

Unterschiede ISA (DE) zu bisherigen IDW Prüfungsstandards

Berlin, den 28. August 2023
WP/StB Udo Weberndörfer, VdW Bayern

Agenda

1 Einführende Bemerkungen

S.3-9

2 Inkrafttreten für die ISA [DE]

S.11

3 Die deutschen GoA

S.14-
21

4 Unterschiede ISA [DE] zu bisherigen IDW Prüfungsstandards

S.23-
64

5 Ausblick

S.66-
68

1 Einführende Bemerkungen

S.3-9

Besonderheiten bei der Prüfung von Genossenschaften

S.6-9



Einführende Bemerkungen

Besonderheiten bei der Prüfung von Genossenschaften (1)

Gibt es in der Prüfungsorganisation Besonderheiten bei der Anwendung der GoA bei der genossenschaftlichen Pflichtprüfung (§ 53 Abs. 2 GenG)?

Grundsatz

Mit dem Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAREG) im Jahr 2016 haben die Prüfverbände durch § 63 c Abs. 2 GenG die Verpflichtung zur Einhaltung der Berufsgrundsätze und die Beachtung der *Prüfungsstandards* explizit in ihre Satzungen aufgenommen.

Ausnahmen

- 1) Besonderheiten des Genossenschaftsgesetzes stehen der Anwendung eines Standards entgegen → Standards werden nicht oder nur eingeschränkt angewendet.
- 2) Die Prüfung geht über die in den GoA geregelte Jahresabschlussprüfung hinaus → Hier greift ergänzend die GdW Richtlinie der Genossenschaftlichen Pflichtprüfung



Einführende Bemerkungen

Besonderheiten bei der Prüfung von Genossenschaften (2)



Zu 1) Beispiele für genossenschaftliche Besonderheiten, die der Anwendung eines Standards entgegen stehen

- § 54 GenG Pflichtprüfung durch den Verband → Beauftragung entfällt (Ausnahme: freiwillige Erweiterung der Prüfung gemäß § 53 Abs. 1 GenG)
- Nur großen Genossenschaften und Genossenschaften mit Spareinrichtung wird ein Bestätigungsvermerk erteilt. Ansonsten tritt an die Stelle des Bestätigungsvermerks das „Zusammengefasste Prüfungsergebnis“
- Der Prüfungsbericht nimmt zur Prüfung der wirtschaftlichen Lage und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung sowie zur Einhaltung des Förderzwecks Stellung (Erweiterte Berichtspflichten)



Einführende Bemerkungen

Besonderheiten bei der Prüfung von Genossenschaften (3)

Zu 2) Die Prüfung geht über die in den GoA geregelte Jahresabschlussprüfung hinaus

- Feststellung der *wirtschaftlichen Verhältnisse*
- Prüfung der Einhaltung des *Förderzwecks*
- Prüfung der *Ordnungsmäßigkeit* der Geschäftsführung nach § 53 Abs. 1 GenG
- Mit dem Gesetz zum Bürokratieabbau und zur Förderung der Transparenz von Genossenschaften wurde die explizite Nennung der Mitgliederliste in § 53 Abs. 1 GenG gestrichen. Dennoch gehört die *Prüfung der Mitgliederliste* weiterhin zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung
- Ergänzende Vorschriften der aufsichtsrechtlichen Prüfung bei Genossenschaften mit Spareinrichtung



Einführende Bemerkungen

Besonderheiten bei der Prüfung von Genossenschaften (4)

Sind die Prüfungsstandards bei der Prüfung kleiner Genossenschaften anwendbar ?

- Der Gesetzgeber hat den genossenschaftlichen Prüfverbänden ausdrücklich aufgegeben, eigene Prüfungsstandards für die Prüfung kleiner Genossenschaften zu entwickeln. Die vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer entwickelten Standards insbesondere der IDW PS 900 – Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen – sind nicht anwendbar.
- Anwendung der Richtlinie der genossenschaftlichen Pflichtprüfung
 - Prüfung nach § 53 Abs. 1 GenG: genossenschaftliche Pflichtprüfung ergänzt um eine kritische Würdigung des Jahresabschlusses
 - Prüfung nach § 53 Abs. 2 GenG: genossenschaftliche Pflichtprüfung ergänzt um die Prüfung des Jahresabschlusses und ggf. des Lageberichts gemäß HGB

Agenda

1 Einführende Bemerkungen

S.3-9

2 Inkrafttreten für die ISA [DE]

S.11

3 Die deutschen GoA

S.14-
21

4 Unterschiede ISA [DE) zu bisherigen IDW Prüfungsstandards

S.23-
64

5 Ausblick

S.66-
68

2 Inkrafttreten für die ISA [DE]

- Verpflichtende Erstanwendung gilt somit für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen (→ also i.d.R. zu prüfendes GJ 2022), mit der Ausnahme von Rumpf-GJ, die vor dem 31.12.2022 enden
- ISA [DE) revised.2019 erstmalige Anwendung für Prüfung von Abschlüssen die nach dem 15.12.2022 beginnen (i.d.R GJ 2023)
- **Freiwillige vorzeitige Anwendung:** Die ISA [DE] und die neuen GoA können auch bis zu 2 Jahre vor den o.g. Stichtagen angewendet werden, d.h. ab GJ 2020 (Einzelentscheidung jeweils pro Auftrag)
- Die freiwillige Anwendung setzt voraus, dass die neuen GoA insgesamt vorzeitig angewendet werden (kein „Cherry picking“; ISA [DE] 200, Tz. D 10.2)
- Dokumentationspflicht: Die Entscheidung über eine vorzeitige Anwendung ist zu dokumentieren
- **HFA vom 19.05.2022 Verschiebung der Anwendung der NON-PIE Unternehmen um 1 Jahr (i.d.R. erst das zu prüfende Geschäftsjahr 2023)**

Agenda

1 Einführende Bemerkungen

S.3-9

2 Inkrafttreten für die ISA [DE]

S.11

3 Die deutschen GoA

S.14-
21

4 Unterschiede ISA [DE] zu den bisherigen IDW Prüfungsstandards

S.23-
64

5 Ausblick

S.66-
68

3 Die deutschen GoA

S.14-
21

Überblick

S.14-
15

Ziele

S.16

Standards zur Prüfungsdurchführung

S.17-
20

Vorbereitende Tätigkeiten

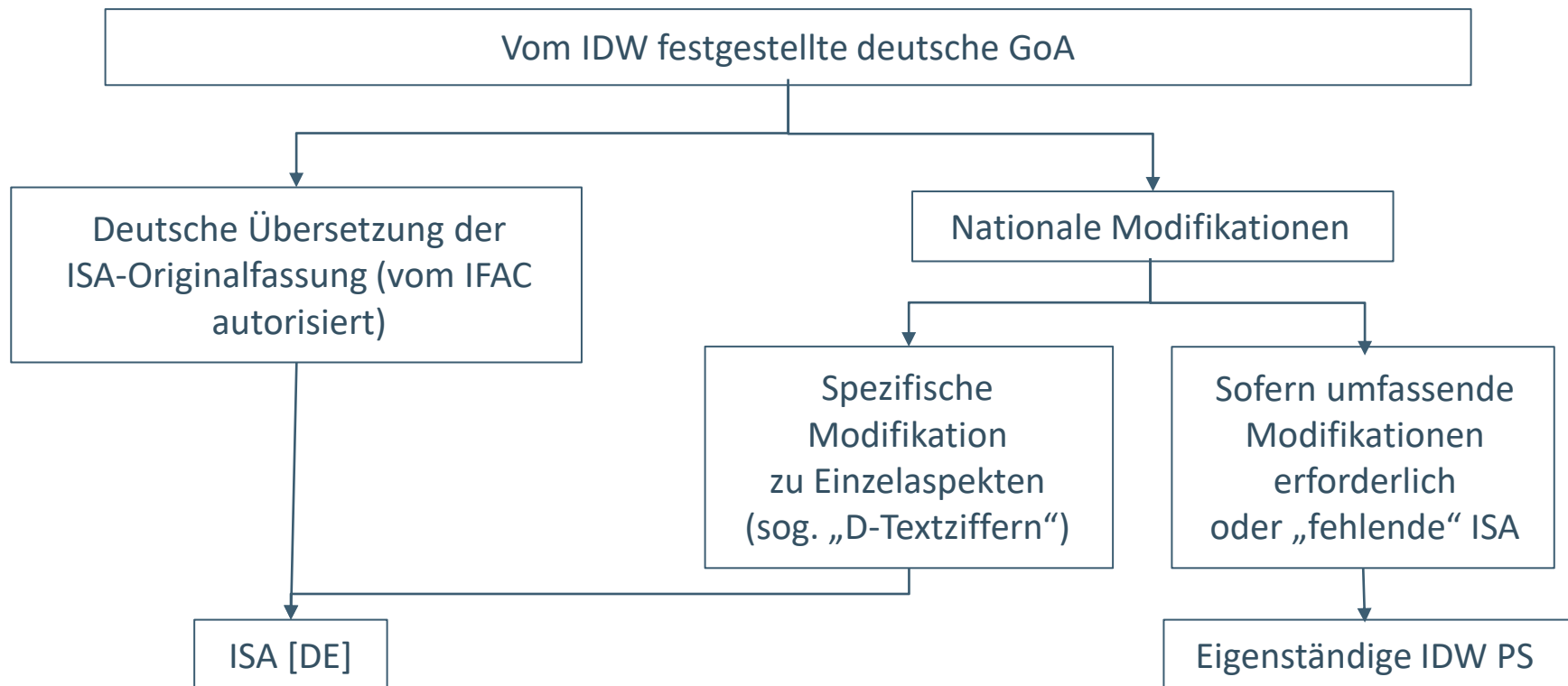
Identifikation und Beurteilung von Risiken

Festlegung und Durchführung von Prüfungshandlungen

Bildung des Prüfungsurteil und Berichterstattung

Standards für spezifischen Zweck

S.21



IDW PS	Regelungsbereich	Ersatz durch ISA [DE]	Kein Ersatz durch ISA [DE]
200 - 249	Prüfungsgegenstand und -auftrag	200, 202, 203 n.F., 205, 210, 220, 230, 240	201 n.F., 208
250 - 299	Prüfungsansatz	250 n.F., 255, 261 n.F.	270 n.F.
300 - 399	Prüfungsdurchführung	300 n.F., 301, 302 n.F., 303 n.F., 310, 312, 314 n.F., 318, 320 n.F., 321, 322 n.F., 330, 331 n.F.	340 n.F., 345 n.F., 350 n.F.
400 - 499	Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht	460 n.F.	400 n.F., 401 n.F., 405 n.F., 406 n.F., 450 n.F., 470 n.F., 475 (neu: 410)
Gesamt		25 Stück	13 Stück

Quelle: WP Aktuell – ISA Spezial Teil 1 (Folie 15)

Die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)

Übergeordnete Standards

1. ISA [DE] 200: Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze
2. ISA [DE] 220 (Rev.): Qualitätsmanagement bei einer Abschlussprüfung

Die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)

Standards zur Prüfungsdurchführung
Vorbereitende Tätigkeiten

1. ISA [DE] 210: Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge
2. ISA [DE] 250 (Rev.): Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften
3. IDW PS 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (→ unter A. TOP 2)

Die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)

Standards zur Prüfungsdurchführung
Identifikation und Beurteilung von Risiken

1. IDW PS 270 n.F.: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung
2. ISA [DE] 240: Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen
3. ISA [DE] 300: Planung einer Abschlussprüfung
4. ISA [DE] 315 (Rev.): Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld
5. ISA [DE] 320: Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung
6. ISA [DE] 330: Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken
7. ISA [DE] 450: Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen

Die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)

Standards zur Prüfungsdurchführung

Festlegung und Durchführung von Prüfungshandlungen

1. IDW [DE] 500: Prüfungsnachweise
2. ISA [DE] 501: Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten
3. ISA [DE] 505: Externe Bestätigungen
4. ISA [DE] 520: Analytische Prüfungshandlungen
5. ISA [DE] 530: Stichprobenprüfungen
6. ISA [DE] 540 (Rev.): Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben
7. ISA [DE] 550: Nahe stehende Personen
8. ISA [DE] 560: Nachträgliche Ereignisse
9. ISA [DE] 580: Schriftliche Erklärungen

Die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)

Standards zur Prüfungsdurchführung

Bildung des Prüfungsurteils und Berichterstattung

1. IDW [DE] 230: Prüfungsdokumentation
2. IDW PS 400 n.F.: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks
3. IDW PS 401: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk
4. IDW PS 405: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk
5. IDW PS 406: Hinweise im Bestätigungsvermerk
6. IDW PS 450: n.F.: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten
7. IDW PS 470 n.F.: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. IDW PS 475: Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem
9. ISA [DE] 710: Vergleichsinformationen – Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse
10. ISA [DE] 720 (Rev.): Verantwortlichkeiten des Apr. im Zusammenhang mit sonstigen Informationen

Die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)

Standards für spezifischen Zweck

1. ISA [DE] 402: Überlegungen bei der Prüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen
2. ISA [DE] 510: Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen
3. ISA [DE] 600: Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen
4. ISA [DE] 610: Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren
5. ISA [DE] 620: Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers
6. IDW PS 208: Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit)
7. IDW PS 340: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems
8. IDW PS 345: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung
9. IDW PS 350 n.F.: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung

Agenda

1 Einführende Bemerkungen

S.3-9

2 Inkrafttreten für die ISA [DE]

S.11

3 Die deutschen GoA

S.14-
21

4 Unterschiede ISA [DE] zu den bisherigen IDW Prüfungsstandards

S.23-
64

5 Ausblick

S.66-
68

Risiken wesentlicher
falscher Darstellungen

X

Entdeckungsrisiko

=

Prüfungsrisiko

Inhärentes Risiko:
Anfälligkeit für falsche
Darstellungen

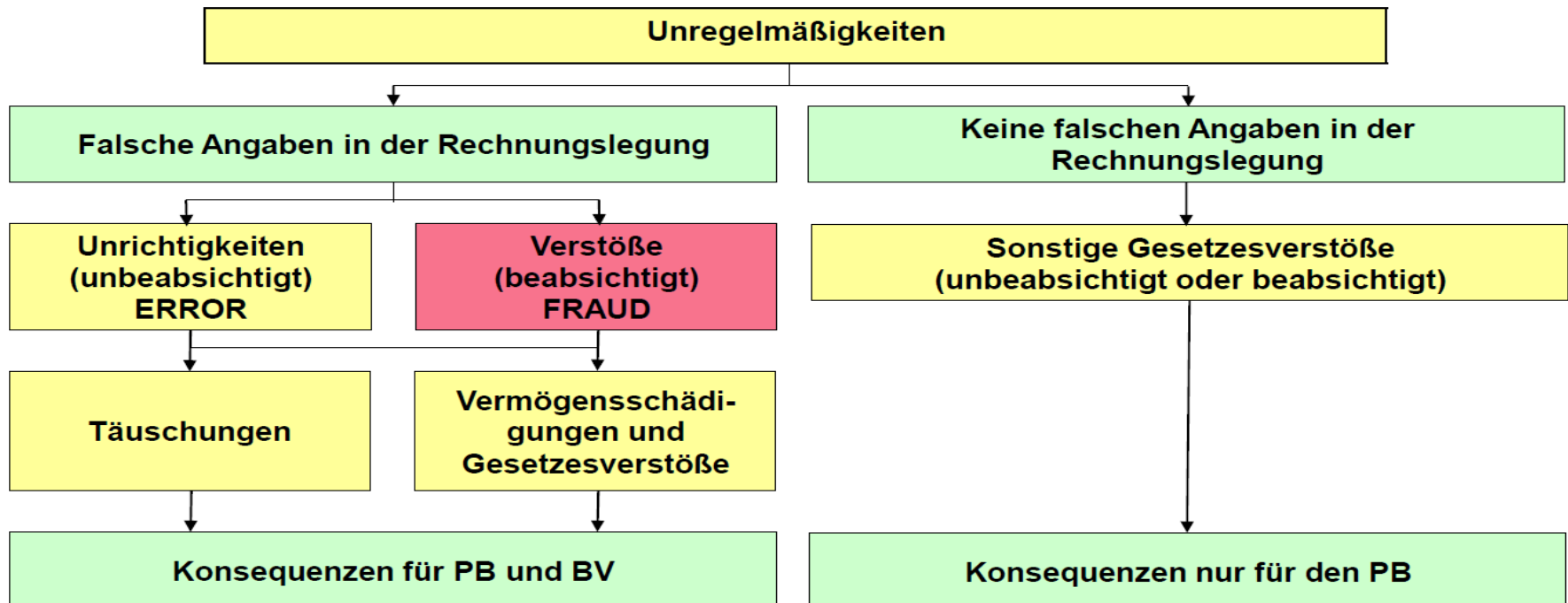
Kontrollrisiko:
Risiko, dass falsche
Darstellungen vom
IKS nicht verhindert
oder identifiziert und
korrigiert werden

Funktion der Wirk-
samkeit einer PH und
ihrer Anwendung
durch den APr.

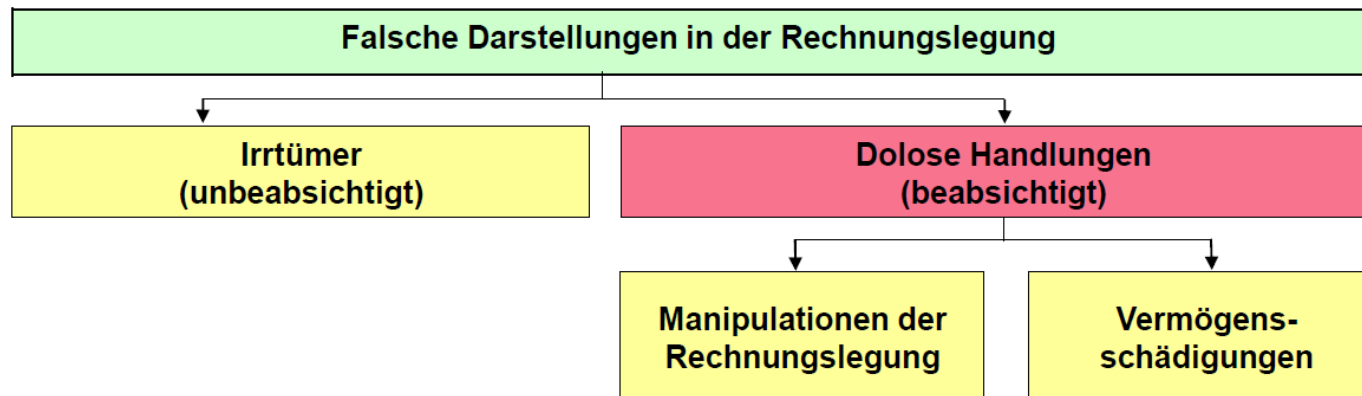
Je höher das Fehler-
risiko, desto niedriger
ist das vertretbare
Entdeckungsrisiko
(für den APr.)

Das vertretbare Maß
an Prüfungsrisiko
(z.B. 5 %) wird durch
das Erfordernis einer
„hinreichenden
Sicherheit“
(z.B. 95 %) bestimmt
(„95 %-Sicherheit“)

Bisher IDW PS 210



Aktuell: ISA [DE] 240



Definition der dolosen Handlung (ISA [DE] 240, Tz. 12)

Eine absichtliche Handlung einer oder mehrerer Personen aus dem Kreis des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen, der Mitarbeiter oder Dritter, wobei durch **Täuschung** ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll (z.B. bandenmäßiger Betrug bei Wirecard)

Reaktion: Anpassung mit der ISA - Umstellung

Bisher: bei einer Erstprüfung war die Durchsicht des Prüfungsberichts des Vorjahresprüfers ausreichend

Aktuell: ISA [DE] 300 Tz. 13 und A22 Kommunikation mit dem vorherigen Abschlussprüfer ist verpflichtend

Prüfungshandlungen, um ausreichende Nachweise im Hinblick auf die Eröffnungsbilanzwerte zu erhalten, sind zu planen und durchzuführen

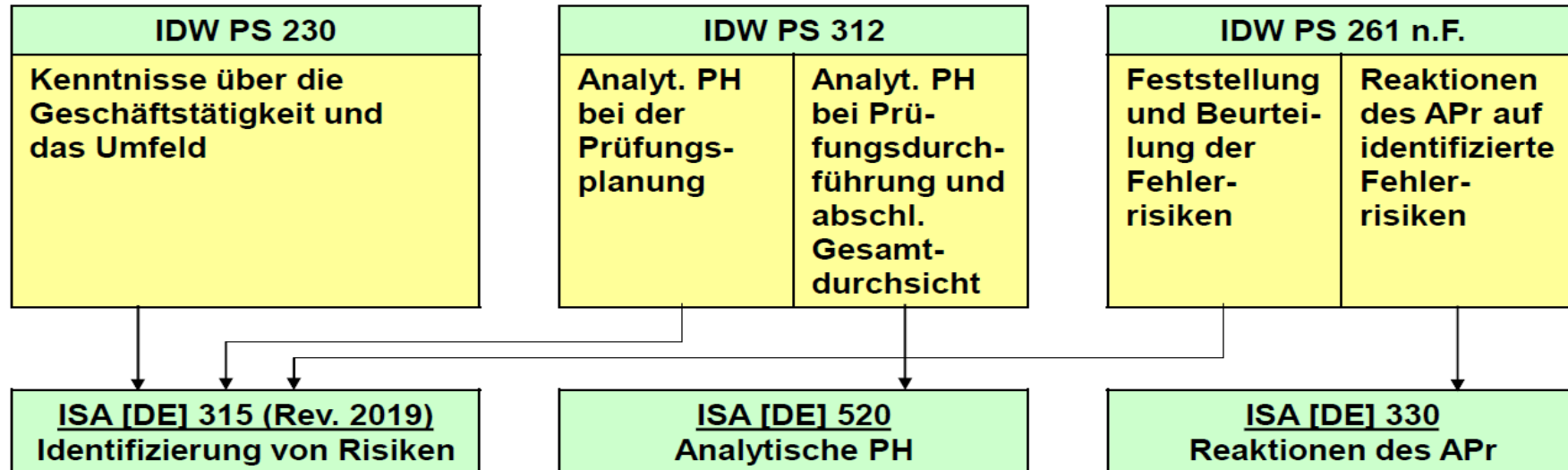
- Durchführung spezifischer Maßnahmen wie Durchsicht der Vorjahresarbeitspapiere, Übergabegespräch, Entbindung von Verschwiegenheit, **Hold Harmless Letter** (HHL)
- mehr Angaben zur Erstprüfung im Prüfungsbericht vornehmen
- Hinweis im BV, falls Vorjahr nicht prüfungspflichtig war

Reaktion: Mit der ISA-Umstellung geänderte Dokumentation in der Prüfungssoftware (Vorlagen) nach den neuen Vorschriften.

Unterschiede zu den bisherigen IDW Prüfungsstandards

ISA [DE] 315

Bisher



NEU

Aktuell: Einführung des **Spektrums inhärenter Risiken**, der AP hat die inhärenten Risiken anhand der

Risikofaktoren einzuschätzen (qualitativ):

- (1) Komplexität
- (2) Subjektivität
- (3) Veränderung
- (4) Unsicherheit
- (5) Fehleranfälligkeit durch einseitige Ausrichtung des Managements oder andere Risikofaktoren für dolose Handlungen

Risikofaktoren einschätzen (quantitativ):

- (1) Größe des Abschlusspostens
- (2) Das dem Abschlussposten zugrundeliegende Transaktionsvolumen

Aktuell: Definition des bedeutsamen Risikos: Risiken, die innerhalb des „Spektrums der inhärenten Risiken“ nahe am oberen Ende des Spektrums angesiedelt sind.

Das **IKS** besteht aus fünf in Wechselbeziehung stehenden Komponenten:

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

Soweit keine Funktionsprüfungen durchgeführt werden, ist das Kontrollrisiko zwingend als hoch einzustufen.

Reaktion: Mit ISA - Umstellung Integration der Aufbauprüfung in die Risikobeurteilung und Verknüpfung der internen Kontrollen mit den identifizierten Risiken durch Nutzung der Risikomatrix, höhere Anforderungen an Risikoeingabe und Verknüpfung mit Prüfungshandlungen. Entsprechende Schulung der Mitarbeiter.

- Bisher: IDW PS 261 n.F. Tz. 8: Für die Feststellung von Fehlerrisiken ist es erforderlich, dass der Abschlussprüfer Wesentlichkeitsgrade festlegt. Dabei werden als Fehler nur solche falschen Angaben (fehlerhafte oder vorschriftswidrig unterlassene Angaben) bezeichnet, die **wesentlich** sind.
- Aktuell: ISA [DE] 315 Tz. 28 A 186: Die Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen wird vor der Berücksichtigung etwaiger damit zusammenhängender Kontrollen (d.h. des inhärenten Risikos) durchgeführt und erfolgt auf der Grundlage der vom Abschlussprüfer vorgenommenen vorläufigen Würdigung falscher Darstellungen, die eine **reelle Möglichkeit haben, sowohl aufzutreten als auch** – falls sie auftreten – **wesentlich** zu sein. (Schwelle: reasonable possible).
- Reaktion: Schulung der Mitarbeiter, da mehr Risiken zu identifizieren sind. Im Rahmen der ISA-Umstellung wird ein entsprechender Risikokatalog in die Prüfungssoftware aufgenommen.

Bisher: Folgende Punkte bisher nicht ausdrücklich geregelt

Aktuell: Klarstellung in ISA [DE] 330 A 42 für alle wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben müssen unabhängig von der Risikoeinschätzung aussagebezogene Prüfungshandlungen geplant und durchgeführt werden. Es handelt sich hierbei um ermessensbestätigende Prüfungshandlungen.

Aktuell: Klarstellung ISA [DE] 330 Tz. 20 Aussagebezogene Prüfungshandlungen, die sich auf den Prozess der Abschlussbuchungen beziehen sind durchzuführen:

- Abgleich Abschluss mit den Unterlagen des Rechnungswesens
- Untersuchung wesentlicher Journalbuchungen und vorgenommener Anpassungen

Reaktion: Schulung der Mitarbeiter

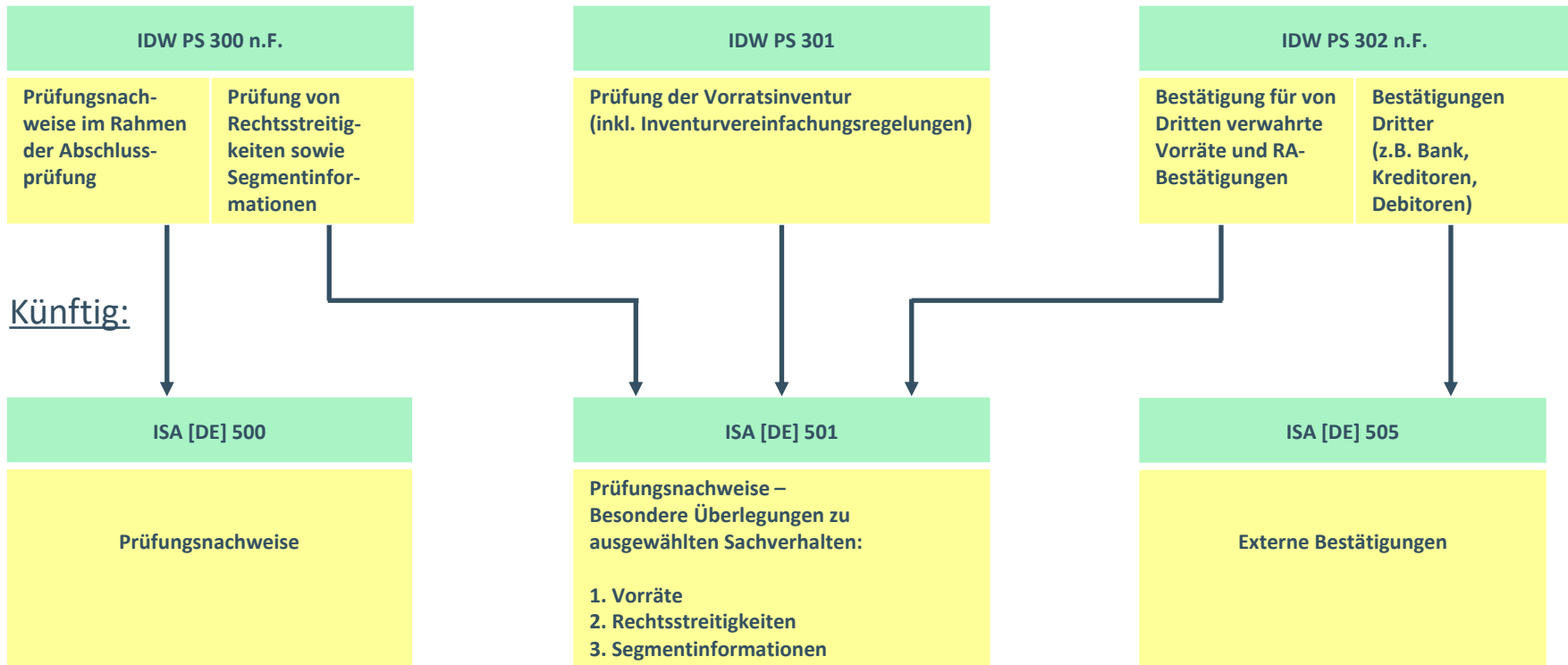
- Aktuell: ISA [DE] 330, Tz. 11 Der AP hat Funktionsprüfungen für die bestimmte Zeit oder für den gesamten Zeitraum durchzuführen, für die bzw. den er beabsichtigt sich auf die Kontrollen zu verlassen.
- Aktuell: ISA [DE] 330, A 37 Prüfungsnachweise zur Wirksamkeit von Kontrollen aus vorherigen Abschlussprüfungen sind nur unter restriktiven Bedingungen innerhalb bestimmter Zeiträume möglich. Soweit kein bedeutsames Risiko vorliegt müssen Kontrollen nur jedes Dritte Jahr durchgeführt werden. Allerdings müssen bei jeder Abschlussprüfung einige Kontrolltests durchgeführt werden.
- Aktuell: ISA [DE] 330, Tz. 28 und A 63 Der Abschlussprüfer hat in seiner Prüfungsdokumentation die Verbindung zwischen den Prüfungshandlungen und den beurteilten Risiken auf Aussageebene aufzunehmen.
- Reaktion: Schulung der Mitarbeiter

4

Unterschiede zu den bisherigen Prüfungsstandards

ISA [DE] 500, 501 und 505

Bisher:



Unterschiede zu den bisherigen IDW Prüfungsstandards

ISA [DE] 501

- Bisher: Einholung von Rechtsanwaltsbestätigungen sind Bestätigungen Dritter und Anwendung besonderer Inventurverfahren war zulässig.
- Aktuell: ISA [DE] 501: AP, soll mit dem RA Kontakt aufnehmen und hat das Management und ggf. die für die Überwachung Verantwortlichen aufzufordern, schriftl. Erklärungen darüber abzugeben, dass alle bekannten tatsächlichen oder möglichen Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche, deren Auswirkungen im JA zu berücksichtigen sind, mitgeteilt und im JA angegeben wurden.
- Aktuell: ISA [DE] 501: Die Anwendung besonderer Inventurvereinfachungsverfahren wurde aus IDW PS 301 nicht in ISA [DE] 501 übernommen.
- Vorschlag: Integration in das Kick Off Meeting und Gegenzeichnung des Protokolls durch GF oder ggf. Einholung separater schriftlicher Erklärungen

Bisher: Pflicht zur Einholung von Bankbestätigungen

Aktuell: ISA [DE] 505 Tz. D.A1.1, D.A.1.2 Als deutsche Besonderheit wird in den Anwendungshinweisen die Einholung von Bankbestätigungsschreiben thematisiert, deren verpflichtende Einholung jedoch keine unmittelbare Anforderung des ISA [DE] 505 ist. Ein Bestätigungsschreiben ohne vorherige Anforderung durch den APr. ist keine Bankbestätigung i.S.d. ISA [DE] 505; gleichwohl kann ein solches Schreiben einen geeigneten Prüfungsnachweis darstellen. Es kann sinnvoll sein, dass der APr. in diese Vereinbarung Einsicht nimmt, um festzustellen, ob das zu prüfende Unternehmen in unsachgemäßer Weise Einfluss auf den Inhalt der Bestätigung genommen hat bzw. nehmen kann.

Reaktion: Beibehaltung der Einholung von Bankbestätigungen

- Bisher:** Lesen des Prüfungsberichts und dessen Verwertung war bei keinen Auffälligkeiten ausreichend.
- Aktuell:** ISA [DE] 510 behandelt die Verantwortlichkeiten des APr. im Rahmen einer Erstprüfung in Bezug auf die EB-Werte einschl. solcher Eventualverbindlichkeiten, -forderungen und sonstigen Verpflichtungen, die bereits zu Beginn des Berichtszeitraums bestanden. Als dt. Besonderheit wird zudem festgelegt, dass der akt. Apr. - sofern vorhanden - den letzten Prüfungsbericht des bish. APr. zu lesen hat. Ab dem Inkrafttreten des ISA [DE] 510 wird es nicht mehr möglich sein in Bezug auf die Prüfung der EB-Werte nur auf den PB zum Vor-JA und dessen Verwertung i.R.d. Erstprüfung abzustellen.
- Reaktion:** Ist mit Dokument 408 umgesetzt.

Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der Risikobeurteilung:

- Der APr. muss „Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung“ durchführen, um eine Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentl. falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene zu schaffen
 - Diese Prüfungshandlungen müssen neben der Befragung des Managements und Inaugenscheinnahme auch analytische PH umfassen (ISA 315.6(b) und IDW PS 312, Tz. 17)
 - Die Prüfungshandlungen tragen dazu bei, die Risiken wesentl. falscher Darstellungen zu beurteilen und damit die Grundlage für eine angemessene Reaktion auf beurteilte Risiken zu schaffen
- Bestimmung von Art und Umfang der weiteren durchzuführenden Prüfungshandlungen
- Ggf. auch Identifizierung doloser Handlungen (ISA [DE] 240)

Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen:

- (1) Einzelfallprüfungen
 - (2) Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen
 - (3) Kombination von beiden
- Die Frage, ob aussagebezogene analytische PH durchzuführen sind, basiert auf der Beurteilung des APr. über die erwartete Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der zur Verfügung stehenden PH, um das Prüfungsrisiko auf Aussageebene auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren
- Im Gegensatz zu den PH zur Risikobeurteilung und bei der abschließenden analytischen Durchsicht muss der APr. bei der Planung und Durchführung aussagebezogener analytischer PH folgende vier Punkte berücksichtigen (ISA [DE] 520, Tz. 5; GoA visuell, S. 135 f.)

- (1) die **Eignung** bestimmter aussagebezogener analytischer PH für gegebene Aussagen festzulegen, unter Berücksichtigung der beurteilten Risiken wesentl. falscher Darstellungen
- (2) die **Verlässlichkeit der Daten** zu beurteilen, aus denen der APr. die Erwartung zu erfassten Beträgen oder Kennzahlen entwickelt
- (3) eine **Erwartung** zu erfassten Beträgen oder Kennzahlen zu entwickeln und zu beurteilen, ob die Erwartung ausreichend genau für die Identifizierung einer falschen Darstellung ist, die einzeln oder in der Summe mit anderen falschen Darstellungen dazu führen kann, dass der JA wesentlich falsch dargestellt ist
- (4) den Betrag etwaiger Differenzen zwischen den erfassten Beträgen („Istdaten“) und den erwarteten Werten („Solldaten“) festzulegen, der ohne weitere Untersuchung vertretbar ist (wird beeinflusst durch die Wesentlichkeit, ISA [DE] 320, Tz. A14)

Reaktion: Keine Änderungen aber Verbesserungsbedarf bei der Dokumentation

Überblick

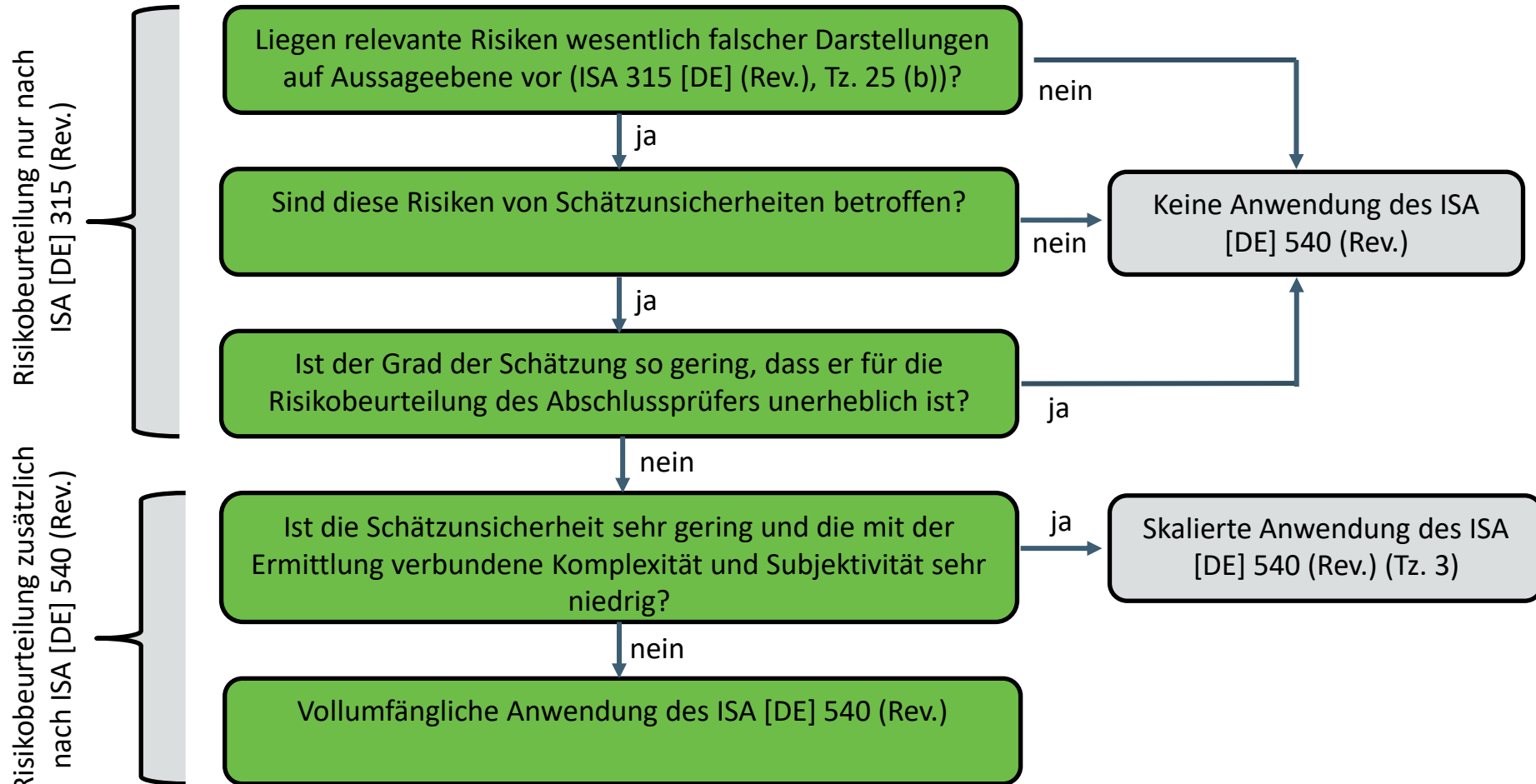
- ISA [DE] 540 (Rev.) bezieht sich auf sämtliche geschätzte Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben (betrifft nicht LB!)
- Fortan ist eine gesonderte Beurteilung von inhärenten Risiken und Kontrollrisiken erforderlich
- In ISA [DE] 540 (Rev.) werden deutlich mehr Anforderungen in Bezug auf die PH zur Risikobeurteilung und die weiteren PH genannt → MAD: Methoden, Annahmen und Daten
- Mit ISA [DE] 540 (Rev.) gehen erweiterte Kommunikations- und Dokumentationsanforderungen einher

Vier materielle Auswirkungen (Neuerungen gegenüber IDW PS 314 n.F.) auf die Abschlussprüfung:

ISA [DE] 540 (Rev.)	IDW PS 314 n.F.
① Bezieht sich auf <u>sämtliche</u> geschätzte Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängende Abschlussangaben (Tz. 3)	Beinhaltet Anforderungen nur für Werte mit <u>hoher</u> Schätzunsicherheit
② Künftig ist eine <u>gesonderte</u> Beurteilung von inhärenten Risiken und Kontrollrisiken erforderlich ⇒ <u>Anlage 1</u> enthält hierzu inhärente Risikofaktoren	Hiernach wurden die Fehlerrisiken noch <u>zusammengefasst</u> beurteilt (Tz. 34)
③ Hier werden deutlich <u>mehr Anforderungen</u> in Bezug auf die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und die weiteren Prüfungshandlungen genannt ⇒ Behandlung von Daten, Methoden und Annahmen	-
④ Die Dokumentations- und Kommunikationsanforderungen werden erweitert	-

Beispiele:

- ① **Planmäßige Abschreibungen im AV über die voraussichtliche Nutzungsdauer (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB)**
- ② **Außerplanmäßige Abschreibungen im AV und UV (§ 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 bzw. Abs. 4 HGB)**
- ③ **Rückstellungen, z. B. Gewährleistung, Prozessrisiken, drohende Verluste (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)**
- ④ **Beizulegende Zeitwerte von Vermögensgegenständen i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB (Deckungsvermögen, für das kein Marktpreis existiert, § 253 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 255 Abs. 4 HGB)**
- ⑤ **Aktiviert Eigenleistungen**



Wann ist der Grad der Schätzunsicherheit so gering, dass eine Risikobeurteilung nach ISA [DE] 540 unerheblich wird:

- Die Schätzunsicherheit ist angesichts der Größe des Abschlusspostens so gering, dass sich aus einer potenziellen Fehleinschätzung allenfalls Fehler ergeben können, die deutlich unterhalb der Toleranzwesentlichkeit liegen.
- Weder bei den Prozessen, die dem Schätzwert zugrunde liegen, noch bei den hierfür relevanten Rechnungslegungsgrundsätzen bestehen Anzeichen dafür, dass sich im Geschäftsjahr Änderungen ergeben.
- Die Natur dieser Schätzunsicherheit ist denkbar einfach, da kein (komplexes) Bewertungsmodell angewendet wird und keine nennenswerten Unsicherheiten hinsichtlich der Datengrundlage bestehen.
- Anzeichen dafür, dass das Management bei der Schätzung eine wesentliche Einseitigkeit (Bias) ausüben kann, sind ebenfalls fernliegend.
- Die Schätzung betrifft Routinegeschäftsvorfälle mit fremden Dritten. Nahestehende Personen sind nicht betroffen.
- Bei Vorjahresprüfungen ergaben sich keine Feststellungen in diesem Bereich.

Was sind inhärente Risikofaktoren?

Beispiele für qualitative inhärente Risikofaktoren (ISA 315 (Rev. 2019), 12 (f), A7):

- (1) Komplexität
- (2) Unsicherheit
- (3) Änderungen
- (4) Subjektivität
- (5) Fehleranfälligkeit aufgrund von einseitiger Bilanzierung (Management Bias) oder dolosen Handlungen (Fraud)

Ferner quantitative inhärente Risikofaktoren (ISA 315 (Rev. 2019), A7 und A8):

- (1) Größe eines Abschlusspostens
- (2) Das einem Abschlussposten zugrunde liegende Transaktionsvolumen

→ Die explizierte Anwendung dieser Risikofaktoren führt dazu, dass APr. in stärkerem Maße als bislang unterschiedl. Risikograde bzw. –höhen unterscheiden

→ Das mündet dann in dem sog. „Spektrum inhärenter Risiken“, bei dem dann zwischen niedrigen, mittleren, erhöhten und sehr hohen bzw. bedeutsamen Risiken unterschieden wird

Beispiel: Pauschale Gewährleistungsrückstellung

Berechnungsmethode: Mdt. setzt hierfür das Gewährleistungsvolumen des VJ ins Verhältnis zu den Umsatzerlösen des VJ und multipliziert diese Gewährleistungsquote (z.B. 10 %) dann mit den Umsatzerlösen des zu prüfenden Jahres

1. Schritt: Die Würdigung der Bewertungsmethode ist hier ein schlichter Dreisatz, der für pauschale Gewährleistungsrückstellungen üblicherweise verwendet wird und im Einklang mit den Rechnungslegungsvorschriften steht

2. Schritt: Die zugrunde gelegten Daten sind hier in eine Abschlussprüfung einbezogene Abschlussinformation und können daher als verlässlich unterstellt werden

3. Schritt: Dem Vorgehen des Mdt. liegt hier die Annahme zugrunde, dass die Gewährleistungsquote des VJ (10 %) repräsentativ ist für die Quote im aktuellen GJ

Reaktion: Wird mit ISA – Umstellung umgesetzt, Schulung der Mitarbeiter

Bisher: Keine explizite Erklärung des Managements gefordert

Aktuell: ISA [DE] 580 Tz.10

Zu beachten ist, dass das Management künftig die Verantwortlichkeit für die Aufstellung des Abschlusses gesondert erklären muss (⇒ explizite Erklärung); die Unterzeichnung des JA (§ 245 HGB) durch die gesetzl. Vertreter reicht nach ISA [DE] hierfür nicht mehr aus!

Erklärung der Übernahme der Gesamtverantwortung der gesetzlichen Vertreter für die Rechnungslegung erfolgt nun durch explizite an den AP adressierte schriftliche Erklärung einschließlich der Beschreibung der Verantwortlichkeiten.

Reaktion: Abwarten, ob IDW Muster VE ändert oder ggf. eigene schriftliche Erklärung einholen

Agenda

1 Einführende Bemerkungen

S.3-9

2 Inkrafttreten für die ISA [DE]

S.11

3 Die deutschen GoA

S.14-
21

4 Unterschiede ISA [DE] zu den bisherigen IDW Prüfungsstandards

S.23-
64

5 Ausblick

S.66-
68

Aktueller Stand

26 ISA [DE] und 13 IDW PS plus IDW QS 1 (ab 16.12.2023 gelten IDW QMS 1 (09.2022) und IDW QMS 2 (09.2022)) bilden die GoA

Fragen und Antworten zur Einführung der ISA [DE] und Einzelfragen bei der Anwendung ausgewählter ISA [DE]

- F&A zu ISA [DE] 540 (Revised) (8.12.2020)
- F&A zu ISA [DE] 315 (Revised 2019)
- F&A zu ISA [DE] 320 bzw. IDW PS 250 n.F. (11.5.2020)

5 Ausblick

GoA visuell, IDW Verlag

Strukturierte grafische Darstellung der vom IDW veröffentlichten Grundsätze
ordnungsmäßiger Abschlussprüfung

Überblick über die aktuell gültigen GoA

Anlage D.1 zum ISA [DE]200

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

