. Übergreifende Prüfungsstrategie

Das Verständnis der benötigten Ressourcen kann Folgendes umfassen:

- **Den Bedarf an Mitarbeitenden mit spezifischer Erfahrung oder Fachkenntnissen**, um Aufgaben in Bezug auf bestimmte Bilanzposten oder Transaktionsarten durchzuführen (z. B. Bewertungsexperten bei der Bewertung von Beteiligungen)  
    ⚠ **Achtung:** Die Verantwortung verbleibt stets beim Wirtschaftsprüfer!
- **Das erforderliche Maß an Anleitung, Überwachung und Überprüfung**
- **Den zeitlichen Ablauf der Arbeiten** – und damit verbunden auch den **Personalbedarf**

## c. Detaillierter Prüfungsplan

- Wird von einem **erfahrenen Mitglied des Prüfungsteams** erstellt – möglicherweise mit Unterstützung anderer Teammitglieder
- Beinhaltet die **Festlegung der Wesentlichkeit** (diese muss im Verlauf der Prüfung ggf. überdacht und angepasst werden)
- **Elemente des Plans**, die sich auf **risikoorientierte Prüfungshandlungen** beziehen, müssen vom **verantwortlichen Wirtschaftsprüfer (Engagement Partner)** genehmigt werden
- Die **Genehmigung durch den Partner in sinnvollen Phasen** der Planerstellung dient als Nachweis dafür, dass der Partner ausreichend in den Auftrag eingebunden war, um seiner Rolle als verantwortlicher Prüfer gerecht zu werden

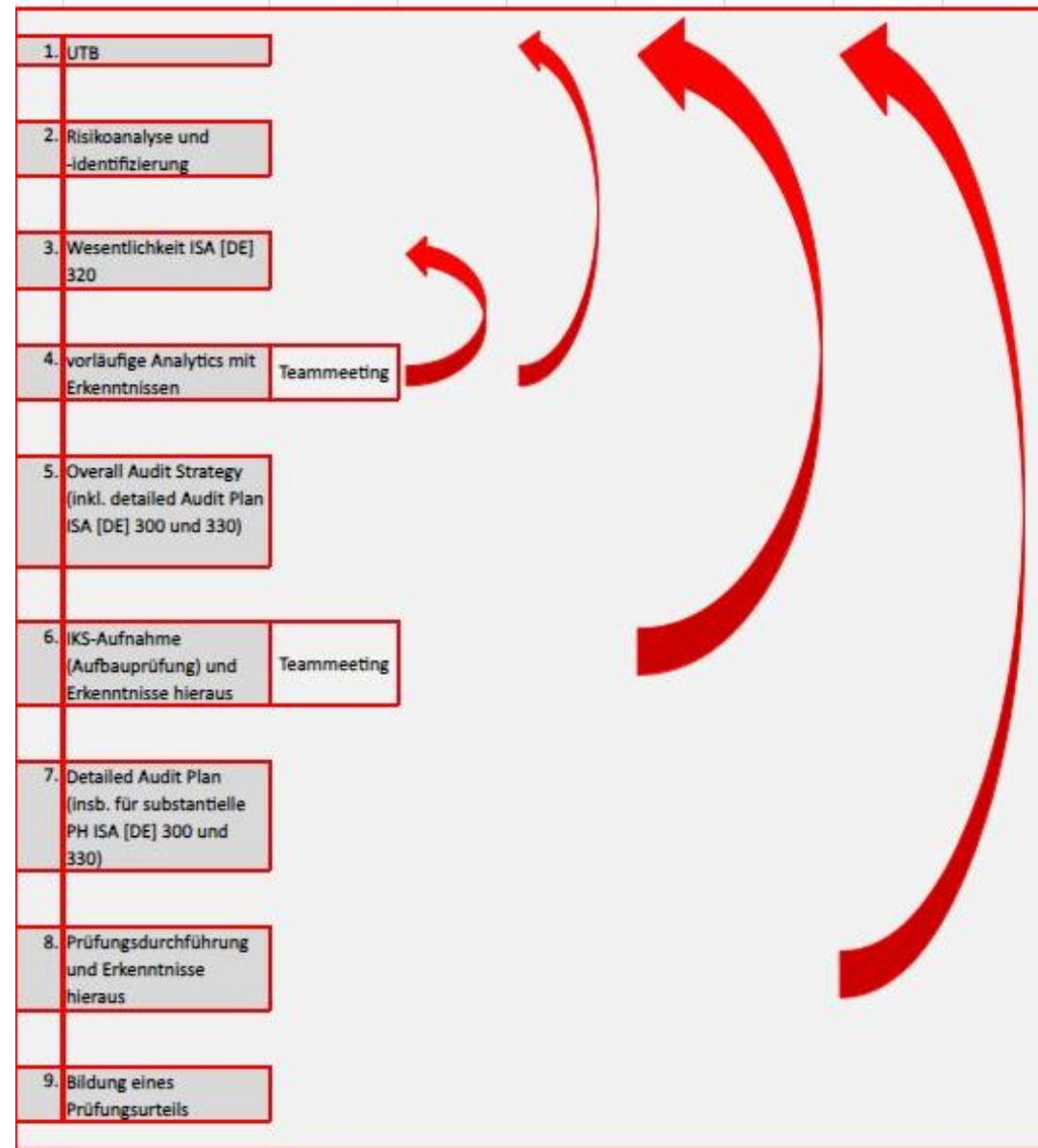
## c. Detaillierter Prüfungsplan

Der Plan muss eine Beschreibung enthalten von:

- Art, Zeitpunkt und Umfang der geplanten Risikobewertungsverfahren
- Art, Zeitpunkt und Umfang der geplanten Maßnahmen zur Reaktion auf Risiken auf Aussageebene
- Weitere geplante Prüfungsverfahren, die durchzuführen sind
- Art, Zeitpunkt und Umfang der Anleitung und Überwachung der Mitglieder des Prüfungsteams sowie der Überprüfung ihrer Arbeit



## Iterativer Prozess



## 2.3. Wesentlichkeit bei der Prüfung

- a. Wesentlichkeit den Abschluss als Ganzes
- b. Toleranzwesentlichkeit
- c. Nichtaufgriffsgrenze
- d. Anpassung der Wesentlichkeitsgrenzen
- e. Anwendung der Durchführungswesentlichkeit in der Prüfungsplanung

## a. Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes

Transaktionen, Salden oder Ereignisse, die einer spezifischen Wesentlichkeitsgrenze unterhalb der Gesamtwesentlichkeit unterliegen könnten:

- Transaktionen und Salden mit **nahestehenden Personen**
- **Wesentliche Schätzungen oder Bewertungen** des Managements, einschließlich Sensitivitätsanalysen
- **Vergütung der Geschäftsführung**
- **Ausgaben der Geschäftsführung**
- **Vergütung des Abschlussprüfers**, insbesondere für **Nicht-Prüfungsleistungen**
- **Managementgebühren und Provisionen**

## a. Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes

Maßstab (Benchmark)	Empfohlener Bereich (%)
Umsatz (Turnover)	0,5 % – 2 %
Gewinn vor Steuern (Profit before tax)	5 % – 10 %
Normalisierter Gewinn vor Steuern	5 % – 10 %
Bruttovermögen (Gross assets)	0,5 % – 2 %
Nettovermögen (Net assets)	2 % – 5 %
Gesamte Einnahmen/Ausgaben	0,5 % – 2 %

Quelle: Moore Global Audit Manual

## b. Toleranzwesentlichkeit

### **Toleranzwesentlichkeit:**

- Ist ein Konzept der Abschlussprüfung
- Ergibt sich aus dem Prüfungsrisiko wesentlicher falscher Darstellungen
- Kann als „Fehlertoleranz“ des Prüfers betrachtet werden

Es gibt vier Stufen des Prüfungsrisikos:

- Niedrig
- Mittel
- Hoch
- Signifikant

## b. Toleranzwesentlichkeit

Es wird empfohlen, bei einem **risikoarmen Mandanten auf Unternehmensebene** einen Ausgangswert von **60 % bis 75 %** für die **Toleranzwesentlichkeit** anzusetzen.

Dabei sollte berücksichtigt werden, ob das Risiko am oberen Ende der niedrigen Risikoskala liegt (also in Richtung mittleres Risiko geht) – in diesem Fall sollte der Prozentsatz reduziert werden.

Wenn Risiken als **mittel oder hoch** eingestuft werden, muss der Prozentsatz reduziert werden.

## b. Toleranzwesentlichkeit

Empfohlene Ausgangswerte:

- **Mittel:** 50 % bis 60 %
- **Hoch:** 40 % bis 50 %

Diese Werte können je nach differenzierter Risikoeinschätzung angepasst werden.

**Signifikante Risiken auf Unternehmensebene** müssen **gesondert behandelt** werden.

Empfohlener Ausgangswert: **40 % oder weniger**.

In vielen Fällen betreffen die Prüfungsverfahren bei signifikanten Risiken keine Bereiche, die durch die Toleranzwesentlichkeit beeinflusst werden.

Prüfungsrisiko	Empfohlener Prozentsatz
<b>Niedrig (Low)</b>	60 % – 75 %
<b>Mittel (Medium)</b>	50 % – 60 %
<b>Hoch (High)</b>	40 % – 50 %
<b>Signifikant</b>	40 % oder weniger ( <i>Ermessenssache des Prüfers</i> )

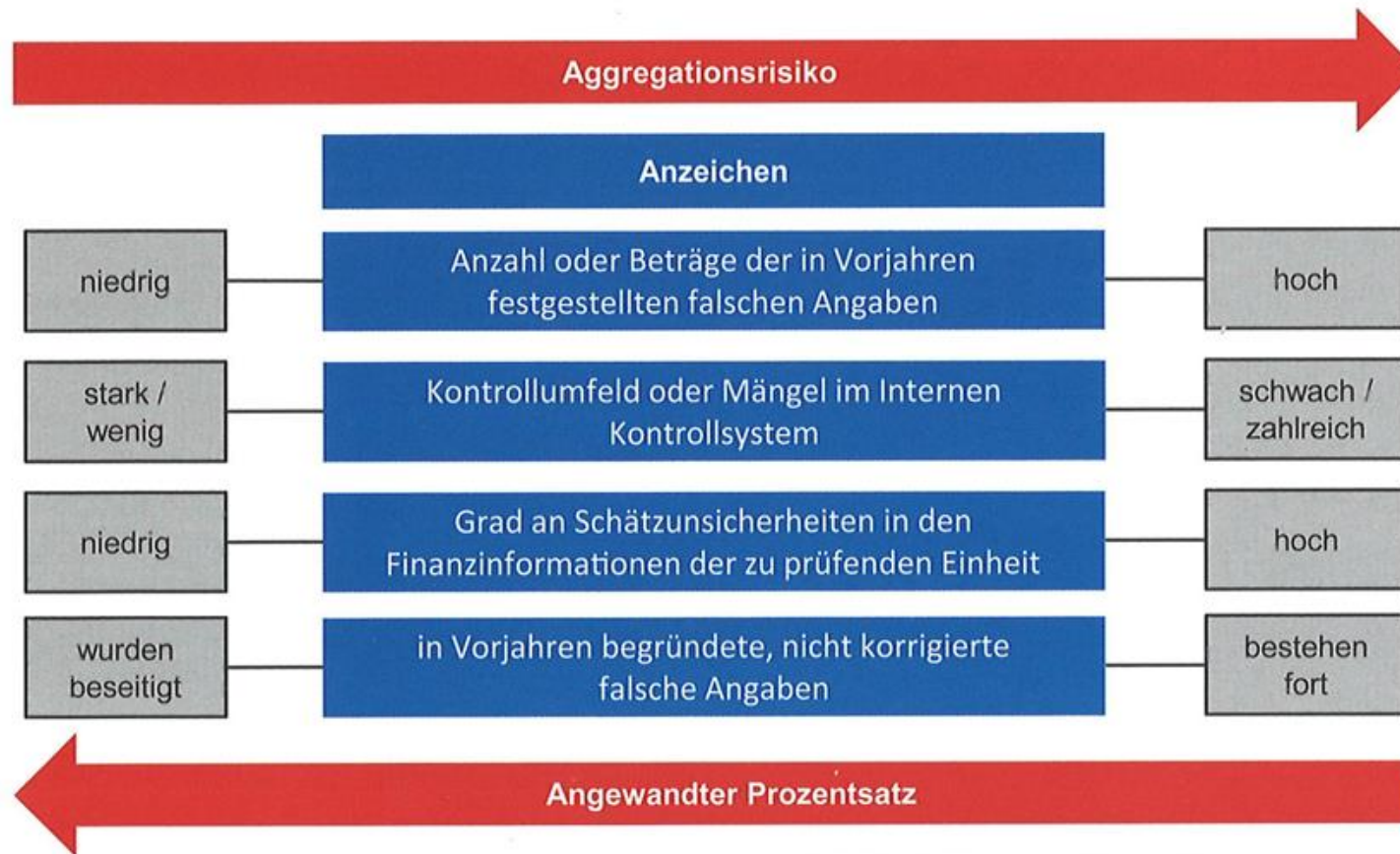
## b. Toleranzwesentlichkeit

Es gibt sechs Faktoren, die bei der Bestimmung des Prüfungsrisikos berücksichtigt werden sollten.

Faktor	Sechs Faktoren zur Einschätzung des Prüfungsrisikos
Factor #1	<b>Erwarteter Gesamtwert bekannter und wahrscheinlicher falscher Darstellungen</b> Basierend auf früheren wesentlichen Fehlern und anderen Faktoren, die einzeln oder zusammen <b>quantitativ oder qualitativ wesentlich</b> für den Abschluss des Unternehmens sind.
Factor #2	<b>Einstellung des Managements gegenüber Risiken</b> Die generelle Haltung des Managements zur <b>Identifikation und Reaktion auf Risiken</b> im Unternehmen.
Factor #3	<b>Monetärer Wert von Schätzwerten</b> Konten, deren Beträge <b>geschätzt</b> werden und <b>nicht exakt bestimmbar</b> sind.
Factor #4	<b>Anzahl identifizierter Kontrollmängel und übertragener Anpassungen aus Vorjahren</b> Frühere <b>Kontrollschwächen</b> oder <b>Korrekturen</b> , die noch Auswirkungen haben.
Factor #5	<b>Aggregationseffekt geplanter Stichprobenprüfungen</b> Die Möglichkeit, dass <b>Fehler durch Stichprobenprüfung</b> nicht erkannt werden und sich summieren.
Factor #6	<b>Größe und Komplexität des Unternehmens</b> Einschließlich <b>Vielfalt der Geschäftstätigkeiten</b> , geografischer Ausdehnung und Organisationsstruktur.



## b. Toleranzwesentlichkeit



### c. Nichtaufgriffsgrenze

**Eindeutig unwesentliche falsche Darstellungen = falsche Darstellungen, die offensichtlich unerheblich sind – sei es einzeln oder in Summe, und zwar unabhängig davon, ob sie nach Größe, Art oder Umständen beurteilt werden.**

Es wird empfohlen, die **Nichtaufgriffsgrenze** (Clearly Trivial Threshold) während einer Prüfung auf **maximal 5 % der Gesamtwesentlichkeit** festzulegen.

## d. Anpassung der Wesentlichkeitsgrenzen

**Die während der anfänglichen Prüfungsplanung festgelegten Wesentlichkeitsgrenzen müssen möglicherweise im Verlauf der Prüfung überarbeitet werden.**

Wenn die Schwellenwerte für die Prüfung der Wesentlichkeit reduziert werden müssen, sollten sowohl die bereits durchgeführten Prüfungshandlungen als auch die noch ausstehenden Verfahren erneut überprüft werden.

## d. Anpassung der Wesentlichkeitsgrenzen

Regeln für die Notwendigkeit, Wesentlichkeitsberechnungen zu überarbeiten:

Bewegung der endgültigen Toleranzwesentlichkeit („OM“)	Vorgeschlagener Ansatz
Endgültige OM ist höher als die vorläufige OM	<ul style="list-style-type: none"><li>• Keine Überarbeitung der OM, PM &amp; CTT erforderlich.</li><li>• Das Engagement-Team kann jedoch entscheiden, eine höhere OM, PM &amp; CTT zu übernehmen.</li></ul>
Endgültige OM sinkt um mehr als 10 %	<ul style="list-style-type: none"><li>• Eine Überarbeitung der endgültigen OM, PM &amp; CTT ist erforderlich.</li></ul>
Endgültige OM sinkt um weniger als 10 %	<ul style="list-style-type: none"><li>• Die endgültige OM muss nach unten korrigiert werden.</li><li>• Eine Reduktion von PM &amp; CTT ist nicht zwingend erforderlich.</li><li>• Falls PM &amp; CTT nicht reduziert werden, muss die Datei dennoch einen Nachweis enthalten, dass dies berücksichtigt wurde.</li></ul>

## e. Anwendung der Toleranzwesentlichkeit in der Prüfungsplanung

**Toleranzwesentlichkeit wird bei der Prüfungsplanung angewendet bei:**

- Festlegung, ob Prüfungshandlungen in Bezug auf eine Aussage („Assertion“) überhaupt erforderlich sind
- Festlegung der allgemeinen Prüfungshandlungen, die in Bezug auf eine Assertion durchgeführt werden sollten
- Entscheidung über die spezifischen Prüfungshandlungen, die bei der Prüfung einer Assertion angewendet werden sollten
- Festlegung von Stichprobengrößen, die bei Stichprobenprüfungen angewendet werden sollten

## 2.4. Analytische Prüfungshandlungen in der Planungsphase

- a. Durchführung
- b. Grenze
- c. Dokumentation

## a. Durchführung

**Analytische Verfahren müssen im Rahmen der Risikobeurteilung bei jeder Abschlussprüfung durchgeführt werden.**

Es gibt keine spezifischen Verfahren, die in allen Fällen zwingend anzuwenden sind. Wie bei allen analytischen Verfahren besteht das Ziel darin, Finanzinformationen mit den Erwartungen des Prüfers zu vergleichen.

Das Vorgehen bei der Durchführung vorläufiger analytischer Verfahren entspricht im Wesentlichen dem anderer analytischer Verfahren:

1. Entwicklung von Erwartungen hinsichtlich der Daten (unter Verwendung sowohl finanzieller als auch nicht-finanzieller Informationen);
2. Vergleich der Erwartungen mit den erfassten Beträgen oder mit auf diesen Beträgen basierenden Kennzahlen; und
3. Bewertung der Ergebnisse.

## a. Durchführung

**Quellen zur Entwicklung von Erwartungen können beinhalten:**

- Finanzberichte aus früheren Perioden
- Buchhaltungsinformationen aus dem Unternehmen, z. B. Hochrechnungen basierend auf Managementberichten oder Zwischenabschlüssen
- Budgets
- Prognosen
- Finanzdaten anderer Unternehmen derselben Branche
- Weitere relevante Daten zur Branche, in der das Unternehmen tätig ist



## a. Durchführung

Wenn Erwartungen nicht erfüllt wurden, deutet dies darauf hin, dass die Risikobeurteilung höher ausfallen sollte, als sie es andernfalls gewesen wäre.

Wie viel höher, ist eine Frage des Ermessens.

Vorläufige analytische Verfahren können gleichzeitig mit anderen Risikobeurteilungsverfahren durchgeführt werden.

## Beispiel für Preliminary Analytics

Overall Analytics																								
Vorgehen:	1. Schritt: individuelle Erwartungshaltungen bilden auf Postenebene Auf Postenebene individuelle Erwartungshaltung bilden; Diese kurz qualitativ beschreiben und quantifizieren (prozentuale Veränderung)																							
	2. Schritt: wenn individuelle Erwartungshaltung, dann vergleich mit tatsächlicher Entwicklung oder/und: auf Kontenebene grundsätzliche Annahme/Erwartungshaltung: Abschlussalden werden auf Vorjahresniveau erwartet Veränderungen, die über einer gewissen absoluten Range oder einer relativen Range liegen müssen erläutert werden			<table><tr><td>WES</td><td>245.000,00</td><td></td></tr><tr><td>TWES</td><td>183.750,00</td><td>75%</td></tr><tr><td>Threshold</td><td>122.500,00</td><td>50% Aktiva+Ertrag</td></tr><tr><td>Threshold</td><td>61.250,00</td><td>25% Passiva+Aufwand</td></tr><tr><td>NAG</td><td>12.250,00</td><td>5%</td></tr></table>						WES	245.000,00		TWES	183.750,00	75%	Threshold	122.500,00	50% Aktiva+Ertrag	Threshold	61.250,00	25% Passiva+Aufwand	NAG	12.250,00	5%
WES	245.000,00																							
TWES	183.750,00	75%																						
Threshold	122.500,00	50% Aktiva+Ertrag																						
Threshold	61.250,00	25% Passiva+Aufwand																						
NAG	12.250,00	5%																						

### Beachte:

Durch Preliminary Analytics erhalten wir keine Prüfungssicherheit.

Diese dienen lediglich dazu unser Risikoverständnis zu verbessern und eventuelle Hinweise auf die Anpassung der Wesentlichkeit zu liefern.

Abgrenzung zu substantiellen analytischen Prüfungshandlungen.

## b. Grenze

**Vorläufige analytische Verfahren sind ein Bestandteil der Risikobeurteilung und liefern keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise, auf deren Grundlage ein Prüfungsurteil gefällt werden kann.**

Das bedeutet: Wenn die Erwartungen im Rahmen vorläufiger analytischer Verfahren erfüllt wurden, kann dies als Hinweis auf ein geringeres Risiko wesentlicher falscher Darstellungen gewertet werden.

**Jedoch stellt dies isoliert betrachtet keinen Nachweis dafür dar, dass die in den Abschlüssen ausgewiesenen Beträge tatsächlich angemessen sind.**

## c. Dokumentation

**Die Prüfungsdokumentation muss Folgendes enthalten:**

- **Bestätigung**, dass vorläufige analytische Verfahren durchgeführt wurden – dies kann in Form von Arbeitspapieren erfolgen, die die durchgeführten Tätigkeiten zeigen, und muss nicht als separate Bestätigung vorliegen;
- **Angabe der Informationsquellen**, die bei der Durchführung der vorläufigen analytischen Verfahren verwendet wurden. Kopien der Dokumentation können beigefügt werden, sind jedoch nicht zwingend erforderlich;

## c. Dokumentation

- Die Ergebnisse der vorläufigen analytischen Verfahren müssen dokumentiert werden – einschließlich der Auswirkungen auf die gesamte Risikobeurteilung.
  - Dabei ist es zulässig, **nur jene Sachverhalte** zu identifizieren, bei denen die Ergebnisse der Verfahren zu einer **Erhöhung der Risikobeurteilung** geführt haben.
  - Es besteht **keine Verpflichtung**, alle Bereiche oder Behauptungen zu benennen, bei denen die vorläufigen analytischen Verfahren **nicht** zu einer Erhöhung des eingeschätzten Risikos wesentlicher falscher Darstellungen geführt haben.

## 2.5. Risikobewertung

- a. Risikobeurteilung („Risk Assessment“)
- b. Prüfungsaussagen („Assertions“)
- c. Inhärentes Risiko
- d. Betrugsrisiko („Fraud Risk“)
- e. Verfahren zur Risikobeurteilung
- f. Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen
- g. Zeitpunkt der Risikobeurteilung
- h. Besprechungen zur Risikobeurteilung

## a. Risikobeurteilung

### **Audit Risk Formel (Prüfungsrisiko):**

Die Formel lautet:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

AR = Audit Risk → Prüfungsrisiko

IR = Inherent Risk → Inhärentes Risiko

CR = Control Risk → Kontrollrisiko

DR = Detection Risk → Aufdeckungsrisiko

## a. Risikobeurteilung („Risk Assessment“)

**Die Risikobeurteilung steht im Zentrum der Abschlussprüfung.**

Es ist üblich, von einem **risikoorientierten Prüfungsansatz** zu sprechen.

Der Prozess der Risikobeurteilung ermöglicht es, Prüfungen risikoorientiert durchzuführen.

Er ist entscheidend für die Prüfungsplanung und umfasst:

- das Verständnis des Unternehmens und seines Umfelds,
- das anzuwendende Rechnungslegungsrahmenwerk,
- sowie das interne Kontrollsystem des Unternehmens.

Auf dieser Grundlage kann der Prüfer geeignete Maßnahmen als Reaktion auf die identifizierten Risiken entwerfen und umsetzen – und so seinen Prüfungsplan erstellen und durchführen.



## a. Risikobeurteilung („Risk Assessment“)

**Das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussagenebene besteht aus zwei Komponenten:**

- Inhärentes Risiko
- Kontrollrisiko

Inhärentes Risiko = Die Anfälligkeit einer Aussage („Assertion“) über eine Transaktionsart, einen Bilanzansatz oder eine Angabe für eine wesentliche falsche Darstellung – entweder einzeln oder in Kombination mit anderen falschen Darstellungen – vor Berücksichtigung jeglicher damit zusammenhängender Kontrollen.

**Faktoren des inhärenten Risikos:**

- sind Merkmale von Ereignissen oder Umständen, die die Anfälligkeit für falsche Darstellungen beeinflussen – sei es durch Betrug oder Fehler
- können **qualitativ** oder **quantitativ** sein
- umfassen Aspekte wie **Komplexität, Subjektivität, Veränderung, Unsicherheit oder Anfälligkeit**

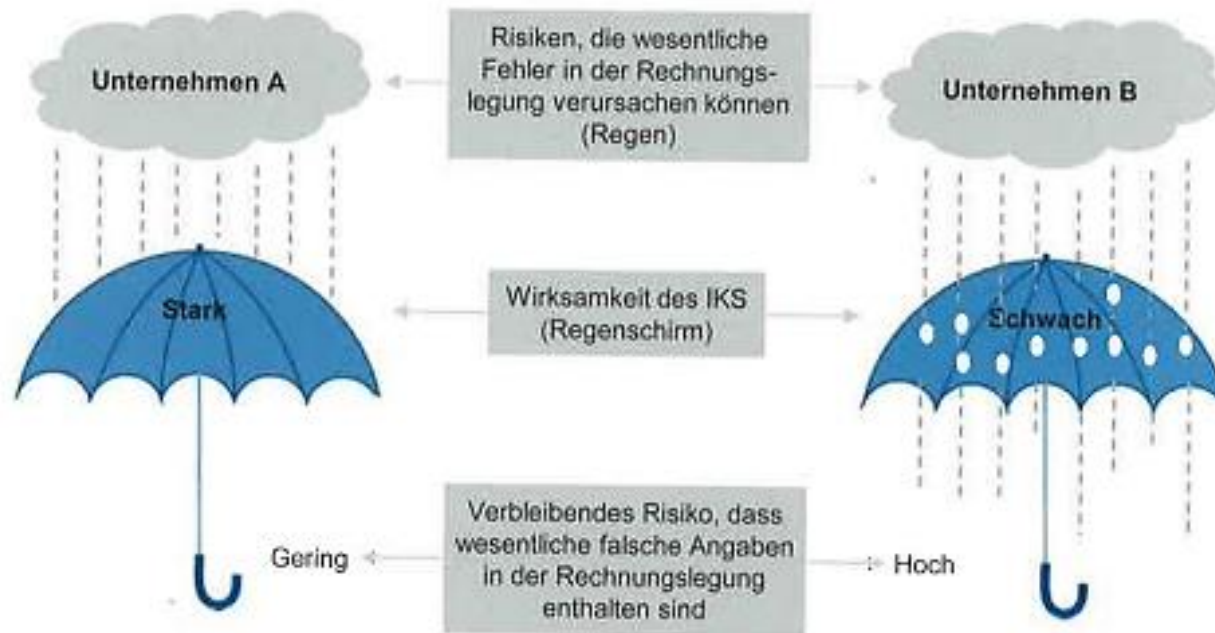
## a. Risikobeurteilung („Risk Assessment“)

**Der Prüfer verwendet berufliches Ermessen**, um die Bedeutung der Kombination aus Wahrscheinlichkeit und Ausmaß einer falschen Darstellung zu bestimmen.

Das **eingeschätzte inhärente Risiko** in Bezug auf ein bestimmtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene stellt eine Einschätzung innerhalb eines Spektrums dar – von niedriger bis hoher Ausprägung.

Diese Einschätzung kann **je nach Art, Größe und Komplexität des Unternehmens variieren**.

## a. Risikobeurteilung („Risk Assessment“)



Auswirkung auf aussagebezogene Prüfungshandlungen:



## a. Risikobeurteilung („Risk Assessment“)

Intaria Mustermendant  
2023

Dokumente
Daten
Buchungen
Risiko & Kontrollen
Aufgaben
Abfragen

RISIKO

KONTROLLEN

BEURTEILUNG

Aktuelles Jahr-Final  
0,00

Vorjahr-Final  
-21.617.750,76

Differenzbetrag  
21.617.750,76

Differenz (Prozent)  
100,00%

Nicht gebuchte Fehler  
SOLL 0,00  
KR 0,00

Jahresabschlussebene Risiken

Risk of management override of control

BEDEUTSAMES RISIKO

Risiko Geschätzte Werte

SONSTIGES RISIKO

Risiko: Generelle IT Kontrollen

SONSTIGES RISIKO

Risiken

2 Risk of fraud in revenue recognition

V E GB D BEDEUTSAMES RISIKO

Aussagen

Werden Sie die Kontrollen prüfen?

Inhärentes Risiko

✓

Vollständigkeit

1

LMO

MPM

IR

✓

Existenz

1

LMO

MPM

IR

✓

Genauigkeit und Bewertung

1

LMO

MPM

IR

✓

Darstellung

1

LMO

MPM

IR

Beurteiltes Fehlerrisiko

✓

Vollständigkeit

1

IR

KR

RMM

✓

Existenz

1

IR

KR

RMM

✓

Genauigkeit und Bewertung

1

IR

KR

RMM

✓

Darstellung

1

IR

KR

RMM

Hinweis: Ergänzung einer entsprechenden Erläuterung, sofern vom "Regelfall" abgewichen wird.

Inhärente Risikofaktoren

Kommentar...

WANDEL ERFOLGREICH GESTALTEN

## b. Prüfungsaussagen („Assertions“)

**Aussagen** sind die **Darstellungen des Managements**, die in den Abschlüssen enthalten sind.

Wenn das Management einen Abschluss vorlegt, sagt es damit implizit:

- Die Abschlüsse sind in wesentlichen Punkten korrekt.
- Die in den Abschlüssen ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden existieren tatsächlich.
- Die in den Abschlüssen dargestellten Transaktionen haben im Berichtszeitraum stattgefunden, und ihre buchhalterische Erfassung zeigt eine sachgerechte Zuordnung zu den entsprechenden Kategorien.
- Das Unternehmen besitzt die Rechte und Pflichten in Bezug auf die in den Abschlüssen ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden.
- Die in den Abschlüssen ausgewiesenen Werte für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten entsprechen dem geltenden Rechnungslegungsrahmen, den vom Unternehmen angegebenen Bilanzierungsgrundsätzen und sind ordnungsgemäß offengelegt.
- Alle Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen wurden in den Abschlüssen berücksichtigt.
- Die Abschlüsse entsprechen dem angewendeten Rechnungslegungsrahmen.

## b. Prüfungsaussagen („Assertions“)

**Die Aussagen, mit denen sich der Prüfer befasst, werden in folgende Kategorien unterteilt:**

- Aussagen über Transaktionen (Geschäftsvorfälle) und Ereignisse sowie zugehörige Angaben für den Prüfungszeitraum:
  - **Nachweis** (Die Transaktionen haben tatsächlich stattgefunden)
  - **Vollständigkeit** (Alle relevanten Transaktionen wurden erfasst)
  - **Genauigkeit** (Die Beträge und Daten sind korrekt)
  - **Periodenabgrenzung** (Die Transaktionen wurden dem richtigen Zeitraum zugeordnet)
  - **Zuordnung** (Die Transaktionen wurden den richtigen Konten/Kategorien zugeordnet)
  - **Darstellung** (Die Informationen sind angemessen und gemäß dem Rechnungslegungsrahmen dargestellt)

## b. Prüfungsaussagen („Assertions“)

Die Aussagen, mit denen sich der Prüfer befasst, werden in die folgenden Kategorien unterteilt:

- Aussagen über Kontensalden und zugehörige Angaben zum Periodenende:
  - **Existenz** – Die ausgewiesenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten existieren tatsächlich.
  - **Rechte und Pflichten** – Das Unternehmen besitzt die Rechte an den Vermögenswerten und ist für die Verbindlichkeiten verantwortlich.
  - **Vollständigkeit** – Alle relevanten Vermögenswerte und Verbindlichkeiten wurden erfasst.
  - **Genauigkeit, Bewertung und Zuordnung** – Die Beträge sind korrekt, angemessen bewertet und richtig zugeordnet.
  - **Zuordnung** – Die Posten sind den richtigen Kategorien zugeordnet.
  - **Darstellung** – Die Informationen sind ordnungsgemäß und gemäß dem Rechnungslegungsrahmen dargestellt.

## b. Prüfungsaussagen („Assertions“)

Jedes identifizierte Risiko muss sich direkt auf eine oder mehrere Behauptungen beziehen.

**Zusammengefasste Zuordnung von Prüfungsbehauptungen:**

Kurzform	Aussagen zu Transaktionen und Ereignissen im Prüfungszeitraum	Aussagen zu Kontensalden am Periodenende	Aussagen zu Angaben im Prüfungszeitraum und am Periodenende
<b>C</b> - Completeness	Vollständigkeit	Vollständigkeit	Vollständigkeit
<b>E</b> – Existence, Occurrence, and Rights and Obligation	Existenz, Eintritt (Occurrence) und Rechte & Pflichten	Nachweis, Rechte & Pflichten	Eintritt (Occurrence)
<b>AV</b> – Accuracy, Valuation, Allocation and Cut off	Genauigkeit, Bewertung, Zuordnung und Abgrenzung	Genauigkeit, Bewertung und Zuordnung	Genauigkeit, Bewertung und Zuordnung
<b>PD</b> – Presentation and Classification	Darstellung und Klassifizierung	Darstellung und Klassifizierung	Darstellung



## b. Prüfungsaussagen („Assertions“)

Aussage in der Rechnungslegung	Abk.	Beschreibung	Art des betroffenen Prüffelds
Vorhandensein (Existenz)	VH	Bestimmte Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapital sind zu einem bestimmten Zeitpunkt vorhanden	Kontensalden
Eintritt (Existenz)	E	Offen gelegte Ereignisse, Geschäftsvorfälle und andere Sachverhalte haben stattgefunden oder bestehen (sind eingetreten)	Geschäftsvorfälle, Angaben
Zurechnung (Existenz)	Z	Die Zurechnung zum Unternehmen erfolgt aufgrund bestehender Rechte an Vermögensgegenständen und Verpflichtungen	Kontensalden, Angaben
Vollständigkeit	VS	Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapital, Geschäftsvorfälle und Ereignisse sowie geforderte Angaben, die erfasst/gemacht werden mussten, sind vollständig erfasst/angegeben	Geschäftsvorfälle, Kontensalden, Angaben
Bewertung und Zuordnung	B	Sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapital sowie sonstige Angaben im Abschluss und Lagebericht sind mit den zutreffenden Beträgen enthalten und damit verbundene Anpassungen der Bewertung oder Zuordnung wurden angemessen vorgenommen	Kontensalden, Angaben
Genauigkeit	G	Beträge und sonstige Daten, die sich auf erfasste Geschäftsvorfälle und Ereignisse beziehen, sowie Rechnungslegungs- und andere Informationen wurden zutreffend (genau) erfasst	Geschäftsvorfälle, Angaben
Periodenabgrenzung (Genauigkeit)	PA	Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in der richtigen Berichtsperiode erfasst (die Perioden richtig voneinander abgegrenzt)	Geschäftsvorfälle
Ausweis und Verständlichkeit (Darstellung)	A	Die Rechnungslegungsinformationen sind angemessen dargestellt und erläutert und die Angaben sind deutlich formuliert, Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden auf den richtigen Konten erfasst (Kontenzuordnung)	Geschäftsvorfälle, Angaben



### Merke:

Die festgelegten Prüfungsaussagen sind die Grundlage für unsere „aussagebezogenen Prüfungshandlungen“, die wir später durchführen müssen!

Quelle: IDW-Leitfaden - Prüfungspraxis

## c. Inhärentes Risiko

Vorgeschlagenes Spektrum für inhärentes Risiko, entwickelt von MG:

Assessing Inherent Risk - at the assertion level				
Likelihood	Very likely	Med	High	Significant
	Likely	Low	Med	High
	Unlikely	Insignificant*	Low	Med
		Low	Moderate	High
		Magnitude		

## c. Inhärentes Risiko

Bei der Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit einer falschen Darstellung prüft der Abschlussprüfer die Möglichkeit, dass eine solche auftreten könnte – basierend auf der Bewertung der inhärenten Risikofaktoren.

Bei der Berücksichtigung des Ausmaßes einer falschen Darstellung bewertet der Abschlussprüfer die qualitativen und quantitativen Aspekte der möglichen Abweichung (d. h. falsche Angaben in Aussagen zu Transaktionsarten, Kontosalden oder Angaben können aufgrund ihrer Größe, Art oder Umstände als wesentlich eingestuft werden).

## c. Inhärentes Risiko

### Kriterienvorschläge für die Wahrscheinlichkeit („Likelihood“) einer falschen Darstellung:

- **Sehr wahrscheinlich:** Eine falsche Darstellung könnte leicht auftreten, weil ...
- **Wahrscheinlich:** Eine falsche Darstellung könnte gut auftreten, weil ...
- **Unwahrscheinlich:** Eine falsche Darstellung könnte auftreten, wird aber normalerweise nicht erwartet.

### Leitlinien zur Bestimmung der „Magnitude“ (Größe/Ausmaß) einer potenziellen falschen Darstellung:

Bei der Bewertung des potenziellen Ausmaßes einer falschen Darstellung wird oft zuerst der quantitative Einfluss betrachtet. Es ist jedoch ebenso wichtig, die qualitativen Aspekte zu beurteilen, da eine falsche Darstellung aufgrund ihrer Größe, Art oder Umstände als wesentlich eingestuft werden kann.

## c. Inhärentes Risiko

### Gesamtspektrum:

Wenn die erwarteten finanziellen Auswirkungen potenzieller falscher Darstellungen den festgelegten Wesentlichkeitsgrenzwert („performance materiality“) für die Transaktionsart, den Kontosaldo oder die Angabe überschreiten, muss die Auswirkung als hoch bewertet werden.

Dies ist die **einzigste quantitative Vorgabe**, die dem Prüfungsteam gemacht wird, da es nicht **angemessen ist, detaillierte Kriterien für jede Option** bereitzustellen.

Bei der Bewertung des **Ausmaßes („Magnitude“)** einer **falschen Darstellung** sollte der Prüfer sowohl die Auswirkungen auf die Prüfungsdurchführung als auch die **Interessen der Stakeholder** berücksichtigen – und dabei ähnliche Grundsätze anwenden wie bei der Festlegung spezifischer Wesentlichkeit.

## c. Inhärentes Risiko

**Das inhärente Risiko fällt unter zwei Hauptkategorien – Geschäftsrisiko und Betrugsrisiko.**

Vergleichstabelle: Geschäftsrisiko vs. Betrugsrisiko

Kategorie	Fehler (Error)	Betrug (Fraud)
<b>Geschäftsrisiko</b>	Risiken, die sich aus den Tätigkeiten, Umständen, Handlungen oder Unterlassungen, Strategien, dem Umfeld und der Struktur des Unternehmens ergeben.	–
<b>Betrugsrisiko</b>	–	Risiken, die speziell mit Situationen verbunden sind, die einen Anreiz oder eine Gelegenheit zur Begehung von Betrug darstellen.

## d. Betrugsrisiko („Fraud Risk“)

Das Betrugsrisiko ist eine vorsätzliche Handlung, bei der Täuschung eingesetzt wird, um sich einen ungerechtfertigten oder rechtswidrigen Vorteil zu verschaffen. Es kann nicht versehentlich begangen werden und kann sowohl von der Geschäftsleitung, Mitarbeitenden als auch von Dritten ausgehen.

**Zwei Arten von Betrug, die den Abschlussprüfer betreffen:**

- Manipulation der Finanzberichterstattung
- Veruntreuung von Vermögenswerten

**Voraussetzungen für das Zustandekommen von Betrug:**

- **Gelegenheit** (meist durch das Umfeld bedingt – z. B. schwache oder fehlende Kontrollen)
- **Anreiz oder Druck** (ein Beweggrund, der den Täter zum Handeln veranlasst)
- **Rationalisierung** (die innere Rechtfertigung, die sich der Täter gibt, um sein Verhalten zu legitimieren)

## d. Betrugsrisiko („Fraud Risk“)

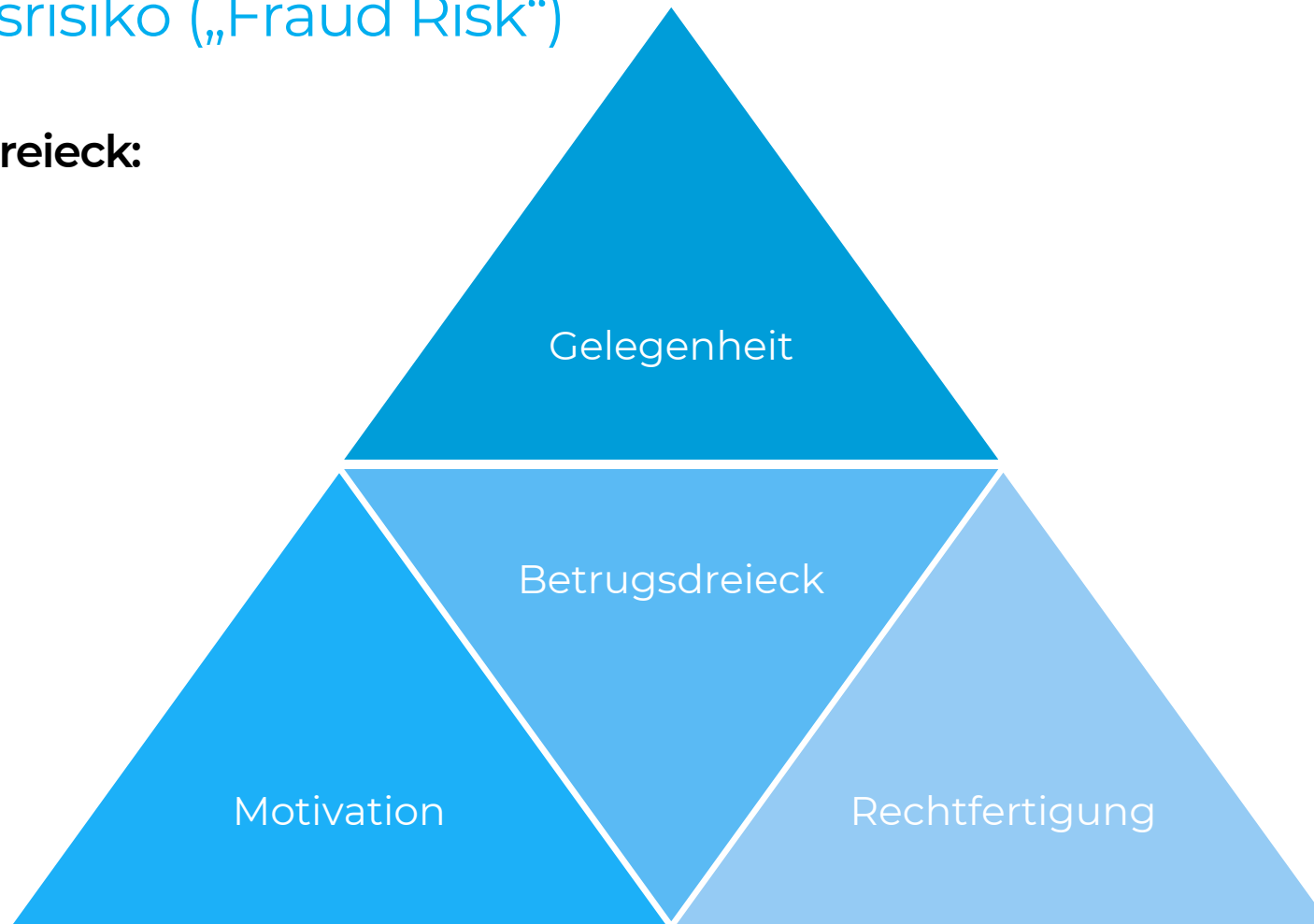
**Beispiele für Anreize, die Menschen dazu verleiten können, über Betrug nachzudenken:**

- **Persönliche finanzielle Umstände:**  
Dies kann sowohl die Geschäftsleitung als auch Mitarbeitende betreffen und kann zu **Veruntreuung von Vermögenswerten** (Diebstahl) oder zur **Manipulation der Finanzberichterstattung** führen – z. B. durch „Schönrechnen“ von Zahlen, um sich für einen Bonus oder eine Beförderung zu qualifizieren.
- **Finanzielle Situation des Unternehmens:**  
Dies betrifft eher die Geschäftsleitung und führt am wahrscheinlichsten zur **Manipulation der Finanzberichterstattung** – z. B. um Kreditbedingungen einzuhalten oder sich für günstigere Finanzierungsbedingungen zu qualifizieren.



## d. Betrugsrisiko („Fraud Risk“)

**Das Betrugsdreieck:**



## d. Betrugsrisiko („Fraud Risk“)

Gelegenheiten entstehen typischerweise durch eine **schwache Kontrollumgebung**.

Eine **schlechte Unternehmenskultur** kann ebenfalls Gelegenheiten für Betrug schaffen.

Weitere Beispiele für Gelegenheiten sind:

- **Bestimmte Arten von Inventar** (z. B. Zigaretten oder kleine elektronische Geräte), die leicht zu stehlen und weiterzuverkaufen sind.
- **Große Mengen Bargeld vor Ort** (leicht zu entwenden).
- **Barverkäufe** (einfach, nicht alle Verkäufe über die Kasse zu erfassen).
- **Hohe Fluktuation beim Personal, auch bei Führungskräften** (weniger Aufsicht, weniger Wissen darüber, was „normal“ ist).
- **Viele Aushilfskräfte** (geringere Bindung an das Unternehmen und weniger Interesse am langfristigen Fortbestehen).

## d. Betrugsrisiko („Fraud Risk“)

Der Aspekt der Rechtfertigung ist für den Abschlussprüfer schwieriger zu beurteilen.

Typische Rechtfertigungen können beinhalten:

- Es ist nur ein kleiner Betrag.
- Niemand wird dadurch geschädigt.
- Ich helfe dem Unternehmen, zu überleben.
- Ich habe mir das verdient.
- Alle machen das.
- Ich bin verzweifelt.

## e. Verfahren zur Risikobeurteilung

Die Risikobeurteilung steht in direktem Zusammenhang mit dem Ziel des Abschlussprüfers, ein **ausreichendes Verständnis über das Unternehmen** zu erlangen.

Die Verfahren zur Risikobeurteilung müssen Folgendes beinhalten:

- Befragungen von:
  - der Geschäftsleitung
  - geeigneten Mitarbeitenden des Unternehmens
- Analytische Verfahren
  - Beobachtung und Inspektion  
(z. B. Prozessbeobachtungen, Walkthroughs zur Nachverfolgung von Abläufen)

## e. Verfahren zur Risikobeurteilung

- Der Abschlussprüfer kann Informationen oder Kenntnisse aus früheren Prüfungen mit dem Unternehmen nutzen.
- Der Abschlussprüfer muss nachweisen, dass die zuvor erhaltenen Informationen **weiterhin gültig und für die aktuelle Prüfung relevant** sind.
- Eine Informationsquelle sind die **Besprechungen/Diskussionen im Prüfungsteam**, die mit dem Prüfungsteam stattfinden müssen.
- **Befragungen** sind eine grundlegende Informationsquelle.
- Geeignetes Personal für Befragungen umfasst leitende Mitarbeitende, Mitarbeitende, die mit der Durchführung von Teilen des Buchhaltungssystems betraut sind, sowie Mitarbeitende, die die interne Revisionsfunktion ausüben (sofern vorhanden).

## e. Verfahren zur Risikobeurteilung

### **Angemessene Dokumentation umfasst:**

- Eine klare Identifikation dessen, was beobachtet oder geprüft wurde;
- Die Begründung für die Beobachtung oder Prüfung;
- Die Beschreibung des tatsächlichen Ablaufs; und
- Die Schlussfolgerungen, die der Prüfer aus der Beobachtung und/oder Prüfung gezogen hat.

## e. Verfahren zur Risikobeurteilung

**Geeignete Nachweise dafür, dass die Risikobeurteilung durchgeführt wurde, können Folgendes umfassen:**

- Dokumentation von Teammeetings
- Detaillierte Darstellung der durchgeführten Befragungen (einschließlich Informationen darüber, welche Fragen gestellt wurden, an wen sie gerichtet waren, welche Antworten gegeben wurden und welche Schlussfolgerungen der Prüfer daraus gezogen hat)
- Details zu durchgeführten analytischen Verfahren
- Erläuterungen zu Beobachtungen und Inspektionen sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen

## f. Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen

**Der Abschlussprüfer muss das Risiko wesentlicher falscher Angaben auf folgenden Ebenen identifizieren und bewerten:**

- **Auf der Ebene des Abschlusses**
- **Auf der Aussageebene** für Transaktionen, Kontensalden und Offenlegungen

**Sobald Risiken identifiziert sind, muss der Abschlussprüfer:**

- Diese Risiken bewerten
- Beurteilen, ob sie sich **durchgängig auf den Abschluss als Ganzes** auswirken (was bedeuten könnte, dass sie potenziell viele verschiedene Prüfungsaussagen/Assertions betreffen)



## f. Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen

- **die Risiken darauf beziehen, was auf der Aussageebene schiefgehen könnte**(unter Berücksichtigung aller relevanten Kontrollen zur Minderung dieser Risiken, die möglicherweise auf ihre Wirksamkeit getestet werden sollen); und **die inhärenten Risikofaktoren berücksichtigen** sowie deren Einfluss auf die Anfälligkeit relevanter Aussagen, die Wahrscheinlichkeit von Falschaussagen aufgrund dieser Risiken und das **Ausmaß möglicher Falschaussagen**.

**Der Abschlussprüfer muss prüfen, ob Risiken als signifikant/bedeutsam einzustufen sind und entsprechend handeln.**

Es besteht ein **vermutetes erhebliches Betrugsrisiko** im Zusammenhang mit der **Umsatzrealisierung** sowie ein **als erheblich angesehenes Risiko** im Zusammenhang mit der **Umgehung von Kontrollen durch das Management („Management Override of Controls“)**, das **nicht widerlegt werden kann**.

## f. Identifizierung und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen

**Der Prüfer kann Risiken identifizieren, bei denen mit aussagebezogenen Prüfungshandlungen allein keine hinreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise erbracht werden können.**

Typische Beispiele für solche Risiken sind solche, die sich auf **hochgradig automatisierte Prozesse** beziehen, die mit **extrem großen Transaktionsströmen** („Massentransaktionen“) verbunden sind.

**In diesem Fall muss der Prüfer ein Verständnis der spezifischen Kontrollen erlangen, die für diese Risiken relevant sind.**

## g. Zeitpunkt der Risikobeurteilung

**Die Risikobeurteilung muss zu Beginn der Prüfung beginnen und während der gesamten Prüfung fortgesetzt werden.**

Der Abschlussprüfer muss sicherstellen, dass die Prüfungsdokumentation Folgendes beinhaltet:

- **Relevante Besprechungen** (einschließlich der Besprechungen des Prüfungsteams)
- **Schlüsselemente des Verständnisses** des Unternehmens und seines Umfelds, des anwendbaren Finanzberichterstattungsrahmens und seines internen Kontrollsystems
- **Die Quellen aller erhaltenen Informationen**
- **Welche Verfahren zur Risikobeurteilung durchgeführt wurden und welche Schlussfolgerungen daraus gezogen wurden**
- **Die identifizierten und beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen** auf Ebene des Abschlusses sowie auf Aussageebene für alle Arten von Geschäftsvorfällen, Salden und Angaben
- **Welche Kontrollen im Zusammenhang mit diesen Risiken identifiziert wurden**
- **Inhärente Risikofaktoren sowie die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß einer falschen Darstellung**

## h. Besprechungen zur Risikobeurteilung

**Ein zentraler Bestandteil des Risikobeurteilungsprozesses ist die Besprechung innerhalb des Prüfungsteams, die sowohl Betrugsrisiken als auch andere Risikofaktoren abdecken sollte.**

Diese Teambesprechung sollte:

- von allen wichtigen Mitgliedern des Prüfungsteams besucht werden
- was nicht zwangsläufig das gesamte Prüfungsteam bedeutet
- in der Regel alle Personen einschließen, die aufgrund ihrer Erfahrung entweder mit dem spezifischen Mandat oder mit anderen relevanten Bereichen einen Beitrag leisten können

Jahresabschlussprüfung	Konzernprüfung
Prüfungspartner	Konzernprüfungspartner
Prüfungsleiter	Teilbereichsprüfer (falls erforderlich)
Senior	—
Prüfungsassistent	—

## h. Besprechungen zur Risikobeurteilung

### **Die Besprechung sollte:**

- persönlich stattfinden; oder
- Telefonkonferenzen beinhalten (falls erforderlich)
- die Teilnahme von Experten einschließen (wenn sinnvoll)
- vom verantwortlichen Prüfungspartner geleitet werden,
  - der auch persönlich dafür verantwortlich ist, sicherzustellen, dass relevante besprochene Punkte denjenigen Personen im Prüfungsteam mitgeteilt werden, die nicht am Treffen teilgenommen haben.

## h. Besprechungen zur Risikobeurteilung

Die Besprechung muss:

- Eine Diskussion über die **Anfälligkeit der Abschlüsse des Unternehmens für wesentliche Fehler und falsche Darstellungen** beinhalten; und
- Eine Diskussion über die **Anwendung des anwendbaren Rechnungslegungsrahmens** auf die Fakten und Umstände des Unternehmens beinhalten.
- **Besonderes Augenmerk** darauf legen, **wie und wo** die Finanzinformationen **anfällig für wesentliche Fehler und falsche Darstellungen aufgrund von Betrug** sein könnten; und
- Behandeln, wie ein Betrug auftreten könnte.

## h. Besprechungen zur Risikobeurteilung

Im Zusammenhang mit Risiken soll die Besprechung:

- Eine Gelegenheit bieten, dass **erfahrene Teammitglieder ihre Erkenntnisse zu Betrug und anderen Risiken** basierend auf ihrem Wissen über das Unternehmen **teilen**;
- Eine Diskussion über die **Geschäftsrisiken**, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, ermöglichen, sowie darüber, wie **inhärente Risikofaktoren** die **Anfälligkeit für Fehler** bei **Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Angaben** beeinflussen können – und **wie und wo** die **Finanzinformationen fehleranfällig** sein könnten;
- Eine Diskussion über die **Betrugsrisiken**, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, **ermöglichen**.
- Dem Prüfungsteam ermöglichen, **geeignete Maßnahmen als Reaktion auf Betrug und andere Risiken** zu bestimmen; und
- Den Mitgliedern des Prüfungsteams helfen, ein **besseres Verständnis für mögliche Fehler und falsche Darstellung** in den **Finanzinformationen** zu gewinnen – insbesondere in Bezug auf die **konkreten Bereiche**, mit denen sie sich befassen werden – und zu verstehen, **wie ihre Arbeit mit anderen Aspekten der Prüfung zusammenhängt**.

## h. Besprechungen zur Risikobeurteilung

**Das Besprechung muss dokumentiert werden.**

Die Dokumentation muss **nachvollziehbar machen**:

- Wer an dem Treffen **teilgenommen** hat;
- Dass das Treffen vom **verantwortlichen Prüfungspartner geleitet** wurde;
- Dass eine **offene Diskussion** über die verschiedenen **Risiken**, denen die **Finanzinformationen** möglicherweise ausgesetzt sind, stattgefunden hat;
- Dass **beide Arten von Betrugsrisiken** behandelt wurden;
- Welche **Maßnahmen** infolge des Treffens **ergriffen werden müssen**; und
- Wie die **Mitglieder des Prüfungsteams**, die **nicht am Treffen teilgenommen** haben, über die **Ergebnisse informiert** werden sollen.



## 2.6. Kontrollumfeld, Ausgestaltung und Implementierung von Kontrollen

- a. Kontrollen und das Kontrollumfeld
- b. Kontrollumfeld
- c. Kontrollaktivitäten
- d. Gestaltung und Umsetzung von Kontrollen
- e. Folgeprüfungen
- f. Dokumentation

## Beispiel Vorräte

Beispiel Vorräte		Risikobeurteilung und Verbindung zum IKS		
Art des Risikos	Operational Risk	Operational Risk	Operational Risk	Operational Risk
Inhärentes Risiko	komplexe Lagerhaltung (chaotische LH mit manueller Inventuraufnahme) und dadurch Risiko Mehr-oder Minderausweis	komplexe Bewertung mit Vielzahl manueller Schritte und dadurch Risiko der Über- oder Unterbewertung	starke Preisschwankungen bei Rohstoffen und dadurch Risiko der Über- oder Unterbewertung	
Betroffene Prüfungsaussage	E (V*)	B	B	
--> Identifizierung der inhärenten Risiken ist das Ergebnis aus UTB sowie prelim Analytics				
--> Anhand dieser Ergebnisse und auch der Festlegung der vorläufigen Wesentlichkeit sollte eine Entscheidung darüber getroffen werden, welche Bereiche des IKS weiter analysiert werden müssen				
Prozess- bzw. IKS-Ebene				
What could go wrong?	Übersehen von Material, Doppelte Zählung	Ansatz zu hoher oder zu niedriger Gemeinkostenzuschläge	Preisschwankungen werden nicht oder nicht zeitnah in der Bewertung berücksichtigt	
implementierte Kontrolle	4-Augen-Prinzip bei Zählung, Dokumentation und Markierung bereits gezählter Mengen	monatliche Plausibilisierung der Bewertung durch MA Controlling. Bei Abweichung von > 10% zur vorherigen Bewertung wird nochmal gerechnet	vollautomatisierter Overnight-Abgleich der Preise im System mit einer öffentlichen Rohstoffmarktpreisdatenbank	
Häufigkeit der Kontrolle	1	12	365	
Art der Kontrolle	manuell	IT-dependent manual	IT application control	
a) Design der Kontrolle	Walkthrough			
b) Implementierung der Kontrolle				
Kontrollrisiko				
--> Fehlerrisiko				
c) Funktionstest der Kontrolle				
Wieviele?	Verwenden der ToC Sampling Vorlage			
Was?	Kontrollzählung oder Inventurbeobachtung	Nachberechnung	Prüfung anhand Screenshots und Abgleich mit der Datenbank, IT-technische Kontrolle der Schnittstelle	
* grundsätzlich stellt im handelsrechtlichen Abschluss die Überbewertung (hier Mehrausweis) das höhere Risiko dar. Es sollte individuell pro Mandant entschieden werden, ob die Aussage "Vollständigkeit" bei Aktivposten oder "Existenz" bei Passivposten ein Risiko darstellt, welches adressiert werden sollte.				

## Beispiel Umsatzerlöse

Beispiel Umsatzerlöse		Risikobeurteilung und Verbindung zum IKS		
Art des Risikos		Operational Risk	Operational Risk	Fraud Risk
Inhärentes Risiko		verstärktes Auslandsgeschäft des Unternehmens mit Verwendung unterschiedlicher Incoterms, dadurch Risiko der falschen Periodisierung der Umsatzerlöse	Massetransaktionen und dadurch Risiko, dass Umsatzerlöse falsch periodisiert werden	festgelegtes bedeutsames Risiko: Umsatzerlösrealisierung
Betroffene Prüfungsaussage		E, G	E, G	E, B, G
--> Identifizierung der inhärenten Risiken ist das Ergebnis aus UTB sowie prelim Analytics				
--> Anhand dieser Ergebnisse und auch der Festlegung der vorläufigen Wesentlichkeit sollte eine Entscheidung darüber getroffen werden, welche Bereiche des IKS weiter analysiert werden müssen				
Prozess- bzw. IKS-Ebene				
What could go wrong?		Umsatzerlöse werden automatisch der Periode zugewiesen, in der der Lieferschein erstellt wurde	einzelne UE pro Tag größer als 1.000 dadurch Zuordnung erschwert	Umsatzerlöse werden bewusst zu hoch dargestellt
implementierte Kontrolle		Kontrolle der Umsatzerlöse 4 Wochen vor Bilanzstichtag hinsichtlich Incoterms und ggf. manuelle Korrekturbuchung	systemseitiger 3-way-match und dadurch Zuordnung zur richtigen Periode sichergestellt	Business Partner Analyse, systemseitige Trennung der Berechtigungen für Anlage Stammdaten und Buchung
Häufigkeit der Kontrolle		1	mehrmals pro Tag	n/a
Art der Kontrolle		IT-dependent manual	IT-application control	Kontrolle auf Unternehmensebene, ITGC
a) Design der Kontrolle		Walkthrough		
b) Implementierung der Kontrolle				
Kontrollrisiko				
--> Fehlrisk				
c) Funktionstest der Kontrolle				
Wieviele?		Verwenden der ToC Sampling Vorlage		
Was?		Nachvollziehen der Kontrollhandlung	systemseitige Prüfung der ITAC	JET, Prüfung der ITGC, Prüfung der ELC
* grundsätzlich stellt im handelsrechtlichen Abschluss die Überbewertung (hier Mehrausweis) das höhere Risiko dar. Es sollte individuell pro Mandant entschieden werden, ob die Aussage "Vollständigkeit" bei Aktivposten oder "Existenz" bei Passivposten ein Risiko darstellt, welches adressiert werden sollte.				

## Beispiel Beteiligungen

Beispiel Beteiligungen		Risikobeurteilung und Verbindung zum IKS	
Art des Risikos Inhärentes Risiko	Operational Risk	Operational Risk	Operational Risk
	Beteiligungsunternehmen ist in krisenanfälliger Branche tätig und dadurch Risiko für Überbewertung der Beteiligung	Beteiligungsunternehmen befindet sich in der Start-up-Phase mit komplexen Finanzierungsstrukturen, dadurch Risiko der Über- oder Unterbewertung	Dynamisches Investitionsumfeld und dadurch Risiko, dass Überschreiten von Beteiligungsschwellen nicht erkannt
	B	E, V, B	G, B
Betroffene Prüfungsaussage			
--> Identifizierung der inhärenten Risiken ist das Ergebnis aus UTB sowie prelim Analytics			
--> Anhand dieser Ergebnisse und auch der Festlegung der vorläufigen Wesentlichkeit sollte eine Entscheidung darüber getroffen werden, welche Bereiche des IKS weiter analysiert werden müssen			
Prozess- bzw. IKS-Ebene			
What could go wrong?	Hinweis auf Wertminderung wird nicht erkannt	Verträge über Finanzierungsrunden werden nicht zeitnah an die Buchhaltung gegeben	falsche Berechnung der Beteiligungshöhe
implementierte Kontrolle	jährlicher "Impairmenttest"	monatliche Abfrage bei GF nach neuen Verträgen	Nachberechnung der Beteiligungshöhe im 4-AP
Häufigkeit der Kontrolle	1	12	anlassbezogen
Art der Kontrolle	IT-dependent manual	manual	manual
a) Design der Kontrolle	Walkthrough		
b) Implementierung der Kontrolle			
Kontrollrisiko			
--> Fehlerrisiko			
c) Funktionstest der Kontrolle			
Wieviele?	Verwenden der ToC Sampling Vorlage		
Was?	Durchsicht der Bewertung	Einholung der Abfragen und Antworten	Durchsicht der Nachberechnung
* grundsätzlich stellt im handelsrechtlichen Abschluss die Überbewertung (hier Mehrausweis) das höhere Risiko dar. Es sollte individuell pro Mandant entschieden werden, ob die Aussage "Vollständigkeit" bei Aktivposten oder "Existenz" bei Passivposten ein Risiko darstellt, welches adressiert werden sollte.			

## a. Kontrollen und das Kontrollumfeld

Interne Kontrollen sind ein wesentlicher Bestandteil der Geschäftsprozesse eines Unternehmens und umfassen zwei Aspekte des internen Kontrollsystems:

- Das **Kontrollumfeld**; und
- Die **Kontrollaktivitäten**, einschließlich der **Prüfungshandlungen**, die im Zusammenhang mit der **Gestaltung und Umsetzung** dieser Kontrollaktivitäten erforderlich sind.





## a. Kontrollen und das Kontrollumfeld

### Kontrollaktivitäten:

- Sind **in die Komponenten des internen Kontrollsystems** eines Unternehmens integriert
- Können **direkt oder indirekt** sein
  - **Direkte Kontrollaktivitäten** sind solche, die **präzise genug** sind, um **Risiken wesentlicher Fehlaussagen** auf Aussageebene zu adressieren
  - **Indirekte Kontrollaktivitäten** sind solche, die **direkte Kontrollen unterstützen**



## a. Kontrollen und das Kontrollumfeld

Das Interne Kontrollsystem benötigt:

1. **Ein Umfeld**, in dem es funktioniert – das **Kontrollumfeld** des Unternehmens
2. **Die Identifikation potenzieller Bedrohungen**, die durch interne Kontrolle gemindert werden – der **Risikobewertungsprozess** des Unternehmens
3. **Eine Möglichkeit zur Erfassung und Speicherung relevanter Informationen** – das **Informationssystem und die Kommunikation** des Unternehmens
4. **Richtlinien und Verfahren**, um Probleme zu **verhindern oder zu erkennen** – die **Kontrollaktivitäten** des Unternehmens
5. **Ein Verfahren zur Überprüfung**, ob alles wie vorgesehen funktioniert – ein **Prozess zur Überwachung** des internen Kontrollsystems

## a. Kontrollen und das Kontrollumfeld

Das Kontrollumfeld umfasst:

- Die **Kommunikation** und Durchsetzung von Integrität und ethischen Werten
- Die Bereitschaft zur **Übernahme von Verantwortung** durch das Management
- Die **Mitwirkung der mit der für die Überwachung Verantwortlichen**
- Die **Philosophie und der Führungsstil** des Managements
- Die **Organisationsstruktur** des Unternehmens
- Die **Zuweisung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten**
- Die **Personalrichtlinien**



## a. Kontrollen und das Kontrollumfeld

Informationssysteme und Kommunikation beinhalten normalerweise IT, jedoch werden sie auch gewöhnlich andere Arten von Infrastruktur, Menschen, Verfahren, Daten und Kommunikation einbeziehen.

Das Informationssystem, das für die Erstellung der Finanzinformationen relevant ist, umfasst Verfahren und Dokumentationen, die:

- **Alle Geschäftsvorfälle identifizieren und erfassen**
- Die Geschäftsvorfälle **so beschreiben**, dass sie **ordnungsgemäß klassifiziert** werden können
- **Den Wert der Geschäftsvorfälle messen**, damit sie **korrekt verbucht** werden können
- **Den Zeitpunkt der Geschäftsvorfälle erkennen**, damit sie **im richtigen Zeitraum erfasst** werden
- Die Geschäftsvorfälle (und **alle zugehörigen Angaben**) **ordnungsgemäß in den Finanzberichten darstellen**.

## a. Kontrollen und das Kontrollumfeld

**Kontrollaktivitäten können kategorisiert werden als Richtlinien und/oder Verfahren, die sich beziehen auf:**

- Genehmigungen und Freigaben
- Leistungsüberprüfungen
- Abstimmungen und Verifizierungen
- Informationsverarbeitung
- Physische oder logische Kontrollen
- Aufgabentrennung (Segregation of Duties)

## b. Kontrollumfeld

Beim Kontrollumfeld müssen Prüfer bewerten, ob:

- Das **Management**, unter der **Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen**, eine **ehrliche und ethische Unternehmenskultur geschaffen hat und aufrecht erhält**;
- Das **Kontrollumfeld eine geeignete Grundlage** für die anderen Elemente der **internen Kontrolle** bietet; und
- Das **Kontrollumfeld Mängel aufweist**, die die anderen Elemente der internen Kontrolle **beeinträchtigen oder gefährden könnten**.

**Das Kontrollumfeld bestimmt die Grundhaltung einer Organisation.**

Es hat daher **einen Einfluss auf alle anderen Elemente** des internen Kontrollsystems.

## b. Kontrollumfeld

Bei der Bewertung des Kontrollumfelds sollte der Prüfer – je nach Relevanz für das Unternehmen – mindestens folgende Punkte berücksichtigen:

- Zeigt das **Management**, sowohl durch **Worte** als auch durch **Taten**, ein **Bekenntnis zu hohen ethischen Standards**?
- Ergreift das Management **Maßnahmen zur Minimierung von Anreizen**, die Mitarbeitende zu **unethischem oder unehrlichem Verhalten** verleiten könnten?
- Verfügt das Unternehmen über einen **formellen Verhaltenskodex**, der **akzeptable ethische Standards** festlegt?
- Gibt es Hinweise darauf, dass **Mitarbeitende verstehen**, was **akzeptables Verhalten** ist?
- Existieren **Verfahren**, mit denen Mitarbeitende **identifizierte Fälle unethischen Verhaltens melden** können?
- **Ergreift das Unternehmen konsequent geeignete Maßnahmen**, wenn Fälle von **unethischem Verhalten** festgestellt werden?

## b. Kontrollumfeld

- Verfügt das Unternehmen über **formelle Stellenbeschreibungen**, in denen die **erforderlichen Kompetenzen** für jede Position festgelegt sind?
- Gibt es ein **formelles Beurteilungssystem**?
- Wird eine **geeignete Schulung angeboten**, um die **Kompetenz** der Mitarbeitenden aufrechtzuerhalten?
- Ist das Unternehmen **strukturell angemessen aufgestellt**, gemessen an seiner **Größe und Art**?
- **Investiert das Unternehmen ausreichend in die IT-Umgebung und deren Weiterentwicklung**, oder **stellt es ausreichend qualifiziertes Personal ein**, wenn kommerzielle Software verwendet wird?
- Verfügt das Unternehmen über eine **IT-Governance**, die dem **Charakter und der Komplexität** des Unternehmens und seiner durch IT unterstützten Geschäftsprozesse **angemessen ist**?

## c. Kontrollaktivitäten

Das erforderliche Verständnis des IKS der Einheit (12-24)

Verständnis von den Komponenten des IKS (14-24)

Rechnungslegungsbezogenes Informationssystem (18-19)

Art der Geschäftsvorfälle

- Verständnis von der Art der Geschäftsvorfälle in den Geschäftsprozessen der Einheit, die für den Abschluss bedeutsam sind.

Prozessabläufe

- Verständnis von den Verfahren, in Form manueller und IT-gestützter Systeme, durch die diese Geschäftsvorfälle → ausgelöst → aufgezeichnet → verarbeitet, erforderlichenfalls korrigiert → In das Hauptbuch übertragen → im Abschluss abgebildet

Unterlagen, Informationen und Konten

- Verständnis von den mit den Prozessabläufen verbundenen Unterlagen des Rechnungswesens, unterstützenden Informationen sowie bestimmten Konten im Abschluss. Die Aufzeichnungen können entweder in manueller oder in elektronischer Form vorliegen.

## c. Kontrollaktivitäten

### Das erforderliche Verständnis des IKS der Einheit (12-24)

#### Verständnis von den Komponenten des IKS (14-24)

#### Rechnungslegungsbezogenes Informationssystem (18-19)

#### Sonstige Ereignisse und Umstände

- Verständnis von der Art und Weise der Erfassung von für den Abschluss bedeutsamen Ereignissen und Umständen, die keine Geschäftsvorfälle sind, durch das Informationssystem.

#### Aufstellung des Abschlusses

- Verständnis des angewandten Rechnungslegungsprozesses zur Aufstellung des Abschlusses der Einheit, einschließlich bedeutsamer geschätzter Werte in der Rechnungslegung sowie Abschlussangaben.

#### Kontrollen bei Journalbuchungen

- Verständnis der Kontrollen im Zusammenhang mit Journalbuchungen, einschließlich nicht standardisierter Journalbuchungen zur Aufzeichnung von nicht wiederkehrenden, ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen oder Anpassungen.

#### Kommunikation

- Verständnis der Kommunikation von bedeutsamen Sachverhalten zwischen dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen sowie der externen Kommunikation (z.B. mit Aufsichtsbehörden).

## c. Kontrollaktivitäten

**Der Prüfer ist verpflichtet, die Komponente der Kontrollaktivitäten innerhalb des Unternehmens zu verstehen.**

Dies muss Folgendes umfassen:

- Kontrollen, die wesentliche Risiken adressieren
- Kontrollen im Zusammenhang mit Buchungsbelegen, einschließlich nicht standardisierter Buchungen, die zur Erfassung nicht wiederkehrender, ungewöhnlicher Geschäftsvorfälle oder Anpassungen verwendet werden
- Kontrollen im Zusammenhang mit Risiken, bei denen ausschließlich aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht ausreichen, sowie Kontrollen, deren Wirksamkeit der Prüfer testen möchte
- Weitere Kontrollen, die der Prüfer auf Basis seines beruflichen Urteils für angemessen hält



## c. Kontrollaktivitäten

Wenn die eingesetzten IT-Systeme besonders komplex sind und eine zentrale Rolle im Prozess der Finanzberichterstattung spielen, kann der Abschlussprüfer in Erwägung ziehen, einen IT-Prüfungsspezialisten hinzuzuziehen, um die Prüfung zu unterstützen.

MG stellt ein Toolkit für allgemeine IT-Kontrollen (General Information Technology Control – GITC) zur Verfügung. Dieses Toolkit soll dem Prüfer helfen:

- die **Komplexität der IT-Umgebung** zu dokumentieren,
- ein **Verständnis für allgemeine IT-Kontrollen (GITC)** zu entwickeln,
- sowie die **Risiken aus dem Einsatz von IT** zu erfassen.

Wenn der Abschlussprüfer beabsichtigt, sich auf die GITC zu stützen, ist er verpflichtet, deren **Wirksamkeit zu testen**.

## c. Kontrollaktivitäten

Kontrollen können als Richtlinien und/oder Verfahren kategorisiert werden, die sich beziehen auf:

- **Genehmigungskontrollen (Authorisation and approval)**
  - Beispiel: „Genehmigung von Rechnungen durch die Abteilungsleitung“
  - Bedeutung: Sicherstellung, dass nur autorisierte Personen bestimmte Transaktionen freigeben.
- **Durchsichten (Performance reviews)**
  - Beispiel: „Monatliche Budgetüberprüfung durch das Controlling“
  - Bedeutung: Regelmäßige Überprüfung von Ergebnissen zur Identifikation von Abweichungen.

## c. Kontrollaktivitäten

Kontrollen können als Richtlinien und/oder Verfahren kategorisiert werden, die sich beziehen auf:

- **Abstimmungskontrollen (Reconciliations and verifications)**
  - Beispiel: „Abstimmung der Bankkonten mit der Buchhaltung“
  - Bedeutung: Sicherstellung der Übereinstimmung zwischen verschiedenen Datenquellen.
- **Kontrollen hinsichtlich der Informationsverarbeitung (Information processing)**
  - Beispiel: „Automatisierte Prüfung von Eingabefeldern im ERP-System“
  - Bedeutung: Schutz vor fehlerhaften oder unvollständigen Datenverarbeitungen.

## c. Kontrollaktivitäten

Kontrollen können als Richtlinien und/oder Verfahren kategorisiert werden, die sich beziehen auf:

- **Physische oder logische Kontrollen (Physical or logical controls)**
  - Beispiel: „Zugangskontrollen zum Serverraum“ oder „Passwortschutz für Finanzsysteme“
  - Bedeutung: Schutz vor unbefugtem Zugriff auf Systeme oder Daten.
- **Aufgabentrennung (Segregation of duties)**
  - Beispiel: „Trennung zwischen Rechnungserstellung und Zahlungsfreigabe“
  - Bedeutung: Vermeidung von Interessenkonflikten und Betrugsrisiken.

## c. Kontrollaktivitäten

**Sobald der Abschlussprüfer Kontrollen innerhalb der Komponente „Kontrollaktivitäten“ identifiziert hat, muss er:**

- Die Ausgestaltung dieser Kontrollaktivitäten bewerten; und
- Basierend auf dieser Bewertung feststellen, ob sie implementiert wurden oder nicht.

## d. Gestaltung und Umsetzung von Kontrollen

**Die Arbeit des Abschlussprüfers zur Bewertung der Gestaltung und Implementierung von Kontrollen umfasst unter anderem Befragungen des Personals des Unternehmens.**

Diese Bewertung ist in jeder Prüfung erforderlich – auch dann, wenn der Prüfer nicht beabsichtigt, sich auf die Wirksamkeit der Kontrollen zu stützen.

Die Bewertung der Gestaltung einer Kontrollaktivität beinhaltet die Überlegung, ob die Kontrolle – einzeln oder in Kombination mit anderen Kontrollen – geeignet ist, wesentliche falsche Angaben wirksam zu verhindern oder aufzudecken und zu korrigieren.

## d. Gestaltung und Umsetzung von Kontrollen

**Der Abschlussprüfer muss sicherstellen, dass die Kontrolle in der Praxis stattfindet**, z. B. durch:

- **Beobachtung** (z. B. das Beobachten der Anwendung spezifischer Kontrollaktivitäten),
- **Inspektion** (z. B. das Prüfen von Dokumentationen, Berichten usw., die belegen, dass die Kontrollaktivität durchgeführt wurde),
- **Verfolgung von Transaktionen im Informationssystem** (sogenannte Walkthrough-Tests).

Wenn der Prüfer davon ausgeht, dass auf einige oder alle Kontrollen des Unternehmens Verlass sein könnte, ist es am effizientesten, die **Funktionsprüfungen** gemeinsam mit den **Aufbauprüfungen** durchzuführen.

In diesem Fall muss der Prüfer jedoch **sorgfältig dokumentieren**, welche Arbeiten zur Aufbauprüfung und welche zur Funktionsprüfung gehören.

## e. Folgeprüfungen

**Der Abschlussprüfer kann frühere Erfahrungen berücksichtigen, um zu bestimmen, welche Kontrollen für die Prüfung relevant sind.**

Dabei muss der Prüfer prüfen, ob es **Veränderungen** gibt, die diese Einschätzung beeinflussen könnten, wie z. B.:

- Wechsel beim Personal
- Änderungen im Geschäftsmodell
- Veränderungen in der Organisationsstruktur
- Veränderungen im weiteren Geschäftsumfeld
- Einführung neuer IT-Systeme
- Reaktionen auf frühere Berichte über Kontrollschwächen oder Mängel

 **Wichtig:** Die **Implementierung** muss **jedes Jahr erneut getestet** werden.  
Es darf **keinen Verlass** auf Implementierungstests aus früheren Perioden gelegt werden!



## f. Dokumentation

### Dokumentationspflichten des Abschlussprüfers – Zusammenfassung

#### 1. Verständnis des Unternehmens und seiner Umgebung

- Dokumentation der **Schlüsselemente** des Verständnisses über:
  - das Unternehmen selbst,
  - dessen Umfeld,
  - das anzuwendende Rechnungslegungsrahmenwerk,
  - sowie das interne Kontrollsystem.

#### 2. Informationsquellen

- Angabe der **Quellen**, aus denen das Verständnis gewonnen wurde (z. B. Interviews, Dokumente, Beobachtungen).



## f. Dokumentation

### 3. Durchgeführte Prüfungshandlungen

- Beschreibung der **Prüfungshandlungen**, die zur Erlangung des Verständnisses durchgeführt wurden (z. B. Walkthroughs, Befragungen, Inspektionen).

### 4. Kontrollen im Fokus

- Dokumentation der Kontrollen in Bezug auf:
  - **Signifikante/bedeutsame Risiken**,
  - **Buchungsvorgänge** (journal entries),
  - Kontrollen, deren **Wirksamkeit getestet** werden soll,
  - Risiken, bei denen **ausschließlich aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht ausreichen**,
  - sowie weitere Kontrollen, die der Prüfer auf Basis seines **beruflichen Urteils** für relevant hält.

## f. Dokumentation

**Die Dokumentation jedes Aspekts des internen Kontrollsystems kann in Form von Flussdiagrammen oder im Fließtext erfolgen.**

Unabhängig von der Darstellung muss die Dokumentation folgende Punkte enthalten:

- 1. Kontrollen innerhalb der Komponente „Kontrollaktivitäten“**
  - Welche spezifischen Kontrollmaßnahmen existieren?
- 2. Risiken auf Aussageebene, die durch diese Kontrollen adressiert werden**
  - Welche Risiken sollen durch die jeweilige Kontrolle verhindert oder erkannt werden?
- 3. Bewertung der Gestaltung dieser Kontrollen**
  - Ist die Kontrolle geeignet, Fehler zu verhindern oder zu korrigieren?
- 4. Nachweis der Implementierung dieser Kontrollen**
  - Welche Arbeiten wurden durchgeführt, um zu zeigen, dass die Kontrolle tatsächlich angewendet wird?

## 2.7. Kontrollrisiken

- a. Interaktion von Kontrollen mit identifizierten Risiken
- b. Abschluss der Risikobeurteilung
- c. Umgang mit Kontrollrisiken

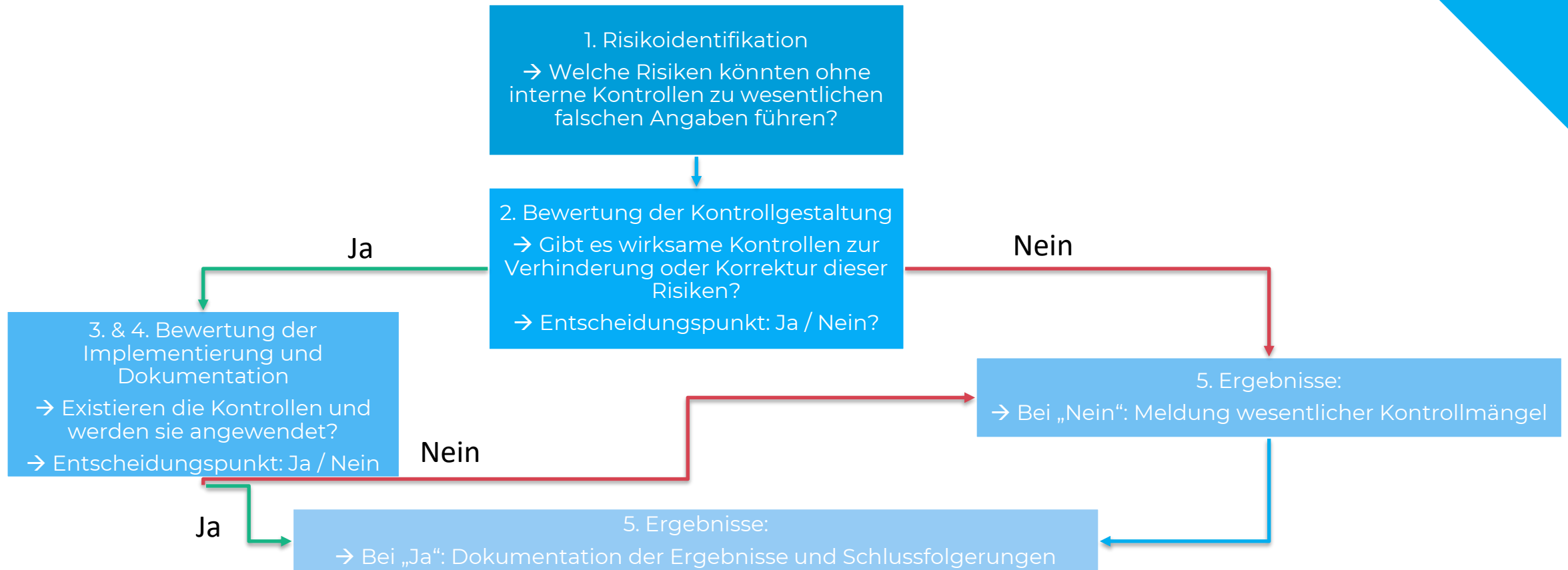
## a. Interaktion von Kontrollen mit identifizierten Risiken

**Der Abschlussprüfer befasst sich sowohl mit dem inhärenten Risiko als auch mit dem Kontrollrisiko.**

Im Rahmen der Risikobeurteilung muss der Prüfer **Geschäftsrisiken** und **Betrugsrisiken** identifizieren, denen das Unternehmen ausgesetzt ist.

Sobald diese Risiken identifiziert wurden, muss der Prüfer die **Auswirkungen der Kontrollaktivitäten des Unternehmens auf diese Risiken** berücksichtigen.

## a. Interaktion von Kontrollen mit identifizierten Risiken



## a. Interaktion von Kontrollen mit identifizierten Risiken

Nachdem der Abschlussprüfer Risiken identifiziert hat, muss er bestimmen, welche dieser Risiken zu wesentlichen falschen Angaben führen könnten.

Sobald der Prüfer festgestellt hat, **welche Kontrollen Risiken auf Aussageebene adressieren**, muss er:

- die **Gestaltung dieser Kontrollen bewerten** und
- feststellen, **ob sie implementiert wurden oder nicht**.

Die Bewertung der Gestaltung einer Kontrollaktivität beinhaltet die Überlegung, ob die Kontrolle – **einzeln oder in Kombination mit anderen Kontrollen** – geeignet ist, wesentliche falsche Angaben wirksam:

- **zu verhindern,**
- **zu erkennen** und
- **zu korrigieren.**

## a. Interaktion von Kontrollen mit identifizierten Risiken

Wenn eine Kontrolle **nicht ordnungsgemäß ausgestaltet** ist, kann dies eine **wesentliche Schwäche im internen Kontrollsystem** darstellen.

Es kann außerdem ein **Indikator für Betrugsrisiken** sein.

Die Bewertung der **Implementierung** einer Kontrollaktivität bedeutet zu prüfen, ob die Maßnahme tatsächlich **genutzt oder durchgeführt wird**, wenn sie erforderlich ist.

### **Mögliche Verfahren zur Prüfung der Implementierung**

1. **Beobachtung:** → Beobachtung der Anwendung spezifischer Kontrollaktivitäten.
2. **Inspektion:** → Prüfung von Dokumentationen, Berichten usw., die belegen, dass die Kontrollaktivität durchgeführt wurde.
3. **Verfolgung von Transaktionen im Informationssystem:** → Durchführung von sogenannten Walkthrough-Tests, bei denen ein Geschäftsvorfall durch das System verfolgt wird.



## b. Abschluss der Risikobeurteilung

Sobald der Abschlussprüfer die **Gestaltung und Implementierung der Kontrollen bewertet** und das **Verständnis des Unternehmens und seines Umfelds** sowie des **anzuwendenden Rechnungslegungsrahmens** genutzt hat, um **Risikobeurteilungsverfahren** durchzuführen, kann die **Risikobeurteilung abgeschlossen** werden.

Zu diesem Zeitpunkt hat der Prüfer:

- **Risiken wesentlicher falscher Angaben auf Ebene des Abschlusses** sowie
- **Risiken wesentlicher falscher Angaben auf Aussageebene** für jede **wesentliche Bilanzposition, Transaktionsklasse und Angabe** identifiziert;
- Diese **Risiken dokumentiert**;
- **Festgestellt**, welche Kontrollen zur **Adressierung der identifizierten Risiken** ausgestaltet wurden;
- **Bewertet**, ob die Gestaltung dieser Kontrollen **geeignet** ist, um die Risiken zu adressieren oder die Funktionsweise anderer Kontrollen zu unterstützen;
- Und **bewertet**, ob die Kontrollen **implementiert** wurden.

## c. Umgang mit Kontrollrisiken

### Unterschied zwischen Kontrollrisiko und inhärentem Risiko

- Das **Kontrollrisiko** unterscheidet sich vom **inhärenten Risiko**.
- Das **inhärente Risiko** wird vom Abschlussprüfer auf Basis seines Verständnisses des Mandanten und dessen Umfeld **eingeschätzt**.
- Das **Kontrollrisiko** wird nicht durch den Abschlussprüfer eingeschätzt

### Funktionsprüfungen (Test auf Wirksamkeit von Kontrollen)

- Die Prüfungsplanung zur **Testung der Wirksamkeit von Kontrollen** basiert auf der **Erwartung**, dass die Kontrollen **wirksam funktionieren**.
- Die **Bewertung der Gestaltung** von Kontrollen und die **Sicherstellung ihrer Implementierung** liefern **keinen Prüfungsnachweis** dafür, dass die Kontrollen tatsächlich **wirksam angewendet** wurden.
- Daher kann auf Basis der Prüfungshandlungen zur Gestaltung und Implementierung der Kontrollen **keine Reduzierung des Umfangs weiterer geplanter Prüfungshandlungen** erfolgen.

## c. Umgang mit Kontrollrisiken

### Wenn keine Funktionsprüfungen geplant sind

- Falls der Prüfer **nicht plant**, die Wirksamkeit der Kontrollen zu testen, sollte die **Risikoeinschätzung** für wesentliche falsche Angaben **identisch mit dem inhärenten Risiko** sein.

## c. Umgang mit Kontrollrisiken

Wenn der Prüfer der Ansicht ist, dass die Kontrollen wirksam funktionieren und zuverlässig sind (auf der Grundlage ihrer angemessenen Gestaltung und Implementierung), muss der Prüfer entscheiden, ob er:

- **Angemessene Funktionsprüfungen der Kontrollen durchführt**, was den Umfang der erforderlichen aussagebezogenen Prüfung erheblich reduzieren kann; oder
- **Keine Funktionsprüfungen der Kontrollen durchführt** und die Kontrollen bei der Festlegung des Umfangs der aussagebezogenen Prüfung unberücksichtigt lässt.

## c. Umgang mit Kontrollrisiken

**Die Bewertung des Kontrollrisikos wird daher ausschließlich zur Planung der vorläufigen Kombination von Kontroll- und aussagebezogenen Prüfungshandlungen verwendet.**

Sie hat keine endgültige Wirkung, da auf keine Kontrolle Verlass ist, solange deren Wirksamkeit nicht nachgewiesen wurde.

Daher muss die anfängliche Bewertung immer durch die Ergebnisse der Kontrollprüfungen ergänzt werden.

Wenn die Funktionsprüfung ergibt, dass die Kontrolle nicht wirksam funktioniert, muss der Prüfer die Bewertung des Kontrollrisikos überarbeiten und die aussagebezogenen Prüfungshandlungen entsprechend ausweiten.

**Kontrollrisikomatrix:**

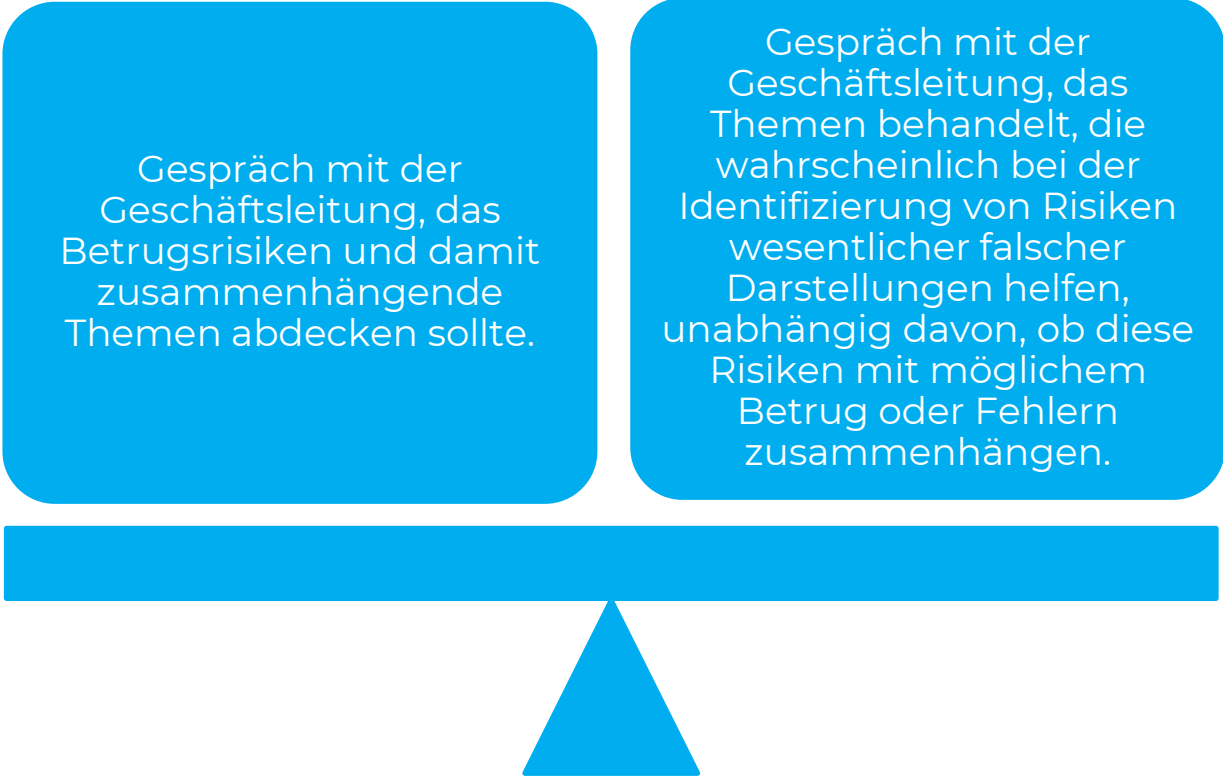
Werden die anwendbaren Kontrollen getestet und berücksichtigt?	Kontrollrisiko
Ja	Niedrig
Nein	Hoch

## 2.8. Kommunikation mit dem Mandanten

- a. Gespräche mit Mandanten
- b. Gespräche mit anderen Beteiligten
- c. Gespräche mit der Internen Revision
- d. Diskussion über Betrugsrisiken mit der Geschäftsleitung

## a. Gespräche mit Mandanten

**Zwei spezifische Punkte, die während der Risikobeurteilungsphase einer Prüfung behandelt werden, sind:**



Gespräch mit der Geschäftsleitung, das Betrugsrisiken und damit zusammenhängende Themen abdecken sollte.

Gespräch mit der Geschäftsleitung, das Themen behandelt, die wahrscheinlich bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen helfen, unabhängig davon, ob diese Risiken mit möglichem Betrug oder Fehlern zusammenhängen.

## b. Gespräche mit anderen Beteiligten

Viele der für den Prüfer relevanten Informationen werden wahrscheinlich durch Gespräche mit dem Management gewonnen. Dennoch können relevante Informationen aus verschiedenen Quellen stammen, zum Beispiel:

- **Gespräche mit Mitarbeitenden**, die an der Initiierung, Verarbeitung oder Buchung komplexer oder ungewöhnlicher Transaktionen beteiligt sind, können dem Prüfer helfen, die Angemessenheit der Auswahl und Anwendung bestimmter Rechnungslegungsgrundsätze zu bewerten.
- **Gespräche mit Marketing- oder Vertriebsmitarbeitenden** können Informationen über Änderungen in den Marketingstrategien des Unternehmens, Verkaufstrends oder vertragliche Vereinbarungen mit Kunden liefern.
- **Gespräche mit Mitarbeitenden im Risikomanagement** (oder Personen mit vergleichbaren Aufgaben) können Informationen über operationelle und regulatorische Risiken liefern, die sich auf die Finanzberichterstattung auswirken könnten.
- **Gespräche mit IT-Mitarbeitenden** können Informationen über Systemänderungen, System- oder Kontrollausfälle oder andere Risiken im Zusammenhang mit Informationssystemen liefern.

**Wenn die für die Überwachung Verantwortlichen nicht das Management sind, sollte der Prüfer stets Gespräche mit diesen Personen führen.**



## c. Gespräche mit der Internen Revision

**Wenn ein Unternehmen über eine interne Revisionsfunktion verfügt, muss der Prüfer stets Gespräche mit Personen aus dieser Funktion führen, um die Risikobewertung zu unterstützen.**

Dieses Szenario tritt jedoch recht selten auf.

## d. Diskussion über Betrugsrisiken mit der Geschäftsleitung

**Der Prüfer muss stets Gespräche über Betrugsrisiken mit der Geschäftsleitung führen („Fraud Discussion“)**

Diese Gespräche müssen mindestens folgende Punkte abdecken:

- **Die Einschätzung der Geschäftsleitung** hinsichtlich des Risikos, dass die Finanzinformationen aufgrund von Betrug wesentlich falsch dargestellt sein könnten – einschließlich der Art, des Umfangs und der Häufigkeit solcher Einschätzungen.
- **Den Prozess der Geschäftsleitung** zur Identifizierung und Reaktion auf Betrugsrisiken im Unternehmen – einschließlich spezifischer Betrugsrisiken, die entweder von der Geschäftsleitung selbst erkannt wurden oder ihr zur Kenntnis gebracht wurden, sowie Transaktionsarten, Kontensalden oder Offenlegungen, bei denen ein Betrugsrisiko wahrscheinlich besteht.
- **Kommunikation des Managements**, sofern vorhanden, an die für die Überwachung Verantwortlichen bezüglich seiner Prozesse zur Identifizierung und Reaktion auf Betrugsrisiken im Unternehmen;
- **Kommunikation des Managements**, sofern vorhanden, an Mitarbeitende bezüglich seiner Ansichten zu Geschäftspraktiken und ethischem Verhalten; und
- **Ob das Management Kenntnis** von tatsächlichem, vermutetem oder behauptetem Betrug innerhalb des Unternehmens hat.

## d. Diskussion über Betrugsrisiken mit der Geschäftsleitung

**Der Prüfer muss stets Betrugsrisiken besprechen**, einschließlich Risiken durch das Management sowie Kenntnisse über tatsächlichen, vermuteten oder behaupteten Betrug – **mit den für die Überwachung Verantwortlichen**, sofern diese nicht das Management sind.

Zudem muss der Prüfer **immer prüfen**, ob es weitere Parteien gibt, mit denen solche Gespräche geführt werden sollten, wie zum Beispiel:

- **Betriebspersonal**, das nicht direkt in den Prozess der Finanzberichterstattung eingebunden ist;
- **Mitarbeitende auf verschiedenen Hierarchiestufen**; und
- **Mitarbeitende**, die an der Initiierung, Verarbeitung oder Buchung komplexer oder ungewöhnlicher Transaktionen beteiligt sind, sowie jene, die diese Mitarbeitenden beaufsichtigen oder überwachen.

# Teil 3: Prüfungsdurchführung

# 3.1. Einordnung der Prüfungsdurchführung

Methodik nach IDW ISA [DE]

## Methodik nach IDW ISA [DE]

Prüfungsdurchführung	
ISA [DE]	PS
402 Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen	331 n.F.
450 Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen	250 n.F. 303 n.F.
500 Prüfungsnachweise	300 n.F.
501 Prüfungsnachweise - Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten	300 n.F. 301 302 n.F.
505 Externe Bestätigungen	302 n.F.
510 Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen	205
520 Analytische Prüfungshandlungen	312
530 Stichprobenprüfungen	310
540 Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit (Rev.) zusammenhängenden Abschlussangaben	314 n.F.
550 Nahe stehende Personen	255
560 Nachträgliche Ereignisse	203 n.F.
580 Schriftliche Erklärungen	303 n.F.
600 Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschl. der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)	320 n.F.
610 Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren (Rev.)	321
620 Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des AP	322 n.F.
710 Vergleichsinformationen-Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse	318
Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 (4) AktG	340
Die Auswirkungen des deutschen Corporate Governance Codex auf die AP	345
720 Verantwortlichkeiten des AP i.Z.m. sonstigen Informationen (Rev.)	202

## 3.2. Serviceorganisationen

- a. Serviceorganisationen
- b. Grundlegender Ansatz
- c. Identifikation relevanter Dienstleistungen
- d. Relevanz der Serviceorganisation
- e. Kontrollen bei der Serviceorganisation

## a. Serviceorganisationen

**Serviceorganisationen werden definiert als:**

*„Drittunternehmen, die Dienstleistungen für Unternehmen erbringen, die Teil der für die Finanzberichterstattung relevanten Informationssysteme dieser Unternehmen sind.“*

Diese Definition umfasst auch eine **Unterauslagerung**.

**Unterauslagerung** = erbringt Dienstleistungen für die Serviceorganisation, die ihrerseits Teil der für die Finanzberichterstattung relevanten Informationssysteme des Nutzerunternehmens sind.



## a. Serviceorganisationen

**Shared Service Center** sind eine besondere Form von Serviceorganisationen und:

- befinden sich **fast immer innerhalb einer Einheit**, die eine enge Verbindung zu der geprüften Einheit hat;
- sind häufig **ein anderes Mitglied derselben Unternehmensgruppe** im Rahmen der Finanzberichterstattung.

## b. Grundlegender Ansatz

Der grundlegende Prüfungsansatz, der bei Serviceorganisationen angewendet werden sollte, lässt sich wie folgt zusammenfassen:

### Risikobeurteilung

- **Identifikation der für die Prüfung relevanten Dienstleistungen**, die von Serviceorganisationen erbracht werden
- **Feststellung, welche internen Kontrollen im geprüften Unternehmen** im Zusammenhang mit den erbrachten Dienstleistungen vorhanden sind
- **Bewertung, ob Kontrollen bei der Serviceorganisation berücksichtigt werden** und ob sich der Prüfer auf diese Kontrollen verlässt

## b. Grundlegender Ansatz

### Risikoreaktion

- Prüfer sollten prüfen, ob **ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise** direkt vom geprüften Unternehmen erlangt werden können.
- Falls nicht, sollte erwogen werden, **welche zusätzlichen Nachweise von der Serviceorganisation erforderlich sind**, z. B.:
  - Durchführung von Prüfungshandlungen **direkt bei der Serviceorganisation**, oder
  - Einholung eines **Typ-2-Berichts** über die Kontrollen bei der Serviceorganisation.
- Zusätzlich sollte der Prüfer **nach Ereignissen wie Betrug oder Gesetzesverstößen** fragen.

## b. Grundlegender Ansatz

### Berichterstattung

- Wenn **ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise** vorliegen, sollte **keine Bezugnahme auf die Arbeit des Prüfers der Serviceorganisation** im Prüfungsbericht erfolgen.
- Wenn **keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise** vorliegen, muss der **Prüfungsbericht aufgrund einer Einschränkung im Prüfungsumfang geändert oder mit einem Versagungsvermerk versehen** werden.

## c. Identifikation relevanter Dienstleistungen

Viele geprüfte Unternehmen beziehen ausgelagerte Dienstleistungen, und die erste Aufgabe des Prüfers besteht daher darin, die bezogenen Dienstleistungen zu identifizieren, sofern vorhanden, die für die Prüfung relevant sind.

Dienstleistungen, die relevant sein könnten, umfassen unter anderem:

- Buchhaltung
- Lohn- und Gehaltsabrechnung
- Vermögensverwaltung.

Der Prüfer muss **den genauen Gegenstand und Umfang der erbrachten Dienstleistungen** verstehen, bevor er entscheiden kann, ob das Unternehmen unter die Definition einer **Serviceorganisation** fällt.

## c. Identifikation relevanter Dienstleistungen

Die Dienstleistungen einer Serviceorganisation sind Teil des Informationssystems eines Unternehmens, wenn sie mindestens einen der folgenden Bereiche beeinflussen:

- **Die Arten von Geschäftsvorfällen**, die für den Jahresabschluss des Unternehmens wesentlich sind;
- **Die Verfahren** – sowohl in IT- als auch manuellen Systemen – mit denen Geschäftsvorfälle initiiert, erfasst, verarbeitet, ggf. korrigiert, in das Hauptbuch übertragen und im Jahresabschluss dargestellt werden;
- **Die zugehörigen Buchhaltungsunterlagen**, unterstützenden Informationen und spezifischen Konten im Jahresabschluss, die zur Erfassung, Verarbeitung und Berichterstattung von Geschäftsvorfällen verwendet werden – einschließlich Korrekturen und Übertragungen ins Hauptbuch;

## c. Identifikation relevanter Dienstleistungen

Die Dienstleistungen einer Serviceorganisation sind Teil des Informationssystems eines Unternehmens, wenn sie mindestens einen der folgenden Bereiche beeinflussen:

- **Wie das Informationssystem des Unternehmens Ereignisse und Bedingungen erfasst**, die keine Geschäftsvorfälle sind, aber für den Jahresabschluss wesentlich sind;
- **Der Prozess der Finanzberichterstattung**, mit dem der Jahresabschluss erstellt wird – einschließlich wesentlicher Schätzungen und Angaben;
- **Kontrollen im Zusammenhang mit Buchungen**, insbesondere bei nicht standardmäßigen Buchungen zur Erfassung einmaliger, ungewöhnlicher Geschäftsvorfälle oder Anpassungen.

## d. Relevanz der Serviceorganisation

Wenn eine Serviceorganisation identifiziert wurde – oder wie oben erwähnt, wenn weitere Informationen erforderlich sind, um festzustellen, ob ein Unternehmen als Serviceorganisation gilt –, muss der Prüfer:

- Ein **Verständnis über die Art der erbrachten Dienstleistungen** durch die Serviceorganisation gewinnen und deren Bedeutung für das geprüfte Unternehmen bewerten;
- Ein **Verständnis über die Auswirkungen der Nutzung der Serviceorganisation** auf das interne Kontrollsystem des geprüften Unternehmens erlangen;
- Die **Wesentlichkeit der durch die Serviceorganisation verarbeiteten Transaktionen** oder der betroffenen Prozesse der Finanzberichterstattung beurteilen;



## d. Relevanz der Serviceorganisation

Wenn eine Serviceorganisation identifiziert wurde – oder wie oben erwähnt, wenn weitere Informationen erforderlich sind, um festzustellen, ob ein Unternehmen als Serviceorganisation gilt –, muss der Prüfer:

- Den **Grad der Interaktion** zwischen der Serviceorganisation und dem geprüften Unternehmen bestimmen;
- Die **Art der Beziehung** zwischen dem geprüften Unternehmen und der **Serviceorganisation** bewerten – einschließlich der Einholung und Prüfung einer Kopie des Vertrags (oder Service-Level-Agreements) zwischen den beiden Parteien.

Die **Prüfungsdokumentation** muss eine **Zusammenfassung der Bewertung des Prüfers zu all diesen Punkten** sowie eine **Kopie oder Zusammenfassung des Vertrags** zwischen den Parteien enthalten.

## e. Kontrollen bei der Serviceorganisation

Bevor der Prüfer Informationen zu Kontrollen bei der Serviceorganisation einholt, muss er prüfen, ob eine ausreichende Grundlage für die Identifikation und Bewertung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen besteht – basierend auf dem Verständnis von:

- der **Bedeutung der durch die Serviceorganisation erbrachten Dienstleistungen**, und
- den **Auswirkungen der Nutzung der Serviceorganisation auf das interne Kontrollsystem** des geprüften Unternehmens.

**Wenn diese Informationen als ausreichend angesehen werden**, muss der Prüfer **kein weiteres Verständnis über die bei der Serviceorganisation implementierten Kontrollen** einholen.

## e. Kontrollen bei der Serviceorganisation

Wenn der Prüfer feststellt, dass es notwendig ist, ein Verständnis über die Kontrollen bei der Serviceorganisation zu erlangen, kann dies auf folgende Weise geschehen:

- Einholung eines **Typ-1- oder Typ-2-Berichts** über die Kontrollen der Serviceorganisation;
- **Kontaktaufnahme mit der Serviceorganisation über das geprüfte Unternehmen**, um gezielte Informationen zu den Kontrollen zu erhalten;
- **Besuch der Serviceorganisation** und Durchführung von Prüfungshandlungen zu den relevanten Kontrollen; oder
- **Vereinbarung mit dem Prüfer der Serviceorganisation**, dass dieser bestimmte Prüfungshandlungen zu den relevanten Kontrollen im Auftrag des Abschlussprüfers durchführt.

## e. Kontrollen bei der Serviceorganisation

### Typ-1- oder Typ-2-Bericht

Ein **Typ-1-Bericht** ist ein Bericht über die **Gestaltung von Kontrollen** bei einer Serviceorganisation. Er umfasst:

- Eine **Beschreibung durch das Management** der Serviceorganisation über das System, die Kontrollziele und die damit verbundenen Kontrollen, die zu einem bestimmten Stichtag entworfen und implementiert wurden; und
- Einen **Bericht mit hinreichender Sicherheit** durch den Prüfer der Serviceorganisation, einschließlich dessen **Beurteilung der vom Management bereitgestellten Beschreibung** sowie der **Eignung der Gestaltung der Kontrollen**, um die festgelegten Kontrollziele zu erreichen.

## e. Kontrollen bei der Serviceorganisation

### Typ-1- oder Typ-2-Bericht

Ein **Typ-2-Bericht** behandelt dieselben Punkte wie ein Typ-1-Bericht, enthält jedoch zusätzlich:

- Die **Beurteilung des Prüfers zur Wirksamkeit der Kontrollen im laufenden Betrieb**; und
- Eine **Beschreibung der durchgeführten Kontrolltests** sowie der dabei **erzielten Ergebnisse**.

Optional kann der Bericht auch eine **Stellungnahme des Managements zur Wirksamkeit der Kontrollen** enthalten – dies ist jedoch **nicht zwingend erforderlich**.

## e. Kontrollen bei der Serviceorganisation

Wann immer ein Typ-1- oder Typ-2-Bericht eingeholt wird, muss der Prüfer Folgendes berücksichtigen:

- Die **Kompetenz** des Prüfers der Serviceorganisation;
- Die **Unabhängigkeit** des Prüfers der Serviceorganisation; und
- Die **Angemessenheit der Standards**, nach denen der Bericht erstellt wurde..

Ein Bericht kann **nur dann als relevant angesehen werden**, wenn der Prüfer **in allen diesen Punkten überzeugt** ist.

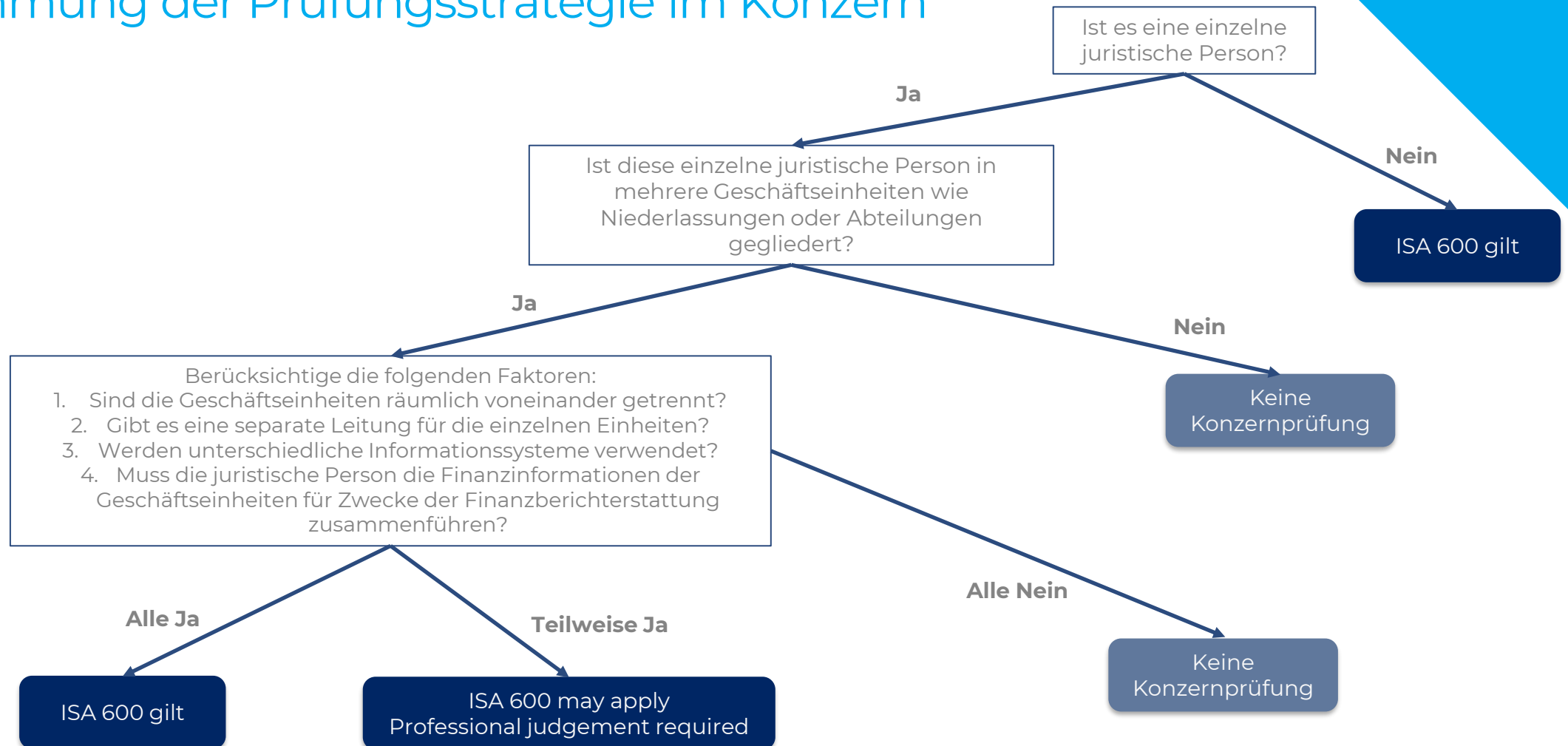
Falls der Prüfer **nicht in allen oder einzelnen Punkten überzeugt** ist, muss geprüft werden, ob **alternative Prüfungshandlungen durchgeführt werden können**.

Wenn dies **nicht möglich** ist, stellt dies eine **Einschränkung des Prüfungsumfangs** dar.

## 3.3. Konzernabschlussprüfung

Bestimmung der Prüfungsstrategie im Konzern

## Bestimmung der Prüfungsstrategie im Konzern





## 3.4. Stichprobenverfahren

- a. Einleitung
- b. Stichprobenplanung
- c. Stichprobengröße
- d. Stichprobenauswahl
- e. Abweichungen und falsche Angaben
- f. Bewertung

## a. Einleitung

**Stichproben** = Die Anwendung von Prüfungsverfahren auf weniger als 100 % der Elemente innerhalb einer für die Prüfung relevanten Grundgesamtheit, wobei alle Stichprobeneinheiten eine Auswahlchance haben, um dem Prüfer eine angemessene Grundlage für Schlussfolgerungen über die gesamte Grundgesamtheit zu bieten.

**Ziel** ist es also, nur einige Elemente zu prüfen, aber Rückschlüsse auf viele weitere ziehen zu können.

Damit dieses Ziel erreicht werden kann:

- Muss die Stichprobe **sorgfältig gestaltet** sein,
- Muss die **Stichprobengröße ausreichend groß** sein, um angemessene Schlussfolgerungen zu ermöglichen, und
- Muss die **Auswahlmethode** so gestaltet sein, dass die Stichprobe **repräsentativ für die Grundgesamtheit** ist, über die der Prüfer eine Aussage treffen möchte.

## b. Stichprobenplanung

Die Gestaltung der Stichprobe hängt von der Art der Prüfungshandlung und der Art der Grundgesamtheit ab, aus der die Stichprobe ausgewählt werden soll.

Der Prüfer muss Folgendes berücksichtigen:

- **Welcher Zweck** mit der Prüfung erreicht werden soll,
- **Welche Kombination von Prüfungshandlungen** diesen Zweck am effektivsten und effizientesten erfüllt,
- **Welche Art von Prüfungsnachweisen** zu erbringen ist und **was genau als Abweichung oder falsche Darstellung gilt.**

Es kann auch eine Auswahlmöglichkeit hinsichtlich der Grundgesamtheit geben, z. B. nach **Rechnungen oder Lieferanten**. Die Auswahl sollte auf der **effektivsten und effizientesten Prüfmethodik** basieren, die wiederum von der **Art des Buchhaltungssystems** abhängt.

## Beispiel Stichproben



### Worksheet - Substantive sampling - Tests of details

Class of transaction

Revenues

Performance Materiality

400.000

Number of items within the population

3.679

Population Value

14.420.928

Risk of Material Misstatement per risk assessment:

(Please copy the risk assessment)

	Inherent Risk	Control testing performed & working effectively	Reliance to place on Substantive Analytical Procedures
Occurrence	Significant	No	None
Completeness			
Accuracy			
Cut off	Medium	No	None
Presentation and classification			

Is this a High risk or Significant risk area?

Yes


Method of Calculating the Sample Size

Statistical

### Statistical Sample Sizes

Assertions	Final Sample Size	Sampling Intervals	
		Monetary Unit Sampling	Systematic Selection
Occurrence	108	133.523	34
Cut off	43	332.233	85

## Beispiel Stichproben


**MOORE**

**Worksheet - Substantive sampling - Tests of details**  
 Class of transaction 

Revenues
----------

  
 Performance Materiality 

400.000
---------

  
 Number of items within the population 

3.679
-------

  
 Population Value 

14.420.928
------------

Risk of Material Misstatement per risk assessment:  
*(Please copy the risk assessment)*

	Inherent Risk	Control testing performed & working effectively	Reliance to place on Substantive Analytical Procedures
Occurrence	Significant	Yes	None
Completeness			
Accuracy			
Cut off	Medium	Yes	None
Presentation and classification			

Is this a High risk or Significant risk area? 

Yes
-----


  
 Method of Calculating the Sample Size 

Statistical
-------------

### Statistical Sample Sizes

Assertions	Final Sample Size	Sampling Intervals	
		Monetary Unit Sampling	Systematic Selection
Occurrence	40	364.096	93
Cut off	4	3.796.489	969

## Beispiel Stichproben



**Worksheet - Substantive sampling - Tests of details**

Class of transaction 

Revenues
----------

Performance Materiality 

400.000
---------

Number of items within the population 

3.679
-------

Population Value 

14.420.928
------------

Risk of Material Misstatement per risk assessment:

(Please copy the risk assessment)

	Inherent Risk	Control testing performed & working effectively	Reliance to place on Substantive Analytical Procedures
Occurrence	Significant	Yes	Moderate Reliance
Completeness			
Accuracy			
Cut off	Medium	Yes	Moderate Reliance
Presentation and classification			

Is this a High risk or Significant risk area? 

Yes
-----


Method of Calculating the Sample Size 

Statistical
-------------

**Statistical Sample Sizes**

Assertions	Final Sample Size	Sampling Intervals	
		Monetary Unit Sampling	Systematic Selection
Occurrence	7	2.193.926	560
Cut off	0		

## Beispiel Stichproben


**MOORE**

**Worksheet - Substantive sampling - Tests of details**  
 Class of transaction 

Other operating income
------------------------

  
 Performance Materiality 

400.000
---------

  
 Number of items within the population 

3.679
-------

  
 Population Value 

14.420.928
------------

Risk of Material Misstatement per risk assessment:  
*(Please copy the risk assessment)*

	Inherent Risk	Control testing performed & working effectively	Reliance to place on Substantive Analytical Procedures
Occurrence	Medium	No	None
Completeness			
Accuracy			
Cut off	Medium	No	None
Presentation and classification			

Is this a High risk or Significant risk area? 

No
----

  
 Method of Calculating the Sample Size 

Statistical
-------------

**Statistical Sample Sizes**

Assertions	Final Sample Size	Sampling Intervals	
		Monetary Unit Sampling	Systematic Selection
Occurrence	43	332.233	85
Cut off	43	332.233	85

## Beispiel Stichproben



### Worksheet - Substantive sampling - Tests of details

Class of transaction

Cost of Sales

Performance Materiality

400.000

Number of items within the population

3.679

Population Value

14.420.928

Risk of Material Misstatement per risk assessment:

(Please copy the risk assessment)

	Inherent Risk	Control testing performed & working effectively	Reliance to place on Substantive Analytical Procedures
Occurrence	Medium	No	Moderate Reliance
Completeness			
Accuracy			
Cut off	Medium	No	Moderate Reliance
Presentation and classification			

Is this a High risk or Significant risk area?

No

Method of Calculating the Sample Size

Statistical

### Statistical Sample Sizes

Assertions	Final Sample Size	Sampling Intervals	
		Monetary Unit Sampling	Systematic Selection
Occurrence	10	1.390.424	355
Cut off	10	1.390.424	355



## c. Stichprobengröße

**Stichprobenumfänge für Funktionsprüfungen von Kontrollen und für aussagebezogene Einzelfallprüfungen sind separat zu betrachten.**

Die Stichprobenumfänge für Funktionstests werden grundsätzlich beeinflusst durch:

- **Die tolerierbare Abweichungsrate**, also das Ausmaß, in dem der Prüfer akzeptieren kann, dass die Kontrolle nicht in 100 % der Fälle wirksam ist;
- **Die erwartete Abweichungsrate**;
- **Das vom Prüfer geforderte Maß an Sicherheit**; und
- **Die Häufigkeit der Kontrolle sowie die Anzahl der Stichprobeneinheiten in der Grundgesamtheit**, wobei der Einfluss hiervon vernachlässigbar ist – außer bei sehr kleinen Grundgesamtheiten.

**In der Praxis** sollten Funktionstests **nicht durchgeführt werden**, wenn die erwartete Abweichungsrate **hoch** ist (da dies dann nur einen minimalen Einfluss auf den Umfang der erforderlichen aussagebezogenen Prüfung hat) oder wenn der Prüfer **nicht erwartet**, sich auf die Wirksamkeit der Kontrollen verlassen zu können.

## c. Stichprobengröße

Empfohlene Stichprobengröße für Kontrollen, wenn der Prüfer davon ausgeht, dass die Kontrollaktivitäten wirksam funktionieren und eine hohe Verlässlichkeit auf die Kontrolle geplant ist:

Kontrollhäufigkeit	Grundgesamtheit	Mindeststichprobengröße
Vierteljährlich	4	1
Monatlich	12	4
Vierzehntägig	26	9
Wöchentlich	52	17
Häufiger als wöchentlich	>52	Bis zu 29

## c. Stichprobengröße

Bei der Durchführung von Kontrolltests für große Grundgesamtheiten (über 86 Elemente) muss eine Anfangsstichprobe von 29 Elementen ausgewählt werden.

Wenn keine Abweichungen festgestellt werden, kann auf die Wirksamkeit der Kontrollen vertraut werden.

Wenn der Prüfer nicht erwartet, dass die Kontrolle wirksam funktioniert, oder nicht geplant hat, die Wirksamkeit der Kontrolle zu testen, kann keine Verlässlichkeit auf die Kontrolle gelegt werden, und das Kontrollrisiko wird als hoch eingeschätzt.

## c. Stichprobengröße

**Aussagebezogene Einzelfallprüfungen (Substantive Tests) sind komplexer und werden von mehreren Faktoren beeinflusst.**

Der Stichprobenumfang hängt ab von:

- dem **beurteilten inhärenten Risiko** für jeden Bereich des Abschlusses;
- ob **Funktionsprüfungen für Kontrollen** durchgeführt wurden und
- ob die **Verlässlichkeit auf diese Kontrollen** gegeben ist;
- den **Ergebnissen anderer Prüfungshandlungen**, sei es andere Einzelfallprüfungen oder aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen, die sich auf dieselbe Aussage beziehen oder in manchen Fällen auf eine relevante Aussage eines korrespondierenden Buchhaltungsbereichs (z. B. die Prüfung der Einbringlichkeit von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die eine gewisse Prüfungssicherheit im Hinblick auf das Vorliegen (Occurrence) von Umsätzen geben kann);

## c. Stichprobengröße

- dem vom **Prüfer** geforderten Maß an **Sicherheit**;
- der **tolerierbaren falschen Darstellung**, die wiederum durch die **Toleranzwesentlichkeit** beeinflusst wird;
- ob die **Grundgesamtheit geschichtet** werden kann; und
- der **Anzahl der Stichprobeneinheiten** in der Grundgesamtheit – wobei dieser Faktor nur bei sehr kleinen Grundgesamtheiten eine nennenswerte Rolle spielt.

**Letztlich muss der Prüfer eine Stichprobengröße wählen, die ausreicht, um das Stichprobenrisiko auf ein akzeptabel niedriges Niveau zu senken.**

## c. Stichprobengröße

Die Stichprobengröße kann entweder **statistisch** oder **nicht-statistisch** („judgemental“) ermittelt werden.

Die Entscheidung, ob ein **statistischer** oder ein **nicht-statistischer Ansatz** verwendet wird, liegt im Ermessen des Prüfers – jedoch ist die Stichprobengröße allein **kein gültiges Entscheidungskriterium**.

### Statistische Auswahlverfahren:

- Erlauben die **zufällige Auswahl** der Stichprobenelemente,
- Ermöglichen die Anwendung der **Wahrscheinlichkeitstheorie** zur Bewertung der Stichprobenergebnisse, einschließlich der **Messung des Stichprobenrisikos**, und
- Können in **jeder Situation**, in der Stichproben erforderlich sind, eingesetzt werden.

## c. Stichprobengröße

### Nicht-statistische Auswahlverfahren

- **nicht-statistischer Stichprobenansatz**, der nicht die Merkmale statistischer Stichproben aufweist,
- Können **anhand der Anzahl der Elemente in der Grundgesamtheit angepasst** werden, und
- Erlauben **kleinere Stichprobengrößen** für Bereiche mit **geringem Risiko**.

Es wird empfohlen, **nicht-statistische Auswahlverfahren nur dann anzuwenden**, wenn der geprüfte Bereich kein **hohes oder signifikantes Risiko** darstellt.

Falls der geprüfte Bereich **ein hohes oder signifikantes Risiko** aufweist, sollte in der Prüfungsakte (z. B. im Sample Size Calculator) **ausreichende und angemessene Dokumentation** enthalten sein, die **begründet**, warum dieser Ansatz **statt eines statistischen Verfahrens** gewählt wurde.

## d. Stichprobenauswahl

**Der Prüfer muss die Elemente für die Stichprobe so auswählen, dass jede Stichprobeneinheit in der Grundgesamtheit eine Auswahlchance hat.**

Die verschiedenen Methoden zur Stichprobenauswahl sind:

- **Zufällig (Random):** Mithilfe von Zufallszahlentabellen oder – üblicherweise – Zufallszahlengeneratoren, wie sie in Tabellenkalkulationsprogrammen enthalten sind. Dies ist die **beste Methode** zur Stichprobenauswahl.
- **Systematisch:** Dabei wird die Anzahl der Stichprobeneinheiten in der Grundgesamtheit durch die Stichprobengröße geteilt, um ein Stichprobenintervall zu erhalten. Ein zufälliger Startpunkt wird innerhalb des ersten Intervalls gewählt, und das Intervall wird anschließend fortlaufend addiert. Dies ist eine **sehr effektive Methode**, solange **kein entsprechendes Muster** in der Grundgesamtheit vorhanden ist.



## d. Stichprobenauswahl

- **Monetäre Einheitenwahl (Monetary Unit Sampling):** Eine Form der systematischen Auswahl, bei der die **Geldeinheit** statt des Saldos oder der Transaktion als Stichprobeneinheit verwendet wird.
- **Zufällige Auswahl ohne System (Haphazard):** Eine **unstrukturierte Methode**, bei der keine bestimmte Technik zur Zufallsbildung verwendet wird. Sie kann wirksam sein, erfordert jedoch **äußerste Sorgfalt**, um **Verzerrungen oder Vorhersehbarkeit** zu vermeiden (z. B. durch die Auswahl von Elementen aus der Mitte eines physischen Ordners).
- **Blockauswahl (Block Selection):** Dabei wird ein **zusammenhängender Block von Elementen** aus der Grundgesamtheit ausgewählt. Diese Methode ist **in der Regel nicht effektiv**, da die Ergebnisse **nicht sinnvoll auf die gesamte Grundgesamtheit übertragen** werden können. Sie kann jedoch **eingeschränkt nützlich** sein, z. B. bei bekannten Problemen in einem bestimmten Zeitraum – etwa bei stark gestörten Zeiträumen während der **COVID-19-Pandemie**.

## e. Abweichungen und falsche Angaben

**Wenn eine Abweichung oder falsche Darstellung festgestellt wird, müssen deren Art und Ursache untersucht und die möglichen Auswirkungen bewertet werden.**

Besondere Aufmerksamkeit sollte **gemeinsamen Merkmalen** geschenkt werden, da diese ein **Hinweis auf Betrugsrisiken** sein können oder darauf hindeuten, dass der Prüfer seine Prüfungshandlungen auf Elemente mit ähnlichen Eigenschaften **ausweiten** sollte.

Für Abweichungen bei Kontrollen ist ein strenger definiertes Vorgehen anzuwenden:

- Bei **großen Grundgesamtheiten (mehr als 86 Elemente)** muss – wie oben beschrieben – eine **Stichprobe von 29 Elementen** geplant und durchgeführt werden.
- **Wenn keine Abweichungen festgestellt werden**, kann das **Kontrollrisiko als gering** eingestuft werden.

## e. Abweichung und falsche Angaben

- **Wenn 1 oder 2 Abweichungen festgestellt werden**, kann die Stichprobe **erweitert** werden. Werden in der erweiterten Stichprobe **keine weiteren Abweichungen** festgestellt, kann **hohe Verlässlichkeit** auf die Kontrolle gelegt und das Kontrollrisiko ebenfalls **als gering** eingestuft werden.
- **Wenn mehr als 2 Abweichungen festgestellt werden**, muss das **Kontrollrisiko als hoch** eingestuft werden, und es darf **keine Verlässlichkeit** auf die Kontrolle gelegt werden.

## e. Abweichung und falsche Angaben

Bei **einer Abweichung**:

- Die Stichprobe kann auf **39 Elemente erweitert** werden.
- Wenn **keine weiteren Abweichungen** festgestellt werden, kann das **Kontrollrisiko als gering** eingestuft werden.
- Wenn **eine weitere Abweichung** festgestellt wird (**insgesamt 2**), kann die Stichprobe auf **59 Elemente erweitert** werden.
- Wenn **keine weiteren Abweichungen** festgestellt werden, kann das Kontrollrisiko weiterhin **als gering** eingestuft werden.
- Wenn **2 oder mehr weitere Abweichungen** festgestellt werden (**insgesamt 3 oder mehr**), muss das **Kontrollrisiko als hoch** eingestuft werden.

## e. Abweichung und falsche Angaben

Bei **zwei Abweichungen**:

- Entweder wird der Test **abgebrochen** und das Kontrollrisiko **als hoch** eingestuft, oder
- Die Stichprobe wird auf **59 Elemente erweitert**.
  - Wenn **keine weiteren Abweichungen** festgestellt werden, kann das Kontrollrisiko **als gering** eingestuft werden.
  - Wenn **eine weitere Abweichung** festgestellt wird (**insgesamt 3**), muss das Kontrollrisiko **als hoch** eingestuft werden.
- Wenn die Anzahl der festgestellten Abweichungen mehr als 10 % der Grundgesamtheit beträgt, kann aus der Prüfung der Kontrolle keine Verlässlichkeit abgeleitet werden.

Verlass auf Kontrollen	0 Abweichungen	1 Abweichung	2 Abweichungen	Mehr als 2 Abweichungen
Ja – hohe Verlässlichkeit	29	39	59	Keine Verlässlichkeit möglich
Nein	N/A	N/A	N/A	N/A

## e. Abweichung und falsche Angaben

**Bei aussagebezogenen Einzelfallprüfungen ist die Vorgehensweise komplexer.**

In diesem Fall muss der Prüfer die im Rahmen der statistischen Stichprobe festgestellten falschen Darstellungen **auf die gesamte Grundgesamtheit hochrechnen** – auch wenn diese Hochrechnung **nicht automatisch zu einer Anpassung des Jahresabschlusses** führen sollte.

Wenn die Hochrechnung zeigt, dass das Ausmaß der falschen Darstellung **deutlich unterhalb der Toleranzwesentlichkeit** liegt, dann muss der **hochgerechnete Fehler dokumentiert** werden, aber der Prüfer **muss keine weiteren Maßnahmen ergreifen**.

## e. Abweichung und falsche Angaben

Wenn die Hochrechnung einen Fehler ergibt, der nahe an oder über der Toleranzwesentlichkeit bzw. der tolerierbaren falschen Darstellung liegt, dann muss der Prüfer weitere Prüfungshandlungen durchführen.

Dazu zählen:

- Erweiterung des Stichprobenumfangs,
- Anforderung einer Ursachenanalyse durch den Mandanten, oder
- Durchführung alternativer Prüfungshandlungen.

Zusätzlich muss der Prüfer die **Risikobewertung**, auf deren Grundlage die ursprüngliche Stichprobengröße bestimmt wurde, **erneut überdenken**.

## f. Bewertung

**Der Prüfer muss bewerten:**

- Die **Ergebnisse der mittels den Stichproben durchgeführten Prüfungshandlungen**, und
- Ob die **Stichprobe eine angemessene Grundlage** für Schlussfolgerungen über die geprüfte Grundgesamtheit bietet.

Sowohl die **Ergebnisse** als auch die **Schlussfolgerung** müssen in den **Arbeitspapieren dokumentiert** werden.



## 3.5. Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen

- a. Verwendung von aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen
- b. Entscheidung zur Anwendung aussagebezogener analytischer PH
- c. Gestaltung aussagebezogener analytischer PH
- d. SAP 1 – Eignung
- e. SAP 2 – Zuverlässigkeit der Daten
- f. SAP 3 – Fähigkeit, eine Erwartung zu entwickeln
- g. SAP 4 – Festlegung akzeptabler Abweichungen
- h. Durchführung und zeitliche Planung
- i. Auswertung der Ergebnisse
- j. Dokumentation aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen

## a. Verwendung von aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen

**Analytische Prüfungshandlungen** sind PH, bei denen **finanzielle Informationen durch die Analyse plausibler Zusammenhänge** zwischen finanziellen und nicht-finanziellen Daten bewertet werden.

Sie beinhalten auch **Prüfungshandlungen**, die erforderlich sind, um **Schwankungen und Beziehungen zu identifizieren**, die **nicht mit anderen relevanten Informationen übereinstimmen** oder **erheblich von erwarteten Werten abweichen**.

Prüfer müssen analytische Prüfungshandlungen **während der Risikoanalyse** und **gegen Ende der Prüfung** anwenden.

Es besteht jedoch **keine Verpflichtung**, aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen als Teil der Reaktion auf beurteilte Risiken einzusetzen.

## a. Verwendung von aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen

Der Prüfer **kann sich dafür entscheiden**, aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen anzuwenden, **wenn er der Meinung ist**, dass dieser Ansatz **wirksam und effizient** ist.

Prüfungsverfahren, die als Reaktion auf beurteilte Risiken eingesetzt werden, werden häufig als **weiterführende Prüfungshandlungen** bezeichnet (zur Abgrenzung von Risikoanalyseverfahren). Es gibt **keinen Standardansatz** für die Auswahl dieser weiterführenden Prüfungshandlungen:

- **Jede Prüfung** und damit **jede Kombination** von Prüfungshandlungen muss **individuell** auf die jeweiligen Umstände abgestimmt werden, mit denen der Prüfer konfrontiert ist.

Der Prüfer bestimmt die **optimale Mischung** aus weiterführenden Prüfungshandlungen zur Reaktion auf die beurteilten Risiken. Diese können auch **aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen** umfassen.

## b. Entscheidung zur Anwendung aussagebezogener analytischer PH

Die Entscheidung des Prüfers, aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen durchzuführen, wird unter anderem beeinflusst durch:

- Das **beurteilte Risiko** für eine bestimmte Aussage („Assertion“);
- Die **übergeordneten Prüfungsreaktionen**, die der Prüfer auf Ebene des Abschlusses festgelegt hat;
- Die **Beurteilung bedeutsamer Risiken**, entweder auf Gesamt- oder Aussageebene;
- Die **Menge an Prüfungsnachweisen**, die durch andere weiterführende Prüfungshandlungen erwartet wird;
- **Besondere Merkmale** des zugrunde liegenden Transaktionsstroms;
- **Frühere Erfahrungen** mit dem aktuell geprüften Unternehmen sowie ggf. mit **ähnlichen Unternehmen**, die der Prüfer bereits geprüft hat.

## b. Entscheidung zur Anwendung aussagebezogener analytischer PH

Bei der Entscheidung, ob aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen eine geeignete Reaktion auf ein oder mehrere im Rahmen der Risikoanalyse identifizierte Risiken darstellen, muss der Prüfer unter anderem folgende Punkte berücksichtigen:

- **Wesentlichkeit;**
- Die **Art der beurteilten Risiken;**
- Die **Art der betroffenen spezifischen Aussagen;**
- Welche **anderen Prüfungshandlungen** eine geeignete oder erforderliche Reaktion darstellen könnten (z. B. Kontrolltests) und wie diese sich auf den Bedarf zusätzlicher aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen auswirken;
- Die **Merkmale der verfügbaren Prüfungsnachweise;** und
- Ob es sich um das eine **Erstprüfung** des Unternehmens handelt.

## b. Entscheidung zur Anwendung aussagebezogener analytischer PH

**Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen sind besonders geeignet für die Bewertung großer Datenmengen, die tendenziell vorhersehbar sind.**

Typische Beispiele hierfür sind:

- Zimmerpreise (z. B. in Hotels)
- Ticketpreise (z. B. für Sport- oder Kulturveranstaltungen)
- Mieteinnahmen
- Löhne/Gehälter
- Mitgliedsbeiträge (z. B. in Vereinen, Gesellschaften, Zeitschriften/Publikationen)

## b. Entscheidung zur Anwendung aussagebezogener analytischer PH

Die aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen unterscheiden sich je nach Transaktionsart, den Merkmalen des Unternehmens und der Verfügbarkeit sowie Qualität der zugrunde liegenden Informationen.

Prüfer können sich entscheiden, solche Verfahren:

- **in Kombination mit Kontrolltests oder Einzelfallprüfungen (oder beidem)** durchzuführen, oder
- **allein anzuwenden** – typischerweise bei **geringem Risiko wesentlicher falscher Darstellungen** und wenn eine **vernünftige Erwartung besteht**, dass analytische Prüfungshandlungen **wirksam und effizient** sind.

Für **wesentliche Prüffelder**, die als **niedriger als hohes Risiko** eingestuft wurden, kann der Prüfer entscheiden, dass **aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen allein** ausreichen, um **ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise** zu erlangen.

Wenn die **niedrige Risikoeinschätzung** jedoch auf der **Erwartung beruht**, dass auf Kontrollen **Verlass** ist, müssen **zusätzlich Kontrolltests (Funktionsprüfungen)** durchgeführt werden.

## c. Gestaltung aussagebezogener analytischer PH

**Die Gestaltung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen liegt im Ermessen des Prüfers.**

Es gibt **keine vorgeschriebenen Prüfungshandlungen/-schritte**, die zwingend durchgeführt werden müssen. Der Prüfer muss selbst entscheiden, **welche Verfahren (falls überhaupt)** unter den gegebenen Umständen **am besten geeignet** sind.

Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen können so gestaltet sein, dass sie:

- sehr wirksam sind,
- mäßig wirksam sind, oder
- begrenzt wirksam sind.

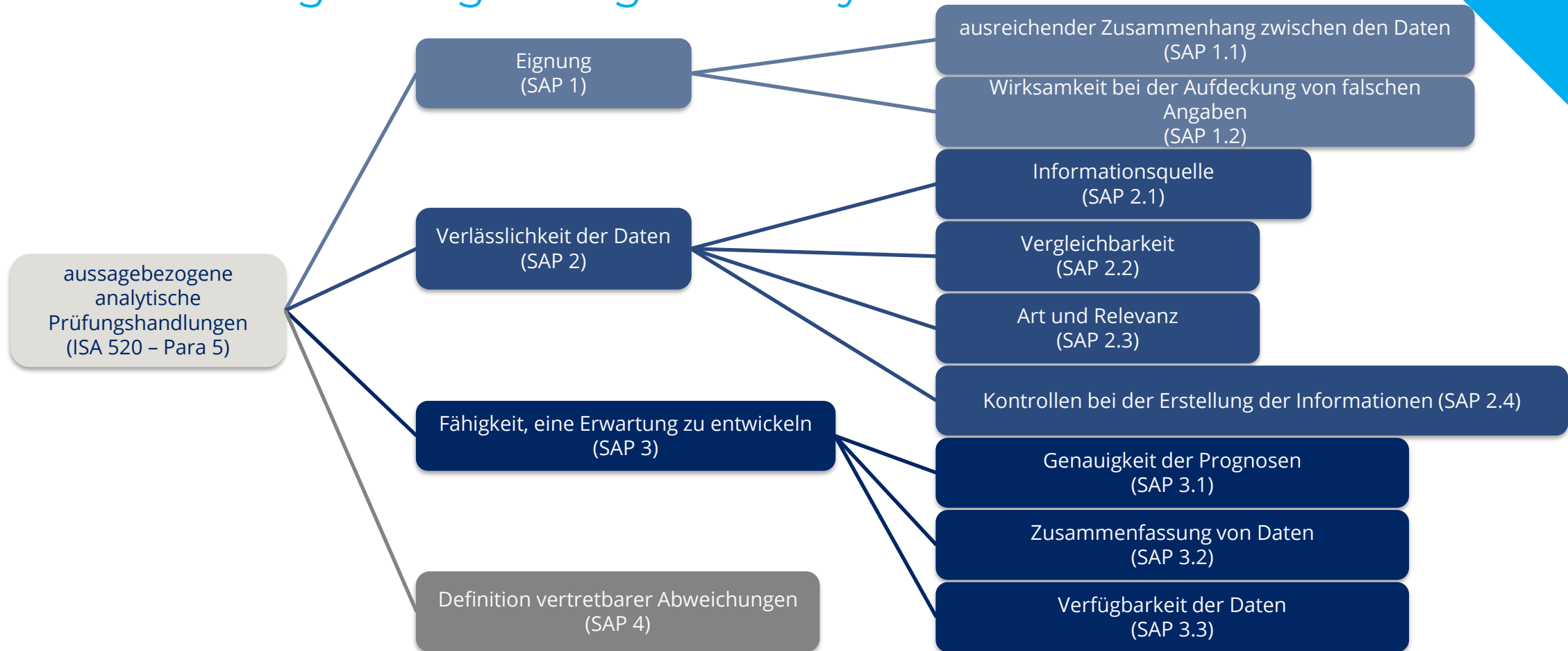


## c. Gestaltung aussagebezogener analytischer Verfahren

**Bei der Gestaltung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen muss der Prüfer vier Schritte durchführen und dokumentieren:**

- Bestätigung, dass aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen (SAP 1) eine geeignete Vorgehensweise für eine bestimmte Prüfungsaussage im Hinblick auf die beurteilten Risiken darstellen.
- Bestimmung der technischen Vorgehensweise sowie der spezifischen Prüfungshandlungen, die durchgeführt werden sollen, um die Verlässlichkeit der zu verwendenden Daten zu beurteilen (SAP 2).
- Entwicklung eines Erwartungswertes für die aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen durch (SAP 3):
  - Festlegung des Wirksamkeitsgrads, den die analytischen Prüfungshandlungen voraussichtlich erreichen sollen;
  - Festlegung der Erwartungen und Berücksichtigung der Genauigkeit der entwickelten Erwartung;
- Bestimmung des zulässigen Abweichungsgrads zwischen der Erwartung und dem erfassten Betrag, der ohne weitere Untersuchungen als akzeptabel angesehen werden kann (SAP 4).

## c. Gestaltung aussagebezogener analytischer PH



## d. SAP 1 – Eignung

Die Eignung einer analytischen Prüfungshandlung hängt von der Einschätzung des Prüfers ab, wie wirksam sie bei der Aufdeckung einer falschen Angabe ist, die dazu führen könnte, dass der Abschluss wesentlich falsch dargestellt wird.

Eine analytische Prüfungshandlung muss nicht komplex sein, um geeignet zu sein. **Manchmal kann sogar ein einfaches Prognosemodell wirksam und geeignet** als analytische Prüfungshandlung sein.

## d. SAP 1 – Eignung

Ob eine **aussagebezogene analytische Prüfungshandlung** für eine bestimmte Behauptung in Bezug auf einen Saldo oder eine Transaktionsart geeignet ist, hängt von zwei Kriterien ab:

1. **Ob ein ausreichender Zusammenhang zwischen den Daten besteht.**
  - *Beispiel:* Es besteht eine bekannte Beziehung zwischen mindestens zwei Datensätzen. (SAP 1.1)
2. **Ob die geplante analytische Prüfungshandlung wirksam bei der Aufdeckung von falschen Angaben ist.**
  - *Beispiel:* Der Prüfer ist zuversichtlich, dass die analytische Prüfungshandlung eine wesentliche falsche Angabe erkennt – sei es einzeln oder in der Gesamtheit. (SAP 1.2)

## d. SAP 1 – Eignung

**Als allgemeine Orientierung ist eine aussagebezogene analytische Prüfungshandlung in folgenden Bereichen eher wirksam, da dort mit höherer Wahrscheinlichkeit verlässliche Daten verfügbar sind und ausreichend belastbare Erwartungen entwickelt werden können:**

Betrag im Abschluss	Zusammenhang und Prüfungshandlung
Abschreibungen	Abschreibungssatz angewendet auf das Anlagevermögen, unter Berücksichtigung von Zugängen und Abgängen.
Gemeinkostenanteil des Vorratsvermögens	Tatsächliche Gemeinkosten im Verhältnis zu tatsächlicher Direktarbeit oder Produktionsvolumen.
Personalaufwand	Standard- oder branchenübliche Gehaltssätze angewendet auf die Anzahl der Mitarbeitenden.
Provisionsaufwand	Provisionssatz angewendet auf Umsätze und Sätze.
Rückstellungen für Provisionen / Lizenzgebühren / Franchisegebühren	Rückstellungen für Provisionen, Lizenzgebühren oder Franchisegebühren gemäß Vertragsbedingungen und relevanter Periode.
Rückstellungen für Personalkosten	Täglicher Gehaltsaufwand multipliziert mit der Anzahl der aufgelaufenen Tage.
Mieteinnahmen	Mietpreise angewendet auf den Mietzeitraum und multipliziert mit der Anzahl der Wohnungen, unter Berücksichtigung der Leerstandsquote.

## d. SAP 1 – Eignung

**Als allgemeine Orientierung ist eine aussagebezogene analytische Prüfungshandlung in folgenden Bereichen eher wirksam, da dort mit höherer Wahrscheinlichkeit verlässliche Daten verfügbar sind und ausreichend belastbare Erwartungen entwickelt werden können:**

Betrag im Abschluss	Zusammenhang und Prüfungshandlungen
Hotelumsatz	Hotelzimmerpreise angewendet auf den Belegungszeitraum.
Abonnementeinnahmen	Abonnementgebühr angewendet auf die Gesamtzahl der Abonnenten.
Ticketeinnahmen	Ticketpreis angewendet auf die Gesamtzahl der verkauften Tickets.
Mietaufwand	Mietpreise angewendet auf den Mietzeitraum.
Kapitalerträge	Kapitalerträge durch Bezug des durchschnittlich investierten Betrags auf einen durchschnittlichen Zinssatz oder Ertragssatz.
Zinsaufwand	Darlehensbetrag multipliziert mit dem gewichteten durchschnittlichen Zinssatz, angepasst an die relevante Periode.
Zinsrückstellungen	Gesamtschulden multipliziert mit dem gewichteten durchschnittlichen Zinssatz und den aufzulaufenden Tagen.

## d. SAP 1 – Eignung

**Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen können viele verschiedene Arten von analytischen Techniken beinhalten.**

Die am häufigsten verwendeten sind:

Verhältnisanalysen	Trendanalysen	Regressionsanalysen	Plausibilitätsprüfungen
<input type="checkbox"/> <ul style="list-style-type: none"> <li>Vergleiche von Bilanzposten oder nicht-finanziellen Daten über Zeiträume hinweg oder zwischen Unternehmen.</li> <li>Nützlich bei stabilen oder vergleichbaren Beziehungen.</li> <li>Kennzahlen werden mit Vorperioden oder Branchenbenchmarks verglichen.</li> <li>Hinweise auf mögliche finanzielle Verzerrungen, insbesondere bei stabilen Beziehungen.</li> <li>In der Regel <b>nicht</b> als alleinige aussagebezogene Prüfungshandlung bei höherem Risiko geeignet.</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <ul style="list-style-type: none"> <li>Analyse von Veränderungen bei Kontensalden oder Transaktionswerten über die Zeit.</li> <li>Vergleich von Veränderungen zwischen Perioden oder mit Budgets und Branchendaten.</li> <li>Liefert geringere Genauigkeit, oft <b>nicht ausreichend</b> für Bereiche mit höherem Risiko.</li> <li>Effektiver bei Verwendung <b>aufgeschlüsselter Daten</b>.</li> <li>Besonders geeignet für Beträge in der Gesamtergebnisrechnung.</li> <li>Wirksamkeit hängt von der <b>Genauigkeit und Strenge</b> des Budgetierungsprozesses ab.</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <ul style="list-style-type: none"> <li>Verwendung statistischer Modelle zur quantitativen Erwartungsbildung mit messbarem Risiko und Genauigkeit.</li> <li>Effektiv zur Entwicklung <b>expliziter Prognosen</b> basierend auf Einflussfaktoren auf Kontensalden.</li> <li>Am wirksamsten bei <b>aufgeschlüsselten Daten und starken internen Kontrollen</b>.</li> <li>Nützlich beim Vergleich verwandter Finanzkennzahlen wie Umsatz und Umsatzkosten.</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <ul style="list-style-type: none"> <li>Analyse von Konten oder Veränderungen zwischen Perioden anhand <b>expliziter Erwartungen</b>.</li> <li>Ermöglicht individuelle Anpassung unter Einbeziehung relevanter Einflussfaktoren.</li> <li>Bietet <b>höhere Genauigkeit</b> als Trend- oder Verhältnisanalysen.</li> <li>Wird häufig bei <b>erhöhtem inhärentem Risiko</b> eingesetzt.</li> </ul>

## e. SAP 2 – Zuverlässigkeit der Daten

**Analytische Prüfungshandlungen beinhalten die Beurteilung von Informationen durch die Analyse plausibler Zusammenhänge zwischen Daten.**

Bei der Planung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen muss der Prüfer berücksichtigen, **unter welchen Bedingungen plausible oder aussagekräftige Beziehungen zwischen Daten möglich sind.**

Zum Beispiel kann die **Verlässlichkeit der verwendeten Daten** anhand folgender Faktoren beurteilt werden:

- **Quellen der verfügbaren Informationen (SAP 2.1):**  
Daten aus unabhängigen Quellen sind möglicherweise **weniger anfällig für Verzerrungen** als Daten aus dem geprüften Unternehmen selbst, könnten jedoch **weniger vergleichbar** sein.  
Daten aus **verschiedenen Quellen** können **überzeugender** sein als Daten aus nur einer Quelle.
- **Vergleichbarkeit der Daten (SAP 2.2):**  
Es können branchenspezifische Daten verfügbar sein, die für den Datenvergleich relevant sind.



## e. SAP 2 – Zuverlässigkeit der Daten

- **Art und Relevanz der Daten (SAP 2.3):**  
Instabile oder komplexe Umstände können **keine sinnvollen Zusammenhänge** fördern oder die Entwicklung **präziser Erwartungen erschweren**.  
Ein **Management-Bias** bei intern erzeugten Daten kann sich auswirken – insbesondere, wenn die Informationen **geschätzte Beträge** enthalten.
- **Kontrollen bei der Erstellung der Daten zur Sicherstellung von Vollständigkeit, Genauigkeit und Gültigkeit (SAP 2.4):**  
Die **internen Kontrollen** über die Datenproduktion beeinflussen deren Verlässlichkeit – **je besser die Kontrollen, desto wahrscheinlicher ist die Genauigkeit der Daten**.

## f. SAP 3 – Fähigkeit, eine Erwartung zu entwickeln

Es gibt drei Faktoren, die die Fähigkeit des Prüfers beeinflussen können, eine ausreichend präzise Erwartung zu entwickeln:

1. Die Genauigkeit, mit der die erwarteten Ergebnisse vorhergesagt werden können (SAP 3.1):
  - Die **Art des betrachteten Postens** beeinflusst die Fähigkeit des Prüfers, eine Erwartung **genau zu formulieren**.  
*Beispiel:* Der Prüfer kann eine **größere Konsistenz** beim Vergleich von **Bruttogewinnmargen** von einer Periode zur anderen erwarten als beim Vergleich **volatiler und unabhängiger Ausgaben** wie Forschungs- oder Werbekosten.

## f. SAP 3 – Fähigkeit, eine Erwartung zu entwickeln

### 2. Der Grad, in dem die Informationen aufgeschlüsselt werden können (SAP 3.2):

- Wenn die **zulässige Abweichung** im Verhältnis zum Gesamtbetrag **relativ gering** ist, kann es möglich sein, den Betrag so **aufzuschlüsseln**, dass **präzise Erwartungen** zu den einzelnen Komponenten des geprüften Postens entwickelt werden können.

### 3. Die Verfügbarkeit von Informationen zur Entwicklung der Erwartung – sowohl finanzieller als auch nicht-finanzieller Art (SAP 3.3):

- Die Fähigkeit, eine Erwartung zu formulieren, kann davon abhängen, ob **ausreichende Informationen** verfügbar sind – und zwar sowohl **finanzielle** als auch **nicht-finanzielle**.

## g. SAP 4 – Festlegung akzeptabler Abweichungen

**Sie darf niemals höher sein als die Toleranzwesentlichkeit** (oder, falls vorhanden, die speziell für diesen Kontensaldo oder diese Transaktionsart festgelegte niedrigere Wesentlichkeit).

Sie wird durch das **beurteilte Risiko** und das **Wesentlichkeit** beeinflusst.

Je **höher das bewertete Risiko**, desto **geringer** ist die Differenz, die **ohne weitere Untersuchung** als akzeptabel angesehen wird, um das gewünschte Maß an Prüfungsnachweisen zu erreichen.

## h. Durchführung und zeitliche Planung

Bei der Durchführung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen müssen Prüfer ihre zuvor entwickelten Erwartungen vergleichen mit:

- den **gebuchten Beträgen** (in den Abschlüssen); oder
- **Kennzahlen**, die sich auf die gebuchten Beträge beziehen.

Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen können auch in einer Zwischenphase der Prüfung durchgeführt werden.

In diesem Fall muss der Prüfer jedoch **weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen oder Kontrolltests** durchführen, um den verbleibenden Zeitraum abzudecken.

Dies kann durch eine **Erweiterung der bereits in der Zwischenprüfung durchgeführten analytischen Prüfungshandlungen** erfolgen.

## h. Durchführung und zeitliche Planung

Wenn die Differenz zwischen den erwarteten Beträgen und den tatsächlichen Beträgen größer ist als das vom Prüfer als akzeptabel festgelegte Maß, oder wenn andere Unstimmigkeiten festgestellt werden, muss der Prüfer weitere Prüfungshandlungen durchführen, und zwar durch:

- **Überprüfung der Methoden und Faktoren**, die bei der Entwicklung der Erwartung verwendet wurden;
- **Befragung des Managements**;
- oder die **Durchführung weiterer aussagebezogener Prüfungshandlungen**, sofern erforderlich.

## h. Durchführung und zeitliche Planung

Der Prüfer muss mehrere Faktoren berücksichtigen, wenn er die nächsten Schritte bestimmt, falls eine aussagebezogene analytische Prüfungshandlung nicht die erwartete Qualität der Prüfungsnachweise liefert.

Zum Beispiel:

- **War das Verfahren angemessen gestaltet** – wurden möglicherweise **Parameter übersehen**?
- **Welches Maß an Sicherheit** sollte ursprünglich durch das Verfahren erreicht werden?
- **Welche anderen Prüfungshandlungen** stehen zur Verfügung, um **alternative Nachweise** zu liefern oder die **Erklärungen des Managements** für die festgestellten Unterschiede zu untermauern?
- Gibt es **Hinweise auf Betrug** als Ursache für die Unterschiede?
- Oder deutet der Unterschied darauf hin, dass ein **höheres Risiko für Management-Bias** besteht als ursprünglich angenommen – oder dass **andere vom Management erhaltene Informationen** möglicherweise **nicht verlässlich** sind?

## i. Auswertung der Ergebnisse

Sobald der Prüfer solche Faktoren berücksichtigt und alle weiteren als notwendig erachteten Anfangsverfahren durchgeführt hat, wird die Schlussfolgerung eine der folgenden sein:

- Die zunächst festgestellte Abweichung stellt tatsächlich **keine wesentliche falsche Darstellung** dar, da nachfolgende Prüfungshandlungen ausreichende Prüfungsnachweise erbracht haben, die dies bestätigen; oder
- Die zunächst festgestellte Abweichung **könnte eine wesentliche falsche Darstellung** darstellen, und es müssen weitere Prüfungshandlungen durchgeführt werden.

Falls der Prüfer es für notwendig hält, zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, um die ursprünglich geplanten aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen zu ersetzen, muss der Prüfungsplan entsprechend angepasst werden, damit diese Entscheidung dokumentiert wird.



## j. Dokumentation aussagebezogener analytischer PH

**Die Prüfungsdokumentation muss Folgendes enthalten:**

- **Bestätigung**, dass aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen geplant und durchgeführt wurden – dies kann in Form von Arbeitspapieren erfolgen und muss keine separate Bestätigung sein;
- **Angabe**, welche Transaktionsarten und spezifischen Prüfungsaussagen („Assertions“) durch die analytischen Prüfungshandlungen abgedeckt werden;
- **Erläuterung:**
  - der Informationsquellen, die bei der Durchführung der analytischen Prüfungshandlungen verwendet wurden;
  - warum der Prüfer die Informationen als ausreichend zuverlässig erachtet hat;
  - des angestrebten Wirksamkeitsgrads, den der Prüfer mit jeder analytischen Prüfungshandlung erreichen wollte;

## j. Dokumentation aussagebezogener analytischer Verfahren

- **Klare Benennung:**
  - der Erwartungen, die vor Durchführung der Prüfungshandlungen entwickelt wurden;
  - der bei der Entwicklung berücksichtigten Faktoren;
  - des Abweichungsgrads, den der Prüfer bereit war zu akzeptieren;
- **Ergebnisse** der analytischen Prüfungshandlungen (d. h. der Grad der Abweichung zwischen Erwartung und den erfassten Beträgen);
- Falls **Abweichungen** festgestellt wurden, die den als akzeptabel erachteten Grad überschreiten:
  - die zusätzlichen Prüfungshandlungen, die der Prüfer durchgeführt hat, sowie
  - die Ergebnisse dieser Prüfungshandlungen;
- Die **Schlussfolgerungen** des Prüfers.

## 3.6. Schätzgrößen

- a. Einführung
- b. Risikoidentifikation und –beurteilung
- c. Reaktion auf die Risikobeurteilung
- d. Schätzunsicherheit
- e. Management-Bias
- f. Bewertung und Festlegung
- g. Dokumentation

## a. Einführung

Eine **Schätzgröße** wird definiert als:

*“Ein Geldbetrag, dessen Höhe gemäß den Anforderungen des geltenden Rechnungslegungsrahmens einer **Schätzunsicherheit** unterliegt.“*

**Schätzunsicherheit** wird definiert als:

*“Anfälligkeit für eine inhärente Ungenauigkeit bei der Bewertung.“*

Der Grad der Schätzunsicherheit steht in direktem Zusammenhang mit dem **Risiko wesentlicher falscher Angaben** bei Schätzwerten sowie mit ihrer **Anfälligkeit für beabsichtigte oder unbeabsichtigte Verzerrungen durch das Management („management bias“)**.

## a. Einführung

Die Prüfung von Schätzwerten muss mindestens eine oder eine Kombination von mehreren der folgenden Prüfungshandlungen beinhalten:

### 1. Prüfungsnachweise nach Periodenende:

Der Abschlussprüfer kann Prüfungsnachweise aus Ereignissen heranziehen, die bis zum Datum des Bestätigungsvermerks eingetreten sind. Ein Beispiel hierfür ist die Bewertung einer Rückstellung für Boni, die kurz nach dem Geschäftsjahresende ausgezahlt wurden.

### 2. Prüfung der Vorgehensweise des Managements bei der Ermittlung des Schätzwertes:

Der Prüfer analysiert, wie das Management die Schätzung vorgenommen hat – einschließlich der verwendeten Daten, Annahmen und Methoden.

## a. Einführung

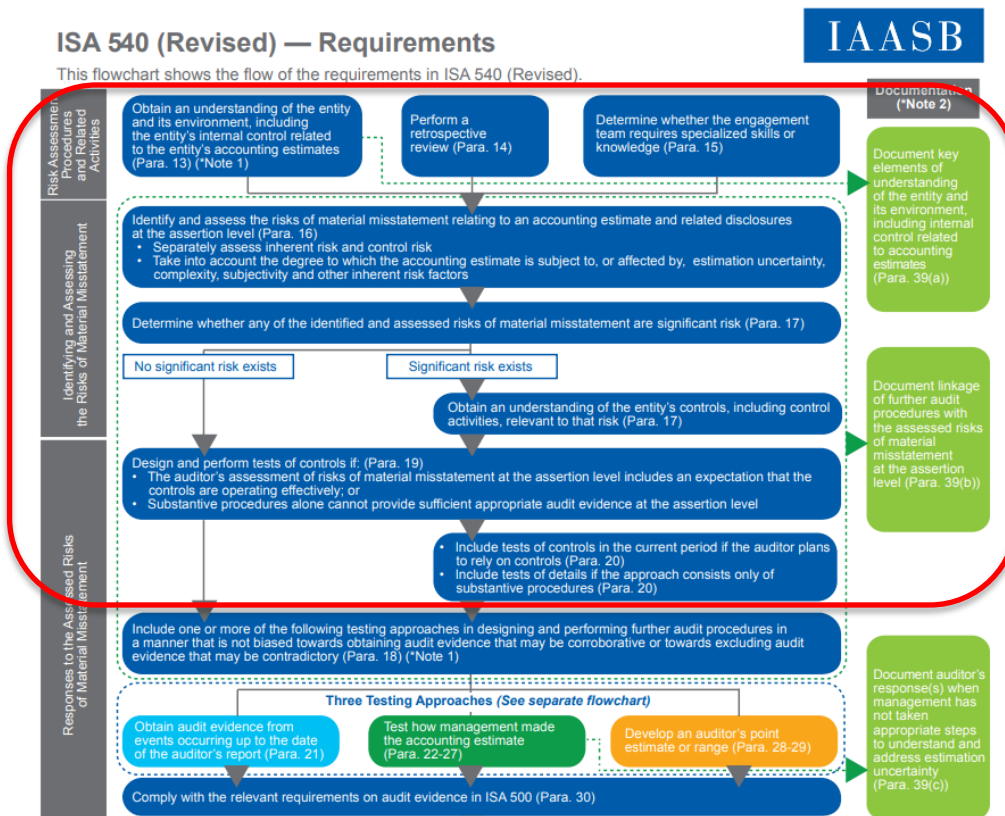
### 3. Entwicklung einer eigenen Schätzung oder eines Schätzbereichs durch den Prüfer:

Der Prüfer erstellt eine eigene Punkt-Schätzung oder einen Bereich, um die Angemessenheit der Management-Schätzung zu beurteilen.

Zusätzlich wird darauf hingewiesen, dass bei mehreren Annahmen zur Bildung einer Schätzung **unterschiedliche Prüfungsansätze für jede einzelne Annahme** gewählt werden können.

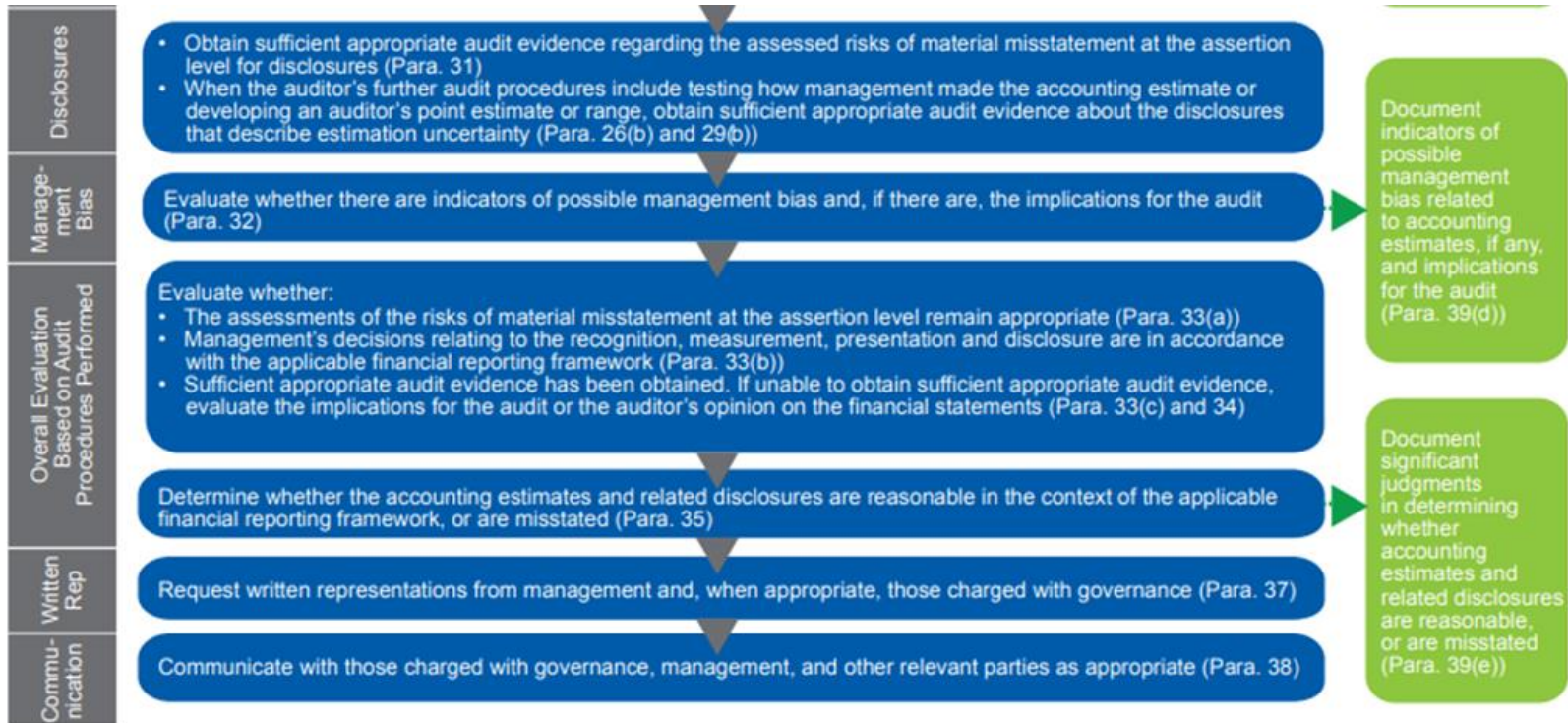
## a. Einführung

### Überblick über die wichtigsten Anforderungen bei der Prüfung von Schätzwerten:



## a. Einführung

### Überblick über die wichtigsten Anforderungen bei der Prüfung von Schätzwerten:





## b. Risikoidentifikation und –beurteilung

**Um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren und anschließend zu bewerten, muss der Abschlussprüfer ein Verständnis des Unternehmens und seines Umfelds, des anzuwendenden Rechnungslegungsrahmens sowie des internen Kontrollsystems des Unternehmens erlangen, soweit diese sich auf die Rechnungslegungsansätze auswirken oder damit in Zusammenhang stehen.**

Dieses Verständnis sollte Folgendes umfassen:

- Geschäftsvorfälle sowie andere Ereignisse und Bedingungen, die sich auf die Erfassung oder Offenlegung von Schätzungen im Abschluss auswirken können
- Die Anforderungen des anzuwendenden Rechnungslegungsrahmens in Bezug auf Rechnungslegungsansätze, einschließlich:
  - Ansatzkriterien
  - Bewertungsgrundlagen
  - Anforderungen an Darstellung und Offenlegung

## b. Risikoidentifikation und –beurteilung

- Wie die Anforderungen des Rechnungslegungsrahmens im Kontext der Art und der Umstände des Unternehmens und seines Umfelds anzuwenden sind
- Wie Geschäftsvorfälle sowie andere Ereignisse inhärenten Risikofaktoren unterliegen oder von diesen beeinflusst werden
- Regulatorische Faktoren, die für die Rechnungslegungsansätze relevant sind, einschließlich – sofern zutreffend – aufsichtsrechtlicher Rahmenbedingungen und Kontrollen
- Die Art der Rechnungslegungsansätze und der zugehörigen Angaben, von denen der Abschlussprüfer erwartet, dass sie im Abschluss des Unternehmens enthalten sind

## b. Risikoidentifikation und –beurteilung

### **Dieses Verständnis sollte darüber hinaus Folgendes umfassen:**

- Die Art und den Umfang der Überwachung und Governance, die das Unternehmen im Hinblick auf den Finanzberichterstattungsprozess des Managements in Bezug auf Rechnungslegungsansätze eingerichtet hat
- Wie das Management den Bedarf an speziellen Fähigkeiten oder Fachkenntnissen im Zusammenhang mit Rechnungslegungsansätzen erkennt und anwendet, einschließlich der Nutzung eines Sachverständigen des Managements
- Wie der Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens Risiken im Zusammenhang mit Rechnungslegungsansätzen identifiziert und adressiert
- Das Informationssystem des Unternehmens, soweit es sich auf Rechnungslegungsansätze bezieht
- Kontrollaktivitäten, die für die Prüfung im Zusammenhang mit dem Prozess des Managements zur Erstellung von Schätzwerten relevant sind
- Wie das Management die Ergebnisse früherer Schätzwerte überprüft und auf die Ergebnisse dieser Überprüfung reagiert

## b. Risikoidentifikation und –beurteilung

**Der Abschlussprüfer muss die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Rechnungslegungsansätzen und den zugehörigen Angaben auf Aussageebene identifizieren und bewerten.**

Dabei sind das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko auf Aussageebene jeweils separat zu beurteilen.

Bei der Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen und des inhärenten Risikos muss der Abschlussprüfer – vor Berücksichtigung von Kontrollen – Folgendes berücksichtigen:

- das Ausmaß, in dem der Rechnungslegungsansatz einer Schätzunsicherheit unterliegt; und
- das Ausmaß, in dem die folgenden Aspekte von inhärenten Risikofaktoren beeinflusst werden:
  - Die Auswahl und Anwendung der Methode, wesentliche Annahmen und Daten bei der Erstellung des Schätzwertes; oder
  - Die Auswahl der Schätzung des Managements und der zugehörigen Angaben zur Aufnahme in den Abschluss

## b. Risikoidentifikation und –beurteilung

**Die inhärenten Risikofaktoren, die berücksichtigt werden müssen, sind:**

- Schätzunsicherheit
- Komplexität
- Subjektivität
- Sonstige (dies ist eine Option für ein risikobehaftetes Merkmal, das durch die anderen drei nicht abgedeckt ist)

Die Relevanz und Bedeutung der inhärenten Risikofaktoren variiert je nach Art des Schätzwertes.

Die Art und Weise, wie diese Faktoren miteinander in Beziehung stehen, hat Einfluss auf das inhärente Risiko, das mit diesem Schätzwert verbunden ist.

## c. Reaktion auf die Risikobeurteilung

Der Abschlussprüfer muss feststellen, ob die Anforderungen des anzuwendenden Rechnungslegungsrahmens auf den Schätzwert ordnungsgemäß angewendet wurden.

Insbesondere muss der Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen durchführen, um ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise in Bezug auf die bewerteten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene für Angaben im Zusammenhang mit einem Schätzwert zu erhalten.

Darüber hinaus muss der Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen durchführen, die auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene abgestimmt sind.

## c. Reaktion auf die Risikobeurteilung

Die drei möglichen Ansätze, die in die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers einbezogen werden können, sind:

- Erlangung von Prüfungsnachweisen aus Ereignissen, die bis zum Datum des Prüfungsberichts eingetreten sind, zum Beispiel bei der Prüfung der Existenz- oder Bewertung für eine einfache Rückstellung für Boni, die kurz nach dem Geschäftsjahresende an Mitarbeitende ausgezahlt werden
- Prüfung, wie das Management die Schätzwerte erstellt hat
- Entwicklung einer eigenen Schätzung oder eines eigenen Bereichs durch den Abschlussprüfer

## c. Reaktion auf die Risikobeurteilung

**Das Flussdiagramm auf der nächsten Seite bietet einen Überblick über die wichtigsten Anforderungen im Zusammenhang mit den drei Prüfungsansätzen, einschließlich ihrer Verknüpfungen mit jedem Ansatz.**

Beispiele für Einzelfallprüfungen bei bedeutsamen Risiken im Zusammenhang mit Schätzwerten sind:

- Lesen von Verträgen, um Bedingungen oder Annahmen zu bestätigen.
- Nachrechnung, zum Beispiel die Überprüfung der mathematischen Genauigkeit eines Modells.
- Abgleich der verwendeten Annahmen mit unterstützender Dokumentation, wie beispielsweise veröffentlichten Informationen von Dritten.

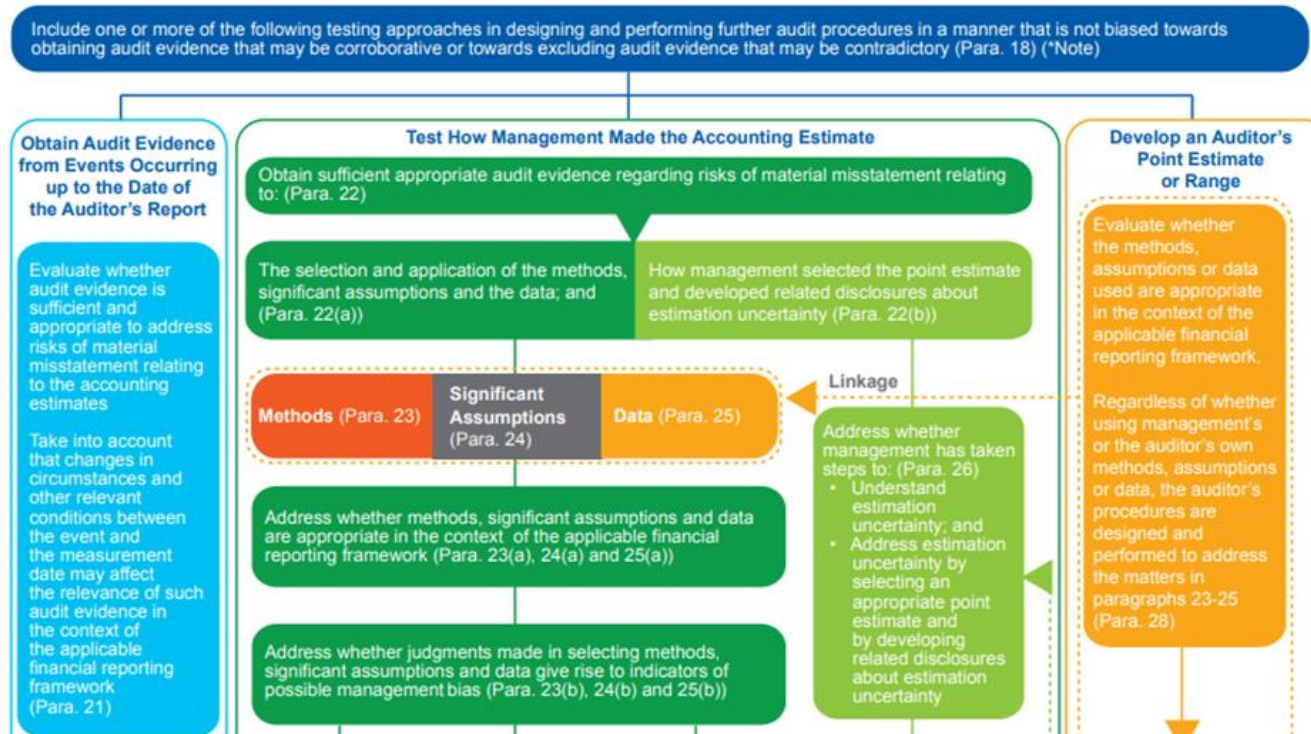


## c. Reaktion auf die Risikobeurteilung

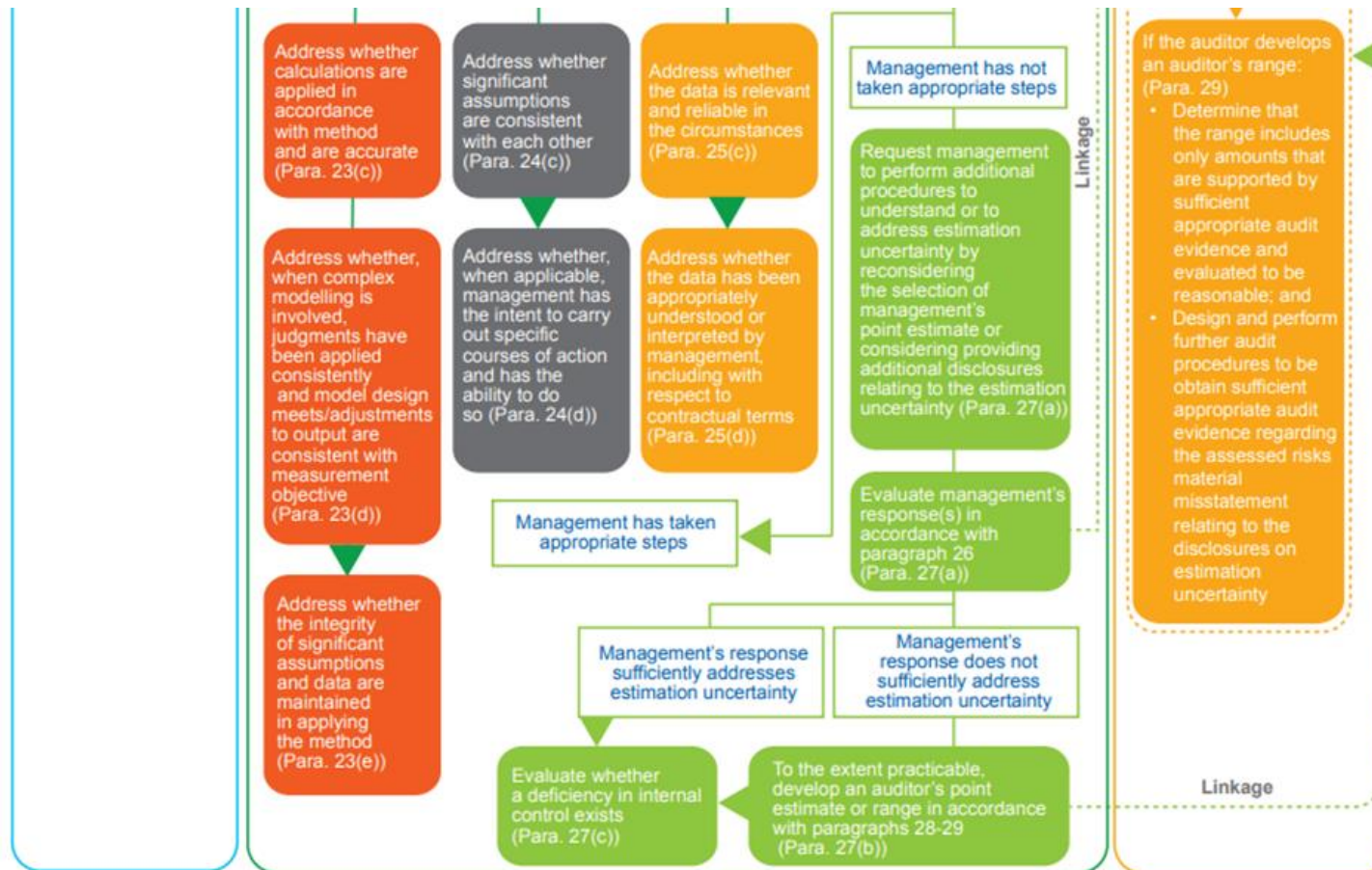
### ISA 540 (Revised) – Three Testing Approaches

IAASB

This flowchart provides an overview of the key requirements relating to the three testing approaches, including their linkages.



## c. Reaktion auf die Risikobeurteilung



## d. Schätzunsicherheit

**Wenn der Abschlussprüfer den Ansatz gewählt hat, zu prüfen, wie das Management einen Schätzwert erstellt hat, müssen die weiteren Prüfungshandlungen darauf abzielen festzustellen, ob das Management angemessene Schritte unternommen hat, um:**

- die Schätzungsunsicherheit zu verstehen und
- die Schätzungsunsicherheit zu adressieren, indem eine angemessene Schätzung ausgewählt und entsprechende Angaben zur Schätzunsicherheit gemacht werden.

Gelangt der Abschlussprüfer zu dem Urteil, dass das Management die Schätzunsicherheit nicht angemessen verstanden oder adressiert hat, muss der Abschlussprüfer das Management auffordern, zusätzliche Maßnahmen durchzuführen. Werden diese zusätzlichen Maßnahmen nicht zur Klärung führen, muss der Abschlussprüfer eine eigene Schätzung oder einen eigenen Schätzbereich entwickeln und beurteilen, ob eine Schwäche im internen Kontrollsystem vorliegt.

## e. Management-Bias

Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die vom Management bei der Erstellung der Schätzwerte getroffenen Annahmen und Entscheidungen Hinweise auf eine mögliche Voreingenommenheit des Managements („Management-Bias“) darstellen.

Werden Hinweise auf eine mögliche Voreingenommenheit des Managements festgestellt, muss der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung bewerten. Liegt eine Absicht zur Täuschung vor, ist die Voreingenommenheit des Managements betrügerischer Natur.

## e. Management-Bias

Beispiele für Hinweise auf eine mögliche Voreingenommenheit des Managements im Zusammenhang mit Schätzwerten sind:

- Änderungen an einem Schätzwert oder an der Methode zu dessen Erstellung, wenn das Management subjektiv beurteilt hat, dass sich die Umstände geändert haben.
- Auswahl oder Entwicklung wesentlicher Annahmen oder Daten, die zu einer Schätzung führen, die für die Ziele des Managements vorteilhaft ist.
- Auswahl einer Punktschätzung, die auf ein Muster von Optimismus oder Pessimismus hindeuten könnte.

## f. Bewertung und Festlegung

**Die Gesamtevaluierung („stand back“) wird im Lichte aller durchgeführten Prüfungshandlungen und aller gewonnenen Nachweise vorgenommen, unabhängig davon, ob diese bestätigend oder widersprechend sind.**

Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob:

- die Risikobeurteilungen weiterhin angemessen sind, auch wenn Hinweise auf eine Voreingenommenheit des Managements bestehen,
- die Entscheidungen des Managements hinsichtlich Ansatz, Bewertung, Darstellung und Offenlegung der Schätzwertes im Abschluss mit dem anzuwendenden Rechnungslegungsrahmen übereinstimmen und
- ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden.

Kann der Abschlussprüfer keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise erlangen, müssen die Auswirkungen auf das Prüfungsurteil bzw. die Abschlussprüfung bewertet werden.

## f. Bewertung und Festlegung

**Der Abschlussprüfer muss feststellen, ob die Schätzwerte und die zugehörigen Angaben im Kontext des anzuwendenden Rechnungslegungsrahmens angemessen sind.**

Der Abschlussprüfer muss beurteilen:

- Im Fall eines „true and fair view“-Rechnungslegungsrahmens (Grundsatz der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung), ob das Management Angaben aufgenommen hat, die über die ausdrücklich vom Rahmenwerk geforderten hinausgehen, sofern diese notwendig sind, um eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung des Abschlusses insgesamt zu erreichen; oder
- Im Fall eines Compliance-Rahmens (reines Einhalten von Vorschriften), ob die Angaben diejenigen sind, die notwendig sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist.



## g. Dokumentation

### **Die Prüfungsakte muss Folgendes enthalten:**

- Zentrale Elemente des Verständnisses des Abschlussprüfers vom Unternehmen und dessen Umfeld, des anzuwendenden Rechnungslegungsrahmens sowie des internen Kontrollsystems des Unternehmens im Zusammenhang mit den Schätzwerten;
- Die Verknüpfung der weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers mit den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene, wobei die Gründe (ob sie sich auf inhärentes Risiko oder Kontrollrisiko beziehen) für die Bewertung dieser Risiken zu berücksichtigen sind;
- Die Reaktion(en) des Abschlussprüfers, wenn das Management keine angemessenen Schritte unternommen hat, um die Schätzunsicherheit zu verstehen und zu adressieren.



## 3.7. Nahestehende Unternehmen und Personen

- a. Einführung
- b. Der Rechnungslegungsrahmen
- c. Risikobeurteilung
- d. Durchführung von Prüfungshandlungen

## a. Einführung

**Es gibt spezifische Risiken im Zusammenhang mit nahestehenden Unternehmen und Personen.**

**Zum Beispiel:**

- **Komplexe Strukturen** können es erschweren, alle mit dem berichtenden Unternehmen verbundenen Parteien zu identifizieren, was dazu führen kann, dass erforderliche Angaben ausgelassen werden.
- **Geschäfte mit nahestehenden Personen** unterliegen einem höheren Betrugsrisiko als andere Arten von Transaktionen.
- **Informationssysteme** sind nicht immer darauf ausgelegt, nahestehende Personen und entsprechende Geschäftsvorfälle zu identifizieren.
- **Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen** können zu nicht marktüblichen Konditionen erfolgen oder eine für das berichtende Unternehmen ungewöhnliche Art haben. Insbesondere kann es Geschäftsvorfälle geben, bei denen kein Austausch von Gegenleistungen stattfindet. Solche Geschäftsvorfälle sind schwer zu identifizieren, da kein Ressourcenfluss erfolgt, der normalerweise im Buchhaltungssystem erfasst würde.

## b. Der Rechnungslegungsrahmen

**Der Rechnungslegungsrahmen ist für die Prüfung von nahestehenden Unternehmen und Personen von besonderer Bedeutung.**

Falls der anzuwendende Rechnungslegungsrahmen keine Definition für nahestehende Unternehmen und Personen enthält oder keine spezifischen Angabepflichten vorsieht, muss der Abschlussprüfer dennoch Prüfungshandlungen in Bezug auf nahestehende Parteien durchführen – insbesondere aufgrund von Risiken wie den oben genannten Betrugsrisiken.

Fehlt eine Definition im Rahmenwerk, sollte der Abschlussprüfer davon ausgehen, dass folgende Parteien als nahestehend gelten:

- Jede Partei, die direkt oder indirekt Kontrolle oder maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen ausübt (einschließlich Schlüsselpersonen des Managements).
- Jede Partei, auf die das berichtende Unternehmen direkt oder indirekt Kontrolle oder maßgeblichen Einfluss ausübt.

## b. Der Rechnungslegungsrahmen

- Jede Partei, die aufgrund gemeinsamer Kontrolle mit dem berichtenden Unternehmen verbunden ist (z.B. durch gemeinsame Eigentümer, nahe Familienangehörige oder gemeinsames Schlüsselmanagement). Eine Ausnahme gilt für staatlich kontrollierte Unternehmen, die nicht allein aufgrund staatlicher Kontrolle als miteinander verbunden gelten sollten.

Angaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen stehen häufig im besonderen Fokus der Abschlussadressaten. Daher ist die Wesentlichkeitsschwelle („materiality“) und die Toleranzwesentlichkeit („performance materiality“), die in diesem Bereich anzuwenden ist, oft niedriger – manchmal deutlich niedriger – als für den Abschluss insgesamt.

## c. Risikobeurteilung

**Während der Besprechungen im Prüfungsteam muss das Team die Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche falsche Darstellungen durch Betrug oder Fehler thematisieren, die sich aus Beziehungen und Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen ergeben können.**

Zu den spezifischen Themen, die in dieser Besprechung behandelt werden können, gehören:

- die Art und der Umfang der Beziehungen des Unternehmens zu nahestehenden Unternehmen und Personen,
- die Art und der Umfang der Transaktionen des Unternehmens mit nahestehenden Unternehmen und Personen,
- Umstände oder Bedingungen, die auf das Vorliegen von Beziehungen oder Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen hinweisen könnten, die bisher nicht identifiziert oder vom Management nicht dem Abschlussprüfer mitgeteilt wurden,

## c. Risikobeurteilung

- Aufzeichnungen oder Dokumente, die auf das Vorliegen von Beziehungen oder Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen hindeuten könnten,
- die vorhandenen Kontrollen (sofern vorhanden), um Beziehungen und Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen zu identifizieren, zu erfassen und offenzulegen, sofern dies vom anzuwendenden Rechnungslegungsrahmen gefordert wird,
- wie Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen zur Ergebnissteuerung („Earnings Management“) genutzt werden könnten, und
- wie Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen zur Veruntreuung von Vermögenswerten des Unternehmens genutzt werden könnten.

## c. Risikobeurteilung

**Vor dieser Besprechung sollte der Abschlussprüfer beim Management folgende Informationen erfragen:**

- Die nahestehenden Unternehmen und Personen des Unternehmens, indem eine vom Management erstellte oder aktualisierte Liste eingeholt wird;
- Die Art der Beziehung zwischen diesen Parteien;
- Ob es während des Zeitraums Transaktionen mit diesen Parteien gab und, falls ja, deren Art und Zweck;
- Die bestehenden Kontrollen zur Identifizierung, Erfassung und Offenlegung von Beziehungen und Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen gemäß dem anzuwendenden Rechnungslegungsrahmen;

## c. Risikobeurteilung

- Die Genehmigungs- und Freigabekontrollen für wesentliche Transaktionen und Vereinbarungen mit nahestehenden Unternehmen und Personen;
- Die Genehmigungs- und Freigabekontrollen für wesentliche Transaktionen und Vereinbarungen außerhalb des normalen Geschäftsbetriebs des Unternehmens.

Die Liste der nahestehenden Unternehmen und Personen muss auch denjenigen Mitgliedern des Prüfungsteams zur Verfügung gestellt werden, die nicht an der Besprechung zum Thema Risiko teilgenommen haben. Sie muss in der Prüfungsakte enthalten sein.



## d. Durchführung von Prüfungshandlungen

**Spezifische Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen und Personen können Folgendes umfassen:**

- Die Einsichtnahme in bestimmte Dokumente, um festzustellen, ob sie Hinweise auf weitere nahestehende Unternehmen und Personen liefern. Dazu gehören insbesondere Bank- und Rechtsanwaltsbestätigungen, die im Rahmen der Abschlussprüfung eingeholt wurden, sowie Protokolle von Gesellschafterversammlungen und Sitzungen der für die Überwachung Verantwortlichen.

**Wenn der Abschlussprüfer im Verlauf der Prüfung Hinweise auf Vereinbarungen oder Informationen findet, die auf das Vorliegen von Beziehungen oder Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen hindeuten, die vom Management nicht identifiziert oder offengelegt wurden, muss der Abschlussprüfer ausreichende Untersuchungen durchführen, um das Vorliegen dieser Beziehungen oder Transaktionen zu bestätigen oder auszuschließen.**

## d. Durchführung von Prüfungshandlungen

**Werden im Zuge dieser Untersuchungen nahestehende Unternehmen oder wesentliche Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen identifiziert, die das Management bislang nicht erkannt oder offengelegt hat, muss der Abschlussprüfer:**

- sicherstellen, dass die relevanten Informationen umgehend allen Mitgliedern des Prüfungsteams mitgeteilt werden;
- sofern der anzuwendende Rechnungslegungsrahmen Anforderungen an nahestehende Unternehmen und Personen stellt:
  - das Management auffordern, alle Transaktionen mit diesen Parteien zu identifizieren;
  - nachfragen, warum die Kontrollen des Unternehmens die Beziehung oder Transaktion nicht erkannt haben (sofern zutreffend);
- die zuvor beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit nicht identifizierten nahestehenden Unternehmen oder wesentlichen Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen neu bewerten; und
- wenn es Hinweise darauf gibt, dass das Versäumnis des Managements vorsätzlich war, dies als Hinweis auf das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Betrug behandeln und die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung bewerten.

## d. Durchführung von Prüfungshandlungen

**Wenn der Abschlussprüfer wesentliche Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen identifiziert, die außerhalb des normalen Geschäftsbetriebs des Unternehmens liegen, muss der Abschlussprüfer:**

- Kopien der zugrunde liegenden Verträge oder Vereinbarungen einholen und sicherstellen, dass die Bedingungen der Transaktionen mit den Erläuterungen des Managements übereinstimmen und die Transaktionen ordnungsgemäß erfasst sowie – sofern relevant – gemäß dem anzuwendenden Rechnungslegungsrahmen offengelegt wurden;
- die wirtschaftliche Begründung (Business Rationale) der Transaktionen prüfen und beurteilen, ob dies darauf hindeutet, dass sie möglicherweise zum Zweck der Manipulation der Finanzberichterstattung oder zur Verschleierung der Veruntreuung von Vermögenswerten abgeschlossen wurden;
- Nachweise über die ordnungsgemäße Genehmigung und Freigabe der Transaktionen einholen.

## d. Durchführung von Prüfungshandlungen

Die Berücksichtigung der geschäftlichen Begründung hinter Transaktionen kann komplex sein.

Der Prüfer könnte beispielsweise in Erwägung ziehen, ob die Transaktion:

- komplexer ist, als sie sein müsste – da eine solche Komplexität eingeführt worden sein könnte, um die wahre Begründung der Transaktion zu verschleiern;
- zu ungewöhnlichen Bedingungen durchgeführt wird, etwa mit Preisen oder Zinssätzen, die nicht marktüblich sind;
- keinen erkennbaren geschäftlichen Zweck hat; oder
- auf eine ungewöhnliche Weise abgewickelt wird.

## Teil 4: Kommunikation und Berichterstattung

# 4.1. Einordnung der Prüfungsdurchführung

Methodik nach IDW ISA [DE]

## Methodik nach IDW ISA [DE]

Kommunikation und Berichterstattung	
ISA [DE]	PS
230 Prüfungsdokumentation	460 n.F.
Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen	450 n.F. 470 n.F.
Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss	400 n.F.
Mitteilung bes. wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des <u>unabh. APr</u>	401 n.F.
Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des <u>unabh. APr</u>	405 n.F.
Absätze im Vermerk des <u>unabh. APr</u> zur Hervorhebung eines Sachverhalts und zu sonstigen Sachverhalten	406 n.F.
Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management	475

## 4.2. Subsequent Events

- a. Einführung
- b. Zeitpunkt der Prüfungshandlungen
- c. Prüfungshandlungen
- d. Ereignisse nach dem Datum des Bestätigungsvermerks
- e. Schriftliche Erklärungen
- f. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag



## a. Einführung

**Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind solche, die nach dem Ende des Berichtszeitraums eintreten, der vom geprüften Jahresabschluss abgedeckt ist.**

Für die meisten Zwecke sind solche Ereignisse nur bis zum Datum des Bestätigungsvermerks des Prüfers relevant. Nur bis zu diesem Zeitpunkt müssen Prüfungshandlungen geplant und durchgeführt werden. In bestimmten Fällen kann es jedoch erforderlich sein, auch Tatsachen zu berücksichtigen, die dem Prüfer erst nach diesem Datum bekannt werden.

Sowohl für Prüfungs- als auch für Bilanzierungszwecke lassen sich diese Ereignisse in zwei Kategorien einteilen:

- **Ereignisse, die Hinweise auf Verhältnisse am Ende des Berichtszeitraums geben** (häufig als „wertaufhellende Ereignisse“ bezeichnet – adjusting events), und
- **Ereignisse, die Hinweise auf Verhältnisse geben, die erst nach dem Bilanzstichtag entstanden sind** (häufig als „wertbegründende Ereignisse“ bezeichnet – non-adjusting events).

## a. Einführung

Der Prüfer ist verpflichtet, die Auswirkungen von Ereignissen und Geschäftsvorfällen zu berücksichtigen, die in eine der beiden Kategorien fallen, **bis zu dem Datum, an dem der Bestätigungsvermerk unterzeichnet wird.**

Die Unterscheidung zwischen den beiden Kategorien hängt von den **Definitionen, Anforderungen und Leitlinien** des jeweils **anzuwendenden Rechnungslegungsrahmens** ab.

## b. Zeitpunkt der Prüfungshandlungen

**Die Prüfung der Ereignisse nach dem Bilanzstichtag muss bis zum Datum des Bestätigungsvermerks fortgeführt werden.**

Wie bereits erwähnt, lassen sich die Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit Ereignissen nach dem Bilanzstichtag in zwei Arten unterteilen:

- 1. Prüfungshandlungen, die sich direkt auf nach dem Bilanzstichtag liegende Ereignisse beziehen, und**
- 2. Prüfungshandlungen, die sich primär auf spezifische Prüfungsbereiche beziehen, bei denen jedoch auch nach dem Bilanzstichtag liegende Ereignisse berücksichtigt werden müssen.**

## b. Zeitpunkt der Prüfungshandlungen

Daraus ergibt sich:

- **Prüfungshandlungen, die gezielt auf die Identifikation nach dem Bilanzstichtag liegender Ereignisse abzielen**, sollten **so nah wie möglich am Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks** durchgeführt werden.  
Falls solche Prüfungshandlungen bereits vorher durchgeführt wurden, **müssen sie zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks aktualisiert** werden.
- **Andere Prüfungshandlungen** können **jederzeit nach dem Ende des Berichtszeitraums** durchgeführt werden.  
Eine zusätzliche Aktualisierung ist **nicht erforderlich**, wenn die bereits durchgeführten Prüfungshandlungen zu **zufriedenstellenden Ergebnissen** geführt haben.

## c. Prüfungshandlungen

**Unabhängig vom eingeschätzten Risikoniveau im Zusammenhang mit Ereignissen nach dem Bilanzstichtag muss der Prüfer:**

- ein Verständnis dafür gewinnen, **welche Verfahren das Management eingerichtet hat**, um sicherzustellen, dass nach dem Bilanzstichtag liegende Ereignisse identifiziert werden. Dies ist Teil der allgemeinen Anforderung, das **Rechnungslegungs- und Kontrollsystem** des Unternehmens zu dokumentieren;
- das **Management und – sofern getrennt – die mit der Überwachung Verantwortlichen** befragen, ob ihnen Ereignisse bekannt sind, die die Abschlüsse beeinflussen könnten;
- **Protokolle aller relevanten Sitzungen** lesen, z. B. von Eigentümer\*innen, der Geschäftsleitung oder des Aufsichtsgremiums, die nach dem Bilanzstichtag stattgefunden haben;
- **nach Inhalten von Sitzungen fragen**, für die noch keine Protokolle vorliegen;
- und die **aktuellsten verfügbaren Zwischenabschlüsse** lesen, sofern vorhanden.

## c. Prüfungshandlungen

Der **Umfang und die Art weiterer Prüfungshandlungen** hängen von der Risikoeinschätzung der Prüfer in Bezug auf nach dem Bilanzstichtag liegende Ereignisse ab. Diese können z. B. beinhalten:

- die Durchsicht der **aktuellsten Budgets, Prognosen und Managementberichte** oder
- **Anfragen an die Rechtsabteilung** hinsichtlich Entwicklungen bei Rechtsstreitigkeiten oder Ansprüchen.

## d. Ereignisse nach dem Datum des Bestätigungsvermerks

Wenn dem Prüfer **nach dem Datum des Bestätigungsvermerks**, aber **vor der Veröffentlichung des Jahresabschlusses** ein Sachverhalt bekannt wird, der eine Änderung des Prüfungsberichts erforderlich gemacht hätte, muss der Prüfer:

- den Sachverhalt mit dem **Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen** besprechen;
- beurteilen, ob eine **Änderung des Jahresabschlusses** erforderlich ist; und
- beim Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen **nachfragen, wie sie beabsichtigen, den Sachverhalt im Jahresabschluss zu behandeln.**

Wenn der Jahresabschluss geändert werden soll, muss der Prüfer **alle Prüfungshandlungen durchführen, die im Zusammenhang mit dem Sachverhalt erforderlich sind**, der zur Änderung geführt hat.

## d. Ereignisse nach dem Datum des Bestätigungsvermerks

Wenn gemäß geltendem lokalen Recht oder Vorschriften eine Änderung auf den identifizierten Anpassungssachverhalt beschränkt werden kann und wurde, darf der Prüfer **alle Prüfungshandlungen auf diese Änderung beschränken**.

Das bedeutet beispielsweise, dass auch **weitere schriftliche Erklärungen** (z. B. Vollständigkeitserklärungen) **nur auf den betreffenden Sachverhalt** beschränkt werden dürfen.

In diesem Fall muss der Prüfer entweder:

- **einen neuen Bestätigungsvermerk** erstellen, der einen „**Emphasis of Matter**“- oder „**Other Matter**“-Abschnitt enthält, in dem **klar hervorgehoben** wird, dass sich die weiteren Prüfungshandlungen **ausschließlich auf die identifizierte Änderung** im Abschluss beziehen; oder
- den **bestehenden Bestätigungsvermerk ändern**, indem ein **weiteres Datum** für die Änderung hinzugefügt wird und **klar gemacht wird**, dass sich die zusätzlichen Prüfungshandlungen **nur auf die identifizierte Änderung** im Abschluss beziehen.



## d. Ereignisse nach dem Datum des Bestätigungsvermerks

Die Vorgehensweise des Prüfers bei relevanten Sachverhalten, die **nach der Veröffentlichung des Jahresabschlusses** bekannt werden, ist grundsätzlich dieselbe wie bei Sachverhalten vor der Veröffentlichung – mit folgenden Unterschieden:

- Wenn ein geänderter Jahresabschluss veröffentlicht werden soll, muss der Prüfer auch prüfen, welche Maßnahmen das Management ergriffen hat, um sicherzustellen, dass alle Empfänger\*innen des zuvor veröffentlichten Abschlusses und des zugehörigen Prüfungsberichts über die Änderung informiert wurden;
- Der **Bestätigungsvermerk muss in jedem Fall** einen „**Emphasis of Matter**“- oder „**Other Matter**“-Abschnitt enthalten, der sich mit der Änderung befasst.
- Der Prüfer muss außerdem **überlegen, welche Schritte zu unternehmen sind**, wenn der Jahresabschluss zwar ordnungsgemäß geändert wurde, das Management jedoch **nicht sicherstellt**, dass die Empfänger\*innen des ursprünglichen Abschlusses und Prüfungsberichts über die Änderung informiert werden.

## d. Ereignisse nach dem Datum des Bestätigungsvermerks

Bei der Beurteilung, ob eine Änderung des Abschlusses erforderlich ist, sollte der Prüfer **alle relevanten Umstände berücksichtigen**, einschließlich des Zeitpunkts, zu dem das Problem festgestellt wurde.

Beispiel: Wird ein Sachverhalt **erst bei der Erstellung oder Prüfung des Abschlusses für den Folgezeitraum** entdeckt, kann der Prüfer zu dem Schluss kommen, dass **eine Änderung des bereits veröffentlichten Abschlusses nicht erforderlich** ist. In diesem Fall kann der Sachverhalt im **nächsten Abschluss als Korrektur eines Vorjahresfehlers** behandelt werden – **sofern dies nach dem geltenden Rechnungslegungsrahmen zulässig ist**.

## d. Ereignisse nach dem Datum des Bestätigungsvermerks

Wenn der Jahresabschluss als Ganzes neu herausgegeben werden soll, muss der Prüfer:

- alle allgemeinen Prüfungshandlungen zu Ereignissen nach dem Bilanzstichtag bis zum Datum des neuen Bestätigungsvermerks ausweiten, und
- einen neuen Bestätigungsvermerk erstellen.

Der neue Bestätigungsvermerk **muss keinen Hinweis auf den ursprünglichen Sachverhalt enthalten.**

Wenn das Management **nicht gesetzlich oder regulatorisch verpflichtet ist**, einen geänderten Jahresabschluss zu veröffentlichen – und dies auch **nicht getan hat** –, muss der Prüfer **prüfen, ob eine solche Änderung dennoch erforderlich** ist.

## d. Ereignisse nach dem Datum des Bestätigungsvermerks

Wenn der Prüfer zu dem Schluss kommt, dass eine Änderung des Jahresabschlusses erforderlich ist, dann muss er\*sie:

- **das Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk ändern**, sofern dieser noch **nicht an das Unternehmen übermittelt** wurde; oder
- das **Management** und – sofern nicht alle Mitglieder der Unternehmensleitung zugleich mit der Überwachung betraut sind – auch **die für die Überwachung Verantwortlichen** darüber informieren, dass der Jahresabschluss **nicht an Dritte weitergegeben werden darf**, bevor die erforderlichen Änderungen vorgenommen wurden; und
- falls der Jahresabschluss **dennoch ohne die notwendigen Änderungen veröffentlicht wird**, muss der Prüfer **geeignete Maßnahmen ergreifen**, um zu verhindern, dass **auf den ursprünglichen Bestätigungsvermerk vertraut wird**.

Solche Maßnahmen erfordern **in nahezu allen Fällen eine rechtliche Beratung**.

## e. Schriftliche Erklärungen

Der Prüfer muss sicherstellen, dass die schriftlichen Erklärungen des Managements – und gegebenenfalls auch der für die Überwachung Verantwortlichen – eine Bestätigung enthalten, dass alle Ereignisse nach dem Ende des Berichtszeitraums, für die das anzuwendende Rechnungslegungswerk eine Anpassung oder Offenlegung verlangt, auch tatsächlich angepasst oder offengelegt wurden.

Diese schriftlichen Erklärungen müssen **zum Datum der Aufstellung des Jahresabschlusses** eingeholt werden, das i.d.R. mit dem Datum des BV übereinstimmt.

Wenn es **eine zeitliche Verzögerung zwischen dem Datum der Aufstellung des Jahresabschlusses und dem Datum des Bestätigungsvermerks** gibt – selbst wenn diese nur geringfügig ist –, muss der verantwortliche Prüfungsleiter eine **Bestätigung von einer verantwortlichen Person** einholen, dass **seit Abgabe der schriftlichen Erklärung keine weiteren relevanten Sachverhalte bekannt geworden sind**.

## e. Schriftliche Erklärungen

Diese Bestätigung kann **mündlich erfolgen**, aber in diesem Fall muss der Prüfungsleiter sicherstellen, dass **eine entsprechende Notiz in der Prüfungsakte** enthalten ist.

Der Prüfer muss außerdem prüfen, ob es **bestimmte bereits identifizierte Ereignisse nach dem Bilanzstichtag** gibt, bei denen **schriftliche Erklärungen erforderlich sind**, um **andere Prüfungsnachweise zu stützen** und somit **ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erhalten**.

Es darf **nicht automatisch davon ausgegangen werden**, dass solche Erklärungen erforderlich sind.

Zudem besteht **keine Verpflichtung**, in der Prüfungsakte zu begründen, **warum solche Erklärungen nicht eingeholt wurden**, sofern dies als angemessen erachtet wurde.

## f. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Das **Datum der Genehmigung des Jahresabschlusses** hängt von den **gesetzlichen oder regulatorischen Vorgaben** der jeweiligen Rechtsordnung ab.  
Fehlen solche Vorgaben, richtet sich das maßgebliche Datum nach den **Vereinbarungen im Prüfungsauftrag**.

Wenn der Genehmigungsprozess des Jahresabschlusses **gesetzlich oder regulatorisch festgelegt** ist, gilt als Datum der Genehmigung der Zeitpunkt, zu dem die **gesetzlich vorgeschriebenen Verfahren abgeschlossen** wurden und die **verantwortlichen Personen die Verantwortung für den Jahresabschluss übernommen haben**.

In einigen Rechtsordnungen (z.B. Deutschland) erfolgt die **endgültige Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Anteilseigner**. (Aufstellung – Prüfung (BV) – Feststellung (= Genehmigung i. Dtl.) – Offenlegung)

Ein **Bestätigungsvermerk darf nicht auf ein Datum vor der Aufstellung des Jahresabschlusses datiert werden**.

## f. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

In diesem Fall gilt für Zwecke der Abschlussprüfung als **Datum der Genehmigung** der Zeitpunkt, zu dem **die für die Vorlage des Abschlusses an die Anteilseigner verantwortlichen Personen** alle erforderlichen Verfahren abgeschlossen und **die Verantwortung für den Jahresabschluss übernommen haben**.

Wenn **kein formeller Genehmigungsprozess gesetzlich oder regulatorisch vorgeschrieben** ist, richtet sich der Genehmigungsprozess nach dem, was **unter Berücksichtigung der Management- und Governance-Strukturen des Unternehmens als angemessen gilt**.

Dieser Punkt muss jedoch **vorab vereinbart worden sein**, da eine der **Voraussetzungen für die Durchführung einer Abschlussprüfung** darin besteht, dass das Management **seine Verantwortung für die Aufstellung des Jahresabschlusses anerkennt und versteht**.

Der Prüfer sollte **keinen Prüfungsauftrag annehmen**, wenn eine solche Vereinbarung **nicht getroffen wurde**.



## 4.3. Erklärungen

- a. Einführung
- b. Zusätzliche Erklärungen
- c. Datum und Form der schriftlichen Erklärungen

## a. Einführung

Der Prüfer muss **schriftliche Erklärungen vom Management einholen**, in denen dieses bestätigt, dass es seiner Verantwortung nachgekommen ist:

- für die **Aufstellung des Jahresabschlusses**, und
- für die **Vollständigkeit der der Prüfer zur Verfügung gestellten Informationen**.

Zusätzlich muss der Prüfer **schriftliche Erklärungen einholen**, um **andere Prüfungsnachweise zu stützen**, die sich entweder auf den **Jahresabschluss insgesamt** oder auf **bestimmte Aussagen im Abschluss** beziehen – **sofern dies erforderlich ist**.

Solche schriftlichen Erklärungen dürfen **nur von Personen im Management eingeholt werden**, die über die **entsprechende Verantwortung für den Jahresabschluss** und **ausreichende Kenntnisse über die betreffenden Sachverhalte** verfügen.

## b. Zusätzliche Erklärungen

Zusätzlich zur schriftlichen Erklärung des Managements über die Erfüllung seiner Verantwortung muss der Prüfer auch schriftliche Erklärungen zu folgenden Themenbereichen einholen:

- Betrug
- Gesetze und Vorschriften
- Nicht korrigierte falsche Angaben
- Rechtsstreitigkeiten
- Schätzwerte
- Nahestehende Unternehmen und Personen
- Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
- Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- Vergleichszahlen
- Weitere vom Prüfer als notwendig erachtete Sachverhalte

## c. Datum und Form der schriftlichen Erklärungen

Das **Datum der schriftlichen Erklärungen** muss **so nah wie möglich am Datum des Bestätigungsvermerks** liegen – darf jedoch **nicht später** sein.

Wie bereits erwähnt, müssen schriftliche Erklärungen **für alle Jahresabschlüsse und Berichtszeiträume eingeholt werden**, auf die sich der Bestätigungsvermerk bezieht.

Die schriftlichen Erklärungen müssen in Form einer **Vollständigkeitserklärung (Representation Letter)** erfolgen, das **an den Prüfer adressiert** ist.

Wenn gesetzliche oder regulatorische Vorschriften das Management verpflichten, **öffentliche schriftliche Erklärungen über seine Verantwortung** abzugeben – und der Prüfer feststellt, dass diese Erklärungen **ganz oder teilweise die erforderlichen Aussagen** zur Aufstellung des Abschlusses, zur Informationsbereitstellung oder zur Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle enthalten –, dann **müssen diese Punkte nicht erneut in der Vollständigkeitserklärung wiederholt werden**.

## c. Datum und Form der schriftlichen Erklärungen

Faktoren, die diese Entscheidung beeinflussen können, sind unter anderem:

- **ob die gesetzlich oder regulatorisch vorgeschriebene Erklärung von denselben Personen abgegeben oder genehmigt wurde**, von denen der Prüfer die entsprechenden schriftlichen Erklärungen verlangt hat; und
- **dem Prüfer eine Kopie dieser Erklärung so zeitnah wie möglich – jedoch nicht nach dem Datum des Bestätigungsvermerks – zur Verfügung gestellt wurde.**

## 4.4. Qualitätssicherung

- a. Grundanforderungen
- b. Exkurs: vorrangig verantwortlicher Wirtschaftsprüfer vs. qualitätssichernder Wirtschaftsprüfer

## a. Grundanforderungen

Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer (Engagement Partner) ist dafür verantwortlich, dass **alle erforderlichen Prüfungshandlungen** durchgeführt werden. Zudem ist der Engagement Partner verpflichtet, die **Prüfungsdokumentation zeitnah während des gesamten Prüfungsprozesses zu reviewen**, insbesondere in Bezug auf **wesentliche Sachverhalte** und **bedeutsame Ermessensentscheidungen**.

Für Prüfungsakten, bei denen **kein Engagement Quality Review (EQR)** oder **Zweitpartner-Review** erforderlich ist, gelten folgende **Mindestanforderungen** (abgesehen von bereichsspezifischen Anforderungen):

- **Alle Arbeitspapiere**, die **nicht vom Engagement Partner selbst erstellt wurden**, müssen von einem **höhergestellten Mitglied des Prüfungsteams** reviewt werden. Dies wird als **Manager Review** bezeichnet, wobei die genaue Funktion der prüfenden Person von den **internen Stellenbeschreibungen** der Kanzlei abhängt. Diese Durchsicht kann, muss aber **nicht zwingend vom Engagement Partner** selbst durchgeführt werden.
- **Alle Arbeitspapiere**, die **von der Person (oder den Personen) erstellt wurden**, die die **Manager Review durchführen**, müssen vom **Engagement Partner geprüft** werden.

Es besteht **keine generelle Verpflichtung**, dass der Engagement Partner **alle Arbeitspapiere** prüft.

## b. Exkurs: vorrangig verantwortlicher Wirtschaftsprüfer vs. qualitätssichernder Wirtschaftsprüfer

### 12. Sonstiges

Verantwortliche Prüfungspartner im Sinne der BS WP/vBP sind Herr/Frau WP/StB [Namen] [*Angabe des vorrangig verantwortlichen Wirtschaftsprüfers*] – als für die Auftragsdurchführung vorrangig verantwortlich – und Ihr Ansprechpartner in unserem Haus sowie Herr/Frau WP/StB [Namen] als weiterer verantwortlicher Prüfungspartner [*Angabe des Mitunterzeichners*].“

- Aufteilung ist nicht ohne Bedeutung
- Vorrangig verantwortlicher Prüfungspartner (Rechtsunterzeichner) dieser trägt die Hauptverantwortung
- Weiterer verantwortlicher Prüfungspartner ist die Kanzleileitung (i.d.R. ein Partner): führt die Beauftragung durch, ist für die Berichtskritik zuständig und sollte in besonders relevante Kommunikation mit dem Mandanten einbezogen werden, Einbindung in Teammeetings etc.
- Für das erforderliche „Involvement“ in den Auftrag gibt es aber durchaus Abstufungen



## 4.5. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

- a. Identifizierung
- b. Art der Sachverhalte
- c. Kommunikation
- d. Schlussfolgerung

## a. Identifizierung

### 4. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

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

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

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

## a. Identifizierung

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

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

*[Fall. 3: Eine Bestimmung des „Aufsichtsorgans“ ist im Zeitpunkt der Erstellung des Angebots-/Auftragsbestätigungsschreibens noch nicht möglich:]*

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

---

## b. Art der Sachverhalte

Die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen ist ein wichtiger Bestandteil des Prüfungsprozesses. Viele spezifische Punkte, die in anderen Abschnitten behandelt werden, sollten mit den für die Überwachung Verantwortlichen kommuniziert werden. Einige davon gelten in jedem Fall, viele sind jedoch Reaktionen auf im Verlauf der Prüfung identifizierte Probleme – meist dann, wenn ein unerwartetes Problem aufgetreten ist. Solche Punkte werden in diesem Abschnitt nicht erneut aufgeführt.

Es gibt im Wesentlichen drei Arten von relevanten Unternehmen in diesem Zusammenhang:

- Unternehmen, bei denen Geschäftsführung und Überwachungspersonen identisch sind;
- börsennotierte Unternehmen;
- andere Unternehmen, bei denen zumindest einige der Überwachungspersonen nicht Teil der Geschäftsführung sind

Obwohl die zugrunde liegenden Prinzipien in allen Fällen gleich sind, unterscheidet sich die Art und Weise ihrer Umsetzung.

## c. Kommunikation

Die Kommunikation des Prüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen ist wichtig, wie oben erwähnt, ebenso wie die Kommunikation in die andere Richtung, da:

- **beide Parteien eine konstruktive Arbeitsbeziehung benötigen**, um sicherzustellen, dass die für die Überwachung Verantwortlichen die mit der Prüfung verbundenen Probleme verstehen und gleichzeitig sicherstellen, dass die Unabhängigkeit und Objektivität des Prüfers nicht beeinträchtigt wird;
- **der Prüfer oft Informationen von den für die Überwachung Verantwortlichen einholen muss**, sowohl im Hinblick auf das allgemeine Verständnis als auch in Bezug auf spezifische Angelegenheiten; und
- **den für die Überwachung Verantwortlichen bei der Erfüllung ihrer Verantwortung geholfen werden sollte**, indem sie über vom Prüfer festgestellte Probleme informiert werden. Das ultimative Ziel besteht darin, das Risiko wesentlicher Falschaussagen in den Jahresabschlüssen zu verringern.

## c. Kommunikation

### Kommunikation

#### 8-10 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen - MEMO

### 8-10 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen - MEMO

Prüfungshandlungen Einführung

#### Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen ^

Bedeutsame Prüfungsergebnisse

ISA 260.19/260.23



s. entsprechenden E-Mail-Verkehr mit Mandant; umfangreiche Nachbuchungen erforderlich (nicht ausschließlich aufgrund von Prüfungsfeststellungen, aber überwiegend); Qualität von Anhang und Lagebericht ausbaufähig

Mitteilung bedeutsamer Mängel im IKS an das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen

ISA 265.9/265.10/265.11

keine bedeutsamen Mängel

Mündliche Kommunikation

ISA 260.23

laufend im Rahmen der Prüfung

Mitteilungen über dolose Handlungen an das Management, die für die Überwachung Verantwortlichen, an Aufsichtsbehörden und andere

ISA 240.47

n/a, keine dolosen Handlungen entdeckt/ mitgeteilt

#### Schlussfolgerung

Die erforderliche Kommunikation mit den für die Überwachungen Verantwortlichen hat stattgefunden; sie wurden über wesentliche Feststellungen mündlich und schriftlich (E-Mails) in Kenntnis gesetzt

## d. Schlussfolgerung

Trotz der Bedeutung der Kommunikation mit den für die Unternehmensführung Verantwortlichen sollte bedacht werden, dass der Prüfer (sofern nicht gesondert im Prüfungsauftrag vereinbart oder durch lokale Gesetze und Vorschriften vorgeschrieben) nicht verpflichtet ist, Arbeiten ausschließlich mit dem Ziel durchzuführen, Sachverhalte zu identifizieren, die den für die Unternehmensführung Verantwortlichen mitgeteilt werden sollten.

**Die Berichterstattung an die für die Unternehmensführung Verantwortlichen ist ein Nebenprodukt und kein Ziel der Prüfung.**

Die Prüfungsarbeiten werden im Hinblick auf ihre Relevanz für die Prüfung durchgeführt, und anschließend muss der Prüfer überlegen, welche Sachverhalte den für die Unternehmensführung Verantwortlichen mitgeteilt werden sollten.

## 4.6. Berichterstattung

- a. Bildung eines Prüfungsurteils
- b. Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen
- c. Modifizierung des Bestätigungsvermerks
- d. Absätze im Bestätigungsvermerk
- e. Prüfungsbericht



## a. Bildung eines Prüfungsurteils

**Der Prüfer ist verpflichtet, eine Beurteilung darüber abzugeben, ob der Jahresabschluss in allen wesentlichen Punkten gemäß dem anzuwendenden Rechnungslegungsrahmen erstellt wurde.**

Dieselbe Aussage lässt sich auch so formulieren:

Der Prüfer muss zu dem Schluss kommen, ob hinreichende Sicherheit darüber besteht, dass der Jahresabschluss insgesamt frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist – unabhängig davon, ob diese durch Betrug oder Irrtum verursacht wurden.

## a. Bildung eines Prüfungsurteils

Dieser Prozess kann dann in mehrere spezifische Punkte unterteilt werden, zu denen der Prüfer eine Schlussfolgerung ziehen muss, darunter:

- ob ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden;
- ob nicht korrigierte falsche Darstellungen wesentlich sind – einzeln oder in ihrer Gesamtheit;
- ob der Jahresabschluss in allen wesentlichen Punkten gemäß dem anzuwendenden **Rechnungslegungsrahmen erstellt wurde**, einschließlich der Berücksichtigung qualitativer Aspekte der Rechnungslegungspraktiken und möglicher Hinweise auf eine Voreingenommenheit in den Einschätzungen des Managements.

## a. Bildung eines Prüfungsurteils

Diese Bewertung umfasst auch die Überlegung, ob:

- der Jahresabschluss die **maßgeblichen angewandten Rechnungslegungsgrundsätze** angemessen offenlegt;
- die **gewählten und angewandten Rechnungslegungsgrundsätze** mit dem geltenden Rahmen übereinstimmen und **angemessen** sind;
- die **Schätzwerte und zugehörigen Angaben** des Managements **vertretbar** sind;
- die in dem Jahresabschluss dargestellten Informationen **relevant, verlässlich, vergleichbar und verständlich** sind;
- der Jahresabschluss **ausreichende Angaben enthält**, damit die vorgesehenen Nutzer die Auswirkungen wesentlicher Geschäftsvorfälle und Ereignisse auf die dargestellten Informationen verstehen können;

## a. Bildung eines Prüfungsurteils

- die im Jahresabschluss verwendete Terminologie, einschließlich der Benennung der einzelnen Abschlussbestandteile, **angemessen** ist; und
- der Jahresabschluss **angemessen auf den geltenden Rechnungslegungsrahmen verweist oder diesen beschreibt**.

Dies beinhaltet die Bewertung der **Gesamtpräsentation, Struktur und Inhalte** des Jahresabschlusses sowie die Frage, ob der Jahresabschluss insgesamt die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle angemessen darstellt („fair presentation“).

## b. Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen

### 1. Absätze mit Hervorhebung wesentlicher Sachverhalte

Ein Absatz zur Hervorhebung wesentlicher Sachverhalte ist – mit einer Ausnahme – dann angemessen, wenn ein Sachverhalt im Jahresabschluss gemäß dem anzuwendenden Rechnungslegungsrahmen behandelt wurde, seine Bedeutung jedoch so groß ist, dass der Prüfer der Ansicht ist, dass die Aufmerksamkeit der Abschlussadressaten darauf gelenkt werden muss, damit sie ein angemessenes Verständnis des Jahresabschlusses erlangen können.

**Die Ausnahme betrifft die Offenlegung wesentlicher Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung (Going Concern)** – diese wird gesondert behandelt und fällt nicht mehr unter die Absätze zur Hervorhebung wesentlicher Sachverhalte.

## b. Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen

Ein Beispiel hierfür wäre, wenn ein Prüfungsmandant einen Wechsel des Rechnungslegungsrahmens vor dessen verpflichtender Einführung vorgenommen hat – sofern eine vorzeitige Anwendung zulässig ist – und dieser Wechsel **wesentliche Auswirkungen auf die Darstellung des Jahresabschlusses** hatte. In diesem Fall könnte der Prüfer es für notwendig erachten, darauf hinzuweisen, da ein Risiko der Fehlinterpretation besteht, wenn die Abschlussadressaten nicht wissen, dass eine solche Änderung vorgenommen wurde.

Ein solcher Absatz darf **ausschließlich auf bereits vorhandene Informationen** verweisen – **neuartige Informationen dürfen nicht enthalten sein**. Er muss sich also auf Angaben beziehen, die bereits in den Abschlüssen dargestellt oder offengelegt wurden.

## b. Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen

Die **Formulierung und Platzierung** solcher Absätze im Prüfungsvermerk hängt von den **lokalen gesetzlichen Vorgaben und Vorschriften** ab.

Als allgemeine Regel gilt:

- Der Absatz sollte **klar überschrieben** sein,
- eine **eindeutige Referenz** zu der Stelle enthalten, an der die betreffende Information im Jahresabschluss zu finden ist,
- und **klarstellen**, dass das Prüfungsurteil **nicht** aufgrund des hervorgehobenen Sachverhalts **modifiziert** wird.

## b. Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen

### 2. Wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung

Wie bereits erwähnt, fallen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung **nicht mehr** unter die Absätze zur Hervorhebung wesentlicher Sachverhalte („Emphasis of Matter Paragraphs“).

Wenn der Prüfer der Ansicht ist, dass eine **wesentliche Unsicherheit** hinsichtlich der Anwendung des **Going-Concern-Prinzips** besteht, diese jedoch **ordnungsgemäß im Jahresabschluss offengelegt** wurde, wird das Prüfungsurteil **nicht modifiziert**. Stattdessen muss ein **eigener Abschnitt** im Prüfungsbericht aufgenommen werden mit der Überschrift:

*„Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung“*



## b. Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen

Dieser Abschnitt muss:

- **auf die Anmerkung im Jahresabschluss verweisen**, die die entsprechende Offenlegung der Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung enthält; und
- **darlegen**, dass die Ereignisse oder Bedingungen auf eine wesentliche Unsicherheit hinweisen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufkommen lassen, und dass das **Prüfungsurteil in Bezug auf diesen Sachverhalt nicht modifiziert** wurde.

## b. Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen

### 3. Absätze zu sonstigen Sachverhalten

Absätze zu sonstigen Sachverhalten sind **relativ selten**. Sie sollten verwendet werden, wenn der Prüfer der Ansicht ist, dass es notwendig ist, die Aufmerksamkeit der Abschlussadressaten des Jahresabschlusses auf einen Sachverhalt zu lenken, der **nicht im Jahresabschluss enthalten ist und auch nicht enthalten sein muss**, aber dennoch **für das Verständnis der Prüfung, der Verantwortung des Prüfers oder des Prüfungsberichts wesentlich** ist.

Ein Beispiel für eine solche Situation wäre, wenn der Jahresabschluss **für einen bestimmten Adressatenkreis erstellt wurde**, obwohl ein **allgemeiner Rechnungslegungsrahmen** angewendet wurde. In diesem Fall könnte der Prüfer einen Absatz zu sonstigen Sachverhalten für angebracht halten, um **darauf hinzuweisen, dass der Jahresabschluss für spezifische Abschlussadressaten erstellt wurde** und daher **nicht an andere Parteien weitergegeben oder von diesen verwendet werden sollte**.

## c. Modifizierung des Bestätigungsvermerks

Ein nicht **modifiziertes Prüfungsurteil** ist angemessen, wenn der Prüfer zu dem Schluss kommt, dass der **Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen gemäß dem anzuwendenden Rechnungslegungsrahmen erstellt wurde**.

Bei dieser Beurteilung dürfen **keine Sachverhalte berücksichtigt werden**, die als **Key Audit Matters** offengelegt wurden (sofern dies für das Unternehmen relevant ist).

Das Prüfungsurteil/ der **Bestätigungsvermerk** sollte **eingeschränkt** oder ein **Versagungsvermerk** erteilt werden, wenn der Prüfer **nicht in der Lage war, ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen**, um zu dem Schluss zu kommen, dass der Abschluss **frei von wesentlichen falschen Darstellungen** ist.

## c. Modifizierung des Bestätigungsvermerks

Der Unterschied zwischen einem **eingeschränkten Prüfungsurteil** aufgrund eines Prüfungshemmnisses und einem **Versagungsvermerk** liegt **nicht im zugrunde liegenden Sachverhalt**, sondern in dessen **Tragweite**:

- Ein **eingeschränktes Prüfungsurteil** ist angemessen, wenn der Sachverhalt **wesentlich**, aber **nicht umfassend** ist.  
Beispiel: Der Prüfer konnte **nicht an der Inventur teilnehmen**, obwohl der Bestand **wesentlich** für die Abschlüsse ist. Der Prüfer kann daher **nicht beurteilen**, ob der Bestand und der erzielte Handelsgewinn korrekt dargestellt sind. Dennoch kann er zu dem Schluss kommen, dass **mögliche Fehler zwar wesentlich, aber nicht durchgreifend** sind.
- Ein **Versagungsvermerk** ist angemessen, wenn die Prüfungshemmnisse **so umfassend sind**, dass die Abschlüsse möglicherweise insgesamt wenig Aussagekraft besitzen.

## c. Modifizierung des Bestätigungsvermerks

Es gibt auch einen **Sonderfall**, der **äußerst selten** sein sollte:

Der Jahresabschluss ist von **mehreren Unsicherheiten betroffen**, zu denen der Prüfer jeweils **ausreichende Prüfungsnachweise** erlangen konnte, deren **kumulative Wirkung** jedoch eine **Gesamtbeurteilung des Abschlusses unmöglich macht**.

Das Prüfungsurteil sollte **eingeschränkt** oder **negativ (advers)** sein, wenn der Prüfer **auf Basis der erlangten Prüfungsnachweise** zu dem Schluss kommt, dass der Abschluss **wesentliche falsche Darstellungen enthält**.

Auch hier liegt der Unterschied **nicht im Prinzip**, sondern in der **Tragweite**:

- Eine **eingeschränkte Prüfungsurteil** ist angemessen, wenn die falsche Darstellung **wesentlich, aber nicht umfassend** ist.
- Eine **Versagung (adverse opinion)** ist angemessen, wenn die falsche Darstellung **umfassend** ist.

## d. Absätze im Bestätigungsvermerk

An die FIRMA GmbH, ORT

### Prüfungsurteile

Wir haben den Jahresabschluss der FIRMA GmbH – bestehend aus der Bilanz zum 31. Dezember 2024 und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Januar 2024 bis zum 31. Dezember 2024 sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der FIRMA GmbH für das Geschäftsjahr vom 1. Januar 2024 bis zum 31. Dezember 2024 geprüft. Die Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f Abs. 4 HGB (Angaben zur Frauenquote) haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum 31. Dezember 2024 sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom 1. Januar 2023 bis zum 31. Dezember 2024 und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen steht dieser Lagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar. Unser Prüfungsurteil zum Lagebericht erstreckt sich nicht auf den Inhalt der oben genannten Erklärung zur Unternehmensführung.

Gemäß § 322 Abs. 3 S. 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

## d. Absätze im Bestätigungsvermerk

### Grundlage für die Prüfungsurteile

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben.

Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt.

Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu dienen.

## d. Absätze im Bestätigungsvermerk

### Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats/Beirats/... für den Jahresabschluss und den Lagebericht

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung des Jahresabschlusses, der den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften in allen wesentlichen Belangen entspricht, und dafür, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt. Ferner sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die internen Kontrollen, die sie in Übereinstimmung mit den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als notwendig bestimmt haben, um die Aufstellung eines Jahresabschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der Rechnungslegung und Vermögensschädigungen) oder Irrtümern ist.

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die gesetzlichen Vertreter dafür verantwortlich, die Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen. Des weiteren haben sie die Verantwortung, Sachverhalte in Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, sofern einschlägig, anzugeben. Darüber hinaus sind sie dafür verantwortlich, auf der Grundlage des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu bilanzieren, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.

Außerdem sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Aufstellung des Lageberichts, der insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der

zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt. Ferner sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung eines Lageberichts in Übereinstimmung mit den anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften zu ermöglichen, und um ausreichende geeignete Nachweise für die Aussagen im Lagebericht erbringen zu können.

Der Aufsichtsrat/Beirat ist verantwortlich für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses der Gesellschaft zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts. [Dieser Absatz muss ergänzt werden, wenn ein AR/Beirat usw. besteht; zus. Ergänzung des Kontrollgremiums in der Kapitelüberschrift]



## d. Absätze im Bestätigungsvermerk

### Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Unsere Zielsetzung ist, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Jahresabschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, und ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt, sowie einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht beinhaltet.

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

## d. Absätze im Bestätigungsvermerk

Während der Prüfung üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

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

## d. Absätze im Bestätigungsvermerk

- ziehen wir Schlussfolgerungen über die Angemessenheit des von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie, auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Falls wir zu dem Schluss kommen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, im Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Jahresabschluss **und im Lagebericht** aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser jeweiliges Prüfungsurteil zu modifizieren. Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch dazu führen, dass die Gesellschaft ihre Unternehmenstätigkeit nicht mehr fortführen kann.

## d. Absätze im Bestätigungsvermerk

- beurteilen wir Darstellung, Aufbau und Inhalt des Jahresabschlusses insgesamt einschließlich der Angaben sowie ob der Jahresabschluss die zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt;
- beurteilen wir den Einklang des Lageberichts mit dem Jahresabschluss, seine Gesetzesentsprechung und das von ihm vermittelte Bild von der Lage des Unternehmens;
- führen wir Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben im Lagebericht durch. Auf Basis ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise vollziehen wir dabei insbesondere die den zukunftsorientierten Angaben von den gesetzlichen Vertretern zugrunde gelegten bedeutsamen Annahmen nach und beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus diesen Annahmen. Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrundeliegenden Annahmen geben wir nicht ab. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen.

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

## e. Prüfungsbericht

### Inhaltsverzeichnis

<b>A. Prüfungsauftrag</b> .....	<b>1</b>
<b>B. Wiedergabe des Bestätigungsvermerks</b> .....	<b>2</b>
<b>C. Grundsätzliche Feststellungen</b> .....	<b>7</b>
I. Stellungnahme zur Lagebeurteilung durch die gesetzlichen Vertreter .....	7
1. Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft .....	7
2. Voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft .....	7
3. Entwicklungsbeeinträchtigende / Bestandsgefährdende Tatsachen .....	7
II. Falsche Darstellungen und sonstige Verstöße .....	8
<b>D. Prüfungsdurchführung</b> .....	<b>9</b>
I. Gegenstand der Prüfung .....	9
II. Art und Umfang der Prüfung .....	9
<b>E. Feststellungen zur Rechnungslegung</b> .....	<b>12</b>
I. Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung .....	12
II. Gesamtaussage des Jahresabschlusses .....	12
1. Bewertungsgrundlagen .....	12
2. Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen .....	13
3. Zusammenfassende Beurteilung .....	13
<b>F. Schlussbemerkung</b> .....	<b>14</b>

## 4.7. Abschluss der Prüfungsakte

- a. Einführung
- b. JET-Testing
- c. Erlangung von Prüfungsnachweisen zum Jahresabschluss
- d. Abschließende analytische Prüfungshandlungen
- e. Abschlussmemorandum
- f. Administrative Themen

## a. Einführung

Der **Abschluss der Prüfungsakte** (File Completion) ist der Prozess der **Zusammenstellung der finalen Prüfungsunterlagen** am Ende eines Prüfungsauftrags – **vor der Unterzeichnung des Prüfungsberichts** und der endgültigen Finalisierung der Prüfungsakte.

Der Abschluss der Prüfungsakte umfasst Tätigkeiten, die **erst am Ende des Prüfungsprozesses** durchgeführt werden können, nachdem **alle im Rahmen des Prüfungsauftrags erforderlichen Prüfungshandlungen durchgeführt wurden**.

Er betrifft **nicht nur Dokumentationsfragen**, sondern auch fachliche und organisatorische Aspekte.

Einige der durchzuführenden Tätigkeiten können **in beliebiger Reihenfolge** erfolgen, andere nur zu einem **bestimmten Zeitpunkt**.

## a. Einführung

Dieser Abschnitt ist **nicht als vollständige Checkliste** zu verstehen, da die **Art des Prüfungsauftrags** bestimmt, welche konkreten Abschlussmaßnahmen erforderlich sind, um die Prüfungsakte **fertigzustellen**.

Stattdessen werden hier die **typischen Tätigkeiten** beschrieben, die notwendig sind, um eine Prüfungsakte final abzuschließen.

- **Einige dieser Tätigkeiten müssen vom verantwortlichen Prüfungspartner** durchgeführt werden, der die Gesamtverantwortung für den Auftrag und die Prüfungsakte trägt.
- **Andere Tätigkeiten können von Teammitgliedern** übernommen werden.



## b. JET-Testing

Die **Prüfung des Buchungsjournals (Journal Entry Testing)** muss bei **allen Abschlussprüfungen** durchgeführt werden, um das **Risiko eines Management Overrides im Zusammenhang mit Betrug** zu adressieren.

Da es jedoch **späte Buchungen** geben kann – etwa zur Korrektur festgestellter Fehler (unabhängig davon, ob diese vom Prüfer oder vom Unternehmen identifiziert wurden) oder zur **Klärung von Meinungsverschiedenheiten**, die während der Prüfung aufgetreten sind –, müssen Prüfungsteams ihre Prüfung von Buchungssätzen **auch auf diese späten Buchungen ausweiten**.

Der Prüfer muss außerdem sicherstellen, dass **alle gültigen Buchungen** in der **endgültigen Version der Abschlüsse** berücksichtigt wurden.

Angesichts der **potenziell durchgreifenden Auswirkungen** dieser Prüfungshandlungen dürfen sie **nicht erst im Abschlusstadium** der Prüfung durchgeführt werden.

Stattdessen sollten sie **so früh wie möglich im Prüfungsprozess** erfolgen – also **sobald ein Entwurf des Abschlusses vorliegt**.

## c. Erlangung von Prüfungsnachweisen zum Jahresabschluss

Eine **vollständige Prüfungsakte** kann sowohl **Entwürfe der Abschlüsse** als auch die **endgültige Version** enthalten.

Vor Abschluss der Prüfungsakte – und vor der Unterzeichnung des Jahresabschlusses – muss der Prüfer sicherstellen, dass:

- **überholte Versionen** als solche gekennzeichnet sind.  
Die Prüfungsakte muss den **ersten und den finalen Entwurf** des Abschlusses enthalten.
- **Zwischenentwürfe** müssen **nicht** enthalten sein, **außer** sie sind notwendig, um den Prozess der Erstellung des finalen Abschlusses zu dokumentieren – z. B. wenn sie zeigen, wie Offenlegungsthemen identifiziert und gelöst wurden.  
Die **finale Abschluss** muss mit den **Lead Schedules** und den **relevanten Arbeitspapieren** übereinstimmen.

## c. Erlangung von Prüfungsnachweisen zu den Abschlüssen

- Die **der finale Abschluss** muss alle **Abschlussbuchungen (Journal Entries)** korrekt widerspiegeln.
- Die **Angaben im Abschluss** müssen mit dem **geltenden Rechnungslegungsrahmen sowie den gesetzlichen Vorschriften** übereinstimmen.  
Dies kann z. B. durch die Verwendung einer **aktuellen Offenlegungs-Checkliste** erfolgen.
- Die **Zahlen im Abschluss** müssen mit den Zahlen übereinstimmen, die Gegenstand der **abschließenden analytischen Prüfungshandlungen** waren.

Zusätzlich muss der Prüfer sicherstellen, dass die Prüfungsakte eine **Kopie des finalen Abschlusses** enthält, die von den **für die Überwachung Verantwortlichen genehmigt** wurde.

## d. Abschließende analytische Prüfungshandlungen

Der Prüfer muss **analytische Prüfungshandlungen** gegen Ende der Abschlussprüfung durchführen, um eine **Gesamtbeurteilung** darüber abzugeben, ob der **Abschluss mit dem Verständnis des geprüften Unternehmens übereinstimmt**.




Typischerweise handelt es sich dabei um **Plausibilitätsprüfungen**, die von einem Teammitglied durchgeführt werden sollten, das über ein **ausreichendes Gesamtverständnis des Prüfungsauftrags** verfügt, um die **Konsistenz des Abschlusses mit dem Gesamtbild der übrigen Prüfungshandlungen** beurteilen zu können.

Der Prüfer sollte außerdem **besonders aufmerksam auf etwaige Inkonsistenzen** zwischen den Ergebnissen der **abschließenden analytischen Prüfungshandlungen** und den Ergebnissen anderer Prüfungshandlungen während der Prüfung achten – insbesondere auf **Inkonsistenzen, die auf Betrugsrisiken hindeuten könnten, z. B. Hinweise auf eine manipulative Darstellung des Abschlusses**.

## d. Abschließende analytische Prüfungshandlungen

### Abschluss der Prüfung

#### Abschließende Prüfungshandlungen

- ☐  7-10 Abschließende Prüfungshandlungen - MEMO
- ☐  7-11 Abschließende analytische Durchsicht
- ☐  7-40 Zusammenfassung externer Bestätigungen

#### 7-10 Abschließende Prüfungshandlungen - MEMO

Prüfungshandlungen Einführung

##### Bewertung von identifizierten falschen Darstellungen ^

Anpassung der Wesentlichkeit im Verlauf der Abschlussprüfung

ISA 320.14 (d)

Zusammenstellung der kumulierten falschen Darstellungen

ISA 450.15 (b)

Bewertung identifizierter falscher Darstellungen und Auswirkungen, sofern vorhanden, auf das Prüfungsurteil

ISA 450.15 (c)

Kommunikation falscher Darstellungen

Abschließende Beurteilung der Auswirkungen nicht korrigierter Fehler

##### Bewertung der Arbeit von anderen an der Prüfung beteiligten ^

Nutzung der Tätigkeit der internen Revision

ISA 610.36/610.37

Einsatz eines Sachverständigen

ISA 620.11

#### 7-10 Abschließende Prüfungshandlungen - MEMO

Prüfungshandlungen Einführung

##### Prüfungsaktivität:

Führen Sie abschließende Prüfungshandlungen durch und würdigen Sie vor Abschluss der Prüfung die Rechnungslegung im Rahmen der abschließenden Durchsicht unter Beachtung der gewonnenen Prüfungsergebnisse.

Relevante ISAs für dieses Dokument: ISA 220, 230, 260, 265, 330, 402, 450, 520, 560, 580.

Für dieses Dokument sind auch „D-Textziffern“ des ISA [DE] 580 relevant.

Allgemeine Erläuterungshinweise zu den D-Textziffern des relevanten ISA [DE]:

1. ISA 580.9 verlangt, dass die schriftlichen Erklärungen von denjenigen Mitgliedern des Managements einzuholen sind, welche die Verantwortung für den Abschluss tragen und über die Kenntnisse der betreffenden Sachverhalte verfügen. Die Textziffer ISA 580.D.9.1 weist in dem Zusammenhang darauf hin, dass schriftliche Erklärungen einschließlich der Vollständigkeitserklärung von den gesetzlichen Vertretern in vertretungsberechtigter Zahl zu unterschreiben sind.
2. Sowohl nach ISA 580.10 als auch bislang nach IDW PS 303 n. F. hat der Abschlussprüfer einen schriftlichen Nachweis darüber einzuholen, dass die gesetzlichen Vertreter ihrer Verantwortung für die Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen nachgekommen sind. Dies umfasst bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung nach HGB auch die Erklärung der Übernahme der Verantwortlichkeit für die Aufstellung des Lageberichts durch die gesetzlichen Vertreter. Nach ISA 580.D.10.1 haben die gesetzlichen Vertreter zu erklären, dass der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Einheit vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Abschluss in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt.

##### Detailbeschreibung der Prüfungsaktivität:

- Bewerten Sie die eingeholten Prüfungsnachweise und die identifizierten falschen Darstellungen auf den Abschluss sowie die Auswirkungen auf das Prüfungsurteil.
- Bewerten Sie die Arbeit von anderen an der Prüfung beteiligten Personen.
- Führen Sie abschließende Prüfungshandlungen durch und vervollständigen Sie die Prüfungsakte.

##### Dokumentationsanforderungen:

In diesem Dokument werden Prüfungsgegenstände, welche Dokumentationsanforderungen erfordern, mit Verweisen auf internationale und nationale Prüfungsanforderungen gekennzeichnet.

##### Hinweis auf weitere Arbeitspapiere:






Verwenden Sie die detaillierten Arbeitspapiere als zusätzliche Orientierungshilfe zu den einzelnen Prüfungshandlungen, um sicherzustellen, dass alle Elemente adressiert werden. Die vorhandenen Arbeitspapiere können über die Auswahl "Detailliert" aktiviert werden und stehen Ihnen hiernach zur Bearbeitung zur Verfügung.

## e. Abschlussmemorandum

Die **Prüfungsakte** muss eine **kurze Zusammenfassung** enthalten, die einen **Überblick über die Prüfung** gibt. Im Rahmen dieses Handbuchs wird diese Zusammenfassung als **„Audit Completion Memorandum“** bezeichnet.

Obwohl es **Überschneidungen mit den Informationen geben kann**, die gemäß **ISA 260** an die **für die Überwachung Verantwortlichen** berichtet werden, verfolgt dieses Dokument **ein anderes Ziel** und muss **separat** erstellt werden.

### Fertigstellung und Berichterstattung

- ☐  9-10 Fertigstellung der Prüfungsakte - MEMO
- ☐  9-30 Berichtskritik
- ☐  9-40 Auftragsbegleitende Qualitätssicherung
- ☐  9-50 Abschluss der Prüfung
- ☐  9-60 Datenexport XBRL Publisher

## f. Administrative Themen

Zusätzlich zu den zuvor genannten Punkten muss der Prüfer sicherstellen, dass:

- **alles nicht relevante Material** aus der Prüfungsakte entfernt wird;
- bei Mandanten, die voraussichtlich auch künftig geprüft werden, **die Angemessenheit der Fortführung der Mandatsbeziehung** geprüft wurde;
- **Hinweise für die Prüfung im Folgejahr** dokumentiert wurden.

Die Prüfungsakte muss **zeitnah abgeschlossen** werden.

Alle **Prüfungsnachweise** müssen **vor Unterzeichnung des Prüfungsberichts** eingeholt worden sein.

Einige **administrative Tätigkeiten zur Zusammenstellung der Akte** dürfen jedoch **kurz nach der Unterzeichnung** erfolgen.

Beispiel: **Vollständigkeitserklärung (Letters of Representation)** werden häufig **am Ende des Prüfungsprozesses** eingeholt und können **nachträglich** zur Akte hinzugefügt werden.

## f. Administrative Themen

Nach Abschluss muss die Prüfungsakte gemäß den **gesetzlichen und regulatorischen Aufbewahrungsfristen** im jeweiligen Land des Prüfers aufbewahrt werden.

Fehlen solche Vorgaben, ist eine **Mindestaufbewahrungsfrist von fünf Jahren** ab dem Datum des Prüfungsberichts einzuhalten.



