

Metadaten	
Art	ISA-DE
Schlagworte	Wesentliche falsche Darstellungen IKS Risikobeurteilung
Bausteine	keine
Info	Besonderheit Überschriften: 6. Ebene Grundschrift, fett 7. Ebene Grundschrift, kursiv
Stand	2021.11.23
Urheber	Krekeler Harrison AK „ISA-DE“
Bearb.-Stand	2021.12.02
ID	Isa.de.315

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [ENTWURF-DE] 315 (REVISED 2019) IDENTIFIZIERUNG UND BEURTEILUNG DER RISIKEN WESENTLICHER FALSCHER DARSTELLUNGEN

ISA [E-DE] 315 (Revised 2019)

(gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen)

© Copyright

Dieser vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC) im Dezember 2019 in englischer Sprache veröffentlichte International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised 2019): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) im November 2021 ins Deutsche übersetzt und wird mit Genehmigung der IFAC vervielfältigt. Der Übersetzungsprozess des ISA 315 (Revised 2019) wurde von der IFAC geprüft und die Übersetzung wurde in Übereinstimmung mit dem „Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants“ vorgenommen. Der genehmigte Text des ISA 315 (Revised 2019) ist der von der IFAC in englischer Sprache veröffentlichte Text.

Die ISA wurden vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) für nationale Besonderheiten ergänzt. Die entsprechenden Ergänzungen wurden in speziell gekennzeichneten Textziffern (sog. „D.-Textziffern“) oder in eckigen Klammern unmittelbar in die als „ISA [DE]“ bezeichneten Standards eingefügt.

Englischer Text des ISA 315 (Revised 2019) © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Alle Rechte vorbehalten.

Deutscher Text des ISA 315 (Revised 2019) © 2021 International Federation of Accountants (IFAC). Alle Rechte vorbehalten.

Originaltitel: „Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements“ 2020 Edition, Volume I, International Auditing and Assurance Standards Board, ISBN: 978-1-60815-477-7.

1	Einleitung	6
1.1	Anwendungsbereich dieses ISA [DE]	6
1.2	Wichtige Konzepte in diesem ISA [DE]	6
1.3	Skalierbarkeit	8
1.4	Anwendungszeitpunkt	8
2	Ziel	8
3	Definitionen	9
4	Anforderungen	11
4.1	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	11
4.1.1	Informationen aus anderen Quellen	11
4.1.2	Diskussion im Prüfungsteam	11
4.2	Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit (Vgl. Tz. A48–A49)	12
4.2.1	Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen (Vgl. Tz. A50–A55)	12
4.2.2	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit (Vgl. Tz. A90–A95)	12
4.2.2.1	Kontrollumfeld, Prozess der Einheit zur Risikobeurteilung und Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS (Vgl. Tz. A96–A98)	12
4.2.2.2	Informationssystem und Kommunikation sowie Kontrollaktivitäten (Vgl. Tz. A123–A130)	14
4.2.3	Kontrollmängel innerhalb des IKS der Einheit	17
4.3	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. A184–A185)	17
4.3.1	Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	17
4.3.2	Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene ...	17
4.3.3	Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene	17
4.3.3.1	Beurteilung des inhärenten Risikos (Vgl. Tz. A205 – A217)	17
4.3.3.2	Beurteilung des Kontrollrisikos	18
4.3.4	Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise	18
4.3.5	Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben, die nicht bedeutsam, aber wesentlich sind	18
4.3.6	Anpassung der Risikobeurteilung	18
4.4	Dokumentation	19
5	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen	19

5.1	Definitionen (Vgl. Tz. 12)	19
5.1.1	Aussagen (Vgl. Tz. 12(a))	19
5.1.2	Kontrollen (Vgl. Tz. 12(c))	19
5.1.3	Kontrollen der Informationsverarbeitung (Vgl. Tz. 12(e))	20
5.1.4	Inhärente Risikofaktoren (Vgl. Tz. 12(f))	20
5.1.5	Relevante Aussagen (Vgl. Tz. 12(h))	20
5.1.6	Bedeutsames Risiko (Vgl. Tz. 12(l))	21
5.2	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten (Vgl. Tz. 13-18)	21
5.2.1	Warum es wichtig ist, Prüfungsnachweise auf nicht einseitige Weise zu erlangen (Vgl. Tz. 13).....	22
5.2.2	Quellen von Prüfungsnachweisen (Vgl. Tz. 13)	22
5.2.3	Skalierbarkeit (Vgl. Tz. 13)	22
5.2.4	Arten von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung (Vgl. Tz. 14)	23
5.2.5	Befragungen des Managements sowie weiterer Personen innerhalb der Einheit (Vgl. Tz. 14(a)).....	24
5.2.5.1	Warum Befragungen des Managements sowie weiterer Personen innerhalb der Einheit vorgenommen werden	24
5.2.5.2	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors.....	25
5.2.5.3	Befragungen der Internen Revision	25
5.2.6	Analytische Prüfungshandlungen (Vgl. Tz. 14(b)).....	26
5.2.6.1	Warum analytische Prüfungshandlungen als Prüfungshandlung zur Risikobeurteilung durchgeführt werden	26
5.2.6.2	Arten analytischer Prüfungshandlungen	26
5.2.7	Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme (Vgl. Tz. 14(c))	27
5.2.7.1	Warum Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchgeführt werden	27
5.2.7.2	Skalierbarkeit	28
5.2.7.3	Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung.....	28
5.2.7.4	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors.....	28
5.2.8	Informationen aus anderen Quellen (Vgl. Tz. 15)	29
5.2.8.1	Warum Informationen aus anderen Quellen durch den Abschlussprüfer gewürdigt werden.....	29
5.2.8.2	Andere relevante Quellen	29
5.2.8.3	Informationen aus der bisherigen Erfahrung des Abschlussprüfers mit der Einheit und vorhergehenden Abschlussprüfungen (Vgl. Tz. 16)	29
5.2.8.4	Art der Informationen aus vorhergehenden Abschlussprüfungen	30
5.2.9	Diskussion im Prüfungsteam (Vgl. Tz. 17-18).....	30
5.2.9.1	Warum das Prüfungsteam verpflichtet ist, über die Anwendung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und die Anfälligkeit des Abschlusses der Einheit für wesentliche falsche Darstellung zu diskutieren	30

5.2.9.2	Skalierbarkeit	31
5.2.9.3	Diskussion der Abschlussangaben in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen	32
5.2.9.4	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors.....	32
5.3	Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit (Vgl. Tz. 19-27)	32
5.3.1	Erlangung des erforderlichen Verständnisses (Vgl. Tz. 19-27)	32
5.3.2	Warum ein Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlich ist (Vgl. Tz. 19-20)	33
5.3.3	Die Einheit und ihr Umfeld (Vgl. Tz. 19(a)).....	34
5.3.3.1	Organisationsstruktur, Eigentümerschaft sowie Führung und Überwachung der Einheit sowie deren Geschäftsmodell (Vgl. Tz. 19(a)(i))	34
5.3.3.2	Führung und Überwachung.....	36
5.3.3.3	Geschäftsmodell der Einheit	37
5.3.3.4	Branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren (Vgl. Tz. 19(a)(ii)).....	39
5.3.3.5	Kennzahlen, die vom Management zur Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit genutzt werden (Vgl. Tz. 19(a)(iii))	40
5.3.4	Die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze (Vgl. Tz. 19(b))	43
5.3.4.1	Verständnis von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und den Rechnungslegungsmethoden der Einheit.....	43
5.3.4.2	Wie inhärente Risikofaktoren die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen beeinflussen (Vgl. Tz. 19(c))	44
5.3.5	Erlangung eines Verständnisses vom IKS der Einheit (Vgl. Tz. 21-27).....	46
5.3.5.1	Skalierbarkeit	46
5.3.5.2	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors.....	46
5.3.5.3	Informationstechnologie (IT) in den Komponenten des IKS der Einheit	46
5.3.5.4	Verständnis von der Art der Komponenten des IKS der Einheit.....	47
5.3.5.5	Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess der Einheit und Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS (Vgl. Tz. 21-24)	47
5.3.5.6	Informationssystem und Kommunikation sowie Kontrollaktivitäten (Vgl. Tz. 25-26)	54
5.3.5.7	Kontrollaktivitäten (Vgl. Tz. 26)	60
5.3.6	Kontrollmängel innerhalb des IKS der Einheit (Vgl. Tz. 27)	71
5.4	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 28-37)	72
5.4.1	Warum der Abschlussprüfer die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert und beurteilt	72
5.4.2	Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 28)	73
5.4.3	Aussagen.....	73
5.4.3.1	Warum der Abschlussprüfer Aussagen nutzt	73
5.4.3.2	Die Nutzung von Aussagen	73
5.4.3.3	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors.....	75

5.4.4	Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene (Vgl. Tz. 28(a) und 30)	75
5.4.4.1	Warum der Abschlussprüfer die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene identifiziert und beurteilt	75
5.4.4.2	Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene	75
5.4.4.3	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors	77
5.4.5	Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene (Vgl. Tz. 28(b))	77
5.4.6	Relevante Aussagen und bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben (Vgl. Tz. 29)	78
5.4.6.1	Warum relevante Aussagen und bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben festgestellt werden	78
5.4.6.2	Automatisierte Tools und Techniken	78
5.4.6.3	Abschlussangaben, die bedeutsam sein können	79
5.4.7	Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene	79
5.4.7.1	Beurteilung des inhärenten Risikos (Vgl. Tz. 31-33)	79
5.4.7.2	Umfassende Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene (Vgl. Tz. 31 (b))	81
5.4.7.3	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors	81
5.4.7.4	Bedeutsame Risiken (Vgl. Tz. 32)	81
5.4.7.5	Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen (Vgl. Tz. 33)	83
5.4.8	Beurteilung des Kontrollrisikos (Vgl. Tz. 34)	85
5.4.9	Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise (Vgl. Tz. 35)	86
5.4.9.1	Warum der Abschlussprüfer die aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise beurteilt	86
5.4.9.2	Beurteilung der Prüfungsnachweise	86
5.4.9.3	Kritische Grundhaltung	86
5.4.10	Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben, die nicht bedeutsam, aber wesentlich sind (Vgl. Tz. 36)	86
5.4.11	Anpassung der Risikobeurteilung (Vgl. Tz. 37)	87
5.5	Dokumentation (Vgl. Tz. 38)	88
Anlage 1	(Vgl. Tz. A61–A67)	89
	Würdigungen zum Verständnis von der Einheit und ihrem Geschäftsmodell	89
Anlage 2	(Vgl. Tz. 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)	92
	Verstehen inhärenter Risikofaktoren	92
Anlage 3	(Vgl. Tz. 12(m), 21–26, A90–A181)	97
	Verständnis vom IKS der Einheit	97
Anlage 4	(Vgl. Tz. 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)	106
	Würdigungen für ein Verständnis von der Internen Revision einer Einheit	106
Anlage 5	(Vgl. Tz. 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)	108

Würdigungen für ein Verständnis von der Informationstechnologie (IT)	108
Anlage 6 (Vgl. Tz. 25(c)(ii), A173-A174)	120
Würdigungen für ein Verständnis von generellen IT-Kontrollen	120

Kasten Start

International Standard on Auditing [E-DE](ISA) 315 (Revised 2019) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“ ist im Zusammenhang mit ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“ zu lesen.

ISA 315 (Revised 2019) wurde vom Public Interest Oversight Board (PIOB) genehmigt, das zu dem Schluss gelangt ist, dass bei der Entwicklung des Standards ein ordnungsmäßiger Prozess befolgt und das öffentliche Interesse ordnungsgemäß beachtet wurde.

Kasten Stop

1 Einleitung

1.1 Anwendungsbereich dieses ISA [DE]

- 1 Dieser International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) behandelt die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss.

1.2 Wichtige Konzepte in diesem ISA [DE]

- 2 ISA [DE] 200 behandelt die übergeordneten Ziele des Abschlussprüfers bei der Durchführung einer Abschlussprüfung¹ einschließlich der Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise, um das Prüfungsrisiko auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren.² Das Prüfungsrisiko ist eine Funktion der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und des Entdeckungsrisikos.³ ISA [DE] 200 erläutert, dass die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf zwei Ebenen bestehen können:⁴ der Ebene des Abschlusses als Ganzes sowie der Aussageebene für Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben.
- 3 ISA [DE] 200 verpflichtet den Abschlussprüfer zur Ausübung pflichtgemäßen Ermessens bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung und diese mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen anerkennend, dass Umstände bestehen können, die dazu führen, dass der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthält.⁵

¹ ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“.

² ISA [DE] 200, Tz. 17.

³ ISA [DE] 200, Tz. 13(c).

⁴ ISA [DE] 200, Tz. A36.

⁵ ISA [DE] 200, Tz. 15-16.

- 4 Risiken auf Abschlussebene beziehen sich umfassend auf den Abschluss als Ganzes und wirken sich möglicherweise auf viele Aussagen aus. Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene bestehen aus zwei Komponenten: inhärentes Risiko und Kontrollrisiko.
- Das inhärente Risiko wird beschrieben als die Anfälligkeit einer Aussage über eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben für eine falsche Darstellung, die entweder einzeln oder in der Summe mit anderen falschen Darstellungen wesentlich sein könnte, vor Würdigung etwaiger diesbezüglicher Kontrollen.
 - Das Kontrollrisiko wird beschrieben als das Risiko, dass eine falsche Darstellung, die bei einer Aussage über eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben auftreten könnte und die entweder einzeln oder in der Summe mit anderen falschen Darstellungen wesentlich sein könnte, vom IKS der Einheit nicht verhindert oder zeitgerecht aufgedeckt und korrigiert wird.
- 5 ISA [DE] 200 erläutert, dass die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene beurteilt werden, um Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen festzulegen, die notwendig sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.⁶ Für die identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene fordert dieser ISA [DE] eine gesonderte Beurteilung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos. Wie in ISA [DE] 200 erläutert, ist das inhärente Risiko bei manchen Aussagen und damit zusammenhängenden Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben höher als bei anderen. Das Ausmaß, in dem das inhärente Risiko variiert, wird in diesem ISA [DE] als das „Spektrum inhärenter Risiken“ bezeichnet.
- 6 Vom Abschlussprüfer identifizierte und beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen schließen sowohl die Risiken aufgrund von Irrtümern als auch die Risiken aufgrund von dolosen Handlungen ein. Obwohl beide in diesem ISA [DE] behandelt werden, ist die Bedeutsamkeit doloser Handlungen derart, dass ISA [DE] 240⁷ weitere Anforderungen und erläuternde Hinweise einschließt in Bezug auf Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten, um Informationen zu erlangen, die zur Identifizierung und Beurteilung von sowie zur Reaktion auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen genutzt werden.
- 7 Der Prozess der Risikoidentifizierung und -beurteilung des Abschlussprüfers ist iterativ und dynamisch. Das Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und ihrem Umfeld, die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und das interne Kontrollsystem der Einheit sind interdependent mit Konzepten innerhalb der Anforderungen zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen. Bei der Erlangung des von diesem ISA [DE] geforderten Verständnisses können erste Risikoerwartungen entwickelt werden, die weiter verfeinert werden können, während der Abschlussprüfer im Risikoidentifizierungs- und -beurteilungsprozess fortschreitet. Darüber hinaus verpflichten dieser ISA [DE] und ISA [DE] 330 den Abschlussprüfer, basierend auf Prüfungsnachweisen, die aus den in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 durchgeführten weiteren Prüfungshandlungen erlangt wurden, oder wenn neue

⁶ ISA [DE] 200, Tz. A43a und ISA [DE] 330 „Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken“, Tz. 6.

⁷ ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“.

Informationen erlangt werden, die Risikobeurteilung anzupassen und weitere allgemeine Reaktionen sowie weitere Prüfungshandlungen zu modifizieren.

- 8 ISA [DE] 330 verpflichtet den Abschlussprüfer, allgemeine Reaktionen zu planen und umzusetzen, um die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene zu behandeln.⁸ ISA [DE] 330 erläutert weiterhin, dass die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene sowie seine allgemeinen Reaktionen von seinem Verständnis des Kontrollumfelds beeinflusst werden. Außerdem verpflichtet ISA [DE] 330 den Abschlussprüfer, weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, deren Art, zeitliche Einteilung und Umfang auf den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene basieren und auf diese ausgerichtet sind.⁹

1.3 Skalierbarkeit

- 9 ISA [DE] 200 führt aus, dass einige ISA Überlegungen zur Skalierbarkeit einschließen, die die Anwendung der Anforderungen auf alle Einheiten veranschaulichen, unabhängig davon, ob deren Art und Umstände weniger komplex oder komplexer sind.¹⁰ Dieser ISA [DE] ist für Prüfungen aller Einheiten unabhängig von Größe oder Komplexität vorgesehen, und die Anwendungshinweise enthalten daher – sofern sachgerecht – spezifische Überlegungen sowohl für weniger komplexe als auch für komplexere Einheiten. Während die Größe einer Einheit ein Indikator für ihre Komplexität sein kann, können einige kleinere Einheiten komplex und einige größere Einheiten weniger komplex sein.

1.4 Anwendungszeitpunkt

- 10 Dieser ISA gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen.
- D.10.1 ISA [DE] 315 (Revised 2019) gilt abweichend von Tz. 10 erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2022 beginnen, mit Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2023 enden.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten (vgl. *IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)*, Tz. 186).

2 Ziel

- 11 Das Ziel des Abschlussprüfers besteht darin, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – auf Abschluss- und Aussageebene zu identifizieren und zu beurteilen, um dadurch eine Grundlage für die Planung und Umsetzung von Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu schaffen.

⁸ ISA [DE] 330, Tz. 5.

⁹ ISA [DE] 330, Tz. 6.

¹⁰ ISA [DE] 200, Tz. A65a.

3 Definitionen

12

Für die Zwecke der [IDW PS und] ISA [DE] gelten die nachstehenden Begriffsbestimmungen:

- (a) *Aussagen* – explizite oder anderweitige Darlegungen in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angabe von Informationen im Abschluss, die der Erklärung des Managements, dass der Abschluss in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt ist, inhärent sind. Aussagen werden vom Abschlussprüfer zur Würdigung der verschiedenen Arten potenzieller falscher Darstellungen genutzt, die bei der Identifizierung und Beurteilung sowie der Reaktion auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auftreten können. (Vgl. Tz. A1)
- (b) *Geschäftsrisiko* – Ein Risiko, das aus bedeutsamen Gegebenheiten, Ereignissen, Umständen, Handlungen oder Unterlassungen, die sich nachteilig auswirken könnten auf die Fähigkeit einer Einheit, ihre Ziele zu erreichen und ihre Strategien umzusetzen, oder aus der Festlegung nicht angemessener Ziele und Strategien resultiert.
- (c) *Kontrollen* – Von einer Einheit eingerichtete Regelungen oder Maßnahmen zum Erreichen der Kontrollziele des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen. In diesem Zusammenhang: (Vgl. Tz. A2–A5)
 - (i) Regelungen sind Erklärungen, was innerhalb der Einheit getan werden soll oder nicht, um die Kontrolle auszuführen. Solche Erklärungen können dokumentiert, ausdrücklich in der Kommunikation erklärt oder durch Handlungen und Entscheidungen impliziert werden.
 - (ii) Maßnahmen sind Handlungen zur Implementierung von Regelungen.
- (d) *Generelle IT-Kontrollen* – Kontrollen über die IT-Prozesse der Einheit, die den kontinuierlichen ordnungsgemäßen Betrieb der IT-Umgebung unterstützen, einschließlich der kontinuierlich wirksamen Funktion der Kontrollen der Informationsverarbeitung und der Integrität von Informationen (d.h. Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit von Informationen) im Informationssystem der Einheit. Siehe dazu auch die Definition von *IT-Umgebung*.
- (e) *Kontrollen der Informationsverarbeitung* – Kontrollen in Bezug auf die Verarbeitung von Informationen in IT-Anwendungen oder manuelle Informationsprozesse im Informationssystem der Einheit, die Risiken für die Integrität von Informationen (d.h. die Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit von Transaktionen und anderen Informationen) direkt behandeln. (Vgl. Tz. A6)
- (f) *Inhärente Risikofaktoren* – Merkmale von Ereignissen oder Umständen, die die Anfälligkeit einer Aussage über eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben für falsche Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – vor der Berücksichtigung von Kontrollen beeinflussen. Solche Faktoren können qualitativ oder quantitativ sein und schließen Komplexität, Subjektivität, Veränderung, Unsicherheit oder Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund von einer einseitigen Ausrichtung des Managements oder – sofern sie das inhärente Risiko beeinflussen – andere Risikofaktoren für dolose Handlungen¹¹ ein. (Vgl. Tz. A7–A8)
- (g) *IT-Umgebung* – IT-Anwendungen und unterstützende IT-Infrastruktur sowie IT-Prozesse und Personal, die in diejenigen Prozesse eingebunden sind, die eine

¹¹ ISA [DE] 240, Tz. A24–A27.

Einheit zur Unterstützung des Geschäftsbetriebs und zur Erreichung von Geschäftsstrategien einsetzt. Für die Zwecke dieses ISA [DE]:

- (i) Eine IT-Anwendung ist ein Programm oder eine Reihe von Programmen, die für die Initiierung, Verarbeitung, Aufzeichnung und Berichterstattung von Geschäftsvorfällen oder Informationen eingesetzt werden. IT-Anwendungen schließen Data Warehouses und Report-Writer ein.
- (ii) Die IT-Infrastruktur besteht aus dem Netzwerk, Betriebssystemen und Datenbanken sowie der zugehörigen Hardware und Software.
- (iii) Die IT-Prozesse sind die Prozesse der Einheit zur Verwaltung des Zugriffs auf die IT-Umgebung, der Programmänderungen oder der Änderungen der IT-Umgebung und des IT-Betriebs.
- (h) *Relevante Aussagen* – Eine Aussage über eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben ist relevant, wenn sie ein identifiziertes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufweist. Die Feststellung, ob eine Aussage eine relevante Aussage ist, wird vor Berücksichtigung etwaiger damit zusammenhängender Kontrollen (d.h. des inhärenten Risikos) vorgenommen. (Vgl. Tz. A9)
- (i) *Aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken* – Anfälligkeit der Kontrollen der Informationsverarbeitung für unwirksame Ausgestaltung oder Funktion oder Risiken für die Integrität von Informationen (d.h. die Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit von Transaktionen und anderen Informationen) im Informationssystem der Einheit aufgrund unwirksamer Ausgestaltung oder Funktion von Kontrollen in den IT-Prozessen der Einheit (siehe IT-Umgebung).
- (j) *Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung* – Die Prüfungshandlungen, die geplant und durchgeführt werden zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – auf Abschluss- und Aussageebene.
- (k) *Bedeutsame Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben* – Eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben, für die eine oder mehrere relevante Aussagen vorhanden sind.
- (l) *Bedeutsames Risiko* – Ein identifiziertes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. A10)
 - (i) für das – aufgrund des Ausmaßes, in dem sich die inhärenten Risikofaktoren auf die Kombination aus der Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer falschen Darstellung und dem Ausmaß der potenziellen falschen Darstellung, sofern diese eintritt, auswirken – die Beurteilung des inhärenten Risikos nahe am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken liegt; oder
 - (ii) das in Übereinstimmung mit den Anforderungen anderer ISA [DE] als bedeutsames Risiko zu behandeln ist.¹²
- (m) *Internes Kontrollsystem/IKS* – Das von den für die Überwachung Verantwortlichen, vom Management und von anderem Personal ausgestaltete, implementierte und aufrechterhaltene System, um hinreichende Sicherheit über die Erreichung der Ziele einer Einheit im Hinblick auf die Verlässlichkeit der Rechnungslegung, die Wirksamkeit und Effizienz der betrieblichen Tätigkeiten sowie die Einhaltung der maßgebenden Gesetze und anderen Rechtsvorschriften zu geben. Für die Zwecke der ISA [DE] besteht das interne Kontrollsystem aus fünf in Wechselbeziehung stehenden Komponenten:

¹² ISA [DE] 240, Tz. 27 und ISA [DE] 550 „Nahe stehende Personen“, Tz. 18.

- (i) Kontrollumfeld
- (ii) Risikobeurteilungsprozess der Einheit
- (iii) Prozess der Einheit zur Überwachung des internen Kontrollsystems
- (iv) Informationssystem und Kommunikation sowie
- (v) Kontrollaktivitäten.

4 Anforderungen

4.1 Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

- 13** Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung zu planen und durchzuführen, um Prüfungsnachweise zu erlangen, die eine geeignete Grundlage bilden für (Vgl. Tz. A11–A18)
- (a) die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – auf Abschluss- und Aussageebene und
 - (b) die Planung weiterer Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330. Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung in einer Weise zu planen und durchzuführen, die nicht einseitig auf die Erlangung von Prüfungsnachweisen, die untermauernd sein können, oder auf den Ausschluss von Prüfungsnachweisen, die widersprüchlich sein können, ausgerichtet ist. (Vgl. Tz. A14)
- 14** Die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung haben Folgendes einzuschließen: (Vgl. Tz. A19–A21)
- (a) Befragungen des Managements und anderer geeigneter Personen innerhalb der Einheit, einschließlich Personen innerhalb der internen Revision (wenn es eine interne Revision gibt) (Vgl. Tz. A22–A26)
 - (b) analytische Prüfungshandlungen (Vgl. Tz. A27–A31)
 - (c) Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme. (Vgl. Tz. A32–A36)

4.1.1 Informationen aus anderen Quellen

- 15** Bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen in Übereinstimmung mit Tz. 13 hat der Abschlussprüfer Informationen zu würdigen aus (Vgl. Tz. A37–A38)
- (a) den Maßnahmen des Abschlussprüfers hinsichtlich der Annahme oder Fortführung der Mandantenbeziehung oder des Prüfungsauftrags und,
 - (b) falls einschlägig, anderen von dem Auftragsverantwortlichen für die Einheit durchgeführten Aufträgen.
- 16** Beabsichtigt der Abschlussprüfer, aus seiner bisherigen Erfahrung mit der Einheit und aus bei vorherigen Abschlussprüfungen durchgeführten Prüfungshandlungen erlangte Informationen zu nutzen, hat er zu beurteilen, ob diese Informationen weiterhin relevant und verlässlich sind als Prüfungsnachweise für die Prüfung des Abschlusses des Berichtszeitraums. (Vgl. Tz. A39–A41)

4.1.2 Diskussion im Prüfungsteam

- 17** Der für den Auftrag Verantwortliche und andere Mitglieder des Prüfungsteams mit Schlüsselfunktionen haben die Anwendung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und die Anfälligkeit des Abschlusses der Einheit für wesentliche falsche Darstellungen zu diskutieren. (Vgl. Tz. A42–A47)

- 18** Sind Mitglieder des Prüfungsteams nicht in die Diskussion im Prüfungsteam eingebunden, hat der Auftragsverantwortliche festzulegen, welche Sachverhalte an diese Mitglieder zu kommunizieren sind.

4.2 Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit (Vgl. Tz. A48–A49)

4.2.1 Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen (Vgl. Tz. A50–A55)

- 19** Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen, um ein Verständnis zu erlangen
- (a) von den folgenden Aspekten der Einheit und ihres Umfelds:
 - (i) der Organisationsstruktur, Eigentümerschaft sowie Führung und Überwachung der Einheit sowie deren Geschäftsmodell, einschließlich des Umfangs, in dem das Geschäftsmodell den IT-Einsatz integriert; (Vgl. Tz. A56–A67)
 - (ii) branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren (Vgl. Tz. A68–A73) und
 - (iii) den zur Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit intern und extern genutzten Kennzahlen; (Vgl. Tz. A74–A81)
 - (b) von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen sowie den Rechnungslegungsmethoden der Einheit und den Gründen für etwaige diesbezügliche Änderungen (Vgl. Tz. A82–A84) und
 - (c) wie sich inhärente Risikofaktoren auf die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellung auswirken und in welchem Maß sie dies bei der Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen tun, basierend auf dem nach (a) und (b) erlangten Verständnis. (Vgl. Tz. A85–A89)
- 20** Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die Rechnungslegungsmethoden der Einheit angemessen sind und mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen im Einklang stehen.

4.2.2 Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit (Vgl. Tz. A90–A95)

4.2.2.1 Kontrollumfeld, Prozess der Einheit zur Risikobeurteilung und Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS (Vgl. Tz. A96–A98)

4.2.2.1.1 Kontrollumfeld

21

Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von dem für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Kontrollumfeld zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels: (Vgl. Tz. A99–A100)

<p>(a) Verstehen der Kontrollen, Prozesse und Strukturen, die Folgendes behandeln: (Vgl. Tz. A101–A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) wie die Aufsichtsverantwortlichkeiten des Managements vollzogen werden, z.B. die Unternehmenskultur und die Selbstverpflichtung des Managements zu Integrität und ethischen Werten; (ii) falls sich die für die Überwachung Verantwortlichen vom Management unterscheiden, die Unabhängigkeit der für die Überwachung Verantwortlichen und deren Aufsicht über das IKS der Einheit; (iii) die von der Einheit vorgenommene Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten; (iv) wie die Einheit kompetente Personen gewinnt, entwickelt und bindet; und (v) wie die Einheit Personen für ihre Verantwortlichkeiten bei der Verfolgung der Ziele des IKS zur Rechenschaft zieht; 	<p>und</p> <p>(b) Beurteilung ob: (Vgl. Tz. A103–A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) das Management, unter Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen, eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen hat und aufrechterhält; (ii) das Kontrollumfeld, unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit, eine angemessene Grundlage für die anderen Komponenten des IKS der Einheit bildet, und im Kontrollumfeld identifizierte Kontrollmängel die anderen Komponenten des IKS der Einheit untergraben. (iii)
---	--

4.2.2.1.2 Risikobeurteilungsprozess der Einheit

22

Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von dem für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Risikobeurteilungsprozess der Einheit zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels:

<p>(a) Verstehen der Prozesse der Einheit zur (Vgl. Tz. A109–A110)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Identifizierung von für die Rechnungslegungsziele relevanten Geschäftsrisiken, (Vgl. Tz. A62) (ii) Beurteilung der Bedeutsamkeit dieser Risiken, einschließlich ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit, und (iii) Behandlung dieser Risiken; 	<p>und</p> <p>(b) Beurteilung, ob der Risikobeurteilungsprozess der Einheit den Umständen der Einheit angemessen ist, unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit. (Vgl. Tz. A111–A113)</p>
--	---

23

Identifiziert der Abschlussprüfer vom Management nicht identifizierte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, hat er:

- (a) festzustellen, ob solche etwaigen Risiken der Art sind, von der der Abschlussprüfer erwartet, dass sie durch den Risikobeurteilungsprozess der Einheit identifiziert worden wären und, ist dies der Fall, ein Verständnis davon zu erlangen, warum der Risikobeurteilungsprozess der Einheit solche Risiken wesentlicher falscher Darstellungen nicht identifiziert hat; und
- (b) die Auswirkungen auf die Beurteilung des Abschlussprüfers nach Tz. 22(b) zu würdigen.

4.2.2.1.3 Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS

24

Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von dem für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels: (Vgl. Tz. A114–A115)	
<ul style="list-style-type: none"> (a) Verstehen derjenigen Aspekte des Prozesses der Einheit, die ausgerichtet sind auf <ul style="list-style-type: none"> (i) laufende und separate Beurteilungen zur Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen und die Identifizierung und Behebung von identifizierten Kontrollmängeln; (Vgl. Tz. A116–A117) und (ii) die interne Revision der Einheit, wenn vorhanden, einschließlich ihrer Art, Verantwortlichkeiten und Tätigkeiten; (Vgl. Tz. A118) (b) Verstehen der Quellen der im Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS genutzten Informationen und der Grundlage, auf der das Management die Informationen als für den Zweck ausreichend verlässlich erachtet. (Vgl. Tz. A119–A120) 	und <ul style="list-style-type: none"> (c) Beurteilung, ob der Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS den Umständen der Einheit angemessen ist, unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit. (Vgl. Tz. A121–A122)

4.2.2.2 Informationssystem und Kommunikation sowie Kontrollaktivitäten (Vgl. Tz. A123–A130)

4.2.2.2.1 Informationssystem und Kommunikation

25

Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von dem Informationssystem und der Kommunikation der Einheit, die für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind, zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels: (Vgl. Tz. A131)	
<ul style="list-style-type: none"> (a) Verstehen der Informationsverarbeitungstätigkeiten der Einheit, einschließlich ihrer Daten und Informationen, der bei solchen Tätigkeiten genutzten Ressourcen und 	und <ul style="list-style-type: none"> (c) die Beurteilung, ob das Informationssystem und die Kommunikation der Einheit die Aufstellung des Abschlusses

<p>der Regelungen, die für bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben Folgendes definieren: (Vgl. Tz. A132–A143)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) wie die Informationen durch das Informationssystem der Einheit fließen, einschließlich: <ul style="list-style-type: none"> a. wie Geschäftsvorfälle ausgelöst und die Informationen darüber aufgezeichnet, verarbeitet, erforderlichenfalls korrigiert, in das Hauptbuch übertragen und im Abschluss abgebildet werden; und b. wie Informationen über Ereignisse und Umstände, die keine Geschäftsvorfälle sind, erfasst, verarbeitet und im Abschluss angegeben werden. (ii) die Unterlagen des Rechnungswesens, spezifische Konten im Abschluss und weitere unterstützende Unterlagen in Bezug auf die Informationsflüsse im Informationssystem. (iii) den angewandten Rechnungslegungsprozess zur Aufstellung des Abschlusses der Einheit, einschließlich Abschlussangaben; und (iv) die für (a)(i) bis (a)(iii) oben relevanten Ressourcen der Einheit, einschließlich der IT-Umgebung; <p>(b) Verstehen, wie die Einheit bedeutsame Sachverhalte kommuniziert, die die Aufstellung des Abschlusses und damit zusammenhängende Berichtspflichten im Informationssystem und andere Komponenten des IKS unterstützen: (Vgl. Tz. A144–A145)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) zwischen Personen innerhalb der Einheit, einschließlich wie Rechnungslegungsaufgaben und -verantwortlichkeiten kommuniziert werden; (ii) zwischen dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen sowie 	<p>der Einheit in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen angemessen unterstützen. (Vgl. Tz. A146)</p>
--	--

(iii) mit Externen, z.B. mit Aufsichtsbehörden.	
---	--

4.2.2.2 Kontrollaktivitäten

26

Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von der Komponente Kontrollaktivitäten zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels: (Vgl. Tz. A147–A157)

<p>(a) Identifizierung von folgenden Kontrollen, die die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene in der Komponente Kontrollaktivitäten behandeln:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Kontrollen, die ein Risiko behandeln, das als bedeutsames Risiko festgestellt wurde; (Vgl. Tz. A158–A159) (ii) Kontrollen über Journalbuchungen, einschließlich nicht standardisierter Journalbuchungen zur Aufzeichnung von nicht wiederkehrenden, ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen oder Anpassungen; (Vgl. Tz. A160–A161) (iii) Kontrollen, für die der Abschlussprüfer – zur Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von aussagebezogenen Prüfungshandlungen – plant, die Wirksamkeit deren Funktion zu prüfen, wobei Kontrollen einzuschließen sind, die Risiken behandeln, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern; und (Vgl. Tz. A162–A164) (iv) andere Kontrollen, die der Abschlussprüfer – auf Grundlage seines pflichtgemäßen Ermessens – als angemessen erachtet, ihn in die Lage zu versetzen, die in Tz. 13 genannten Ziele in Bezug auf Risiken auf Aussageebene zu erreichen; (Vgl. Tz. A165) <p>(b) auf Grundlage der nach (a) identifizierten Kontrollen Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung der Einheit, die sich aus dem IT-Einsatz ergebenden Risiken unterliegen; (Vgl. Tz. A166–A172)</p>	<p>und</p> <p>(d) für jede unter (a) oder (c)(ii) identifizierte Kontrolle: (Vgl. Tz. A175–A181)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Beurteilung, ob die Kontrolle wirksam ausgestaltet ist, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln, oder wirksam ausgestaltet ist, die Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen; und (ii) Feststellung, ob die Kontrolle implementiert wurde, indem zusätzlich zur Befragung des Personals der Einheit Prüfungshandlungen durchgeführt werden.
--	---

<p>(c) für solche IT-Anwendungen und anderen nach (b) identifizierten Aspekten der IT-Umgebung Identifizierung von: (Vgl. Tz. A173–A174)</p> <p>(i) damit verbundenen, sich aus dem IT-Einsatz ergebenden Risiken; und</p> <p>(ii) die generellen IT-Kontrollen der Einheit, die solche Risiken behandeln;</p>	
--	--

4.2.3 Kontrollmängel innerhalb des IKS der Einheit

- 27 Auf der Grundlage seiner Beurteilung jeder Komponente des IKS der Einheit hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob eine oder mehrere Kontrollmängel identifiziert wurden. (Vgl. Tz. A182–A183)

4.3 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. A184–A185)

4.3.1 Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

- 28 Der Abschlussprüfer hat die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren und festzustellen, ob sie bestehen auf: (Vgl. Tz. A186–A192)
- (a) der Abschlussebene (Vgl. Tz. A193–A200) oder
 - (b) der Aussageebene für Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben. (Vgl. Tz. A201)
- 29 Der Abschlussprüfer hat die relevanten Aussagen und die zugehörigen bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben festzustellen. (Vgl. Tz. A202–A204)

4.3.2 Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene

- 30 Für identifizierte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene hat der Abschlussprüfer die Risiken zu beurteilen und (Vgl. Tz. A193–A200)
- (a) festzustellen, ob solche Risiken die Beurteilung der Risiken auf Aussageebene beeinflussen, und
 - (b) die Art und den Umfang ihrer umfassenden Auswirkungen auf den Abschluss zu beurteilen.

4.3.3 Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

4.3.3.1 Beurteilung des inhärenten Risikos (Vgl. Tz. A205 – A217)

- 31 Für die identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene hat der Abschlussprüfer das inhärente Risiko durch eine Beurteilung der Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes der falschen Darstellung zu beurteilen. Dabei hat der Abschlussprüfer zu berücksichtigen, wie und in welchem Maße

- (a) inhärente Risikofaktoren die Anfälligkeit relevanter Aussagen für falsche Darstellungen beeinflussen und
- (b) die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene die Beurteilung des inhärenten Risikos für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene beeinflussen. (Vgl. Tz. A215–A216)

32 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob etwaige beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bedeutsame Risiken darstellen. (Vgl. Tz. A218–A221)

33 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für jedes der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene liefern können. (Vgl. Tz. A222–A225)

4.3.3.2 Beurteilung des Kontrollrisikos

34 Plant der Abschlussprüfer die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zu prüfen, hat er das Kontrollrisiko zu beurteilen. Plant der Abschlussprüfer keine Prüfung der Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen, hat seine Beurteilung des Kontrollrisikos so zu erfolgen, dass die Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen der Beurteilung eines inhärenten Risikos entspricht. (Vgl. Tz. A226–A229)

4.3.4 Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise

35 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise eine angemessene Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bilden. Ist dies nicht der Fall, hat der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen, bis Prüfungsnachweise erlangt wurden, die eine solche Grundlage darstellen. Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Abschlussprüfer sämtliche durch Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise – ob die Aussagen des Managements untermauernd oder diesen widersprechend – zu berücksichtigen. (Vgl. Tz. A230–A232)

4.3.5 Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben, die nicht bedeutsam, aber wesentlich sind

36 Bei wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben, die nicht als bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben festgestellt wurden, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob seine Feststellung weiterhin angemessen ist. (Vgl. Tz. A233–A235)

4.3.6 Anpassung der Risikobeurteilung

37 Erlangt der Abschlussprüfer neue Informationen, die zu den Prüfungsnachweisen, auf die er ursprünglich die Identifizierung oder Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen gestützt hat, inkonsistent sind, hat er die Identifizierung oder Beurteilung anzupassen. (Vgl. Tz. A236)

4.4 Dokumentation

38 Der Abschlussprüfer hat Folgendes in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen:¹³ (Vgl. Tz. A237–A241)

- (a) die Diskussion im Prüfungsteam sowie die daraus resultierenden bedeutsamen Entscheidungen;
- (b) besonders wichtige Elemente des Verständnisses des Abschlussprüfers in Übereinstimmung mit Tz. 19, 21, 22, 24 und 25; die Informationsquellen, aus denen das Verständnis des Abschlussprüfers erlangt wurde, sowie die durchgeführten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung;
- (c) in Übereinstimmung mit den Anforderungen in Tz. 26, die Beurteilung der Ausgestaltung der identifizierten Kontrollen und die Feststellung, ob solche Kontrollen implementiert wurden; und
- (d) die identifizierten und beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene, einschließlich bedeutsamer Risiken und Risiken, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern können, sowie der Begründung für die vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen.

5 Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

5.1 Definitionen (Vgl. Tz. 12)

5.1.1 Aussagen (Vgl. Tz. 12(a))

A1 Kategorien von Aussagen werden von Abschlussprüfern zur Würdigung der verschiedenen Arten potenzieller falscher Darstellungen genutzt, die bei der Identifizierung und Beurteilung sowie der Reaktion auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auftreten können. Beispiele für diese Kategorien von Aussagen sind in Tz. A190 beschrieben. Die Aussagen unterscheiden sich von den schriftlichen Erklärungen, die nach ISA 580¹⁴ zur Bestätigung bestimmter Sachverhalte oder zur Unterstützung anderer Prüfungsnachweise erforderlich sind.

5.1.2 Kontrollen (Vgl. Tz. 12(c))

A2 Kontrollen sind in die Komponenten des IKS der Einheit eingebettet.

A3 Regelungen werden durch Handlungen des Personals der Einheit implementiert oder dadurch, dass das Personal daran gehindert wird, Handlungen vorzunehmen, die in Konflikt zu solchen Regelungen stehen würden.

A4 Maßnahmen können durch formale Dokumentation oder andere Kommunikation des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen angeordnet werden oder können aus Verhaltensweisen resultieren, die nicht angeordnet, sondern eher durch die Unternehmenskultur der Einheit konditioniert sind. Maßnahmen können durch die von den in der Einheit eingesetzten IT-Anwendungen zugelassenen Handlungen oder andere Aspekte der IT-Umgebung der Einheit durchgesetzt werden.

¹³ ISA [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“, Tz. 8-11 und A6–A7.

¹⁴ ISA [DE] 580 „Schriftliche Erklärungen“.

- A5** Kontrollen können direkt oder indirekt sein. Direkte Kontrollen sind Kontrollen, die präzise genug sind, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln. Indirekte Kontrollen sind Kontrollen, die direkte Kontrollen unterstützen.

5.1.3 Kontrollen der Informationsverarbeitung (Vgl. Tz. 12(e))

- A6** Risiken für die Integrität von Informationen entstehen aus der Anfälligkeit der Informationsregelungen der Einheit – welche Regelungen sind, die die Informationsflüsse, Aufzeichnungen und Berichtsprozesse im Informationssystem der Einheit definieren – für eine unwirksame Implementierung. Kontrollen der Informationsverarbeitung sind Maßnahmen, die eine wirksame Implementierung der Informationsregelungen der Einheit unterstützen. Kontrollen der Informationsverarbeitung können automatisiert (d.h. in IT-Anwendungen eingebettet) oder manuell (z.B. Input- oder Output-Kontrollen) sein und können sich auf andere Kontrollen stützen, einschließlich anderer Kontrollen der Informationsverarbeitung oder genereller IT-Kontrollen.

5.1.4 Inhärente Risikofaktoren (Vgl. Tz. 12(f))

Kasten Start

Anlage 2 legt weitere Würdigungen bzgl. des Verständnisses von inhärenten Risikofaktoren dar

Kasten Stop

- A7** Inhärente Risikofaktoren können qualitativ oder quantitativ sein und die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen beeinflussen. Qualitative inhärente Risikofaktoren bzgl. der Erstellung der nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen Informationen schließen ein:
- Komplexität
 - Subjektivität
 - Veränderung
 - Unsicherheit oder
 - Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einer einseitigen Ausrichtung des Managements oder – sofern sie das inhärente Risiko beeinflussen – andere Risikofaktoren für dolose Handlungen.
- A8** Andere inhärente Risikofaktoren, die die Anfälligkeit einer Aussage über eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben für falsche Darstellungen beeinflussen, können einschließen
- die quantitative oder qualitative Bedeutsamkeit der Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben oder
 - das Volumen oder eine Uneinheitlichkeit in der Zusammensetzung der in der Art von Geschäftsvorfällen oder Kontensalden zu verarbeitenden oder der in den Abschlussangaben widerzuspiegelnden Gegenstände.

5.1.5 Relevante Aussagen (Vgl. Tz. 12(h))

- A9** Ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen kann sich auf mehr als eine Aussage beziehen; in einem solchen Fall sind sämtliche Aussagen, auf die sich ein solches Risiko bezieht, relevante Aussagen. Enthält eine Aussage kein identifiziertes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen, handelt es sich nicht um eine relevante Aussage.

5.1.6 Bedeutsames Risiko (Vgl. Tz. 12(I))

- A10** Die Bedeutsamkeit kann als die relative Wichtigkeit eines Sachverhalts beschrieben werden und wird vom Abschlussprüfer in dem Kontext beurteilt, in dem der Sachverhalt gewürdigt wird. Für inhärente Risiken kann die Bedeutsamkeit im Kontext gewürdigt werden, wie und in welchem Ausmaß sich inhärente Risikofaktoren auf die Kombination aus Wahrscheinlichkeit des Auftretens einer falschen Darstellung und Ausmaß der möglichen falschen Darstellung, sofern diese falsche Darstellung auftritt.

5.2 Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten (Vgl. Tz. 13-18)

- A11** Die zu identifizierenden und zu beurteilenden Risiken wesentlicher falscher Darstellungen schließen sowohl Risiken aufgrund von dolosen Handlungen als auch Risiken aufgrund von Irrtümern ein; beide werden von diesem ISA [DE] abgedeckt. Die Bedeutsamkeit doloser Handlungen ist jedoch derart, dass in ISA [DE] 240 weitere Anforderungen und erläuternde Hinweise enthalten sind in Bezug auf Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten, um Informationen zu erlangen, die zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen genutzt werden.¹⁵ Darüber hinaus liefern die folgenden ISA [DE] weitere Anforderungen und erläuternde Hinweise zur Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hinsichtlich spezifischer Sachverhalte oder Umstände:
- ISA [DE] 540 (Revised)¹⁶ hinsichtlich geschätzter Werte in der Rechnungslegung
 - ISA [DE] 550 hinsichtlich Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen
 - [IDW PS 270 n.F. (10.2021) bzw.] ISA 570 (Revised)¹⁷ hinsichtlich der Fortführung der Geschäftstätigkeit und
 - ISA [DE] 600¹⁸ hinsichtlich Konzernabschlüsse.
- A12** Eine kritische Grundhaltung ist notwendig für die kritische Beurteilung der bei der Durchführung der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung gesammelten Prüfungsnachweise und hilft dem Abschlussprüfer dabei, aufmerksam zu bleiben für Prüfungsnachweise, die nicht einseitig darauf ausgerichtet sind, das Bestehen von Risiken zu untermauern oder die im Widerspruch zum Bestehen von Risiken stehen können. Kritische Grundhaltung ist eine Einstellung, die der Abschlussprüfer bei der Vornahme von Beurteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen anwendet, die dann die Grundlage für seine Handlungen bilden. Der Abschlussprüfer wendet pflichtgemäßes Ermessen bei der Feststellung an, wann ihm Prüfungsnachweise vorliegen, die eine geeignete Grundlage für die Risikobeurteilung bilden.
- A13** Die Anwendung einer kritischen Grundhaltung durch den Abschlussprüfer kann einschließen:

¹⁵ ISA [DE] 240, Tz. 12-27.

¹⁶ ISA [DE] 540 (Revised) „Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben“.

¹⁷ [IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270 n.F.) (10.2021) bzw.] ISA 570 (Revised) „Fortführung der Geschäftstätigkeit“.

¹⁸ ISA [DE] 600 „Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)“.

- Hinterfragen widersprüchlicher Informationen und der Verlässlichkeit von Dokumenten
- Würdigung der Antworten auf Befragungen und sonstiger vom Management oder den für die Überwachung Verantwortlichen erlangter Informationen
- Aufmerksamsein für Umstände, die auf mögliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern hinweisen können und
- Würdigung, ob erlangte Prüfungsnachweise – im Lichte der Art und Umstände der Einheit – die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch den Abschlussprüfer unterstützen.

5.2.1 Warum es wichtig ist, Prüfungsnachweise auf nicht einseitige Weise zu erlangen (Vgl. Tz. 13)

- A14** Die Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, um Prüfungsnachweise zu erlangen zur Unterstützung der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf nicht einseitige Weise können dem Abschlussprüfer bei der Identifizierung potenziell widersprüchlicher Informationen helfen, die ihm bei der Ausübung einer kritischen Grundhaltung bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen helfen können.

5.2.2 Quellen von Prüfungsnachweisen (Vgl. Tz. 13)

- A15** Die Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, um Prüfungsnachweise auf nicht einseitige Weise zu erlangen, kann mit der Erlangung von Nachweisen aus mehreren Quellen innerhalb und außerhalb der Einheit verbunden sein. Der Abschlussprüfer ist jedoch nicht verpflichtet, eine erschöpfende Suche durchzuführen, um alle möglichen Quellen von Prüfungsnachweisen zu identifizieren. Zusätzlich zu Informationen aus anderen Quellen¹⁹ können Informationsquellen für Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung einschließen:

- Interaktionen mit dem Management, den für die Überwachung Verantwortlichen und anderem Personal der Einheit in Schlüsselpositionen, wie z.B. interne Revisoren
- bestimmte Externe, wie z.B. Aufsichtsbehörden, unabhängig davon, ob direkt oder indirekt erlangt
- öffentlich verfügbare Informationen über die Einheit, bspw. von der Einheit herausgegebene Pressemitteilungen, Materialien für Analysten oder Treffen mit Investorengruppen, Analystenberichte oder Informationen über Handelsaktivitäten.

Ungeachtet der Informationsquelle würdigt der Abschlussprüfer die Relevanz und Verlässlichkeit der als Prüfungsnachweise zu nutzenden Informationen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 500.²⁰

5.2.3 Skalierbarkeit (Vgl. Tz. 13)

- A16** Art und Umfang der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung werden auf der Grundlage von Art und Umständen der Einheit (z.B. dem Formalisierungsgrad der Regelungen und Maßnahmen der Einheit und der Prozesse und Systeme) variieren. Um Art und Umfang der zur Erfüllung der Anforderungen dieses ISA [DE] durchzuführenden

¹⁹ Vgl. Tz. A37 und A38.

²⁰ ISA [DE] 500 „Prüfungsnachweise“, Tz. 7.

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung festzulegen, wendet der Abschlussprüfer pflichtgemäßes Ermessen an.

- A17** Obwohl der Umfang, in dem die Regelungen und Maßnahmen sowie Prozesse und Systeme einer Einheit formalisiert sind, variieren kann, ist der Abschlussprüfer dennoch verpflichtet das Verständnis in Übereinstimmung mit Tz. 19, 21, 22, 24, 25 und 26 zu erlangen.

Kasten Start

Beispiele:

Es kann sein, dass manche Einheiten, einschließlich weniger komplexe Einheiten und insb. Einheiten mit einem geschäftsführenden Eigentümer, keine strukturierten Prozesse und Systeme (z.B. einen Risikobeurteilungsprozess oder einen Prozess zur Überwachung des IKS) eingerichtet haben oder Prozesse und Systeme mit einer begrenzten Dokumentation oder einer fehlenden Stetigkeit in der Art und Weise deren Vornahme eingerichtet haben. Fehlt es bei solchen Systemen und Prozessen an Formalität, kann der Abschlussprüfer dennoch in der Lage sein, mittels Beobachtung und Befragung Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen.

Andere Einheiten, typischerweise komplexere Einheiten, werden erwartungsgemäß stärker formalisierte und dokumentierte Regelungen und Maßnahmen haben. Der Abschlussprüfer kann solche Dokumentationen bei der Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung nutzen.

Kasten Stop

- A18** Art und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung können bei der erstmaligen Vornahme eines Auftrags umfangreicher sein als die Prüfungshandlungen bei einer Folgeprüfung. In nachfolgenden Zeiträumen kann sich der Abschlussprüfer auf die seit dem vorhergehenden Zeitraum eingetretenen Änderungen fokussieren.

5.2.4 Arten von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung (Vgl. Tz. 14)

- A19** ISA [DE] 500²¹ erläutert die Arten von Prüfungshandlungen, die durchgeführt werden können bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen aus Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und weiteren Prüfungshandlungen. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen können durch die Tatsache beeinflusst werden, dass es sein kann, dass manche Daten des Rechnungswesens und andere Nachweise nur in elektronischer Form oder nur zu bestimmten Zeitpunkten verfügbar sind.²² Der Abschlussprüfer kann in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 aussagebezogene Prüfungshandlungen oder Funktionsprüfungen gleichzeitig mit Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchführen, wenn dies effizient ist. Erlangte Prüfungsnachweise, die die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen, können auch die Aufdeckung von falschen Darstellungen auf

²¹ ISA [DE] 500, Tz. A14-A17 und A21-A25.

²² ISA [DE] 500, Tz. A12.

Aussageebene oder die Beurteilung der Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen unterstützen.

- A20** Obwohl der Abschlussprüfer verpflichtet ist, im Zuge der Erlangung des erforderlichen Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit (siehe Tz. 19-26), sämtliche in Tz. 14 beschriebenen Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen, ist er nicht verpflichtet, sämtliche diese Prüfungshandlungen für jeden einzelnen Aspekt dieses Verständnisses durchzuführen. Andere Prüfungshandlungen können durchgeführt werden, wenn die zu erlangenden Informationen zur Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hilfreich sein können. Beispiele solcher Handlungen können die Vornahme von Befragungen externer Rechtsberater der Einheit, externer Aufsichtspersonen oder von der Einheit eingesetzten Bewertungssachverständiger einschließen.

Automatisierte Tools und Techniken (ATT) (Vgl. Tz. 14)

- A21** Durch den Einsatz von automatisierten Tools und Techniken kann der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung in Bezug auf große Datenmengen (aus Hauptbuch, Nebenbüchern oder anderen betrieblichen Daten) durchführen, einschließlich für Analysen, Neuberechnungen, Nachvollzug oder Abstimmungen.

5.2.5 Befragungen des Managements sowie weiterer Personen innerhalb der Einheit (Vgl. Tz. 14(a))

5.2.5.1 Warum Befragungen des Managements sowie weiterer Personen innerhalb der Einheit vorgenommen werden

- A22** Vom Abschlussprüfer erlangte Informationen zur Unterstützung einer geeigneten Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung von Risiken sowie der Planung weiterer Prüfungshandlungen können durch Befragungen des Managements und der für die Rechnungslegung Verantwortlichen erlangt werden.
- A23** Die Befragungen des Managements, der für die Rechnungslegung Verantwortlichen, anderer geeigneter Personen innerhalb der Einheit und anderer Angestellter auf unterschiedlichen Hierarchieebenen können dem Abschlussprüfer bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen verschiedene Perspektiven bieten.

Kasten Start

Beispiele:

- Befragungen der für die Überwachung Verantwortlichen können dem Abschlussprüfer dabei helfen, den Umfang der Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen über die Aufstellung des Abschlusses durch das Management zu verstehen. [IDW PS 470 n.F. (10.2021) bzw.] ISA 260 (Revised)²³ stellt in dieser Hinsicht die Wichtigkeit einer wirksamen wechselseitigen Kommunikation fest, um den Abschlussprüfer bei der Erlangung von Informationen von den für die Überwachung Verantwortlichen zu unterstützen.

²³ [IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW PS 470 n.F. (10.2021), Tz. 8b) bzw.] ISA 260 (Revised) „Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“, Tz. 4(b).

- Befragungen von Angestellten, die verantwortlich sind, komplexe oder ungewöhnliche Geschäftsvorfälle auszulösen, zu verarbeiten oder aufzuzeichnen, können dem Abschlussprüfer dabei helfen, die Angemessenheit der Auswahl und Anwendung von bestimmten Rechnungslegungsmethoden zu beurteilen.
- An den hausinternen Rechtsberater gerichtete Befragungen können Informationen liefern über solche Sachverhalte wie Rechtsstreitigkeiten, Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften, bekannte oder vermutete dolose Handlungen mit Auswirkungen auf die Einheit, Garantien, Folgeverpflichtungen aus Verkaufsgeschäften, Vereinbarungen (z.B. Joint Ventures) mit Geschäftspartnern und die Bedeutung von Vertragsbedingungen.
- Befragungen von Marketing- oder Verkaufspersonal können Informationen zu Veränderungen in den Marketingstrategien, zu Trends in den Umsätzen oder zu vertraglichen Vereinbarungen mit Kunden der Einheit liefern.
- An die Risikomanagementfunktion gerichtete Befragungen (bzw. Befragungen derjenigen, die diese Funktion ausüben) können Informationen zu betrieblichen und regulatorischen Risiken liefern, die Auswirkungen auf die Rechnungslegung haben können.
- Befragungen von Personal der IT-Abteilung können Informationen zu Systemänderungen, System- oder Kontrollausfällen oder anderen mit IT verbundenen Risiken liefern.

Kasten Stop)

5.2.5.2 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

- A24** Bei der Vornahme von Befragungen derjenigen, die über Informationen verfügen können, die wahrscheinlich bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hilfreich sind, können Abschlussprüfer von Einheiten des öffentlichen Sektors Informationen aus zusätzlichen Quellen erlangen, wie bspw. von in Wirtschaftlichkeitsprüfungen oder anderen Prüfungen bzgl. der Einheit eingebundenen Prüfern.

5.2.5.3 Befragungen der Internen Revision

Kasten Start

Anlage 4 legt Würdigungen zum Verständnis von der Internen Revision einer Einheit dar.

Kasten Stop

5.2.5.3.1 Warum Befragungen der Internen Revision vorgenommen werden (wenn es eine Interne Revision gibt)

- A25** Verfügt die Einheit über eine Interne Revision, können Befragungen geeigneter Personen innerhalb der Internen Revision dem Abschlussprüfer dabei helfen, bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken die Einheit und ihres Umfelds sowie des IKS der Einheit zu verstehen.

5.2.5.3.2 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

- A26** Abschlussprüfer von Einheiten des öffentlichen Sektors haben häufig zusätzliche Verantwortlichkeiten bzgl. interner Kontrollen und der Einhaltung einschlägiger Gesetze und anderer Rechtsvorschriften. Befragungen geeigneter Personen in der Internen Revision können den Abschlussprüfer bei der Identifizierung des Risikos wesentlicher Verstöße gegen einschlägige Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie des Risikos von rechnungslegungsbezogenen Kontrollmängeln unterstützen.

5.2.6 Analytische Prüfungshandlungen (Vgl. Tz. 14(b))

5.2.6.1 Warum analytische Prüfungshandlungen als Prüfungshandlung zur Risikobeurteilung durchgeführt werden

- A27** Analytische Prüfungshandlungen helfen, Inkonsistenzen, ungewöhnliche Geschäftsvorfälle oder Ereignisse sowie Beträge, Kennzahlen und Trends zu identifizieren, die auf Sachverhalte hinweisen, die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung haben können. Ungewöhnliche oder unerwartete Relationen, die identifiziert werden, können den Abschlussprüfer bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen, insb. von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen.
- A28** Als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchgeführte analytische Prüfungshandlungen können daher bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen durch die Identifizierung von Aspekten der Einheit, die dem Abschlussprüfer unbekannt waren, oder durch das Verstehen, wie sich inhärente Risikofaktoren, wie z.B. eine Veränderung, auf die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen auswirken.

5.2.6.2 Arten analytischer Prüfungshandlungen

- A29** Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchgeführte analytische Prüfungshandlungen können:

- sowohl finanzielle als auch nichtfinanzielle Informationen einschließen, z.B. das Verhältnis zwischen Umsatzerlösen und Verkaufsfläche in Quadratmetern oder Menge verkaufter Güter (nichtfinanziell)
- hoch aggregierte Daten nutzen. Entsprechend können die Ergebnisse dieser analytischen Prüfungshandlungen einen allgemeinen ersten Hinweis auf die Wahrscheinlichkeit einer wesentlichen falschen Darstellung geben.

Kasten Start

Beispiel:

Bei der Abschlussprüfung vieler Einheiten, einschließlich derjenigen mit weniger komplexen Geschäftsmodellen und Prozessen und einem weniger komplexen Informationssystem, kann der Abschlussprüfer einen einfachen Vergleich von Informationen durchführen, wie z.B. die Veränderung von Zwischen- oder Monatskontenständen gegenüber den Salden vorhergehender Zeiträume, um einen Hinweis auf potenzielle Bereiche mit höherem Risiko zu erhalten.

Kasten Stop

- A30** Dieser ISA [DE] behandelt die Anwendung analytischer Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung. ISA [DE] 520²⁴ behandelt die Anwendung analytischer Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer als aussagebezogene Prüfungshandlungen („aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen“) sowie die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers analytische Prüfungshandlungen gegen Ende der Abschlussprüfung durchzuführen. Dementsprechend ist es nicht erforderlich, analytische Prüfungshandlungen, die als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchgeführt werden, in Übereinstimmung mit den Anforderungen des ISA [DE] 520 durchzuführen. Jedoch können die Anforderungen und Anwendungshinweise des ISA [DE] 520 dem Abschlussprüfer nützliche Hinweise geben für die Durchführung analytischer Prüfungshandlungen als Bestandteil der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung.

Automatisierte Tools und Techniken

- A31** Analytische Prüfungshandlungen können unter Einsatz einer Anzahl von Tools oder Techniken, die automatisiert sein können, durchgeführt werden. Die Anwendung automatisierter analytischer Prüfungshandlungen auf die Daten kann als Datenanalysen bezeichnet werden.

Kasten Start**Beispiel:**

Der Abschlussprüfer kann eine Tabellenkalkulation nutzen, um einen Vergleich der tatsächlich aufgezeichneten Beträge mit den budgetierten Beträgen durchzuführen, oder kann eine fortgeschrittenere Prüfungshandlung durchführen durch Extrahieren von Daten aus dem Informationssystem der Einheit und weitere Analyse dieser Daten unter Nutzung von Visualisierungstechniken, um Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben zu identifizieren, für die weitere spezifische Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung gerechtfertigt sein können.

Kasten Stop

5.2.7 Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme (Vgl. Tz. 14(c))

5.2.7.1 Warum Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchgeführt werden

- A32** Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme können die Befragungen des Managements sowie von anderen unterstützen, untermauern oder diesen widersprechen und auch Informationen über die Einheit und ihr Umfeld liefern.

²⁴ ISA [DE] 520 „Analytische Prüfungshandlungen“.

5.2.7.2 Skalierbarkeit

- A33** Werden Regelungen oder Maßnahmen nicht dokumentiert oder weist die Einheit weniger formalisierte Kontrollen auf, kann der Abschlussprüfer dennoch durch Beobachtung oder Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme der Durchführung der Kontrolle in der Lage sein, einige Prüfungsnachweise zu erlangen, die die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen.

Kasten Start

Beispiele:

- Der Abschlussprüfer kann durch unmittelbare Beobachtung ein Verständnis von den Kontrollen über eine Inventur erlangen, auch wenn sie von der Einheit nicht dokumentiert wurden.
- Der Abschlussprüfer kann in der Lage sein, die Funktionstrennung zu beobachten.
- Der Abschlussprüfer kann in der Lage sein, die Eingabe von Passwörtern zu beobachten.

Kasten Stop

5.2.7.3 Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

- A34** Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung können die Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme von Folgendem einschließen:
- der betrieblichen Tätigkeiten der Einheit
 - internen Dokumenten (z.B. Geschäftspläne und -strategien), Aufzeichnungen und Handbüchern zum IKS
 - Berichten, die vom Management (z.B. Quartalsberichte des Managements und Zwischenabschlüsse) und von den für die Überwachung Verantwortlichen (z.B. Protokolle über Verwaltungsratssitzungen) erstellt wurden
 - den Geschäftsräumen und Fabrikationsanlagen der Einheit
 - Informationen aus externen Quellen, z.B. aus Fach- und Wirtschaftszeitschriften, aus Berichten von Analysten, Banken oder Rating-Agenturen sowie aus aufsichtsrechtlichen oder finanzwirtschaftlichen Veröffentlichungen oder anderen externen Dokumenten über den wirtschaftlichen Erfolg der Einheit (wie die in Tz. A79 genannten Dokumente)
 - den Verhaltensweisen und Handlungen des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen (z.B. die Beobachtung einer Sitzung des Prüfungsausschusses).

Automatisierte Tools und Techniken

- A35** Automatisierte Tools oder Techniken können auch zur Beobachtung oder Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme, insb. von Vermögenswerten, eingesetzt werden, bspw. mittels Einsatz von Fernüberwachungstools (z.B. einer Drohne).

5.2.7.4 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

- A36** Von Abschlussprüfern von Einheiten des öffentlichen Sektors durchgeführte Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung können auch die Beobachtung und Einsichtnahme in Dokumente einschließen, die vom Management für die Legislative

erstellt wurden, bspw. Dokumente im Zusammenhang mit verpflichtender Leistungsberichterstattung.

5.2.8 Informationen aus anderen Quellen (Vgl. Tz. 15)

5.2.8.1 Warum Informationen aus anderen Quellen durch den Abschlussprüfer gewürdigt werden

- A37** Aus anderen Quellen erlangte Informationen können für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen relevant sein, indem sie Informationen über und Einblicke liefern in
- die Art der Einheit und ihrer Geschäftsrisiken und was sich gegenüber vorherigen Zeiträumen geändert haben kann
 - die Integrität und ethischen Werte des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen, die auch für das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld relevant sein können
 - die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und ihre Anwendung auf die Art und Umstände der Einheit.

5.2.8.2 Andere relevante Quellen

- A38** Andere relevante Informationsquellen schließen ein:
- die Handlungen des Abschlussprüfers hinsichtlich der Annahme oder Fortführung der Mandantenbeziehung oder des Prüfungsauftrags in Übereinstimmung mit [IDW QS 1 bzw.] ISA 220, einschließlich der dazu gezogenen Schlussfolgerungen²⁵
 - andere vom Auftragsverantwortlichen für die Einheit durchgeführte Aufträge. Bei der Durchführung anderer Aufträge für die Einheit kann der Auftragsverantwortliche für die Abschlussprüfung relevante Kenntnisse, einschließlich solcher über die Einheit und ihr Umfeld, erlangt haben. Solche Aufträge können Aufträge zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen, andere Abschlussprüfungsaufträge oder sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungsaufträge, einschließlich Aufträge, die zusätzliche Berichtsanforderungen des Rechtsraums behandeln, einschließen.

5.2.8.3 Informationen aus der bisherigen Erfahrung des Abschlussprüfers mit der Einheit und vorhergehenden Abschlussprüfungen (Vgl. Tz. 16)

Warum Informationen aus vorhergehenden Abschlussprüfungen für die Prüfung des Abschlusses des Berichtszeitraums wichtig sind

- A39** Die bisherige Erfahrung des Abschlussprüfers mit der Einheit und in vorhergehenden Abschlussprüfungen durchgeführte Prüfungshandlungen können dem Abschlussprüfer Informationen liefern, die für seine Festlegung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung sowie die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen relevant sind.

²⁵ [IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1), Tz. 70 ff. bzw.] ISA 220 „Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung“, Tz. 12.

5.2.8.4 Art der Informationen aus vorhergehenden Abschlussprüfungen

- A40** Die bisherige Erfahrung des Abschlussprüfers mit der Einheit und in vorhergehenden Abschlussprüfungen durchgeführte Prüfungshandlungen können dem Abschlussprüfer Informationen liefern über solche Sachverhalte wie:
- falsche Darstellungen in der Vergangenheit und ob diese in angemessener Zeit korrigiert wurden
 - Art der Einheit und ihr Umfeld sowie das IKS der Einheit (einschließlich Mängel im IKS)
 - bedeutsame Veränderungen, die die Einheit oder ihre betrieblichen Tätigkeiten seit dem vorhergehenden Berichtszeitraum erfahren haben können
 - diejenigen besonderen Arten von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen oder Kontensalden (und damit zusammenhängende Angaben), bei denen der Abschlussprüfer Schwierigkeiten bei der Durchführung der notwendigen Prüfungshandlungen erfahren hat, z.B. aufgrund ihrer Komplexität.
- A41** Der Abschlussprüfer ist verpflichtet festzustellen, ob aus seiner bisherigen Erfahrung mit der Einheit und aus in vorhergehenden Abschlussprüfungen durchgeführten Prüfungshandlungen erlangte Informationen weiterhin relevant und verlässlich sind, falls er beabsichtigt, diese Informationen für Zwecke der Prüfung des Abschlusses des Berichtszeitraums zu nutzen. Haben sich Art oder Umstände der Einheit geändert oder wurden neue Informationen erlangt, kann es sein, dass die Informationen aus vorhergehenden Zeiträumen nicht mehr relevant oder verlässlich für die Prüfung des Abschlusses des Berichtszeitraums sind. Um festzustellen, ob Veränderungen eingetreten sind, die sich auf die Relevanz oder Verlässlichkeit solcher Informationen auswirken können, kann der Abschlussprüfer Befragungen und andere geeignete Prüfungshandlungen durchführen, wie z.B. Walk-Throughs der relevanten Systeme. Sind die Informationen nicht verlässlich, kann der Abschlussprüfer die Durchführung zusätzlicher unter den Umständen angemessener Prüfungshandlungen erwägen.

5.2.9 Diskussion im Prüfungsteam (Vgl. Tz. 17-18)

5.2.9.1 Warum das Prüfungsteam verpflichtet ist, über die Anwendung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und die Anfälligkeit des Abschlusses der Einheit für wesentliche falsche Darstellung zu diskutieren

- A42** Die Diskussion im Prüfungsteam über die Anwendung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und die Anfälligkeit des Abschlusses der Einheit für wesentliche falsche Darstellungen
- gibt erfahreneren Mitgliedern des Prüfungsteams, einschließlich dem für den Auftrag Verantwortlichen, die Gelegenheit, ihre Einsichten auf der Grundlage ihrer Kenntnisse über die Einheit zu teilen. Das Teilen von Informationen trägt zu einem verbesserten Verständnis sämtlicher Mitglieder des Prüfungsteams bei;
 - erlaubt den Mitgliedern des Prüfungsteams den Austausch von Informationen über die Geschäftsrisiken, denen die Einheit ausgesetzt ist, wie sich inhärente Risikofaktoren auf die Anfälligkeit für falsche Darstellungen von Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben auswirken können, und darüber, in welcher Weise und an welchen Stellen der Abschluss für wesentliche

falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern anfällig sein könnte;

- unterstützt die Mitglieder des Prüfungsteams dabei, ein besseres Verständnis von der Möglichkeit wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss in den ihnen jeweils zugeteilten Prüfungsbereichen zu erlangen und zu verstehen, wie sich die Ergebnisse der von ihnen durchgeführten Prüfungshandlungen auf andere Aspekte der Abschlussprüfung auswirken können, einschließlich auf die Entscheidungen über Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen. Insb. hilft die Diskussion Mitgliedern des Prüfungsteams bei der weiteren Würdigung widersprüchlicher Informationen auf der Grundlage des eigenen Verständnisses jedes Mitglieds von der Art und den Umständen der Einheit;
- bildet eine Grundlage, auf der die Mitglieder des Prüfungsteams während der gesamten Abschlussprüfung kommunizieren und erlangte neue Informationen teilen, die sich auf die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen oder auf die zur Begegnung dieser Risiken durchgeführten Prüfungshandlungen auswirken können.

ISA [DE] 240 erfordert, dass die Diskussion im Prüfungsteam besonders betont, in welcher Weise und an welchen Stellen der Abschluss der Einheit für wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen anfällig sein kann, einschließlich der Frage, wie dolose Handlungen eintreten können.²⁶

- A43** Eine kritische Grundhaltung ist notwendig für die kritische Beurteilung von Prüfungsnachweisen, und eine robuste und offene Diskussion im Prüfungsteam – einschließlich bei Folgeprüfungen – kann zu einer verbesserten Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen. Weiteres Ergebnis der Diskussion kann sein, dass der Abschlussprüfer spezifische Prüfungsbereiche identifiziert, für die die Ausübung einer kritischen Grundhaltung besonders wichtig sein kann, und kann zur Einbindung erfahrenerer Mitglieder des Prüfungsteams führen, die für die Einbindung in die Durchführung von Prüfungshandlungen bzgl. dieser Bereiche angemessen qualifiziert sind.

5.2.9.2 Skalierbarkeit

- A44** Wird der Auftrag von einer einzelnen natürlichen Person, wie z.B. einem Berufsangehörigen in Einzelpraxis, ausgeführt (d.h. wenn eine Diskussion im Prüfungsteam nicht möglich wäre), kann die Würdigung der in Tz. A42 und A46 beschriebenen Sachverhalte dem Abschlussprüfer dennoch bei der Identifizierung helfen, wo Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bestehen können.
- A45** Wird ein Auftrag von einem großen Prüfungsteam ausgeführt, wie bspw. bei einer Konzernabschlussprüfung, ist es für die Diskussion weder immer notwendig oder praktikabel, sämtliche Mitglieder des Prüfungsteams in eine einzige Diskussion einzubeziehen (z.B. bei einer Abschlussprüfung an mehreren Standorten), noch ist es notwendig, sämtliche Mitglieder des Prüfungsteams über alle während der Diskussion getroffenen Entscheidungen zu informieren. Der Auftragsverantwortliche kann Sachverhalte mit Mitgliedern des Prüfungsteams in Schlüsselfunktionen – einschließlich, falls als angemessen erachtet, mit denjenigen mit spezifischen Fähigkeiten oder Kenntnissen und den für die Prüfungen von Teilbereichen Verantwortlichen – diskutieren, während er die Diskussion mit anderen delegiert, unter Berücksichtigung des als

²⁶ ISA [DE] 240, Tz. 16.

notwendig erachteten Umfangs an Kommunikation innerhalb des gesamten Prüfungsteams. Ein Kommunikationsplan, dem der Auftragsverantwortliche zugestimmt hat, kann nützlich sein.

5.2.9.3 Diskussion der Abschlussangaben in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen

- A46** Als Teil der Diskussion innerhalb des Prüfungsteams unterstützt die Würdigung der in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen enthaltenen Anforderungen bzgl. Abschlussangaben dabei, frühzeitig bei der Abschlussprüfung zu identifizieren, wo Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in Bezug auf Abschlussangaben bestehen können, sogar in Fällen, in denen die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze nur vereinfachte Abschlussangaben erfordern. Sachverhalte, die das Prüfungsteam diskutieren kann, schließen ein:
- Änderungen der Rechnungslegungsanforderungen, die zu bedeutsamen neuen oder angepassten Abschlussangaben führen können
 - Änderungen im Umfeld, in den finanziellen Umständen oder den Tätigkeiten der Einheit, die zu bedeutsamen neuen oder angepassten Abschlussangaben führen können, z.B. ein bedeutsamer Unternehmenszusammenschluss im zu prüfenden Zeitraum
 - Abschlussangaben, zu denen es in der Vergangenheit schwierig gewesen sein kann, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen und
 - Abschlussangaben zu komplexen Sachverhalten, einschließlich solcher, die mit bedeutsamen Beurteilungen des Managements, welche Informationen anzugeben sind, verbunden sind.

5.2.9.4 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

- A47** Als Teil der Diskussion im Prüfungsteam der Abschlussprüfer von Einheiten des öffentlichen Sektors können auch etwaige zusätzliche umfassendere, sich aus dem Prüfungsmandat oder den Verpflichtungen bei Einheiten des öffentlichen Sektors ergebende Ziele und verbundene Risiken gewürdigt werden.

5.3 Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit (Vgl. Tz. 19-27)

Kasten Start

Anlage 1 bis 6 legen weitere Würdigungen bzgl. der Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit dar

Kasten Stop

5.3.1 Erlangung des erforderlichen Verständnisses (Vgl. Tz. 19-27)

- A48** Die Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit ist ein

dynamischer und iterativer Prozess der Einholung, Aktualisierung und Analyse von Informationen, der über die gesamte Abschlussprüfung fort dauert. Daher können sich bei Erlangung neuer Informationen die Erwartungen des Abschlussprüfers ändern.

- A49** Das Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen kann den Abschlussprüfer bei der Entwicklung erster Erwartungen über die Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben unterstützen, die bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben sein können. Diese erwarteten bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben bilden die Grundlage für den Umfang des Verständnisses des Abschlussprüfers vom Informationssystem der Einheit.

5.3.2 Warum ein Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlich ist (Vgl. Tz. 19-20)

- A50** Das Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen unterstützt ihn beim Verstehen der für die Einheit relevanten Ereignisse und Umstände und bei der Identifizierung, wie und in welchem Ausmaß sich inhärente Risikofaktoren auf die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen bei der Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen auswirken. Solche Informationen bilden einen Bezugsrahmen, innerhalb dessen der Abschlussprüfer Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert und beurteilt. Dieser Bezugsrahmen unterstützt den Abschlussprüfer auch bei der Planung der Abschlussprüfung und bei der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens und einer kritischen Grundhaltung während der gesamten Abschlussprüfung, bspw. bei:

- der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss in Übereinstimmung mit ISA [DE] 315 (Revised 2019) oder anderen relevanten Standards (z.B. bzgl. Risiken von dolosen Handlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 240 oder bei der Identifizierung oder Beurteilung von Risiken im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung in Übereinstimmung mit ISA [DE] 540 (Revised))
- der Durchführung von Prüfungshandlungen, die dabei unterstützen, Fälle von Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zu identifizieren, die in Übereinstimmung mit ISA [DE] 250²⁷ eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben können
- der Beurteilung, ob der Abschluss angemessene Angaben in Übereinstimmung mit [IDW PS 400 n.F. (10.2021) bzw.] ISA 700 (Revised)²⁸ enthält
- der Festlegung der Wesentlichkeit oder Toleranzwesentlichkeit in Übereinstimmung mit ISA [DE] 320²⁹ oder
- der Würdigung der Angemessenheit der Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden sowie der Angemessenheit der Abschlussangaben.

²⁷ ISA [DE] 250 (Revised) „Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung“, Tz. 14.

²⁸ [IDW Prüfungsstandard: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.), Tz. 16e) bzw.] ISA 700 (Revised) „Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss“, Tz. 13(e).

²⁹ ISA [DE] 320 „Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung“, Tz. 10-11.

- A51** Das Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen informiert auch darüber, wie der Abschlussprüfer weitere Prüfungshandlungen plant und durchführt, bspw. bei
- der Entwicklung von Erwartungen, um sie bei der Durchführung analytischer Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 520³⁰ zu nutzen,
 - der Planung und Durchführung von weiteren Prüfungshandlungen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 zu erlangen und
 - der Beurteilung des ausreichenden Umfangs und der Eignung von Prüfungsnachweisen (z.B. in Bezug auf Annahmen oder mündliche und schriftliche Erklärungen des Managements).

Skalierbarkeit

- A52** Art und Umfang des erforderlichen Verständnisses sind eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens des Abschlussprüfers und variieren je nach Einheit auf Grundlage von der Art und den Umständen der Einheit, einschließlich:
- Größe und Komplexität der Einheit, einschließlich ihrer IT-Umgebung
 - bisherige Erfahrung des Abschlussprüfers mit der Einheit
 - Art der Systeme und Prozesse der Einheit, einschließlich ob sie formalisiert sind oder nicht, und
 - Art und Form der Dokumentation durch die Einheit.
- A53** Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers zur Risikobeurteilung, um das erforderliche Verständnis zu erlangen, können bei Prüfungen von weniger komplexen Einheiten weniger umfangreich und bei komplexeren Einheiten umfangreicher sein. Die Tiefe des vom Abschlussprüfer geforderten Verständnisses ist erwartungsgemäß geringer als diejenige, die das Management zur Leitung der Einheit besitzt.
- A54** Einige Werke von Rechnungslegungsgrundsätzen erlauben kleineren Einheiten einfachere und weniger detaillierte Angaben im Abschluss zu machen. Dies befreit jedoch den Abschlussprüfer nicht von der Verantwortlichkeit, ein Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den für die Einheit maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen zu erlangen.
- A55** Der IT-Einsatz der Einheit sowie Art und Umfang von Änderungen in der IT-Umgebung können sich auch auf die zur Unterstützung der Erlangung des erforderlichen Verständnisses benötigten besonderen Fähigkeiten auswirken.

5.3.3 Die Einheit und ihr Umfeld (Vgl. Tz. 19(a))

5.3.3.1 Organisationsstruktur, Eigentümerschaft sowie Führung und Überwachung der Einheit sowie deren Geschäftsmodell (Vgl. Tz. 19(a)(i))

5.3.3.1.1 Organisationsstruktur und Eigentümerschaft der Einheit

- A56** Ein Verständnis von der Organisationsstruktur und Eigentümerschaft der Einheit kann den Abschlussprüfer in die Lage versetzen, Sachverhalte zu verstehen, wie z.B.:
- die Komplexität der Struktur der Einheit

³⁰ ISA [DE] 520, Tz. 5.

Kasten Start**Beispiel:**

Bei der Einheit kann es sich um eine einzelne Einheit handeln oder die Struktur der Einheit kann Tochtergesellschaften, Geschäftsbereiche oder andere Teilbereiche an mehreren Standorten einschließen. Darüber hinaus kann sich die rechtliche Struktur von der Betriebsstruktur unterscheiden. Komplexe Strukturen bringen häufig Faktoren mit sich, die zu einer erhöhten Anfälligkeit für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen können. Solche Aspekte können einschließen, ob Geschäfts- oder Firmenwerte, Joint Ventures, Beteiligungen oder Zweckgesellschaften zutreffend in der Rechnungslegung abgebildet sind und ob im Abschluss angemessene Angaben solcher Aspekte gemacht wurden.

Kasten Stop

- die Eigentümerschaft und welche Beziehungen zwischen den Eigentümern und anderen natürlichen Personen oder Einheiten, einschließlich nahe stehenden Personen, bestehen. Dieses Verständnis kann bei der Feststellung unterstützen, ob Transaktionen mit nahe stehenden Personen zutreffend identifiziert und in der Rechnungslegung abgebildet sowie sachgerecht im Abschluss angegeben wurden³¹
- die Unterscheidung zwischen den Eigentümern, den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management

Kasten Start**Beispiel:**

In weniger komplexen Einheiten können die Eigentümer der Einheit in die Leitung der Einheit eingebunden sein, daher gibt es nur eine geringe oder gar keine Unterscheidung. Dagegen kann es in anderen, z.B. manchen kapitalmarktnotierten Einheiten eine eindeutige Unterscheidung geben zwischen dem Management, den Eigentümern der Einheit und den für die Überwachung Verantwortlichen.³²

Kasten Stop

- die Struktur und Komplexität der IT-Umgebung der Einheit.

Kasten Start**Beispiele:**

Eine Einheit kann

- mehrere IT-Altsysteme in diversen Geschäftszweigen haben, die nicht gut integriert sind, was zu einer komplexen IT-Umgebung führt,
- externe oder interne Dienstleister für Aspekte ihrer IT-Umgebung nutzen (z.B. Auslagerung des Hosting ihrer IT-Umgebung an Dritte oder Nutzung eines Shared Service Centers für die zentrale Verwaltung von IT-Prozessen in einem Konzern).

³¹ ISA [DE] 550 setzt Anforderungen und gibt erläuternde Hinweise zu den für nahe stehende Personen relevanten Würdigungen des Abschlussprüfers.

³² [IDW PS 470 n.F. (10.2021), Tz. A4 ff. bzw.] ISA 260 (Revised), Tz. A1 und A2, enthält erläuternde Hinweise zur Identifizierung der für die Überwachung Verantwortlichen und führt aus, dass in einigen Fällen einige oder alle für die Überwachung Verantwortlichen in die Leitung der Einheit eingebunden sein können.

Kasten Stop

5.3.3.1.2 Automatisierte Tools und Techniken

- A57** Als Bestandteil seiner Prüfungshandlungen zum Verstehen des Informationssystems kann der Abschlussprüfer automatisierte Tools und Techniken einsetzen, um die Transaktionsflüsse und Verarbeitung zu verstehen. Ein Ergebnis dieser Prüfungshandlungen kann sein, dass der Abschlussprüfer Informationen über die Organisationsstruktur der Einheit erlangt oder über diejenigen, mit denen die Einheit Geschäfte tätigt (z.B. Lieferanten, Kunden, nahe stehende Personen).

5.3.3.1.3 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

- A58** Es kann sein, dass die Eigentümerschaft einer Einheit des öffentlichen Sektors nicht die gleiche Relevanz wie im privaten Sektor hat, da es sein kann, dass auf die Einheit bezogene Entscheidungen außerhalb der Einheit als Ergebnis politischer Prozesse getroffen werden. Daher kann es sein, dass das Management nicht die Kontrolle über bestimmte getroffene Entscheidungen hat. Zu Sachverhalten, die relevant sein können, gehören das Verständnis von der Fähigkeit der Einheit, unilaterale Entscheidungen zu treffen, und die Fähigkeit anderer Einheiten des öffentlichen Sektors, das Mandat und die strategische Ausrichtung der Einheit zu kontrollieren oder zu beeinflussen.

Kasten Start

Beispiel:

Eine Einheit des öffentlichen Sektors kann Gesetzen oder anderen Richtlinien von Behörden unterliegen, die die Einheit verpflichten, die Genehmigung ihrer Strategie und Ziele vor deren Umsetzung von für die Einheit Externen einzuholen. Daher können Sachverhalte im Zusammenhang mit dem Verständnis von der rechtlichen Struktur der Einheit einschlägige Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie die Klassifizierung der Einheit (d.h. ob es sich bei der Einheit um ein Ministerium, eine Abteilung, Behörde oder andere Art von Einheit handelt) einschließen.

Kasten Stop

5.3.3.2 Führung und Überwachung**5.3.3.2.1 Warum der Abschlussprüfer ein Verständnis von der Führung und Überwachung erlangt**

- A59** Ein Verständnis von der Überwachung der Einheit kann den Abschlussprüfer dabei unterstützen, die Fähigkeit der Einheit zu verstehen, angemessene Aufsicht über ihr IKS zu erbringen. Dieses Verständnis kann jedoch auch Nachweise für Mängel liefern, die auf eine erhöhte Anfälligkeit des Abschlusses der Einheit für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hinweisen können.

5.3.3.2.2 Verständnis von der Überwachung der Einheit

- A60** Sachverhalte, die für die Würdigung durch den Abschlussprüfer bei der Erlangung eines Verständnisses von der Überwachung der Einheit relevant sein können, schließen ein,

- ob einige oder alle der für die Überwachung Verantwortlichen in der Verwaltung der Einheit eingebunden sind,
- das Vorhandensein eines nicht geschäftsführenden Gremiums und, falls vorhanden, die Trennung vom geschäftsführenden Management,
- ob die für die Überwachung Verantwortlichen Positionen haben, die integraler Bestandteil der Rechtsstruktur der Einheit sind, z.B. als Verwaltungsratsmitglieder,
- das Vorhandensein von Untergruppen der für die Überwachung Verantwortlichen, z.B. ein Prüfungsausschuss, und die Verantwortlichkeiten einer solchen Gruppe,
- die Verantwortlichkeiten der für die Überwachung Verantwortlichen für die Überwachung der Rechnungslegung, einschließlich der Genehmigung des Abschlusses.

5.3.3.3 Geschäftsmodell der Einheit

Kasten Start

Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden. legt zusätzliche Würdigungen zur Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Geschäftsmodell sowie zusätzliche Würdigungen für die Prüfung einer Zweckgesellschaft dar.

Kasten Stop

5.3.3.3.1 Warum der Abschlussprüfer ein Verständnis vom Geschäftsmodell der Einheit erlangt

- A61** Ein Verständnis von den Zielen, der Strategie und dem Geschäftsmodell der Einheit unterstützt den Abschlussprüfer dabei, die Einheit auf einer strategischen Ebene zu verstehen und die Geschäftsrisiken zu verstehen, die die Einheit eingeht und denen sie ausgesetzt ist. Ein Verständnis von den Geschäftsrisiken, die eine Auswirkung auf den Abschluss haben, unterstützt den Abschlussprüfer bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, da die meisten Geschäftsrisiken irgendwann mit finanziellen Konsequenzen verbunden sein werden und sich deshalb auf den Abschluss auswirken.

Kasten Start

Beispiele:

Das Geschäftsmodell einer Einheit kann sich auf verschiedene Weisen auf den IT-Einsatz stützen:

- Die Einheit verkauft Schuhe aus einem Ladengeschäft und nutzt ein fortschrittliches Lager- und Kassensystem, um den Verkauf von Schuhen zu erfassen oder
- die Einheit verkauft Schuhe online, so dass sämtliche Geschäftsvorfälle in einer IT-Umgebung verarbeitet werden, einschließlich der Auslösung des Geschäftsvorfalles durch eine Website.

Bei beiden Einheiten würden sich die aus den bedeutsam unterschiedlichen Geschäftsmodellen resultierenden Geschäftsrisiken erheblich unterscheiden, obwohl beide Einheiten Schuhe verkaufen.

Kasten Stop

5.3.3.3.2 Verständnis vom Geschäftsmodell der Einheit

- A62** Nicht alle Aspekte des Geschäftsmodells sind für das Verständnis des Abschlussprüfers relevant. Geschäftsrisiken sind breiter gefasst als Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss, wenngleich Geschäftsrisiken letztere einschließen. Der Abschlussprüfer hat nicht die Verantwortlichkeit, sämtliche Geschäftsrisiken zu verstehen oder zu identifizieren, da nicht alle Geschäftsrisiken zu Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen.
- A63** Geschäftsrisiken, die die Anfälligkeit für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen erhöhen, können entstehen aus:
- unangemessenen Zielen oder Strategien, unwirksamer Umsetzung der Strategien oder Veränderung oder Komplexität
 - Nichterkennen der Notwendigkeit für eine Veränderung kann ebenfalls zu Geschäftsrisiken führen, bspw. aus
 - der Entwicklung neuer Produkte oder Dienstleistungen, bei denen es sein kann, dass sie erfolglos bleiben,
 - einem Markt, der auch bei erfolgreicher Entwicklung nicht für ein Produkt oder eine Dienstleistung aufnahmefähig ist, oder
 - Mängeln eines Produkts oder einer Dienstleistung, die zu Haftungs- und Reputationsrisiken führen können.
 - Anreizen und Druck auf das Management, die zu beabsichtigter oder unbeabsichtigter einseitiger Ausrichtung des Managements führen können und somit die Vertretbarkeit bedeutsamer Annahmen und die Erwartungen des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen beeinflussen.
- A64** Beispiele für Sachverhalte, die der Abschlussprüfer würdigen kann, wenn er ein Verständnis von dem Geschäftsmodell, den Zielen, Strategien und den damit verbundenen Geschäftsrisiken erlangt, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss zur Folge haben können, schließen ein:
- Branchenentwicklungen, wie bspw. das Fehlen von Personal oder Fachkenntnissen, um mit den Veränderungen innerhalb der Branche umzugehen
 - neue Produkte und Dienstleistungen, die zu einer erhöhten Produkthaftung führen können
 - Ausweitung der Geschäftstätigkeit der Einheit mit einer fehlerhaften Einschätzung der Nachfrage
 - neue Rechnungslegungsanforderungen, die unvollständig oder fehlerhaft umgesetzt wurden
 - rechtliche Anforderungen, die zu erhöhten rechtlichen Risiken führen
 - gegenwärtige und zukünftige Finanzierungsanforderungen, wie bspw. der Verlust von Finanzierungsmitteln, da die Einheit nicht in der Lage ist, Anforderungen zu erfüllen
 - IT-Einsatz, z.B. die Implementierung eines neuen IT-Systems, das sich sowohl auf die betrieblichen Tätigkeiten als auch auf die Rechnungslegung auswirkt oder
 - Auswirkungen der Umsetzung einer Strategie, besonders etwaige Auswirkungen, die zu neuen Rechnungslegungsanforderungen führen werden.
- A65** In der Regel identifiziert das Management Geschäftsrisiken und entwickelt Ansätze, um mit ihnen umzugehen. Ein solcher Risikobeurteilungsprozess ist Teil des IKS der Einheit und wird in Tz. 22 und in Tz. A109-A113 erörtert.

5.3.3.3 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A66 Im öffentlichen Sektor tätige Einheiten können auf andere Weisen Wert schöpfen und zuführen als Einheiten, die Vermögen für Eigentümer aufbauen, werden aber dennoch ein 'Geschäftsmodell' mit einem spezifischen Ziel haben. Zu den für das Geschäftsmodell der Einheit relevanten Sachverhalten, von denen Abschlussprüfer im öffentlichen Sektor ein Verständnis erlangen können, gehören:

- Kenntnisse über die relevanten Regierungstätigkeiten, einschließlich verbundener Programme
- Ziele und Strategien des Programms, einschließlich Elemente der öffentlichen Regierungspolitik.

A67 Bei Abschlussprüfungen von Einheiten des öffentlichen Sektors können die „Management-Ziele“ durch die Anforderungen zum Nachweis der öffentlichen Rechenschaft beeinflusst werden und Ziele umfassen, deren Ursprung in Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder sonstigen behördlichen Vorgaben liegt.

5.3.3.4 Branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren (Vgl. Tz. 19(a)(ii))

5.3.3.4.1 Branchenbezogene Faktoren

A68 Die relevanten branchenbezogenen Faktoren schließen Branchengegebenheiten ein wie das Wettbewerbsumfeld, Lieferanten- und Kundenbeziehungen sowie technologische Entwicklungen. Sachverhalte, die der Abschlussprüfer würdigen kann, sind:

- Markt- und Wettbewerbssituation, einschließlich Nachfrage, Kapazität und Preiswettbewerb
- zyklische oder saisonale Tätigkeit
- Produkttechnologie bzgl. der Produkte der Einheit
- Energieversorgung und -kosten.

A69 Die Branche, in der die Einheit tätig ist, kann zu spezifischen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen, die aus der Art der Geschäftstätigkeit oder dem Grad der Regulierung entstehen.

Kasten Start

Beispiel:

In der Bauindustrie können langfristige Verträge mit bedeutsamen Schätzungen von Umsatzerlösen und Aufwendungen verbunden sein, die zu Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen. In solchen Fällen ist es wichtig, dass das Prüfungsteam Mitglieder mit ausreichenden, relevanten Kenntnissen und Erfahrungen einschließt.³³

Kasten Stop

5.3.3.4.2 Regulatorische Faktoren

A70 Die relevanten regulatorischen Faktoren schließen das regulatorische Umfeld ein. Das regulatorische Umfeld umfasst u.a. die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze

³³ [DW QS 1, Tz. 115 bzw.] ISA 220, Tz.14.

sowie das gesetzliche und politische Umfeld und etwaige diesbezügliche Änderungen. Sachverhalte, die der Abschlussprüfer würdigen kann, sind:

- regulatorische Rahmenbedingungen in einer regulierten Branche, bspw. aufsichtsbehördliche Anforderungen, einschließlich dazugehöriger Abschlussangaben
- Gesetze und andere Rechtsvorschriften mit bedeutsamen Auswirkungen auf die betrieblichen Tätigkeiten der Einheit, bspw. Arbeitsgesetze und andere arbeitsrechtliche Vorschriften
- Steuergesetze und -rechtsvorschriften
- Regierungspolitik, die sich gegenwärtig auf die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Einheit auswirkt, wie bspw. Geldpolitik einschließlich Devisenkontrollen, Fiskalpolitik sowie Politik bzgl. finanzieller Anreize (z.B. staatliche Förderprogramme) und Zolltarifen oder Handelsbeschränkungen
- Umweltauflagen, die sich auf die Branche und auf die Geschäftstätigkeit der Einheit auswirken.

A71 ISA [DE] 250 (Revised) enthält einige spezifische Anforderungen bzgl. des rechtlichen und regulatorischen Rahmens, der für die Einheit und die Branche oder den Bereich, in dem die Einheit tätig ist, maßgebend ist.³⁴

5.3.3.4.3 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A72 Bei Abschlussprüfungen von Einheiten des öffentlichen Sektors können sich bestimmte Gesetze oder andere Rechtsvorschriften auf die betrieblichen Tätigkeiten der Einheit auswirken. Solche Faktoren können bei der Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld unverzichtbare Gesichtspunkte sein.

5.3.3.4.4 Andere externe Faktoren

A73 Andere externe Faktoren mit Auswirkungen auf die Einheit, die der Abschlussprüfer würdigen kann, schließen die gesamtwirtschaftlichen Umstände, Zinssätze und Verfügbarkeit von Finanzierungsmitteln sowie Inflation oder Währungsanpassungen ein.

5.3.3.5 Kennzahlen, die vom Management zur Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit genutzt werden (Vgl. Tz. 19(a)(iii))

5.3.3.5.1 Warum der Abschlussprüfer die vom Management genutzten Kennzahlen versteht

A74 Ein Verständnis von den Kennzahlen der Einheit unterstützt den Abschlussprüfer bei der Würdigung, ob solche Kennzahlen, ob intern oder extern genutzt, Druck auf die Einheit ausüben, Leistungsziele zu erreichen. Dieser Druck kann das Management dazu motivieren, Maßnahmen zu ergreifen, die die Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einseitiger Ausrichtung des Managements oder doloser Handlungen (z.B. zur Verbesserung der wirtschaftlichen Leistung oder zur absichtlichen falschen Darstellung

³⁴ ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 13.

des Abschlusses) erhöhen (siehe ISA [DE] 240 zu Anforderungen und erläuternden Hinweisen in Bezug auf die Risiken doloser Handlungen).

- A75** Kennzahlen können dem Abschlussprüfer außerdem Hinweise für die Wahrscheinlichkeit von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in den damit verbundenen Abschlussinformationen aufzeigen. Beispielsweise können Leistungskennzahlen zeigen, dass die Einheit im Vergleich zu anderen Einheiten derselben Branche ein ungewöhnlich schnelles Wachstum oder eine ungewöhnlich hohe Rentabilität aufweist.

5.3.3.5.2 Vom Management genutzte Kennzahlen

- A76** In der Regel messen und überwachen das Management und andere diejenigen Sachverhalte, die sie als wichtig erachten. Befragungen des Managements können zeigen, dass es sich für die Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs und für die Ergreifung von Maßnahmen auf bestimmte Schlüsselindikatoren, ob öffentlich zugänglich oder nicht, stützt. In solchen Fällen kann der Abschlussprüfer relevante interne oder externe Leistungskennzahlen durch Würdigung der von der Einheit für die Führung ihres Geschäftes genutzten Informationen identifizieren. Weist eine solche Befragung darauf hin, dass der Erfolg nicht gemessen oder überwacht wird, kann ein höheres Risiko bestehen, dass falsche Darstellungen nicht aufgedeckt und korrigiert werden.
- A77** Schlüsselindikatoren für die Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs können einschließen:
- leistungsbezogene Schlüsselindikatoren (finanziell und nichtfinanziell) und Schlüsselkennzahlen sowie Trends und Statistiken zu den betrieblichen Tätigkeiten
 - Analysen des wirtschaftlichen Erfolgs im Periodenvergleich
 - Budgets, Prognosen, Abweichungsanalysen, Segmentinformationen und Leistungsberichte nach Geschäftsbereichen, Abteilungen oder anderen Ebenen
 - Leistungskennzahlen für Mitarbeiter und Regelungen zur leistungsbezogenen Vergütung
 - Vergleiche des Erfolgs einer Einheit mit dem von Wettbewerbern.

5.3.3.5.3 Skalierbarkeit (Vgl. Tz. 19(a)(iii))

- A78** Die zum Verstehen der Kennzahlen der Einheit vorgenommenen Prüfungshandlungen können in Abhängigkeit von der Größe oder Komplexität der Einheit sowie von der Einbindung der Eigentümer oder der für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit variieren.

Kasten Start

Beispiele:

- Bei einigen weniger komplexen Einheiten können die Bedingungen für Bankdarlehen der Einheit (d.h. Kreditvereinbarungsklauseln) an spezifische, mit der Leistung oder Finanzlage der Einheit verbundene Leistungskennzahlen gekoppelt sein (z.B. ein maximaler Working Capital Betrag). Das Verständnis des Abschlussprüfers von den von der Bank genutzten Leistungskennzahlen kann bei der Identifizierung von Bereichen mit erhöhter Anfälligkeit für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen helfen.
- Bei einigen Einheiten, deren Art und Umstände komplexer sind, wie bspw. in der Versicherungs- oder Bankbranche, kann die Leistung oder Finanzlage anhand regulatorischer Anforderungen (z.B. regulatorische Anforderungen an Kennzahlen

wie Kapitaladäquanzquoten und Liquiditätskennzahlen als Leistungshürden) gemessen werden. Das Verständnis des Abschlussprüfers von diesen Leistungskennzahlen kann hilfreich sein bei der Identifizierung von Bereichen mit erhöhter Anfälligkeit für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.

Kasten Stop

5.3.3.5.4 Sonstige Würdigungen

A79 Externe Personen können auch den wirtschaftlichen Erfolg der Einheit überprüfen und analysieren, insb. bei Einheiten, deren Finanzinformationen öffentlich zugänglich sind. Der Abschlussprüfer kann auch öffentlich zugängliche Informationen würdigen, die ihn dabei unterstützen, die Geschäftstätigkeit besser zu verstehen oder widersprüchliche Informationen zu identifizieren, wie zum Beispiel Informationen von:

- Analysten oder Kreditagenturen
- Nachrichten und anderen Medien, einschließlich Social Media
- Steuerbehörden
- Regulatoren
- Gewerkschaften
- Finanzdienstleistern.

Solche Finanzinformationen können häufig von der geprüften Einheit erlangt werden.

A80 Die Messung und Überwachung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit unterscheidet sich von der Überwachung des IKS (die als Komponente des IKS in den Tz. A114-A122 erläutert wird), auch wenn sich deren Zwecke überschneiden können:

- Die Messung und Überwachung der Leistung ist darauf ausgerichtet, ob die wirtschaftliche Leistung des Geschäfts die vom Management (oder von Dritten) gesetzten Ziele erfüllt.
- Im Gegensatz dazu befasst sich die Überwachung des IKS mit der Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen einschließlich derjenigen, die sich auf die durch das Management vorgenommene Messung und Überwachung der wirtschaftlichen Leistung beziehen.

In einigen Fällen liefern Leistungsindikatoren jedoch auch Informationen, die das Management in die Lage versetzen, Kontrollmängel zu identifizieren.

5.3.3.5.5 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A81 Neben der Würdigung relevanter Kennzahlen, die von einer Einheit im öffentlichen Sektor zur Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit genutzt werden, können Abschlussprüfer von Einheiten des öffentlichen Sektors auch nichtfinanzielle Informationen würdigen, wie das Erreichen von gemeinwohlorientierten Ergebnissen (z.B. die Anzahl der Personen, die von einem spezifischen Programm unterstützt werden).

5.3.4 Die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze (Vgl. Tz. 19(b))

5.3.4.1 Verständnis von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und den Rechnungslegungsmethoden der Einheit

- A82** Sachverhalte, die der Abschlussprüfer bei der Erlangung eines Verständnisses von den für die Einheit maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen würdigen kann, und wie diese im Kontext der Art und Umstände der Einheit und ihres Umfelds angewendet werden, schließen ein:
- die Rechnungslegungspraktiken der Einheit hinsichtlich den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen, wie z.B.
 - Rechnungslegungsprinzipien und branchenspezifische Gepflogenheiten, einschließlich solcher für branchenspezifisch bedeutsame Arten von im Abschluss enthaltenen Geschäftsvorfällen, Kontensalden und dazugehörigen Angaben (z.B. Darlehen und Anlagen bei Banken oder Forschung und Entwicklung bei Pharmaunternehmen),
 - Umsatzrealisierung,
 - Rechnungslegung von Finanzinstrumenten, einschließlich damit verbundene Kreditausfälle,
 - Vermögenswerte, Schulden und Geschäftsvorfälle in fremder Währung,
 - Abbildung von ungewöhnlichen oder komplexen Geschäftsvorfällen in der Rechnungslegung, einschließlich derjenigen in umstrittenen oder neu aufkommenden Bereichen (z.B. Abbildung von Kryptowährungen).
 - ein Verständnis von der Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden durch die Einheit, einschließlich etwaiger diesbezüglicher Änderungen sowie der Gründe dafür, kann Sachverhalte umfassen wie
 - die von der Einheit zu Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angabe bedeutsamer und ungewöhnlicher Geschäftsvorfälle genutzten Methoden,
 - die Auswirkungen von bedeutsamen Rechnungslegungsmethoden in umstrittenen oder neu aufkommenden Bereichen, für die es keine verbindlichen Leitlinien oder keinen Konsens gibt,
 - die Veränderungen im Umfeld, wie bspw. Veränderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze oder Steuerreformen, die eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden der Einheit notwendig machen können,
 - Rechnungslegungsstandards sowie Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die für die Einheit neu sind, sowie die Frage, wann und wie die Einheit solche Anforderungen übernehmen oder einhalten wird.
- A83** Die Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld kann den Abschlussprüfer bei der Würdigung unterstützen, wo Änderungen in der Rechnungslegung der Einheit (z.B. gegenüber vorhergehenden Zeiträumen) erwartet werden können.

Kasten Start

Beispiel:

Hat es bzgl. der Einheit während des Zeitraums einen bedeutsamen Unternehmenszusammenschluss gegeben, würde der Abschlussprüfer wahrscheinlich Änderungen in den Arten von Geschäftsvorfällen, Kontosalden und Abschlussangaben

i.V.m. diesem Unternehmenszusammenschluss erwarten. Gab es demgegenüber während des Zeitraums keine bedeutsamen Änderungen in den Rechnungslegungsgrundsätzen, kann das Verständnis des Abschlussprüfers zur Bestätigung beitragen, dass das im vorhergehenden Zeitraum erlangte Verständnis einschlägig bleibt.

Kasten Stop

5.3.4.1.1 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A84 Die für eine Einheit des öffentlichen Sektors maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze werden durch den für den jeweiligen Rechtsraum oder in dem jeweiligen geografischen Gebiet relevanten gesetzlichen und regulatorischen Rahmen festgelegt. Sachverhalte, die bei der Anwendung der maßgebenden Rechnungslegungsanforderungen durch die Einheit und dabei, wie sie im Kontext der Art und Umstände der Einheit und ihres Umfelds anzuwenden sind, gewürdigt werden können, schließen ein, ob die Einheit vollständig den Grundsatz der Periodenabgrenzung, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Übereinstimmung mit den International Public Sector Accounting Standards oder eine Mischform anwendet.

5.3.4.2 Wie inhärente Risikofaktoren die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen beeinflussen (Vgl. Tz. 19(c))

Kasten Start

Anlage 2 enthält Beispiele von Ereignissen und Umständen, die zum Vorliegen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen – kategorisiert nach inhärenten Risikofaktoren – führen können.

Kasten Stop

5.3.4.2.1 Warum der Abschlussprüfer inhärente Risikofaktoren beim Verstehen der Einheit, ihres Umfelds und der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze versteht

A85 Das Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen unterstützt den Abschlussprüfer, Ereignisse und Umstände zu identifizieren, deren Merkmale die Anfälligkeit von Aussagen über Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben für falsche Darstellungen beeinflussen können. Diese Merkmale sind inhärente Risikofaktoren. Inhärente Risikofaktoren können sich auf die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen auswirken, indem sie die Wahrscheinlichkeit des Auftretens einer falschen Darstellung oder das Ausmaß der falschen Darstellung, falls sie auftritt, beeinflussen. Ein Verständnis davon, wie sich inhärente Risikofaktoren auf die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen auswirken können, kann den Abschlussprüfer mit einem vorläufigen Verständnis von der Wahrscheinlichkeit oder dem Ausmaß von falschen Darstellungen unterstützen, welches dem Abschlussprüfer hilft, Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene in Übereinstimmung mit Tz. 28(b) zu identifizieren. Ein Verständnis vom Ausmaß der Auswirkungen von inhärenten

Risikofaktoren auf die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen unterstützt den Abschlussprüfer auch bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes einer möglichen falschen Darstellung bei der Beurteilung der inhärenten Risiken in Übereinstimmung mit Tz. 31(a). Dementsprechend kann ein Verständnis von den inhärenten Risikofaktoren den Abschlussprüfer auch bei der Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 unterstützen.

- A86** Die Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene und die Beurteilung des inhärenten Risikos durch den Abschlussprüfer können auch durch Prüfungsnachweise beeinflusst werden, die der Abschlussprüfer bei der Durchführung von anderen Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung oder weiteren Prüfungshandlungen oder bei der Erfüllung anderer Anforderungen der [IDW PS und] ISA [DE] erlangt (siehe Tz. A95, A103, A111, A121, A124 und A151).

5.3.4.2.2 Die Auswirkungen von inhärenten Risikofaktoren auf eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben

- A87** Das Ausmaß der sich aus der Komplexität oder Subjektivität ergebenden Anfälligkeit einer Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben für falsche Darstellungen ist oft eng mit dem Ausmaß verbunden, in dem die Art Änderungen oder Unsicherheit unterliegt.

Kasten Start

Beispiel:

Weist die Einheit einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung auf, der auf Annahmen basiert, deren Auswahl einer bedeutsamen Beurteilung unterliegt, wird die Bewertung des geschätzten Wertes wahrscheinlich sowohl von Subjektivität als auch von Unsicherheit beeinflusst.

Kasten Stop

- A88** Je größer das Ausmaß der Anfälligkeit einer Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben für falsche Darstellungen aufgrund von Komplexität oder Subjektivität ist, desto größer ist die Notwendigkeit, dass der Abschlussprüfer eine kritische Grundhaltung ausübt. Darüber hinaus können, wenn eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben anfällig ist für falsche Darstellungen aufgrund von Komplexität, Subjektivität, Veränderung oder Unsicherheit, diese inhärenten Risikofaktoren Gelegenheit für eine einseitige Ausrichtung des Managements schaffen, ob beabsichtigt oder unbeabsichtigt, und die Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund von einseitiger Ausrichtung des Managements beeinflussen. Die vom Abschlussprüfer vorgenommene Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und Beurteilung von inhärenten Risiken auf Aussageebene werden auch von den wechselseitigen Beziehungen zwischen den inhärenten Risikofaktoren beeinflusst.
- A89** Ereignisse oder Umstände, die die Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einer einseitigen Ausrichtung des Managements beeinflussen können, können auch die Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund von anderen Risikofaktoren für dolose Handlungen beeinflussen. Dementsprechend können dies relevante Informationen zur Nutzung in Übereinstimmung mit Tz. 24 des ISA [DE] 240 sein, die den Abschlussprüfer

verpflichtet zu beurteilen, ob die aus den anderen Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängenden Tätigkeiten erlangten Informationen darauf hindeuten, dass ein oder mehrere Risikofaktoren für dolose Handlungen vorliegen.

5.3.5 Erlangung eines Verständnisses vom IKS der Einheit (Vgl. Tz. 21-27)

Kasten Start

Anlage 3 beschreibt weitergehend die Art des IKS der Einheit bzw. die inhärenten Grenzen der internen Kontrollen. Anlage 3 gibt auch weitere Erläuterungen zu den Komponenten eines IKS für die Zwecke der [IDW PS und] ISA [DE].

Kasten Stop

- A90** Das Verständnis des Abschlussprüfers vom IKS der Einheit wird durch Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangt, die durchgeführt werden, um jede der Komponenten des IKS, wie in Tz. 21-27 dargelegt, zu verstehen und zu beurteilen.
- A91** Es kann sein, dass die Komponenten des IKS der Einheit für den Zweck dieses ISA [DE] nicht notwendigerweise widerspiegeln, wie eine Einheit das IKS ausgestaltet, implementiert und aufrechterhält oder wie sie eine bestimmte Komponente klassifizieren kann. Einheiten können unterschiedliche Terminologien oder Bezugsrahmen nutzen, um die verschiedenen Aspekte des IKS zu beschreiben. Für den Zweck einer Abschlussprüfung können Abschlussprüfer auch unterschiedliche Terminologien oder Bezugsrahmen nutzen, vorausgesetzt, sämtliche in diesem ISA [DE] beschriebene Komponenten werden behandelt.

5.3.5.1 Skalierbarkeit

- A92** Die Weise, in der das IKS der Einheit ausgestaltet, implementiert und aufrechterhalten wird, variiert mit der Größe und Komplexität der Einheit. Es kann bspw. sein, dass weniger komplexe Einheiten weniger strukturierte oder einfachere Kontrollen (d.h. Regelungen und Maßnahmen) nutzen, um ihre Ziele zu erreichen.

5.3.5.2 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

- A93** Abschlussprüfer von Einheiten des öffentlichen Sektors haben häufig zusätzliche Verantwortlichkeiten im Hinblick auf interne Kontrollen, z.B. über die Einhaltung etablierter Verfahrensregeln oder über Ausgaben im Vergleich zum Budget zu berichten. Abschlussprüfer von Einheiten des öffentlichen Sektors können auch Verantwortlichkeiten zur Berichterstattung über die Einhaltung von Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder sonstigen behördlichen Vorgaben haben. Demzufolge können ihre Würdigungen des IKS umfangreicher und detaillierter sein.

5.3.5.3 Informationstechnologie (IT) in den Komponenten des IKS der Einheit

Kasten Start

Anlage 5 enthält weitere Hinweise zum Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit in den Komponenten des IKS.

Kasten Stop

- A94** Das übergeordnete Ziel und der Umfang einer Abschlussprüfung unterscheiden sich nicht danach, ob eine Einheit in einem hauptsächlich manuellen Umfeld, einem vollständig automatisierten Umfeld oder einem Umfeld mit einer Kombination aus manuellen und automatisierten Elementen (d.h. manuelle und automatisierte Kontrollen und andere Ressourcen, die im IKS der Einheit genutzt werden) tätig ist.

5.3.5.4 Verständnis von der Art der Komponenten des IKS der Einheit

- A95** Bei der Beurteilung der Wirksamkeit der Ausgestaltung von Kontrollen und ob diese implementiert wurden (siehe Tz. A175 bis A181) verschafft das Verständnis des Abschlussprüfers von jeder Komponente des IKS der Einheit ein vorläufiges Verständnis darüber, wie die Einheit Geschäftsrisiken identifiziert und wie sie darauf reagiert. Es kann auch die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch den Abschlussprüfer auf unterschiedliche Weise beeinflussen (siehe Tz. A86). Dies unterstützt den Abschlussprüfer bei der Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen, einschließlich etwaiger Pläne für eine Prüfung der Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen. Zum Beispiel:
- Es ist wahrscheinlicher, dass das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld der Einheit, dem Risikobeurteilungsprozess der Einheit und dem Prozess der Einheit zur Überwachung der Kontrollkomponenten sich auf die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene auswirken.
 - Es ist wahrscheinlicher, dass das Verständnis des Abschlussprüfers vom Informationssystem und der Kommunikation der Einheit sowie von der Komponente Kontrollaktivitäten der Einheit sich auf die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene auswirken.

5.3.5.5 Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess der Einheit und Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS (Vgl. Tz. 21-24)

- A96** Die Kontrollen im Kontrollumfeld, der Risikobeurteilungsprozess der Einheit und der Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS sind hauptsächlich indirekte Kontrollen (d.h. Kontrollen, die nicht ausreichend präzise sind, um falsche Darstellungen auf Aussageebene zu verhindern, aufzudecken oder zu korrigieren, die aber andere Kontrollen unterstützen und daher eine indirekte Auswirkung auf die Wahrscheinlichkeit haben, dass eine falsche Darstellung zeitgerecht aufgedeckt oder korrigiert wird). Einige Kontrollen innerhalb dieser Komponenten können jedoch auch direkte Kontrollen sein.

5.3.5.5.1 Warum der Abschlussprüfer verpflichtet ist, das Kontrollumfeld, den Risikobeurteilungsprozess der Einheit und den Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS zu verstehen

- A97** Das Kontrollumfeld schafft eine übergeordnete Grundlage für die Funktion der anderen Komponenten des IKS. Das Kontrollumfeld kann wesentliche falsche Darstellungen nicht direkt verhindern oder aufdecken und korrigieren. Es kann jedoch die Wirksamkeit von Kontrollen in den anderen Komponenten des IKS beeinflussen. Gleichmaßen sind der

Risikobeurteilungsprozess der Einheit und ihr Prozess zur Überwachung des IKS so ausgestaltet, dass sie auf eine Weise funktionieren, die auch das gesamte IKS unterstützt.

- A98** Da diese Komponenten grundlegend für das IKS der Einheit sind, könnten etwaige Mängel in der Funktion der Komponenten umfassende Auswirkungen auf die Aufstellung des Abschlusses haben. Daher beeinflussen das Verständnis des Abschlussprüfers von diesen Komponenten und seine Beurteilungen dieser Komponenten seine Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene und können weiterhin die Identifizierung und die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene beeinflussen. Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene wirken sich auf die Planung der allgemeinen Reaktionen des Abschlussprüfers aus, einschließlich, wie in ISA [DE] 330 erläutert, eines Einflusses auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers.³⁵

5.3.5.5.2 Erlangung eines Verständnisses von dem Kontrollumfeld (Vgl. Tz. 21)

Skalierbarkeit

- A99** Es ist wahrscheinlich, dass die Art des Kontrollumfelds in einer weniger komplexen Einheit anders ist als das Kontrollumfeld in einer komplexeren Einheit. Beispielsweise kann es sein, dass die für die Überwachung Verantwortlichen keine unabhängigen oder externen Mitglieder einschließen und dass die Überwachungsaufgabe unmittelbar vom geschäftsführenden Eigentümer übernommen wird, wenn es keine anderen Eigentümer gibt. Dementsprechend können einige Würdigungen des Kontrollumfelds der Einheit weniger relevant oder nicht einschlägig sein.
- A100** Darüber hinaus kann es sein, dass Prüfungsnachweise über Bestandteile des Kontrollumfelds in weniger komplexen Einheiten nicht in Form von Dokumenten verfügbar sind, insb. wenn die Kommunikation zwischen dem Management und anderem Personal informell ist, die Nachweise unter den Umständen dennoch relevant und verlässlich sind.

Kasten Start

Beispiele:

- Es ist wahrscheinlich, dass die Organisationsstruktur in einer weniger komplexen Einheit einfacher sein wird und eine kleine Anzahl von Angestellten einschließt, die in Aufgaben im Zusammenhang mit der Rechnungslegung eingebunden sind.
- Wenn die Überwachungsaufgabe unmittelbar vom geschäftsführenden Eigentümer übernommen wird, kann der Abschlussprüfer feststellen, dass die Unabhängigkeit der für die Überwachung Verantwortlichen nicht relevant ist.
- Es kann sein, dass weniger komplexe Einheiten nicht über einen schriftlichen Verhaltenskodex verfügen, aber stattdessen eine Kultur entwickeln, welche die Bedeutung von Integrität und ethischem Verhalten durch mündliche Kommunikation und durch die Vorbildfunktion des Managements betont. Folglich sind die Einstellung, das Bewusstsein und die Maßnahmen des Managements oder

³⁵ ISA [DE] 300 "Planung einer Abschlussprüfung", Tz. A1-A3.

des geschäftsführenden Eigentümers für das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld einer weniger komplexen Einheit von besonderer Bedeutung.

Kasten Stop

5.3.5.5.3 Verständnis vom Kontrollumfeld (Vgl. Tz. 21(a))

- A101** Prüfungsnachweise für das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld können durch eine Kombination von Befragungen und anderen Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangt werden (z.B. indem Befragungen durch Beobachtung oder durch Einsichtnahme in Dokumente untermauert werden).
- A102** Bei der Würdigung des Umfangs, in dem das Management ein klares Bekenntnis zu Integrität und ethischen Werten demonstriert, kann der Abschlussprüfer durch Befragungen des Managements und der Angestellten und durch Würdigung von Informationen aus externen Quellen ein Verständnis darüber erlangen,
- wie das Management gegenüber seinen Angestellten seine Ansichten zu Geschäftsgebaren und ethischem Verhalten kommuniziert, und
 - durch Einsichtnahme in den schriftlichen Verhaltenskodex des Managements und Beobachtung, ob das Management in einer diesen Kodex unterstützenden Weise handelt.

5.3.5.5.4 Beurteilung des Kontrollumfelds (Vgl. Tz. 21(b))

Warum der Abschlussprüfer das Kontrollumfeld beurteilt

- A103** Die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beurteilung dessen, wie die Einheit mit ihrem Bekenntnis zu Integrität und ethischen Werten konsistentes Verhalten demonstriert, ob das Kontrollumfeld eine angemessene Grundlage für die anderen Komponenten des IKS der Einheit schafft und ob etwaige identifizierte Kontrollmängel die anderen Komponenten des IKS untergraben, unterstützt den Abschlussprüfer bei der Identifizierung potenzieller Probleme in den anderen Komponenten des IKS. Denn das Kontrollumfeld ist grundlegend für die anderen Komponenten des IKS der Einheit. Diese Beurteilung kann den Abschlussprüfer auch dabei unterstützen, die Risiken zu verstehen, denen die Einheit ausgesetzt ist, und damit bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene (siehe Tz. A86).

Beurteilung des Kontrollumfelds durch den Abschlussprüfer

- A104** Die Beurteilung des Kontrollumfelds durch den Abschlussprüfer basiert auf dem in Übereinstimmung mit Tz. 21(a) erlangten Verständnis.
- A105** Es kann sein, dass einige Einheiten von einer einzelnen natürlichen Person dominiert werden, die über einen großen Ermessensspielraum verfügt. Die Handlungen und Einstellungen dieser natürlichen Person können eine umfassende Auswirkung auf die Kultur der Einheit haben, die wiederum eine umfassende Auswirkung auf das Kontrollumfeld haben kann. Eine solche Auswirkung kann positiv oder negativ sein.

Kasten Start

Beispiel:

Die unmittelbare Einbindung einer einzelnen natürlichen Person kann entscheidend sein, um die Einheit in die Lage zu versetzen, ihre Wachstums- und anderen Ziele zu

erreichen, und kann auch zu einem wirksamen IKS bedeutsam beitragen. Andererseits kann eine solche Konzentration von Wissen und Autorität auch zu einer erhöhten Anfälligkeit für falsche Darstellungen durch das Aussetzen von Kontrollen durch das Management führen.

Kasten Stop

- A106** Der Abschlussprüfer kann würdigen, wie die verschiedenen Bestandteile des Kontrollumfelds unter Berücksichtigung der Einbindung unabhängiger Mitglieder der für die Überwachung Verantwortlichen durch die Philosophie und den Führungsstil des oberen Managements beeinflusst sein können.
- A107** Obwohl es sein kann, dass das Kontrollumfeld eine angemessene Grundlage für das IKS schafft und dazu beitragen kann, das Risiko von dolosen Handlungen zu reduzieren, ist ein angemessenes Kontrollumfeld nicht notwendigerweise eine wirksame Abschreckung vor dolosen Handlungen.

Kasten Start

Beispiel:

Regelungen und Maßnahmen im Personalwesen, die auf die Einstellung kompetenten Personals in den Bereichen Finanzen, Rechnungswesen und IT ausgerichtet sind, können das Fehlerrisiko bei der Verarbeitung und Aufzeichnung von Finanzinformationen lindern. Derartige Regelungen und Maßnahmen können jedoch nicht das Aussetzen von Kontrollen durch das obere Management (z.B., um Gewinne zu hoch anzusetzen) lindern.

Kasten Stop

- A108** Die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beurteilung des Kontrollumfelds in Bezug auf den IT-Einsatz der Einheit kann solche Sachverhalte einschließen wie:
- ob die Überwachung der IT der Art und Komplexität der Einheit und ihrer durch die IT ermöglichten Geschäftsbetrieb entspricht, einschließlich der Komplexität oder des Entwicklungsstands der Technologieplattform der Einheit oder deren technologische Architektur und des Umfangs, in dem sich die Einheit auf IT-Anwendungen zur Unterstützung ihrer Rechnungslegung stützt.
 - die Organisationsstruktur des Managements hinsichtlich der IT und die eingesetzten Ressourcen (z.B., ob die Einheit in eine angemessene IT-Umgebung und notwendige Erweiterungen investiert hat oder ob eine ausreichende Anzahl von angemessen qualifizierten Personen eingestellt wurde, einschließlich wenn die Einheit Standard-Software einsetzt (ohne oder mit begrenzten Modifikationen)).

5.3.5.5 Erlangung eines Verständnisses vom Risikobeurteilungsprozess der Einheit (Vgl. Tz. 22-23)

Verständnis vom Risikobeurteilungsprozess der Einheit (Vgl. Tz. 22(a))

- A109** Wie in Tz. A62 erläutert, führen nicht sämtliche Geschäftsrisiken zu Risiken wesentlicher falscher Darstellungen. Beim Verstehen, wie das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen für die Aufstellung des Abschlusses relevante Geschäftsrisiken identifiziert und über Maßnahmen entschieden haben, um diese Risiken zu behandeln, kann der Abschlussprüfer Sachverhalte bei seiner Würdigen einschließen, wie das Management oder, soweit angemessen, die für die Überwachung Verantwortlichen

- die Ziele der Einheit mit ausreichender Präzision und Klarheit spezifiziert haben, um die Identifizierung und Beurteilung der Risiken bzgl. der Ziele zu ermöglichen,
- die Risiken hinsichtlich der Erreichung der Ziele der Einheit identifiziert haben und die Risiken als Grundlage für die Feststellung, wie die Risiken gesteuert werden sollten, analysiert haben, sowie
- die Möglichkeit doloser Handlungen bei der Würdigung der Risiken zur Erreichung der Ziele der Einheit gewürdigt haben.³⁶

A110 Der Abschlussprüfer kann die Auswirkungen solcher Geschäftsrisiken auf die Aufstellung des Abschlusses der Einheit und andere Aspekte ihres IKS würdigen.

5.3.5.5.6 Beurteilung des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit (Vgl. Tz. 22(b))

Warum der Abschlussprüfer die Angemessenheit des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit beurteilt

A111 Die Beurteilung des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit durch den Abschlussprüfer kann den Abschlussprüfer dabei unterstützen zu verstehen, wo die Einheit Risiken identifiziert hat, die eintreten können, und wie die Einheit auf diese Risiken reagiert. Die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beurteilung dessen, wie die Einheit ihre Geschäftsrisiken identifiziert und wie sie diese Risiken beurteilt und behandelt, unterstützt den Abschlussprüfer beim Verstehen, ob die Risiken, denen die Einheit ausgesetzt ist, entsprechend der Art und Komplexität der Einheit identifiziert, beurteilt und behandelt wurden. Diese Beurteilung kann den Abschlussprüfer auch bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene und Aussageebene unterstützen (siehe Tz. A86).

Beurteilung der Angemessenheit des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit (Vgl. Tz. 22(b))

A112 Die Beurteilung der Angemessenheit des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit durch den Abschlussprüfer basiert auf dem in Übereinstimmung mit Tz. 22(a) erlangten Verständnis.

Skalierbarkeit

A113 Ob der Risikobeurteilungsprozess der Einheit, unter Würdigung ihrer Art und Komplexität, den Umständen der Einheit angemessen ist, ist eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens des Abschlussprüfers.

Kasten Start

Beispiel:

Bei einigen weniger komplexen Einheiten und insb. bei vom geschäftsführenden Eigentümer geführten Einheiten kann eine angemessene Risikobeurteilung durch die unmittelbare Einbindung des Managements oder des geschäftsführenden Eigentümers durchgeführt werden (z.B. kann es sein, dass der Manager oder der geschäftsführende Eigentümer routinemäßig Zeit aufwendet, um die Aktivitäten von Wettbewerbern und andere Entwicklungen auf dem Markt zu beobachten, um entstehende Geschäftsrisiken zu identifizieren). Der Nachweis, dass diese Risikobeurteilung bei diesen Arten von Einheiten stattfindet, wird häufig nicht formal dokumentiert, jedoch kann es aus den

³⁶ ISA [DE] 240, Tz. 19.

Diskussionen des Abschlussprüfers mit dem Management ersichtlich sein, dass das Management tatsächlich Handlungen zur Risikobeurteilung durchführt.

Kasten Stop

5.3.5.5.7 Erlangung eines Verständnisses von dem Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS (Vgl. Tz. 24)

Skalierbarkeit

- A114** Bei weniger komplexen Einheiten und insb. bei vom geschäftsführenden Eigentümer geführten Einheiten ist das Verständnis des Abschlussprüfers vom Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS häufig darauf fokussiert, wie das Management oder der geschäftsführende Eigentümer unmittelbar in die betrieblichen Tätigkeiten eingebunden ist, da es möglicherweise keine anderen Überwachungstätigkeiten gibt.

Kasten Start

Beispiel:

Es kann sein, dass das Management Beschwerden von Kunden erhält über Ungenauigkeiten in ihren monatlichen Abrechnungen, die den geschäftsführenden Eigentümer auf Probleme mit dem Zeitpunkt der Erfassung von Kundenzahlungen in den Unterlagen des Rechnungswesens aufmerksam machen.

Kasten Stop

- A115** Bei Einheiten ohne formalen Prozess zur Überwachung des IKS kann das Verständnis vom Prozess zur Überwachung des IKS ein Verständnis von regelmäßigen Durchsichten der Informationen des internen Rechnungswesens einschließen, die darauf ausgerichtet sind, dazu beizutragen, wie die Einheit falsche Darstellungen verhindert oder aufdeckt.

5.3.5.5.8 Verständnis vom Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS (Vgl. Tz. 24(a))

- A116** Sachverhalte, deren Würdigung für den Abschlussprüfer relevant sein kann beim Verstehen, wie die Einheit ihr IKS überwacht, schließen ein:

- Ausgestaltung der Überwachungstätigkeiten, z.B. ob es sich um eine regelmäßige oder laufende Überwachung handelt
- Durchführung und Häufigkeit der Überwachungstätigkeiten
- zeitgerechte Beurteilung der Ergebnisse der Überwachungstätigkeiten, um festzustellen, ob die Kontrollen wirksam gewesen sind und
- wie durch geeignete Abhilfemaßnahmen identifizierte Mängel behandelt wurden, einschließlich einer zeitgerechten Kommunikation solcher Mängel an die für die Ergreifung der Abhilfemaßnahmen Verantwortlichen.

- A117** Der Abschlussprüfer kann auch würdigen, wie der Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS die Überwachung der mit dem IT-Einsatz verbundenen Kontrollen der Informationsverarbeitung behandelt. Dies kann beispielsweise einschließen:

- Kontrollen zur Überwachung komplexer IT-Umgebungen, die
 - die fortdauernde Wirksamkeit der Ausgestaltung von Kontrollen der Informationsverarbeitung beurteilen und – sofern angemessen – an veränderte Umstände anpassen; oder

- die Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen der Informationsverarbeitung beurteilen.
- Kontrollen, die die in automatisierten Kontrollen der Informationsverarbeitung angewendeten Berechtigungen überwachen, die die Funktionstrennung durchsetzen
- Kontrollen, die überwachen, wie mit der Automatisierung der Rechnungslegung verbundene Fehler oder Kontrollmängel identifiziert und behandelt werden.

5.3.5.5.9 Verständnis von der Internen Revision der Einheit (Vgl. Tz. 24(a)(ii))

Kasten Start

Anlage 4 legt weitere Würdigungen für ein Verständnis von der Internen Revision der Einheit dar

Kasten Stop

- A118** Befragungen geeigneter Personen aus der Internen Revision durch den Abschlussprüfer unterstützen den Abschlussprüfer dabei, ein Verständnis von der Art der Verantwortlichkeiten der Internen Revision zu erlangen. Stellt der Abschlussprüfer fest, dass sich die Verantwortlichkeiten der Internen Revision auf die Rechnungslegung der Einheit beziehen, kann er ein tieferes Verständnis von den von der Internen Revision durchgeführten oder durchzuführenden Tätigkeiten erlangen, indem er einen etwaigen vorhandenen Prüfungsplan der Internen Revision für den Zeitraum durchsieht und diesen Plan mit den geeigneten Personen aus der Internen Revision diskutiert. Dieses Verständnis kann – zusammen mit den aus den Befragungen durch den Abschlussprüfer erlangten Informationen – auch Informationen mit unmittelbarer Relevanz für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch den Abschlussprüfer liefern. Erwartet der Abschlussprüfer aufgrund seines vorläufigen Verständnisses von der Internen Revision, deren Tätigkeit zu nutzen, um Art oder zeitliche Einteilung der durchzuführenden Prüfungshandlungen anzupassen oder deren Umfang zu verringern, gilt ISA [DE] 610 (Revised 2013)³⁷.

5.3.5.5.10 Andere im Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS genutzte Informationsquellen

Verständnis von den Informationsquellen (Vgl. Tz. 24(b))

- A119** Die Überwachungstätigkeiten des Managements können auch Informationen aus Mitteilungen Dritter nutzen, wie z.B. Kundenbeschwerden oder Stellungnahmen von Aufsichtsbehörden, die auf Probleme hinweisen oder verbesserungsbedürftige Bereiche hervorheben können.

Warum der Abschlussprüfer verpflichtet ist, die zur Überwachung des IKS der Einheit genutzten Informationsquellen zu verstehen

- A120** Das Verständnis des Abschlussprüfers von den von der Einheit zur Überwachung ihrer IKS genutzten Informationsquellen, einschließlich darüber, ob die genutzten Informationen relevant und verlässlich sind, unterstützt den Abschlussprüfer bei der Beurteilung, ob der Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS angemessen ist.

³⁷ ISA [DE] 610 (Revised 2013) „Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren“.

Nimmt das Management an, dass die für die Überwachung genutzten Informationen relevant und verlässlich sind, ohne eine Grundlage für diese Annahme zu haben, könnten Fehler, die in den Informationen enthalten sein können, das Management möglicherweise zu falschen Schlussfolgerungen aus seinen Überwachungstätigkeiten verleiten.

5.3.5.5.11 Beurteilung des Prozesses der Einheit zur Überwachung des IKS (Vgl. Tz. 24(c))

Warum der Abschlussprüfer beurteilt, ob der Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS angemessen ist

- A121** Die Beurteilung des Abschlussprüfers darüber, wie die Einheit laufende und gesonderte Beurteilungen zur Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen vornimmt, unterstützt den Abschlussprüfer beim Verstehen, ob die anderen Komponenten des IKS der Einheit vorhanden sind und funktionieren, und unterstützt daher bei dem Verständnis der anderen Komponenten des IKS der Einheit. Diese Beurteilung kann den Abschlussprüfer auch bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene und Aussageebene unterstützen (siehe Tz. A86).

5.3.5.5.12 Beurteilung, ob der Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS angemessen ist (Vgl. Tz. 24(c))

- A122** Die Beurteilung der Angemessenheit des Prozesses der Einheit zur Überwachung des IKS durch den Abschlussprüfer basiert auf seinem Verständnis von dem Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS.

5.3.5.6 Informationssystem und Kommunikation sowie Kontrollaktivitäten (Vgl. Tz. 25-26)

- A123** Die Kontrollen in den Komponenten Informationssystem und Kommunikation sowie Kontrollaktivitäten sind hauptsächlich direkte Kontrollen (d.h. ausreichend präzise Kontrollen, um falsche Darstellungen auf Aussageebene zu verhindern, aufzudecken oder zu korrigieren).

5.3.5.6.1 Warum der Abschlussprüfer verpflichtet ist, das Informationssystem und die Kommunikation und Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten zu verstehen

- A124** Der Abschlussprüfer ist verpflichtet, das Informationssystem und die Kommunikation der Einheit zu verstehen, da ein Verständnis von den Regelungen der Einheit, die die Transaktionsflüsse und andere Aspekte der für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Informationsverarbeitungstätigkeiten der Einheit definieren, und die Beurteilung, ob die Komponente die Aufstellung des Abschlusses der Einheit angemessen unterstützt, die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer unterstützen. Dieses Verständnis und diese Beurteilung können auch zur Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene führen, wenn die Ergebnisse der Prüfungshandlungen nicht im Einklang mit den Erwartungen an das IKS der Einheit stehen, die auf Grundlage der während des Prozesses der Auftragsannahme oder -fortführung erlangten Informationen gebildet worden sein können (siehe Tz. A86).

- A125** Der Abschlussprüfer ist verpflichtet, spezifische Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten zu identifizieren, die Ausgestaltung zu beurteilen und festzustellen, ob die Kontrollen implementiert wurden, da es das Verständnis des Abschlussprüfers vom Ansatz des Managements zur Behandlung bestimmter Risiken unterstützt und somit eine Grundlage bietet für die nach ISA [DE] 330 geforderte Planung und Durchführung auf diese Risiken ausgerichteter weiterer Prüfungshandlungen. Je höher ein Risiko im Spektrum inhärenter Risiken beurteilt wird, desto überzeugendere Prüfungsnachweise sind nötig. Selbst wenn der Abschlussprüfer nicht plant, die Wirksamkeit der Funktion der identifizierten Kontrollen zu prüfen, kann sich sein Verständnis dennoch auswirken auf die Planung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen, auf die die diesbezüglichen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen ausgerichtet sind.

5.3.5.6.2 Die iterative Art des Verständnisses des Abschlussprüfers und der Beurteilung des Abschlussprüfers von Informationssystem und Kommunikation sowie Kontrollaktivitäten

- A126** Wie in Tz. A49 erläutert, kann das Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen den Abschlussprüfer bei der Entwicklung erster Erwartungen hinsichtlich der Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben, die bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben sein können, unterstützen. Bei der Erlangung eines Verständnisses von der Komponente Informationssystem und Kommunikation in Übereinstimmung mit Tz. 25(a) kann der Abschlussprüfer diese ersten Erwartungen für den Zweck nutzen, den Umfang des zu erlangenden Verständnisses von den Informationsverarbeitungstätigkeiten der Einheit festzulegen.
- A127** Das Verständnis des Abschlussprüfers vom Informationssystem schließt das Verständnis von den Regelungen ein, die Informationsflüsse bzgl. bedeutsamer Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben der Einheit definieren sowie von anderen verbundenen Aspekten der Informationsverarbeitungstätigkeiten der Einheit. Diese Informationen und die aus der Beurteilung des Informationssystems durch den Abschlussprüfer erlangten Informationen können die Erwartungen des Abschlussprüfers hinsichtlich der ursprünglich identifizierten bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben bestätigen oder weiter beeinflussen (siehe Tz. A126).
- A128** Bei der Erlangung eines Verständnisses darüber, wie Informationen bzgl. bedeutsamer Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben in das Informationssystem der Einheit hinein-, durch dieses hindurch- und aus diesem herausfließen, kann der Abschlussprüfer auch Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten identifizieren, die in Übereinstimmung mit Tz. 26(a) zu identifizieren sind. Die Identifizierung und Beurteilung von Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten durch den Abschlussprüfer kann sich zuerst auf Kontrollen über Journalbuchungen fokussieren und auf Kontrollen, deren Wirksamkeit der Funktion der Abschlussprüfer bei der Planung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von aussagebezogenen Prüfungshandlungen zu prüfen plant.
- A129** Die Beurteilung des inhärenten Risikos durch den Abschlussprüfer kann auch die Identifizierung der Kontrollen der Komponente Kontrollaktivitäten beeinflussen. Die Identifizierung von Kontrollen bzgl. bedeutsamer Risiken durch den Abschlussprüfer kann

bspw. nur dann identifizierbar sein, wenn der Abschlussprüfer das inhärente Risiko auf Aussageebene in Übereinstimmung mit Tz. 31 beurteilt hat. Darüber hinaus können Kontrollen, die Risiken behandeln, für die der Abschlussprüfer festgestellt hat, dass aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise (in Übereinstimmung mit Tz. 33) liefern, ebenfalls erst nur nach der Beurteilung des inhärenten Risikos durch den Abschlussprüfer identifizierbar sein.

- A130** Die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer wird beeinflusst von
- sowohl seinem Verständnis von den Regelungen der Einheit zu ihren Informationsverarbeitungstätigkeiten in der Komponente Informationssystem und Kommunikation,
 - als auch seiner Identifizierung und Beurteilung von Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten.

5.3.5.6.3 Erlangung eines Verständnisses von Informationssystem und Kommunikation (Vgl. Tz. 25)

Kasten Start

Anlage 3 Anlage 3, Tz. 15-19, legt weitere Würdigungen bzgl. Informationssystem und Kommunikation dar.

Kasten Stop

Skalierbarkeit

- A131** In weniger komplexen Einheiten sind das Informationssystem und verbundene Geschäftsprozesse wahrscheinlich weniger hoch entwickelt als in größeren Einheiten und sie sind wahrscheinlich mit einer weniger komplexen IT-Umgebung verbunden; die Rolle des Informationssystems ist jedoch gleichermaßen wichtig. Es kann sein, dass weniger komplexe Einheiten mit unmittelbarer Einbindung des Managements umfassende Beschreibungen von Abläufen im Rechnungswesen, differenzierte Unterlagen des Rechnungswesens oder schriftlich festgelegte Regelungen nicht benötigen. Daher kann es sein, dass bei der Abschlussprüfung einer weniger komplexen Einheit das Verstehen der relevanten Aspekte des Informationssystems der Einheit weniger Aufwand erfordert und die Befragung aufwendiger ist als Beobachtung oder die Einsichtnahme in Dokumentationen. Die Notwendigkeit der Erlangung eines Verständnisses bleibt jedoch wichtig, um eine Grundlage für die Planung weiterer Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 zu schaffen, und kann den Abschlussprüfer bei der Identifizierung oder Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zusätzlich unterstützen (siehe Tz. A86).

5.3.5.6.4 Erlangung eines Verständnisses von dem Informationssystem (Vgl. Tz. 25(a))

- A132** In das IKS der Einheit eingeschlossen sind Aspekte, die sich auf die Berichterstattungsziele der Einheit, einschließlich ihrer Rechnungslegungsziele, beziehen; es kann jedoch auch Aspekte einschließen, die sich auf mit ihren betrieblichen Tätigkeiten oder der Einhaltung von Vorschriften verbundene Ziele beziehen, wenn solche Aspekte für die Rechnungslegung relevant sind. Verstehen, wie die Einheit Geschäftsvorfälle auslöst und Informationen erfasst – als Teil des Verständnisses des

Abschlussprüfers vom Informationssystem – kann Informationen über die zur Behandlung der mit der Einhaltung von Vorschriften und den betrieblichen Tätigkeiten verbundenen Ziele ausgestalteten Systeme (Regelungen) der Einheit einschließen, da solche Informationen für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind. Des Weiteren können manche Einheiten über hochgradig integrierte Informationssysteme verfügen, so dass Kontrollen in einer Weise ausgestaltet sein können, dass sie gleichzeitig Rechnungslegungsziele, mit der Einhaltung von Vorschriften verbundene Ziele und betriebliche Ziele sowie Kombinationen daraus erreichen.

A133 Das Verständnis vom Informationssystem der Einheit schließt auch ein Verständnis von den bei den Informationsverarbeitungstätigkeiten der Einheit zu nutzenden Ressourcen ein. Informationen über die eingebundenen Personalressourcen, die für ein Verständnis der Risiken für die Integrität des Informationssystems relevant sein können, schließen ein:

- Kompetenz der die Tätigkeit ausführenden Personen
- ob adäquate Ressourcen vorhanden sind und
- ob es eine angemessene Funktionstrennung gibt.

A134 Sachverhalte, die der Abschlussprüfer würdigen kann beim Verstehen der Regelungen, die die Informationsflüsse bzgl. bedeutsamer Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben der Einheit in der Komponente Informationssystem und Kommunikation definieren, schließen die Art ein der:

- (a) Daten oder Informationen bzgl. zu verarbeitender Geschäftsvorfälle, sonstiger Ereignisse und Umstände
- (b) Informationsverarbeitung zur Wahrung der Integrität dieser Daten oder Informationen und
- (c) Informationsprozesse, des Personals und anderer Ressourcen, die im Prozess der Informationsverarbeitung genutzt bzw. eingesetzt werden.

A135 Die Erlangung eines Verständnisses von den Geschäftsprozessen der Einheit, welche einschließen, wie Geschäftsvorfälle entstehen, unterstützt den Abschlussprüfer dabei, ein den Umständen der Einheit angemessenes Verständnis vom Informationssystem der Einheit zu erlangen.

D.A135.1 Auch durch das Verständnis nach Tz. 25 dieses ISA [DE] werden Nachweise zur Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ § 238, 239 HGB) erlangt (vgl. auch ISA [DE] 200, Tz. D.3.1).

A136 Das Verständnis des Abschlussprüfers vom Informationssystem kann auf verschiedenen Wegen erlangt werden, dies kann einschließen:

- Befragungen des relevanten Personals über die zur Auslösung, Aufzeichnung, Verarbeitung und Berichterstattung von Transaktionen genutzten Verfahren oder über den Rechnungslegungsprozess der Einheit.
- Einsichtnahme in Handbücher zu Regelungen oder Prozessen oder in andere Dokumentation des Informationssystems der Einheit
- Beobachtung der Durchführung der Regelungen oder Maßnahmen durch das Personal der Einheit oder
- Auswahl von Geschäftsvorfällen und ihre Nachverfolgung durch den einschlägigen Prozess im Informationssystem (z.B. Durchführung eines Walk-Through).

Automatisierte Tools und Techniken

A137 Der Abschlussprüfer kann auch automatisierte Techniken einsetzen, um direkten Zugriff auf die Datenbanken oder einen digitalen Download von den Datenbanken im

Informationssystem der Einheit zu erlangen, die Unterlagen des Rechnungswesens zu den Geschäftsvorfällen speichern. Durch die Anwendung von automatisierten Tools und Techniken auf diese Informationen kann der Abschlussprüfer das erlangte Verständnis darüber, wie Geschäftsvorfälle durch das Informationssystem hindurchfließen, bestätigen, indem er Journalbuchungen oder andere, mit einem bestimmten Geschäftsvorfall oder einer Grundgesamtheit von Geschäftsvorfällen verbundene, digitale Aufzeichnungen von der Auslösung in den Unterlagen des Rechnungswesens bis zur Aufzeichnung im Hauptbuch nachvollzieht. Die Analyse vollständiger oder großer Reihen von Geschäftsvorfällen kann auch zur Identifizierung von Abweichungen von den normalen oder erwarteten Verarbeitungsprozessen für diese Geschäftsvorfälle führen, was zur Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen kann.

Von außerhalb des Hauptbuchs und der Nebenbücher erlangte Informationen

- A138** Abschlüsse können von außerhalb des Hauptbuchs und der Nebenbücher erlangte Informationen enthalten. Beispiele für solche Informationen, die der Abschlussprüfer würdigen kann, schließen ein:
- aus Leasingvereinbarungen erlangte Informationen, die relevant für Angaben im Abschluss sind
 - im Abschluss angegebene Informationen, die vom Risikomanagementsystem einer Einheit erstellt wurden
 - im Abschluss angegebene Zeitwertinformationen, die von Sachverständigen des Managements erstellt wurden
 - im Abschluss angegebene Informationen, die aus Modellen oder aus anderen zur Ermittlung der im Abschluss angesetzten oder angegebenen geschätzten Werte genutzten Kalkulationen erlangt wurden, einschließlich Informationen bzgl. der in diesen Modellen genutzten zugrunde liegenden Daten und Annahmen, wie z.B.:
 - intern entwickelte Annahmen, die die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts beeinflussen können, oder
 - von Faktoren außerhalb der Kontrolle der Einheit beeinflusste Daten, wie z.B. Zinssätze.
 - im Abschluss angegebene Informationen über aus Finanzmodellen abgeleitete Sensitivitätsanalysen, die zeigen, dass das Management alternative Annahmen gewürdigt hat
 - im Abschluss angesetzte oder angegebene Informationen, die aus Steuererklärungen und Steuerunterlagen einer Einheit erlangt wurden
 - im Abschluss angegebene Informationen, die aus zur Unterstützung der vom Management vorgenommenen Beurteilung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit erstellten Analysen erlangt wurden, wie z.B. etwaige Angaben im Zusammenhang mit identifizierten Ereignissen oder Umständen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können.³⁸
- A139** Bestimmte Beträge oder Angaben im Abschluss der Einheit (wie bspw. Angaben zum Kredit-, Liquiditäts- und Marktrisiko) können auf aus dem Risikomanagementsystem der Einheit erlangten Informationen basieren. Der Abschlussprüfer ist jedoch nicht verpflichtet, sämtliche Aspekte des Risikomanagementsystems zu verstehen und wendet bei der Festlegung des notwendigen Verständnisses pflichtgemäßes Ermessen an.

³⁸ [DW PS 270 n.F., Tz. 24-27 bzw.] ISA 570 (Revised), Tz. 19-20.

5.3.5.6.5 IT-Einsatz der Einheit im Informationssystem

Warum der Abschlussprüfer die für das Informationssystem relevante IT-Umgebung versteht

- A140** Das Verständnis des Abschlussprüfers vom Informationssystem schließt die für die Transaktionsflüsse und Verarbeitung von Informationen im Informationssystem der Einheit relevante IT-Umgebung ein, da der Einsatz von IT-Anwendungen durch die Einheit oder andere Aspekte in der IT-Umgebung zu aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken führen können.
- A141** Das Verständnis vom Geschäftsmodell der Einheit und wie es den IT-Einsatz integriert, können ebenfalls nützlichen Kontext für Art und Umfang der im Informationssystem erwarteten IT geben.

Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit

- A142** Das Verständnis des Abschlussprüfers von der IT-Umgebung kann sich auf die Identifizierung und das Verstehen von Art und Anzahl der spezifischen IT-Anwendungen und andere, für die Transaktionsflüsse und Verarbeitung von Informationen im Informationssystem relevante Aspekte der IT-Umgebung fokussieren. Änderungen im Transaktionsflüsse oder Informationen innerhalb des Informationssystems können aus Programmänderungen an IT-Anwendungen oder unmittelbaren Änderungen von Daten in den bei der Verarbeitung oder Speicherung solcher Geschäftsvorfälle oder Informationen eingebundenen Datenbanken resultieren.
- A143** Der Abschlussprüfer kann die IT-Anwendungen und die unterstützende IT-Infrastruktur gleichzeitig mit seinem Verständnis darüber, wie Informationen bzgl. bedeutsamer Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben in das IT-System der Einheit hinein-, durch dieses hindurch- und aus diesem herausfließen, identifizieren.

5.3.5.6.6 Erlangung eines Verständnisses von der Kommunikation der Einheit (Vgl. Tz. 25(b))

Skalierbarkeit

- A144** In größeren, komplexeren Einheiten können Informationen, die der Abschlussprüfer beim Verstehen der Kommunikation der Einheit würdigen kann, aus Handbüchern zu Unternehmensregelungen und Rechnungslegung hervorgehen.
- A145** Die Kommunikation kann in weniger komplexen Einheiten aufgrund einer geringeren Anzahl von Zuständigkeitsebenen sowie aufgrund einer größeren Sichtbarkeit und Verfügbarkeit des Managements weniger strukturiert sein (z.B. werden möglicherweise keine formalen Handbücher genutzt). Unabhängig von der Größe der Einheit erleichtern offene Kommunikationskanäle die Berichterstattung über Ausnahmen und die Reaktion darauf.

5.3.5.6.7 Beurteilung, ob die relevanten Aspekte des Informationssystems die Aufstellung des Abschlusses der Einheit unterstützen (Vgl. Tz. 25(c))

- A146** Die Beurteilung des Abschlussprüfers, ob das Informationssystem und die Kommunikation der Einheit die Aufstellung des Abschlusses angemessen unterstützen, basiert auf dem nach Tz. 25(a)-(b) erlangten Verständnis.

5.3.5.7 Kontrollaktivitäten (Vgl. Tz. 26)

5.3.5.7.1 Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten

Kasten Start

Anlage 3, Tz. 20 und 21 legen weitere Würdigungen bzgl. Kontrollaktivitäten dar.

Kasten Stop

- A147** Die Komponente Kontrollaktivitäten schließt Kontrollen ein, die ausgestaltet sind, um die richtige Anwendung von Regelungen (die auch Kontrollen sind) in sämtlichen anderen Komponenten des IKS der Einheit sicherzustellen, und schließt sowohl direkte als auch indirekte Kontrollen ein.

Kasten Start

Beispiel:

Die Kontrollen, die eine Einheit eingerichtet hat, um sicherzustellen, dass ihr Personal bei der jährlichen Inventur richtig zählt und aufzeichnet, beziehen sich unmittelbar auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die für die Aussagen „Vorhandensein“ und „Vollständigkeit“ des Kontensaldos „Vorräte“ relevant sind.

Kasten Stop

- A148** Die vom Abschlussprüfer vorgenommene Identifizierung und Beurteilung der Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten ist auf die Kontrollen der Informationsverarbeitung fokussiert, welches während der Verarbeitung von Informationen im Informationssystem der Einheit angewandte Kontrollen sind, die Risiken für die Integrität von Informationen (d.h. die Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit von Geschäftsvorfällen und anderen Informationen) unmittelbar behandeln. Allerdings ist der Abschlussprüfer nicht verpflichtet, sämtliche Kontrollen der Informationsverarbeitung bzgl. der Regelungen der Einheit, die die Transaktionsflüsse und andere Aspekte der Informationsverarbeitungstätigkeiten der Einheit für bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben definieren, zu identifizieren und zu beurteilen.
- A149** In Übereinstimmung mit Tz. 26 können auch im Kontrollumfeld, im Risikobeurteilungsprozess der Einheit oder im Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS bestehende direkte Kontrollen identifiziert werden. Je mittelbarer jedoch die Beziehung zwischen Kontrollen, die andere Kontrollen unterstützen, und der zu würdigenden Kontrolle ist, desto weniger wirksam kann diese Kontrolle bei der Verhinderung oder Aufdeckung und Korrektur von damit verbundenen falschen Darstellungen sein.

Kasten Start

Beispiel:

Die von einem Verkaufsleiter vorgenommene Durchsicht einer Verkaufsstatistik für bestimmte Filialen nach Regionen bezieht sich i.d.R. nur mittelbar auf die für die Aussage „Vollständigkeit der Umsatzerlöse“ relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen. Entsprechend kann es sein, dass diese Kontrolle weniger wirksam ist bei

der Behandlung dieser Risiken, als Kontrollen, die sich unmittelbar darauf beziehen, wie z.B. das Abgleichen von Versandpapieren mit Abrechnungsunterlagen.

Kasten Stop

- A150** Nach Tz. 26 ist der Abschlussprüfer auch verpflichtet, generelle IT-Kontrollen für IT-Anwendungen sowie andere Aspekte der IT-Umgebung zu identifizieren und zu beurteilen, für die der Abschlussprüfer festgestellt hat, dass sie aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, da generelle IT-Kontrollen die kontinuierlich wirksame Funktion der Kontrollen der Informationsverarbeitung unterstützen. Eine generelle IT-Kontrolle allein ist typischerweise nicht ausreichend, um ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln.
- A151** Die Kontrollen, bei denen der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit Tz. 26 verpflichtet ist, die Ausgestaltung zu identifizieren und zu beurteilen sowie deren Implementierung festzustellen, sind jene:
- Kontrollen, deren Wirksamkeit der Funktion der Abschlussprüfer bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen zu prüfen plant. Die Beurteilung solcher Kontrollen bildet die Grundlage für die Planung von Handlungen zur Prüfung der Kontrollen durch den Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330. Diese Kontrollen schließen auch Kontrollen ein, die Risiken behandeln, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen.
 - Kontrollen, die Kontrollen zur Behandlung bedeutsamer Risiken und Kontrollen über Journalbuchungen einschließen. Die vom Abschlussprüfer vorgenommene Identifizierung und Beurteilung solcher Kontrollen können sein Verständnis von den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen beeinflussen, einschließlich der Identifizierung von zusätzlichen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (siehe Tz. A95). Dieses Verständnis bildet auch die Grundlage für die Planung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von aussagebezogenen Prüfungshandlungen, die auf die verbundenen beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen ausgerichtet sind.
 - andere Kontrollen, die der Abschlussprüfer auf Grundlage seines pflichtgemäßen Ermessens als angemessen würdigt, ihn in die Lage zu versetzen, die in Tz. 13 genannten Ziele im Hinblick auf Risiken auf Aussageebene zu erreichen.
- A152** Es ist erforderlich, Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten zu identifizieren, wenn solche Kontrollen ein oder mehrere der in Tz. 26(a) genannten Kriterien erfüllen. Wird jedoch durch mehrere Kontrollen jeweils dasselbe Ziel erreicht, ist es nicht notwendig, jede einzelne, mit diesem Ziel verbundene Kontrolle zu identifizieren.

5.3.5.7.2 Arten von Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten (Vgl. Tz. 26)

- A153** Beispiele für Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten schließen Autorisierungen und Genehmigungen, Abstimmungen, Verifizierungen (wie z.B. Veränderungs- und Validierungskontrollen oder automatisierte Kalkulationen), Funktionstrennung und physische oder logische Kontrollen ein, einschließlich solcher bzgl. der Sicherung von Vermögenswerten.
- A154** Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten können auch vom Management eingerichtete Kontrollen einschließen, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bzgl. nicht in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen

erstellter Abschlussangaben behandeln. Solche Kontrollen können sich auf im Abschluss enthaltene Informationen beziehen, die außerhalb des Hauptbuchs und der Nebenbücher erlangt werden.

- A155** Unabhängig davon, ob Kontrollen innerhalb der IT-Umgebung oder manueller Systeme vorhanden sind, können sie verschiedene Ziele haben und auf unterschiedlichen organisatorischen und funktionalen Ebenen angewendet werden.

5.3.5.7.3 Skalierbarkeit (Vgl. Tz. 26)

- A156** Es ist wahrscheinlich, dass Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten bei weniger komplexen Einheiten denen in größeren Einheiten ähnlich sind, aber der Formalisierungsgrad, mit dem sie betrieben werden, kann variieren. Des Weiteren kann es sein, dass in weniger komplexen Einheiten mehr Kontrollen unmittelbar vom Management angewendet werden.

Kasten Start

Beispiel:

Die alleinige Befugnis des Managements zur Gewährung von Krediten an Kunden und zur Genehmigung von bedeutsamen Einkäufen kann eine wirksame Kontrolle über wichtige Kontensalden und Geschäftsvorfälle bieten.

Kasten Stop

- A157** In weniger komplexen Einheiten mit weniger Angestellten kann die Einrichtung einer Funktionstrennung weniger praktisch durchführbar sein. Jedoch kann in einer Einheit mit einem geschäftsführenden Eigentümer dieser in der Lage sein, durch unmittelbare Einbindung eine wirksamere Überwachung auszuüben als in einer größeren Einheit, was die i.d.R. begrenzteren Möglichkeiten einer Funktionstrennung kompensieren kann. Obwohl – wie auch in ISA [DE] 240 erläutert – die Dominanz des Managements durch eine einzelne natürliche Person einen potenziellen Kontrollmangel darstellen kann, da für das Management die Gelegenheit besteht, Kontrollen außer Kraft zu setzen.³⁹

5.3.5.7.4 Kontrollen, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene behandeln (Vgl. Tz. 26(a))

Kontrollen, die Risiken behandeln, die als bedeutsames Risiko festgelegt wurden (Vgl. Tz. 26(a)(i))

- A158** Unabhängig davon, ob der Abschlussprüfer plant, die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zu prüfen, die bedeutsame Risiken behandeln, kann das erlangte Verständnis vom Ansatz des Managements zur Behandlung dieser Risiken eine Grundlage bilden für die Planung und Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen als Reaktion auf bedeutsame Risiken, wie nach ISA [DE] 330⁴⁰ erforderlich. Obwohl Risiken bzgl. bedeutsamer, nicht routinemäßiger Sachverhalte oder Sachverhalte mit Ermessensspielraum seltener Routinekontrollen unterliegen, kann es sein, dass das Management über andere Reaktionsmöglichkeiten verfügt, um solche Risiken zu behandeln. Entsprechend kann das Verständnis des Abschlussprüfers davon, ob die

³⁹ ISA [DE] 240, Tz. A28.

⁴⁰ ISA [DE] 330, Tz. 21.

Einheit Kontrollen für bedeutsame Risiken ausgestaltet und implementiert hat, die sich aus nicht routinemäßigen Sachverhalten oder Sachverhalten mit Ermessensspielraum ergeben, auch die Frage einschließen, ob und wie das Management auf die Risiken reagiert. Solche Reaktionen können einschließen:

- Kontrollen, wie z.B. eine Durchsicht der Annahmen durch das obere Management oder durch Sachverständige
- dokumentierte Prozesse für geschätzte Werte in der Rechnungslegung
- Genehmigung durch die für die Überwachung Verantwortlichen.

Kasten Start

Beispiel:

Bei einmaligen Ereignissen, wie z.B. dem Eingang einer Mitteilung zu einem bedeutsamen Rechtsstreit, kann die Würdigung der Reaktion der Einheit solche Sachverhalte einschließen wie, ob es an geeignete Sachverständige (wie z.B. interne oder externe Rechtsberater) weitergeleitet wurde, ob eine Beurteilung der möglichen Auswirkungen vorgenommen wurde und wie vorgeschlagen wurde, dass die Umstände im Abschluss anzugeben sind.

Kasten Stop

- A159** ISA [DE] 240⁴¹ verpflichtet den Abschlussprüfer, Kontrollen bzgl. beurteilter Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (die als bedeutsame Risiken behandelt werden) zu verstehen, und erläutert ferner, dass es für den Abschlussprüfer wichtig ist, ein Verständnis von den Kontrollen zu erlangen, die das Management zur Verhinderung und Aufdeckung doloser Handlungen ausgestaltet, implementiert und aufrechterhalten hat.

Kontrollen über Journalbuchungen (Vgl. Tz. 26(a)(ii))

- A160** Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene behandelnde Kontrollen, die erwartungsgemäß bei jeder Abschlussprüfung identifiziert werden, sind Kontrollen über Journalbuchungen, da die Weise, in der eine Einheit Informationen aus der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen in das Hauptbuch aufnimmt, i.d.R. mit der Nutzung von Journalbuchungen einhergeht, ob standardisiert oder nicht standardisiert, automatisiert oder manuell. Der Umfang, in dem andere Kontrollen identifiziert werden, kann auf Grundlage der Art der Einheit und des vom Abschlussprüfer geplanten Ansatzes für weitere Prüfungshandlungen variieren.

Kasten Start

Beispiel:

Bei der Abschlussprüfung einer weniger komplexen Einheit kann es sein, dass das Informationssystem der Einheit nicht komplex ist und dass der Abschlussprüfer nicht plant, sich auf die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zu verlassen. Des Weiteren kann es sein, dass der Abschlussprüfer keine bedeutsamen Risiken oder andere Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert hat, für die es notwendig ist, dass der Abschlussprüfer die Ausgestaltung der Kontrollen beurteilt und feststellt, dass sie implementiert wurden. Bei einer solchen Abschlussprüfung kann der Abschlussprüfer

⁴¹ ISA [DE] 240, Tz. 28 und A33.

feststellen, dass es außer den Kontrollen der Einheit über Journalbuchungen keine anderen identifizierten Kontrollen gibt.

Kasten Stop

Automatisierte Tools und Techniken

- A161** Bei manueller Hauptbuchführung können nicht standardisierte Journalbuchungen durch die Einsichtnahme in Bücher, Journale und unterstützende Dokumentation identifiziert werden. Werden automatisierte Verfahren für Hauptbuchführung und Abschlusssaufstellung eingesetzt, kann es sein, dass solche Buchungen ausschließlich in elektronischer Form vorliegen und daher durch den Einsatz automatisierter Techniken leichter identifiziert werden können.

Kasten Start

Beispiel:

Bei der Abschlussprüfung einer weniger komplexen Einheit kann der Abschlussprüfer in der Lage sein, eine Gesamtliste sämtlicher Journalbuchungen in eine einfache Tabelle zu extrahieren. Dann kann es dem Abschlussprüfer möglich sein, die Journalbuchungen zu sortieren, indem er unterschiedliche Filter anwendet, wie z.B. Währungsbetrag, Name der Person, die die Buchungen erstellt oder durchgesehen hat, Journalbuchungen, die nur die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung verlängern, oder eine Auflistung nach Datum der Journalbuchung im Hauptbuch einzusehen, um den Abschlussprüfer bei der Planung von Reaktionen auf die bzgl. Journalbuchungen identifizierten Risiken zu unterstützen.

Kasten Stop

Kontrollen, für die der Abschlussprüfer eine Prüfung der Wirksamkeit der Funktion plant (Vgl. Tz. 26(a)(iii))

- A162** Der Abschlussprüfer stellt fest, ob etwaige Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene vorliegen, für die es nicht möglich ist, allein durch aussagebezogene Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. In Übereinstimmung mit ISA [DE] 330⁴² ist der Abschlussprüfer verpflichtet, Funktionsprüfungen zu planen und durchzuführen, die solche Risiken wesentlicher falscher Darstellungen behandeln, wenn aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise auf Aussageebene liefern. Existieren solche Kontrollen, die diese Risiken behandeln, ist es demzufolge erforderlich, sie zu identifizieren und zu beurteilen.
- A163** In anderen Fällen, in denen der Abschlussprüfer plant, die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 zu berücksichtigen, ist es erforderlich, auch solche Kontrollen zu identifizieren, da ISA [DE] 330⁴³ den Abschlussprüfer verpflichtet, Funktionsprüfungen dieser Kontrollen zu planen und durchzuführen.

⁴² ISA [DE] 330, Tz. 8(b).

⁴³ ISA [DE] 330, Tz. 8(a).

Kasten Start**Beispiele:**

Es kann sein, dass der Abschlussprüfer die Prüfung der Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen plant:

- über routinemäßige Arten von Geschäftsvorfällen, da solche Prüfungen bei einem großen Volumen homogener Geschäftsvorfälle effektiver oder effizienter sein können
- über die Vollständigkeit und Richtigkeit von von der Einheit erstellten Informationen (z.B. Kontrollen über die Erstellung systemgenerierter Berichte), um die Verlässlichkeit dieser Informationen festzustellen, wenn der Abschlussprüfer beabsichtigt, die Wirksamkeit der Funktion dieser Kontrollen bei der Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zu berücksichtigen
- bezüglich mit betrieblichen Tätigkeiten und der Einhaltung von Vorschriften verbundener Ziele, wenn sie sich auf Daten beziehen, die der Abschlussprüfer bei der Anwendung von Prüfungshandlungen beurteilt oder nutzt.

Kasten Stop

A164 Die Pläne des Abschlussprüfers zur Prüfung der Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen können auch durch die identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene beeinflusst werden. Werden bspw. mit dem Kontrollumfeld verbundene Mängel identifiziert, kann sich dies auf die Gesamterwartungen des Abschlussprüfers an die Wirksamkeit der Funktion von direkten Kontrollen auswirken.

Andere Kontrollen, die der Abschlussprüfer als angemessen würdigt (Vgl. Tz. 26(a)(iv))

A165 Andere Kontrollen, die der Abschlussprüfer zur Identifizierung sowie zur Beurteilung der Ausgestaltung und zur Feststellung der Implementierung als angemessen würdigen kann, können einschließen:

- Kontrollen, die im Spektrum inhärenter Risiken als höher beurteilte, aber nicht als bedeutsames Risiko festgestellte Risiken behandeln
- mit der Abstimmung von detaillierten Aufzeichnungen mit dem Hauptbuch verbundene Kontrollen oder
- komplementäre Kontrollen der auslagernden Einheit, wenn ein Dienstleister in Anspruch genommen wird.⁴⁴

5.3.5.7.5 Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung, aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen IT-Kontrollen (Vgl. Tz. 26(b)-(c))

Kasten Start

Anlage 5 enthält Beispiele für Merkmale von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung sowie erläuternde Hinweise bzgl. dieser Merkmale, die bei der Identifizierung der IT-Anwendungen und anderen Aspekte der IT-Umgebung, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, relevant sein können.

⁴⁴ ISA [DE] 402 „Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen“.

Kasten Stop**Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung (Vgl. Tz. 26(b))**

Warum der Abschlussprüfer aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken und generellen IT-Kontrollen identifiziert, die mit identifizierten IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung verbunden sind

- A166** Das Verständnis von den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und von den von der Einheit zur Behandlung dieser Risiken implementierten generellen IT-Kontrollen kann sich auswirken auf
- die Entscheidung des Abschlussprüfers darüber, ob die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zur Behandlung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu prüfen ist,

Kasten Start**Beispiel:**

Sind generelle IT-Kontrollen nicht wirksam ausgestaltet oder angemessen implementiert, um aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken zu behandeln (z.B. werden unautorisierte Programmänderungen oder unautorisierter Zugriff auf IT-Anwendungen nicht von Kontrollen angemessen verhindert oder aufgedeckt), kann sich dies auf die Entscheidung des Abschlussprüfers auswirken, sich auf automatisierte Kontrollen innerhalb der betroffenen IT-Anwendungen zu verlassen.

Kasten Stop

- die Beurteilung des Kontrollrisikos auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer,

Kasten Start**Beispiel:**

Die anhaltende Wirksamkeit der Funktion einer Kontrolle der Informationsverarbeitung kann von bestimmten generellen IT-Kontrollen abhängen, die unautorisierte Programmänderungen der IT-Kontrollen der Informationsverarbeitung verhindern oder aufdecken (d.h. Programmänderungskontrollen über verbundene IT-Anwendungen). Unter solchen Umständen kann sich die erwartete Wirksamkeit (bzw. deren Fehlen) der Funktion der generellen IT-Kontrolle auf die Beurteilung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer auswirken (z.B. kann das Kontrollrisiko höher sein, wenn zu erwarten ist, dass solche generellen IT-Kontrollen unwirksam sind oder wenn der Abschlussprüfer nicht plant, die generellen IT-Kontrollen zu prüfen).

Kasten Stop

- die Strategie des Abschlussprüfers für die Prüfung von der Einheit erstellter Informationen, die aus Informationen aus IT-Anwendungen der Einheit erstellt werden oder diese Informationen einbeziehen,

Kasten Start**Beispiel:**

Werden von der Einheit erstellte und als Prüfungsnachweis zu nutzende Informationen aus IT-Anwendungen erstellt, kann der Abschlussprüfer festlegen, die Kontrollen über

systemgenerierte Berichte zu prüfen, einschließlich der Identifizierung und Prüfung der generellen IT-Kontrollen, die Risiken unangemessener oder unautorisierter Programmänderungen oder unmittelbarer Datenänderungen in den Berichten behandeln.

Kasten Stop

- die Beurteilung des inhärenten Risikos auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer oder

Kasten Start

Beispiel:

Gibt es bedeutsame oder umfangreiche Programmierungsänderungen an einer IT-Anwendung zur Berücksichtigung neuer oder überarbeiteter Berichterstattungsanforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, kann dies ein Indikator für die Komplexität der neuen Anforderungen und deren Auswirkung auf den Abschluss der Einheit sein. Treten solche umfangreichen Änderungen von Programmierungen oder Daten auf, ist es wahrscheinlich, dass auch die IT-Anwendung aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegt.

Kasten Stop

- die Planung weiterer Prüfungshandlungen.

Kasten Start

Beispiel:

Hängen Kontrollen der Informationsverarbeitung von generellen IT-Kontrollen ab, kann der Abschlussprüfer festlegen, die Wirksamkeit der Funktion der generellen IT-Kontrollen zu prüfen, die dann die Planung von Funktionsprüfungen für solche generellen IT-Kontrollen erfordert. Legt der Abschlussprüfer unter den gleichen Umständen fest, die Wirksamkeit der Funktion der generellen IT-Kontrollen nicht zu prüfen oder wird erwartet, dass die generellen IT-Kontrollen unwirksam sind, kann es erforderlich sein, die verbundenen, aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken durch die Planung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen zu behandeln. Es kann jedoch sein, dass die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken nicht behandelt werden können, wenn solche Risiken mit Risiken verbunden sind, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen. Unter solchen Umständen kann es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf das Prüfungsurteil würdigt.

Kasten Stop

Identifizierung von IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen

- A167** Bei den für das Informationssystem relevanten IT-Anwendungen kann ein Verständnis von der Art und Komplexität der spezifischen IT-Prozesse und der generellen IT-Kontrollen, über die die Einheit verfügt, den Abschlussprüfer dabei unterstützen festzustellen, auf welche IT-Anwendungen sich die Einheit verlässt, um die Informationen im Informationssystem der Einheit genau zu verarbeiten und ihre Integrität zu wahren. Solche IT-Anwendungen können aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen.

A168 Die Identifizierung der IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, ist mit der Berücksichtigung der vom Abschlussprüfer identifizierten Kontrollen verbunden, da es sein kann, dass solche Kontrollen mit dem IT-Einsatz verbunden sind oder sich auf IT verlassen. Der Abschlussprüfer kann sich darauf fokussieren, ob eine IT-Anwendung automatisierte Kontrollen einschließt, auf die sich das Management verlässt und die der Abschlussprüfer identifiziert hat, einschließlich Kontrollen, die Risiken behandeln, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern. Der Abschlussprüfer kann auch würdigen, wie Informationen bzgl. bedeutsamer Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben im Informationssystem gespeichert und verarbeitet werden und ob sich das Management auf generelle IT-Kontrollen zur Wahrung der Integrität dieser Informationen verlässt.

A169 Die vom Abschlussprüfer identifizierten Kontrollen können von systemgenerierten Berichten abhängen, in welchem Fall die diese Berichte erstellenden IT-Anwendungen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen können. In anderen Fällen kann es sein, dass der Abschlussprüfer nicht plant, sich auf Kontrollen über die systemgenerierten Berichte zu verlassen, und plant, die Inputs und Outputs solcher Berichte unmittelbar zu prüfen, in welchem Fall es sein kann, dass der Abschlussprüfer die verbundenen IT-Anwendungen nicht als solche identifiziert, die aus der IT resultierenden Risiken unterliegen.

Skalierbarkeit

A170 Der Umfang des Verständnisses des Abschlussprüfers von den IT-Prozessen, einschließlich des Umfangs der in der Einheit vorhandenen generellen IT-Kontrollen, wird mit der Art und den Umständen der Einheit und ihrer IT-Umgebung sowie auf Grundlage der Art und des Umfangs der vom Abschlussprüfer identifizierten Kontrollen variieren. Die Anzahl an IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, wird auch auf Grundlage dieser Faktoren variieren.

Kasten Start

Beispiele:

- Es ist unwahrscheinlich, dass eine Einheit, die Standard-Software nutzt und keinen Zugriff auf den Quellcode zur Vornahme etwaiger Programmänderungen hat, über einen Prozess für Programmänderungen verfügt, aber es kann sein, dass diese Einheit über einen Prozess oder Verfahren zur Konfiguration der Software verfügt (z.B. Kontenrahmen, Berichtsparemeter oder Schwellenwerte). Darüber hinaus kann es sein, dass die Einheit über einen Prozess oder Verfahren zur Verwaltung des Zugriffs auf die Anwendung verfügt (z.B. eine designierte natürliche Person mit administrativem Zugriff auf die Standard-Software). Unter solchen Umständen ist es unwahrscheinlich, dass die Einheit formalisierte generelle IT-Kontrollen hat oder benötigt.
- Im Gegensatz dazu kann sich eine größere Einheit in hohem Maße auf IT stützen, die IT-Umgebung kann multiple IT-Anwendungen beinhalten und die IT-Prozesse zur Verwaltung der IT-Umgebung können komplex sein (z.B. besteht eine spezialisierte IT-Abteilung, die Programmänderungen entwickelt und implementiert und Zugriffsrechte verwaltet), einschließlich dass die Einheit formalisierte generelle IT-Kontrollen über ihre IT-Prozesse implementiert hat.
- Stützt sich das Management nicht auf automatisierte Kontrollen oder generelle IT-Kontrollen, um Geschäftsvorfälle zu verarbeiten oder die Daten zu pflegen, und hat

der Abschlussprüfer keine automatisierten Kontrollen oder andere Kontrollen der Informationsverarbeitung (oder etwaige, die von generellen IT-Kontrollen abhängen) identifiziert, kann der Abschlussprüfer planen, etwaige, von der Einheit mittels IT erstellte Informationen unmittelbar zu prüfen, und es kann sein, dass er keine IT-Anwendungen identifiziert, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen.

- Verlässt sich das Management bei der Verarbeitung oder Pflege von Daten auf eine IT-Anwendung, ist das Datenvolumen bedeutsam und stützt sich das Management auf die IT-Anwendung, um automatisierte, vom Abschlussprüfer ebenfalls identifizierte Kontrollen durchzuführen, ist es wahrscheinlich, dass die IT-Anwendung aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegt.

Kasten Stop

- A171** Weist die IT-Umgebung einer Einheit eine größere Komplexität auf, ist es wahrscheinlich, dass die Identifizierung der IT-Anwendungen und anderer Aspekte der IT-Umgebung, die Feststellung der verbundenen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und die Identifizierung der generellen IT-Kontrollen die Einbindung von Mitgliedern des Prüfungsteams mit besonderen Kenntnissen in der IT erfordert. Bei komplexen IT-Umgebungen ist es wahrscheinlich, dass eine solche Einbindung unverzichtbar ist und es sein kann, dass ein hoher Aufwand notwendig ist.

Identifizierung anderer Aspekte der IT-Umgebung, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen

- A172** Die anderen Aspekte der IT-Umgebung, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen können, schließen das Netzwerk, das Betriebssystem, Datenbanken und, unter bestimmten Umständen, Schnittstellen zwischen IT-Anwendungen ein. Andere Aspekte der IT-Umgebung werden üblicherweise nicht identifiziert, wenn der Abschlussprüfer keine IT-Anwendungen identifiziert, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen. Hat der Abschlussprüfer IT-Anwendungen identifiziert, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, ist es wahrscheinlich, dass andere Aspekte der IT-Umgebung (z.B. Datenbank, Betriebssystem, Netzwerk) identifiziert werden, da solche Aspekte die identifizierten IT-Anwendungen unterstützen und mit ihnen interagieren.

Identifizierung von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen IT-Kontrollen (Vgl. Tz. 26(c))

Kasten Start

Anlage 6 legt Würdigungen zum Verständnis von generellen IT-Kontrollen dar.

Kasten Stop

- A173** Bei der Identifizierung der aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken kann der Abschlussprüfer die Art der identifizierten IT-Anwendung oder andere Aspekte der IT-Umgebung sowie die Gründe, weshalb sie aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, würdigen. Für einige identifizierte IT-Anwendungen oder andere Aspekte der IT-Umgebung kann der Abschlussprüfer einschlägige aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken identifizieren, die sich hauptsächlich auf unautorisierten Zugriff oder unautorisierte Programmänderungen beziehen sowie die mit unangemessenen Datenänderungen verbundenen Risiken behandeln (z.B. das Risiko unangemessener

Änderungen der Daten durch direkten Zugriff auf die Datenbank oder die Fähigkeit, Informationen unmittelbar zu manipulieren).

- A174** Umfang und Art der einschlägigen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken variieren in Abhängigkeit von der Art und der Merkmale der identifizierten IT-Anwendungen und anderer Aspekte der IT-Umgebung. Einschlägige IT-Risiken können entstehen, wenn die Einheit externe oder interne Dienstleister für identifizierte Aspekte ihrer IT-Umgebung nutzt (z.B. Outsourcing des Hostings ihrer IT-Umgebung an Dritte oder Nutzung eines Shared Service Centers für die zentrale Verwaltung der IT-Prozesse in einem Konzern). Einschlägige, aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken können auch in Bezug auf IT-Sicherheit identifiziert werden. Es ist wahrscheinlicher, dass mehr Risiken aus dem IT-Einsatz resultieren, wenn das Volumen oder die Komplexität automatisierter Anwendungskontrollen höher ist und sich das Management mehr auf diese Kontrollen stützt zur wirksamen Verarbeitung von Geschäftsvorfällen oder zur wirksamen Aufrechterhaltung der Integrität der zugrunde liegenden Information.

5.3.5.7.6 Beurteilung der Ausgestaltung und Feststellung der Implementierung von identifizierten Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten (Vgl. Tz. 26(d))

- A175** Die Beurteilung der Ausgestaltung einer identifizierten Kontrolle beinhaltet die Würdigung durch den Abschlussprüfer, ob die Kontrolle, einzeln oder in Kombination mit anderen, in der Lage ist, wesentliche falsche Darstellungen wirksam zu verhindern oder aufzudecken und zu korrigieren (d.h. das Kontrollziel).
- A176** Der Abschlussprüfer stellt die Implementierung einer identifizierten Kontrolle fest, indem er feststellt, dass die Kontrolle existiert und dass die Einheit sie nutzt. Es ist wenig sinnvoll, dass der Abschlussprüfer die Implementierung einer Kontrolle beurteilt, die nicht wirksam ausgestaltet ist. Daher beurteilt der Abschlussprüfer zuerst die Ausgestaltung einer Kontrolle. Eine unzureichend ausgestaltete Kontrolle kann einen Kontrollmangel darstellen.
- A177** Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, um Prüfungsnachweise über die Ausgestaltung und Implementierung von identifizierten Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten zu erlangen, können einschließen:
- Befragung des Personals der Einheit
 - Beobachtung der Anwendung bestimmter Kontrollen
 - Einsichtnahme in Dokumente und Berichte.
- Eine Befragung allein reicht jedoch für diese Zwecke nicht aus.
- A178** Es kann sein, dass der Abschlussprüfer auf Grundlage der Erfahrung aus der vorhergehenden Abschlussprüfung oder auf Grundlage der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung für den Berichtszeitraum erwartet, dass das Management nicht über wirksam ausgestaltete oder implementierte Kontrollen zur Behandlung eines bedeutsamen Risikos verfügt. In solchen Fällen können die zur Behandlung der Anforderung in Tz. 26(d) durchgeführten Prüfungshandlungen aus der Feststellung bestehen, dass solche Kontrollen nicht wirksam ausgestaltet oder implementiert worden sind. Weisen die Ergebnisse der Prüfungshandlungen darauf hin, dass Kontrollen neu ausgestaltet oder implementiert worden sind, ist der Abschlussprüfer verpflichtet, die in Tz. 26 (b)-(d) aufgeführten Prüfungshandlungen in Bezug auf die neu ausgestalteten oder implementierten Kontrollen durchzuführen.

- A179** Der Abschlussprüfer kann schlussfolgern, dass es angemessen ist, eine wirksam ausgestaltete und implementierte Kontrolle zu prüfen, um die Wirksamkeit ihrer Funktion bei der Planung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen zu berücksichtigen. Ist eine Kontrolle jedoch nicht wirksam ausgestaltet oder implementiert, hat ihre Prüfung keinen Nutzen. Plant der Abschlussprüfer die Prüfung einer Kontrolle, tragen die erlangten Informationen über den Umfang, in dem die Kontrolle das Risiko bzw. die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen behandelt, zur Beurteilung des Kontrollrisikos auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer bei.
- A180** Die Beurteilung der Ausgestaltung und die Feststellung der Implementierung von identifizierten Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten reicht nicht aus, um die Wirksamkeit ihrer Funktion zu prüfen. Bei automatisierten Kontrollen kann der Abschlussprüfer jedoch planen, die Wirksamkeit ihrer Funktion zu prüfen, indem er generelle IT-Kontrollen identifiziert und prüft, die für die konsistente Funktion einer automatisierten Kontrolle sorgen, anstatt Prüfungen der Wirksamkeit der Funktion unmittelbar zu den automatisierten Kontrollen durchzuführen. Die Erlangung von Prüfungsnachweisen über die Implementierung einer manuellen Kontrolle zu einem bestimmten Zeitpunkt stellt keinen Prüfungsnachweis für die Wirksamkeit der Funktion der Kontrolle zu anderen Zeitpunkten während des zu prüfenden Zeitraums dar. Die Prüfung der Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen, einschließlich der Prüfung von indirekten Kontrollen, wird in ISA [DE] 330 weitergehend beschrieben.⁴⁵
- A181** Plant der Abschlussprüfer keine Prüfung der Wirksamkeit der Funktion von identifizierten Kontrollen, kann sein Verständnis ihn dennoch bei der Planung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von aussagebezogenen Prüfungshandlungen, die auf die verbundenen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen ausgerichtet sind, unterstützen.

Kasten Start

Beispiel:

Die Ergebnisse dieser Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung können bei der Konzeption von Prüfungsstichproben eine Grundlage für die vom Abschlussprüfer vorgenommene Würdigung möglicher Abweichungen in einer Grundgesamtheit bilden.

Kasten Stop

5.3.6 Kontrollmängel innerhalb des IKS der Einheit (Vgl. Tz. 27)

- A182** Bei der Durchführung der Beurteilungen jeder der Komponenten des IKS der Einheit⁴⁶ kann der Abschlussprüfer feststellen, dass bestimmte Regelungen der Einheit in einer Komponente nicht der Art und den Umständen der Einheit angemessen sind. Eine solche Feststellung kann ein Indikator sein, der den Abschlussprüfer bei der Identifizierung von Kontrollmängeln unterstützt. Hat der Abschlussprüfer einen oder mehrere Kontrollmängel identifiziert, kann der Abschlussprüfer die Auswirkungen dieser Kontrollmängel auf die Planung weiterer Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 würdigen.

⁴⁵ ISA [DE] 330, Tz. 8-11.

⁴⁶ Tz. 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) und 26(d).

- A183** Hat der Abschlussprüfer einen oder mehrere Kontrollmängel identifiziert, ist der Abschlussprüfer nach [IDW PS 475 bzw.] ISA 265⁴⁷ verpflichtet festzustellen, ob die Mängel einzeln oder in Kombination bedeutsame Mängel darstellen. Der Abschlussprüfer legt nach pflichtgemäßem Ermessen fest, ob ein Mangel einen bedeutsamen Kontrollmangel darstellt.⁴⁸

Kasten Start

Beispiele:

Umstände, die darauf hinweisen können, dass ein bedeutsamer Kontrollmangel vorliegt, schließen Sachverhalte ein wie z.B.:

- Identifizierung von dolosen Handlungen jeglichen Ausmaßes, in die das obere Management involviert ist
- Identifizierte interne Prozesse, die bzgl. der Berichterstattung und Kommunikation von von der internen Revision bemerkten Mängeln unzureichend sind
- Zuvor mitgeteilte Mängel, die vom Management nicht zeitgerecht korrigiert wurden
- Versäumnis des Managements, auf bedeutsame Risiken zu reagieren, z.B. durch Nichtimplementierung von Kontrollen für bedeutsame Risiken und
- Anpassung eines zuvor herausgegebenen Abschlusses.

Kasten Stop

5.4 Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 28-37)

5.4.1 Warum der Abschlussprüfer die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert und beurteilt

- A184** Risiken wesentlicher falscher Darstellungen werden vom Abschlussprüfer identifiziert und beurteilt, um Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen festzulegen, die notwendig sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. Diese Nachweise versetzen den Abschlussprüfer in die Lage, ein Prüfungsurteil zum Abschluss mit einem vertretbar niedrigen Maß an Prüfungsrisiko abzugeben.
- A185** Bei der Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung gesammelte Informationen werden als Prüfungsnachweise genutzt, um die Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu bilden. Beispielsweise werden die Prüfungsnachweise, die bei der Beurteilung der Ausgestaltung identifizierter Kontrollen und der Feststellung erlangt wurden, ob diese Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten implementiert worden sind, als Prüfungsnachweise zur Unterstützung der Risikobeurteilung genutzt. Solche Prüfungsnachweise bilden auch eine Grundlage für den Abschlussprüfer, allgemeine Reaktionen zur Behandlung der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

⁴⁷ [IDW Prüfungsstandard: Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management (IDW PS 475), Tz. 12 bzw.] ISA 265 „Mitteilung über Mängel im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management“, Tz. 8.

⁴⁸ [IDW PS 475, Tz. A6-A7 bzw.] ISA 265, Tz. A6-A7 legen Indikatoren für bedeutsame Mängel dar und Sachverhalte, die bei der Feststellung zu würdigen sind, ob ein Mangel oder eine Kombination aus Mängeln in internen Kontrollen einen bedeutsamen Mangel darstellt.

auf Abschlussebene zu planen sowie weitere Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 zu planen und durchzuführen, deren Art, zeitliche Einteilung und Umfang auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene ausgerichtet sind.

5.4.2 Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 28)

- A186** 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.⁴⁹
- A187** Die Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bildet auch die Grundlage für die Feststellung relevanter Aussagen durch den Abschlussprüfer, die die Feststellung von bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben durch den Abschlussprüfer unterstützt.

5.4.3 Aussagen

5.4.3.1 Warum der Abschlussprüfer Aussagen nutzt

- A188** Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen nutzt der Abschlussprüfer Aussagen, um die verschiedenen Arten möglicher falscher Darstellungen, die auftreten können, zu würdigen. Aussagen, bzgl. derer der Abschlussprüfer Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert hat, sind relevante Aussagen.

5.4.3.2 Die Nutzung von Aussagen

- A189** Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen kann der Abschlussprüfer die Kategorien von Aussagen nutzen, wie in Tz. A190(a)-(b) unten beschrieben, oder sie anders ausdrücken, vorausgesetzt sämtliche unten beschriebene Aspekte sind abgedeckt. Der Abschlussprüfer kann sich dazu entscheiden, die Aussagen über Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen sowie dazugehörige Abschlussangaben mit den Aussagen über Kontensalden sowie dazugehörigen Abschlussangaben zu kombinieren.
- A190** Aussagen, die der Abschlussprüfer bei der Würdigung der verschiedenen Arten möglicher falscher Darstellungen, die auftreten können, nutzt, können unter die folgenden Kategorien fallen:
- (a) Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen sowie damit verbundene Abschlussangaben für den zu prüfenden Zeitraum:
 - (i) Eintritt – aufgezeichnete oder angegebene Geschäftsvorfälle und Ereignisse haben stattgefunden, und diese Geschäftsvorfälle und Ereignisse sind der Einheit zuzurechnen.

⁴⁹ ISA [DE] 200, Tz. A15a.

- (ii) Vollständigkeit – sämtliche aufzuzeichnende Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden aufgezeichnet, und sämtliche damit verbundene in den Abschluss aufzunehmende Angaben wurden aufgenommen.
 - (iii) Genauigkeit – Beträge und andere Daten bzgl. aufgezeichneter Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden angemessen aufgezeichnet, und damit verbundene Abschlussangaben wurden angemessen bewertet und beschrieben.
 - (iv) Periodenabgrenzung – Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in der richtigen Berichtsperiode aufgezeichnet.
 - (v) Kontenzuordnung – Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in den richtigen Konten aufgezeichnet.
 - (vi) Darstellung – Geschäftsvorfälle und Ereignisse sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben, und damit verbundene Abschlussangaben sind im Kontext der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze relevant und verständlich.
- (b) Aussagen zu Kontensalden und damit verbundene Abschlussangaben am Abschlussstichtag:
- (i) Vorhandensein – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind vorhanden.
 - (ii) Rechte und Verpflichtungen – Die Einheit hält die Rechte an Vermögenswerten bzw. hat die Kontrolle darüber und Schulden stellen Verpflichtungen der Einheit dar.
 - (iii) Vollständigkeit – Sämtliche aufzuzeichnenden Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden aufgezeichnet, und sämtliche damit verbundene in den Abschluss aufzunehmenden Angaben wurden aufgenommen.
 - (iv) Genauigkeit, Bewertung und Zuordnung – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind mit angemessenen Beträgen in den Abschluss aufgenommen, und etwaige resultierende Bewertungs- oder Zuordnungsanpassungen wurden in angemessener Weise aufgezeichnet, und damit verbundene Abschlussangaben wurden angemessen bewertet und beschrieben.
 - (v) Ausweis – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden auf den richtigen Konten aufgezeichnet.
 - (vi) Darstellung – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben, und dazugehörige Abschlussangaben sind im Kontext der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze relevant und verständlich.

A191 Die in Tz. A190(a)-(b) oben beschriebenen Aussagen – soweit angemessen angepasst – kann der Abschlussprüfer auch bei der Würdigung der verschiedenen Arten falscher Darstellungen nutzen, die in nicht unmittelbar mit angesetzten Arten von Geschäftsvorfällen, Ereignissen oder Kontensalden verbundenen Abschlussangaben auftreten können.

Kasten Start

Beispiel:

Ein Beispiel für eine solche Angabe schließt ein, dass die Einheit nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen verpflichtet sein kann, ihre Gefährdung durch aus Finanzinstrumenten resultierende Risiken zu beschreiben, einschließlich wie die Risiken

entstehen, der Ziele, Regelungen und Prozesse zur Handhabung der Risiken sowie der zur Risikobewertung genutzten Methoden.

Kasten Stop

5.4.3.3 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

- A192** Beim Treffen von Aussagen über Abschlüsse von Einheiten des öffentlichen Sektors kann es häufig sein, dass das Management, zusätzlich zu den in Tz. A190(a)-(b) genannten Aussagen, die Aussage trifft, dass Geschäftsvorfälle und Ereignisse in Übereinstimmung mit Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften oder sonstigen behördlichen Vorgaben vollzogen wurden. Solche Aussagen können im Umfang der Abschlussprüfung enthalten sein.

5.4.4 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene (Vgl. Tz. 28(a) und 30)

5.4.4.1 Warum der Abschlussprüfer die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene identifiziert und beurteilt

- A193** Der Abschlussprüfer identifiziert Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene, um festzustellen, ob diese Risiken eine umfassende Auswirkung auf den Abschluss haben und daher in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 eine allgemeine Reaktion erfordern würden.⁵⁰
- A194** Darüber hinaus können sich Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene auch auf einzelne Aussagen auswirken, und die Identifizierung dieser Risiken kann den Abschlussprüfer bei seiner Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene sowie bei der Planung weiterer Prüfungshandlungen, um die identifizierten Risiken zu behandeln, unterstützen.

5.4.4.2 Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene

- A195** Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene betreffen Risiken, die sich umfassend auf den Abschluss als Ganzes beziehen und sich möglicherweise auf viele Aussagen auswirken. Risiken dieser Art sind nicht notwendigerweise Risiken, die sich bezogen auf bestimmte Aussagen auf der Ebene von Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben identifizieren lassen (z.B. Risiko der Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management). Vielmehr stellen sie Umstände dar, durch die sich die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene umfassend erhöhen können. Die Beurteilung durch den Abschlussprüfer, ob sich identifizierte Risiken umfassend auf den Abschluss beziehen, unterstützt die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene durch den Abschlussprüfer. In anderen Fällen kann eine Reihe von Aussagen auch als anfällig für das Risiko identifiziert werden, und kann sich daher auf die Risikoidentifizierung und

⁵⁰ ISA [DE] 330, Tz. 5.

Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer auswirken.

Kasten Start

Beispiel:

Die Einheit steht vor operativen Verlusten und Liquiditätsproblemen und ist auf noch nicht gesicherte Finanzierungen angewiesen. Unter solchen Umständen kann der Abschlussprüfer feststellen, dass der Rechnungslegungsgrundsatz zur Fortführung der Geschäftstätigkeit zu einem Risiko wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene führt. In dieser Situation kann es notwendig sein, Rechnungslegungsgrundsätze auf Liquidationsbasis anzuwenden, was sich wahrscheinlich umfassend auf sämtliche Aussagen auswirken würde.

Kasten Stop

- A196** Die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene durch den Abschlussprüfer wird durch das Verständnis des Abschlussprüfers von dem IKS der Einheit beeinflusst, insb. durch sein Verständnis vom Kontrollumfeld, vom Risikobeurteilungsprozess der Einheit und vom Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS sowie durch
- das Ergebnis der nach Tz. 21(b), 22(b), 24(c) und 25(c) erforderlichen damit verbundenen Beurteilung sowie
 - etwaige Kontrollmängel, die in Übereinstimmung mit Tz. 27 identifiziert wurden.
- Insbesondere können Risiken auf Abschlussebene aus Mängeln im Kontrollumfeld oder aus externen Ereignissen oder Umständen, wie z.B. einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Umstände, entstehen.
- A197** Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen können für die Würdigung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene durch den Abschlussprüfer besonders relevant sein.

Kasten Start

Beispiel:

Aus Befragungen des Managements erfährt der Abschlussprüfer, dass der Abschluss der Einheit für Diskussionen mit Kreditgebern zu nutzen ist, um die weitere Finanzierung zur Erhaltung des Nettoumlaufvermögens zu sichern. Der Abschlussprüfer kann daher feststellen, dass eine größere Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund von sich auf das inhärente Risiko auswirkende Risikofaktoren für dolose Handlungen besteht (d.h. die Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche falsche Darstellungen aufgrund des Risikos von Manipulationen der Rechnungslegung, wie z.B. Überbewertung von Vermögenswerten und Erträgen und Unterbewertung von Verbindlichkeiten und Aufwendungen, um den Erhalt der Finanzierung sicherzustellen).

Kasten Stop

- A198** Das Verständnis des Abschlussprüfers – einschließlich der damit verbundenen Beurteilungen – vom Kontrollumfeld und anderen Komponenten des IKS kann Zweifel daran aufwerfen, ob der Abschlussprüfer in der Lage ist, Prüfungsnachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil zu erlangen oder kann Grund für die Niederlegung des

Auftrags sein, sofern eine Niederlegung nach den einschlägigen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften möglich ist.

Kasten Start

Beispiele:

- Als Ergebnis der Beurteilung des Kontrollumfelds der Einheit hat der Abschlussprüfer Bedenken hinsichtlich der Integrität des Managements der Einheit, die so schwerwiegend sein können, dass sie den Abschlussprüfer zu dem Schluss führen, dass das Risiko absichtlicher Falschdarstellung im Abschluss durch das Management derart ist, dass eine Abschlussprüfung nicht durchgeführt werden kann.
- Als Ergebnis der Beurteilung des Informationssystems und der Kommunikation der Einheit stellt der Abschlussprüfer fest, dass bedeutsame Veränderungen in der IT-Umgebung schlecht gehandhabt wurden, mit wenig Überwachung vom Management und den für die Überwachung Verantwortlichen. Der Abschlussprüfer kommt zu dem Schluss, dass bedeutsame Bedenken über den Zustand und die Verlässlichkeit der Unterlagen des Rechnungswesens der Einheit bestehen. Unter solchen Umständen kann der Abschlussprüfer feststellen, dass es unwahrscheinlich ist, dass ausreichende geeignete Prüfungsnachweise verfügbar sein werden, um ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Abschluss zu stützen.

Kasten Stop

A199 [IDW PS 405 n.F. (10.2010) bzw.] ISA 705 (Revised)⁵¹ setzt Anforderungen und gibt erläuternde Hinweise bei der Feststellung, ob für den Abschlussprüfer eine Notwendigkeit besteht, ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben, die Nichterteilung eines Prüfungsurteils zu erklären oder – wie es in manchen Fällen erforderlich sein kann – den Auftrag niederzulegen, sofern eine Niederlegung nach den einschlägigen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften möglich ist.

D.A199.1 Bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung nach § 317 HGB ist eine Auftragsniederlegung grundsätzlich nicht zulässig. Gemäß § 318 Abs. 6 HGB kann ein vom Abschlussprüfer angenommener Prüfungsauftrag nur aus wichtigem Grund gekündigt werden.

5.4.4.3 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

A200 Bei Einheiten des öffentlichen Sektors kann die Identifizierung von Risiken auf Abschlussebene die Würdigung von Sachverhalten einschließen, die mit dem politischen Klima, dem öffentlichen Interesse und der Programmsensibilität verbunden sind.

5.4.5 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene (Vgl. Tz. 28(b))

Kasten Start

⁵¹ [IDW Prüfungsstandard: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW PS 405 n.F. (10.2021)) bzw.] ISA 705 (Revised) „Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“.

Anlage 2 legt im Kontext von inhärenten Risikofaktoren Beispiele für Ereignisse oder Umstände dar, die auf eine Anfälligkeit für falsche Darstellungen hinweisen können, die wesentlich sein können.

Kasten Stop

A201 Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die sich nicht umfassend auf den Abschluss beziehen, sind Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene.

5.4.6 Relevante Aussagen und bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben (Vgl. Tz. 29)

5.4.6.1 Warum relevante Aussagen und bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben festgestellt werden

A202 Die Feststellung von relevanten Aussagen und der bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben bildet die Grundlage für den Umfang des Verständnisses des Abschlussprüfers vom Informationssystem der Einheit, dessen Erlangung in Übereinstimmung mit Tz. 25(a) verpflichtend ist. Dieses Verständnis kann den Abschlussprüfer bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zusätzlich unterstützen (siehe A86).

5.4.6.2 Automatisierte Tools und Techniken

A203 Der Abschlussprüfer kann automatisierte Tools und Techniken zur Unterstützung bei der Identifizierung bedeutsamer Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben einsetzen.

Kasten Start

Beispiele:

- Eine Grundgesamtheit von Geschäftsvorfällen kann durch Nutzung automatisierter Tools und Techniken analysiert werden, um deren Art, Quelle, Größe und Volumen zu verstehen. Durch Anwendung automatisierter Techniken kann der Abschlussprüfer bspw. ein Konto mit einem Nullsaldo am Abschlussstichtag identifizieren, das aus zahlreichen gegenläufigen Geschäftsvorfällen und Journalbuchungen besteht, die während des Zeitraums geschahen, was darauf hinweist, dass der Kontosaldo oder die Art von Geschäftsvorfällen bedeutsam sein kann (z.B. ein Lohnverrechnungskonto). Es kann sein, dass dasselbe Lohnverrechnungskonto auch Auslagenerstattungen an das Management (und andere Angestellte) identifiziert, was eine bedeutsame Abschlussangabe sein könnte, da diese Zahlungen an nahestehende Personen geleistet wurden.
- Durch die Analyse des Flusses einer Grundgesamtheit von Umsatztransaktionen kann der Abschlussprüfer leichter eine nicht zuvor identifizierte bedeutsame Art von Geschäftsvorfällen identifizieren.

Kasten Stop

5.4.6.3 Abschlussangaben, die bedeutsam sein können

A204 Bedeutsame Abschlussangaben schließen sowohl quantitative als auch qualitative Angaben ein, für die eine oder mehrere relevante Aussagen vorhanden sind. Beispiele für Abschlussangaben, die qualitative Aspekte aufweisen, relevante Aussagen haben können und daher vom Abschlussprüfer als bedeutsam gewürdigt werden können, schließen Angaben ein über:

- Liquiditäts- und Kreditverpflichtungen einer Einheit in finanzieller Not
- Ereignisse oder Umständen, die zur Erfassung eines Wertminderungsaufwands geführt haben
- Hauptquellen von Schätzunsicherheit, einschließlich Annahmen über die Zukunft
- Art einer Änderung in der Rechnungslegungsmethode und andere relevante nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderliche Angaben, wenn z.B. erwartet wird, dass neue Rechnungslegungsanforderungen bedeutsame Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Einheit haben
- anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen, einschließlich Informationen darüber, wie angesetzte Beträge bestimmt wurden, und andere relevante Abschlussangaben
- nahe stehende Personen und Geschäftsvorfälle mit diesen
- Sensitivitätsanalysen, einschließlich der Auswirkungen von Änderungen in den den Bewertungsmethoden der Einheit zugrunde gelegten Annahmen, mit der Absicht, die Nutzer in die Lage zu versetzen, die einem angesetzten oder angegebenen Betrag zugrunde liegende Bewertungsunsicherheit zu verstehen.

5.4.7 Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

5.4.7.1 Beurteilung des inhärenten Risikos (Vgl. Tz. 31-33)

5.4.7.1.1 Beurteilung der Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes der falschen Darstellung (Vgl. Tz. 31)

Warum der Abschlussprüfer die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß der falschen Darstellung beurteilt

A205 Der Abschlussprüfer beurteilt die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß der falschen Darstellung für identifizierte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, da die Bedeutsamkeit der Kombination von der Wahrscheinlichkeit des Auftretens einer falschen Darstellung und – bei Auftreten dieser falschen Darstellung – des Ausmaßes der möglichen falschen Darstellung bestimmt, wo im Spektrum inhärenter Risiken das Risiko beurteilt wird, was Informationen für die Planung des Abschlussprüfers von weiteren Prüfungshandlungen zur Behandlung des Risikos liefert.

A206 Die Beurteilung des inhärenten Risikos der identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützt den Abschlussprüfer auch bei der Feststellung bedeutsamer Risiken. Der Abschlussprüfer stellt bedeutsame Risiken fest, da spezifische Reaktionen auf bedeutsame Risiken in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 und anderen ISA [DE] erforderlich sind.

A207 Inhärente Risikofaktoren beeinflussen die vom Abschlussprüfer für die identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene vorzunehmende Beurteilung der Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes einer falschen Darstellung. Es ist wahrscheinlich, dass je größer das Ausmaß der Anfälligkeit einer Art von

Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben für falsche Darstellungen ist, desto höher wird das inhärente Risiko beurteilt. Die Würdigung des Ausmaßes, in dem sich inhärente Risikofaktoren auf die Anfälligkeit einer Aussage für falsche Darstellung auswirken, unterstützt den Abschlussprüfer bei der angemessenen Beurteilung des inhärenten Risikos für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene und bei der Planung einer präziseren Reaktion auf ein solches Risiko.

Spektrum inhärenter Risiken

- A208** Bei der Beurteilung des inhärenten Risikos übt der Abschlussprüfer bei der Feststellung der Bedeutsamkeit der Kombination von Wahrscheinlichkeit und Ausmaß einer falschen Darstellung pflichtgemäßes Ermessen aus.
- A209** Das sich auf ein bestimmtes Risiko wesentlicher falscher Darstellung auf Aussageebene beziehende beurteilte inhärente Risiko stellt eine Beurteilung innerhalb einer Bandbreite, von niedriger zu höher, im Spektrum inhärenter Risiken dar. Die Beurteilung darüber, wo das inhärente Risiko in der Bandbreite beurteilt wird, kann auf Grundlage der Art, Größe und Komplexität der Einheit variieren und berücksichtigt die beurteilte Wahrscheinlichkeit und das beurteilte Ausmaß der falschen Darstellung und die inhärenten Risikofaktoren.
- A210** Bei der Würdigung der Wahrscheinlichkeit einer falschen Darstellung würdigt der Abschlussprüfer die Möglichkeit des Auftretens einer falschen Darstellung auf Grundlage der Würdigung der inhärenten Risikofaktoren.
- A211** Bei der Würdigung des Ausmaßes einer falschen Darstellung würdigt der Abschlussprüfer die qualitativen und quantitativen Aspekte der möglichen falschen Darstellung (d.h. falsche Darstellungen in Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben können aufgrund der Größe, Art oder Umstände als wesentlich beurteilt werden).
- A212** Bei der Feststellung, wo im Spektrum inhärenter Risiken (d.h. der Bandbreite) das inhärente Risiko beurteilt wird, nutzt der Abschlussprüfer die Bedeutsamkeit der Kombination aus Wahrscheinlichkeit und Ausmaß einer möglichen falschen Darstellung. Je stärker die Kombination aus Wahrscheinlichkeit und Ausmaß, desto höher ist die Beurteilung des inhärenten Risikos; je schwächer die Kombination aus Wahrscheinlichkeit und Ausmaß, desto niedriger ist die Beurteilung des inhärenten Risikos.
- A213** Um ein Risiko im Spektrum inhärenter Risiken als höher zu beurteilen, bedeutet dies nicht, dass es notwendig ist, sowohl das Ausmaß als auch die Wahrscheinlichkeit als hoch zu beurteilen. Vielmehr ist es der Schnittpunkt von Wahrscheinlichkeit und Ausmaß der wesentlichen falschen Darstellung im Spektrum inhärenter Risiken, die bestimmen wird, ob das beurteilte inhärente Risiko höher oder niedriger im Spektrum inhärenter Risiken ist. Eine Beurteilung des inhärenten Risikos als höher kann sich auch aus unterschiedlichen Kombinationen aus Wahrscheinlichkeit und Ausmaß ergeben, z.B. kann eine Beurteilung des inhärenten Risikos als höher aus einer niedrigeren Wahrscheinlichkeit, aber einem sehr hohen Ausmaß resultieren.
- A214** Um angemessene Strategien zur Reaktion auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu entwickeln, kann der Abschlussprüfer Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Grundlage der Beurteilung ihres inhärenten Risikos innerhalb von Kategorien entlang des Spektrums inhärenter Risiken festlegen. Diese Kategorien können auf unterschiedliche Weise beschrieben werden. Unabhängig von der genutzten Methode der Kategorisierung ist die Beurteilung des inhärenten Risikos durch den

Abschlussprüfer angemessen, wenn die Planung und Implementierung weiterer Prüfungshandlungen zur Behandlung der identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene angemessen ausgerichtet sind auf die Beurteilung des inhärenten Risikos und auf die Gründe für diese Beurteilung.

5.4.7.2 Umfassende Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene (Vgl. Tz. 31 (b))

- A215** Bei der Beurteilung der identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene kann es sein, dass der Abschlussprüfer schlussfolgert, dass sich einige Risiken wesentlicher falscher Darstellungen umfassender auf den Abschluss als Ganzes beziehen und sich möglicherweise auf viele Aussagen auswirken; in diesem Fall kann der Abschlussprüfer die Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene aktualisieren.
- A216** In Fällen, in denen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund ihrer umfassenden Auswirkung auf eine Reihe von Aussagen als Risiken auf Abschlussebene identifiziert werden und mit spezifischen Aussagen identifizierbar sind, ist der Abschlussprüfer verpflichtet, diese Risiken bei der Beurteilung des inhärenten Risikos für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu berücksichtigen.

5.4.7.3 Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors

- A217** Bei der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens in Bezug auf die Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen können Abschlussprüfer im öffentlichen Sektor die Komplexität der Verordnungen und Richtlinien sowie die Risiken von Verstößen gegen behördliche Vorgaben würdigen.

5.4.7.4 Bedeutsame Risiken (Vgl. Tz. 32)

5.4.7.4.1 Warum bedeutsame Risiken festgestellt werden und die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

- A218** Die Feststellung bedeutsamer Risiken versetzt den Abschlussprüfer in die Lage, mehr Aufmerksamkeit auf die sich am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken befindenden Risiken durch die Durchführung bestimmter erforderlicher Reaktionen zu richten, einschließlich:
- Bedeutsame Risiken behandelnde Kontrollen sind verpflichtend in Übereinstimmung mit Tz. 26(a)(i) zu identifizieren, mit einer Anforderung zu beurteilen, ob die Kontrolle in Übereinstimmung mit Tz. 26(d) wirksam ausgestaltet und implementiert worden ist.
 - ISA [DE] 330 erfordert, dass Kontrollen, die bedeutsame Risiken behandeln, im Berichtszeitraum geprüft werden (wenn der Abschlussprüfer beabsichtigt, sich auf die Wirksamkeit der Funktion solcher Kontrollen zu verlassen) und dass aussagebezogene Prüfungshandlungen als spezifische Reaktion auf die identifizierten bedeutsamen Risiken geplant und durchgeführt werden.⁵²

⁵² ISA [DE] 330, Tz.15 und 21.

- ISA[DE] 330 verpflichtet den Abschlussprüfer, überzeugendere Prüfungsnachweise zu erlangen, je höher das vom Abschlussprüfer beurteilte Risiko ist.⁵³
- [IDW PS 470 n.F. (10.2021) bzw.] ISA 260 (Revised) erfordert eine Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen über die vom Abschlussprüfer identifizierten bedeutsamen Risiken.⁵⁴
- [IDW PS 401 n.F. (10.2021) bzw.] ISA 701 verpflichtet den Abschlussprüfer zur Berücksichtigung bedeutsamer Risiken bei der Feststellung der Sachverhalte, die bedeutsame Aufmerksamkeit des Abschlussprüfers erforderten; dies sind Sachverhalte, die besonders wichtige Prüfungssachverhalte sein können.⁵⁵
- Die zeitgerechte Durchsicht der Prüfungsdokumentation durch den Auftragsverantwortlichen zu geeigneten Phasen während der Abschlussprüfung erlaubt eine zeitgerechte Lösung bedeutsamer Sachverhalte, einschließlich bedeutsamer Risiken, zur Zufriedenheit des Auftragsverantwortlichen zum oder vor dem Datum des Vermerks des Abschlussprüfers.⁵⁶
- ISA 600 erfordert mehr Einbindung des für die Konzernabschlussprüfung Verantwortlichen, falls sich das bedeutsame Risiko auf einen Teilbereich in einer Konzernabschlussprüfung bezieht, und vom Konzernprüfungsteam, die zum Teilbereich erforderliche Tätigkeit des Teilbereichsprüfers anzuleiten.⁵⁷

5.4.7.4.2 Feststellung bedeutsamer Risiken

- A219** Bei der Feststellung von bedeutsamen Risiken kann der Abschlussprüfer zuerst diejenigen beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifizieren, die im Spektrum inhärenter Risiken höher beurteilt worden sind, um die Grundlage für die Würdigung zu schaffen, welche Risiken nahe am oberen Ende des Spektrums liegen können. Die Nähe zum oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken wird von Einheit zu Einheit unterschiedlich sein und wird bei einer Einheit von einem Zeitraum zum nächsten nicht notwendigerweise gleichbleiben. Dies kann von der Art und den Umständen der Einheit abhängen, für die das Risiko beurteilt wird.
- A220** Die Feststellung, welche der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen nahe am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken liegen und somit bedeutsame Risiken sind, ist eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens, es sei denn, das Risiko ist von einer Art, für die festgelegt ist, dass sie in Übereinstimmung mit den Anforderungen eines anderen ISA als bedeutsames Risiko zu behandeln ist. ISA 240 enthält weitere Anforderungen und erläuternde Hinweise in Bezug auf die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen.⁵⁸

Kasten Start

Beispiel:

⁵³ ISA [DE] 330, Tz. 7(b).

⁵⁴ [IDW PS 470 n.F. (10.2021), Tz. 20 bzw.] ISA 260 (Revised), Tz. 15.

⁵⁵ [IDW Prüfungshinweis: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 401 n.F. (10.2010)), Tz. 12 bzw.] ISA 701 „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“, Tz. 9.

⁵⁶ [IDW QS 1, Tz. 134 bzw.] ISA 220, Tz. 17 und A19.

⁵⁷ ISA [DE] 600, Tz. 30 und 31.

⁵⁸ ISA [DE] 240, Tz. 26-28.

- Bei einem Supermarkt im Einzelhandel würde i.d.R. für Bargeld eine hohe Wahrscheinlichkeit einer möglichen falschen Darstellung festgestellt werden (aufgrund des Risikos, dass Bargeld veruntreut wird), das Ausmaß wäre jedoch typischerweise sehr gering (aufgrund des geringen physischen Bargeldumschlags in den Filialen). Es wäre unwahrscheinlich, dass die Kombination aus diesen beiden Faktoren im Spektrum inhärenter Risiken dazu führt, dass das Vorhandensein von Bargeld als bedeutsames Risiko festgestellt wird.
- Eine Einheit steht in Verhandlungen über den Verkauf eines Segmentes der betrieblichen Tätigkeit. Der Abschlussprüfer würdigt die Auswirkung auf eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts, und es kann sein, dass er feststellt, dass aufgrund der Auswirkung inhärenter Risikofaktoren der Subjektivität, Unsicherheit und Anfälligkeit für einseitige Ausrichtung des Managements oder andere Risikofaktoren für dolose Handlungen eine höhere Wahrscheinlichkeit möglicher falscher Darstellungen und ein größeres Ausmaß bestehen. Dies kann dazu führen, dass eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts als ein bedeutsames Risiko festgestellt wird.

Kasten Stop

- A221** Der Abschlussprüfer berücksichtigt bei der Beurteilung des inhärenten Risikos auch die relativen Auswirkungen der inhärenten Risikofaktoren. Es ist wahrscheinlich, dass je niedriger die Auswirkung der inhärenten Risikofaktoren ist, desto niedriger ist das beurteilte Risiko. Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die mit einem höheren inhärenten Risiko beurteilt und daher als ein bedeutsames Risiko festgestellt werden können, können aus Sachverhalten entstehen, wie z.B.:
- Geschäftsvorfälle, für die es mehrere vertretbare Behandlungen in der Rechnungslegung gibt, so dass sie mit Subjektivität verbunden sind
 - Geschätzte Werte in der Rechnungslegung mit einer hohen Schätzunsicherheit oder komplexen Modellen
 - Komplexität bei der Datenerfassung und -verarbeitung, um Kontensalden zu belegen
 - Kontensalden oder quantitative Abschlussangaben, die mit komplexen Berechnungen verbunden sind
 - Rechnungslegungsprinzipien, die unterschiedlich ausgelegt werden können
 - Änderungen in der betrieblichen Tätigkeit der Einheit, die mit Änderungen im Rechnungswesen, z.B. Zusammenschlüssen und Akquisitionen, verbunden sind.

5.4.7.5 Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen (Vgl. Tz. 33)

5.4.7.5.1 Warum es erforderlich ist, Risiken zu identifizieren, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen

- A222** Aufgrund der Art eines Risikos wesentlicher falscher Darstellungen und der Kontrollaktivitäten, die dieses Risiko behandeln, ist unter manchen Umständen die Prüfung der Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen die einzige Vorgehensweise, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. Dementsprechend ist es erforderlich, dass der Abschlussprüfer aufgrund der Auswirkungen auf die Planung und

Durchführung weiterer Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 solche etwaigen Risiken identifiziert, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu behandeln.

- A223** Tz. 26(a)(iii) erfordert außerdem die Identifizierung von Kontrollen, die Risiken behandeln, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen können, da der Abschlussprüfer verpflichtet ist, in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330⁵⁹ Funktionsprüfungen solcher Kontrollen zu planen und durchzuführen.

5.4.7.5.2 Feststellung von Risiken, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen

- A224** Unterliegen routinemäßige Geschäftsvorfälle aus den betrieblichen Tätigkeiten einer hoch automatisierten Verarbeitung mit wenigen bzw. keinen manuellen Eingriffen, kann es sein, dass es unmöglich ist, ausschließlich aussagebezogene Prüfungshandlungen in Bezug auf das Risiko durchzuführen. Dies kann unter Umständen der Fall sein, wenn eine bedeutsame Menge von Informationen der Einheit ausschließlich in elektronischer Form ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet oder darüber berichtet wird, wie bspw. in einem Informationssystem, das mit einem hohen Grad an Integration über seine IT-Anwendungen hinweg verbunden ist. In solchen Fällen
- können Prüfungsnachweise ausschließlich in elektronischer Form verfügbar sein und ihr ausreichender Umfang und ihre Eignung hängen normalerweise von der Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen über ihre Genauigkeit und Vollständigkeit ab,
 - kann das Potenzial für das Auftreten unsachgemäßer Auslösung oder Änderung von Informationen und deren Nichtaufdeckung größer sein, wenn angemessene Kontrollen nicht wirksam funktionieren.

Kasten Start

Beispiel:

Es ist typischerweise nicht möglich, allein auf Grundlage von aussagebezogenen Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise bzgl. des Umsatzes einer Einheit in der Telekommunikation zu erlangen. Das liegt daran, dass der Nachweis von Anruf- oder Datenaktivität nicht in einer beobachtbaren Form vorliegt. Stattdessen werden typischerweise beträchtliche Funktionsprüfungen durchgeführt, um festzustellen, dass bei Anrufen Herkunft und Ende und dass die Datenaktivität richtig erfasst (z.B. Minuten eines Anrufs oder Volumen eines Downloads) und richtig im Abrechnungssystem der Einheit aufgezeichnet werden.

Kasten Stop

- A225** ISA [DE] 540 (Revised) gibt weitere Hinweise bzgl. geschätzter Werte in der Rechnungslegung zu Risiken, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen.⁶⁰ In Bezug auf geschätzte

⁵⁹ ISA [DE] 330, Tz. 8.

⁶⁰ ISA [DE] 540 (Revised), Tz. A87-A89.

Werte kann es sein, dass sich dies nicht auf automatisierte Verarbeitung beschränkt, sondern auch für komplexe Modelle anwendbar sein kann.

5.4.8 Beurteilung des Kontrollrisikos (Vgl. Tz. 34)

- A226** Die Planungen des Abschlussprüfers zur Prüfung der Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen basieren auf der Erwartung, dass die Kontrollen wirksam funktionieren, und dies wird die Grundlage für die vom Abschlussprüfer vorzunehmende Beurteilung des Kontrollrisikos bilden. Die erste Erwartung zur Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen basiert auf der vom Abschlussprüfer vorgenommenen Beurteilung der Ausgestaltung der identifizierten Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten und der Feststellung deren Implementierung. Hat der Abschlussprüfer einmal die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 geprüft, wird er in der Lage sein, die erste Erwartung zur Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zu bestätigen. Falls die Kontrollen entgegen den Erwartungen nicht wirksam funktionieren, wird es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer die Beurteilung des Kontrollrisikos in Übereinstimmung mit Tz. 37 anpasst.
- A227** Die Beurteilung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer kann in Abhängigkeit von bevorzugten Prüfungstechniken oder -methodologien auf unterschiedliche Weisen durchgeführt werden und kann auf unterschiedliche Weisen ausgedrückt werden.
- A228** Plant der Abschlussprüfer, die Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen zu prüfen, kann es notwendig sein, eine Kombination von Kontrollen zu prüfen, um die Erwartung des Abschlussprüfers zu bestätigen, dass die Kontrollen wirksam funktionieren. Der Abschlussprüfer kann planen, sowohl direkte als auch indirekte Kontrollen, einschließlich genereller IT-Kontrollen, zu prüfen und, falls dies der Fall ist, die kombinierte erwartete Wirkung der Kontrollen bei der Beurteilung des Kontrollrisikos berücksichtigt. Soweit die zu prüfende Kontrolle das beurteilte inhärente Risiko nicht vollständig behandelt, stellt der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf die Planung weiterer Prüfungshandlungen fest, um das Prüfungsrisiko auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren.
- A229** Plant der Abschlussprüfer die Prüfung der Wirksamkeit der Funktion einer automatisierten Kontrolle, kann der Abschlussprüfer außerdem planen, die Wirksamkeit der Funktion der generellen IT-Kontrollen, die die kontinuierliche Funktion dieser automatisierten Kontrolle unterstützen, zu prüfen, um die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken zu behandeln und um eine Grundlage zu schaffen für die Erwartung des Abschlussprüfers, dass die automatisierte Kontrolle im gesamten Berichtszeitraum wirksam funktionierte. Erwartet der Abschlussprüfer, dass diesbezügliche generelle IT-Kontrollen unwirksam sind, kann sich diese Feststellung auf die Beurteilung des Kontrollrisikos auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer auswirken und es kann notwendig sein, dass die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers aussagebezogene Prüfungshandlungen einschließen, um die einschlägigen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken zu behandeln. ISA[DE] 330⁶¹ gibt weitere Hinweise zu den Prüfungshandlungen, die der Abschlussprüfer unter diesen Umständen durchführen kann.

⁶¹ ISA [DE] 330, Tz. A29-A30.

5.4.9 Beurteilung der aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise (Vgl. Tz. 35)

5.4.9.1 Warum der Abschlussprüfer die aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise beurteilt

- A230** Die aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise dienen als Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen. Dies schafft die Grundlage für die vom Abschlussprüfer vorzunehmende Planung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene ausgerichteten weiteren Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330. Dementsprechend bilden die aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise eine Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – auf Abschluss- und Aussageebene.

5.4.9.2 Beurteilung der Prüfungsnachweise

- A231** Prüfungsnachweise aus Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung bestehen aus sowohl Informationen, welche die Aussagen des Managements stützen und untermauern, als auch Informationen, die im Widerspruch zu solchen Aussagen stehen.⁶²

5.4.9.3 Kritische Grundhaltung

- A232** Bei der Beurteilung der Prüfungsnachweise aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung würdigt der Abschlussprüfer, ob ein ausreichendes Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit erlangt wurde, um in der Lage zu sein, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren sowie ob es widersprüchliche Prüfungsnachweise gibt, die auf ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen hinweisen können.

5.4.10 Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben, die nicht bedeutsam, aber wesentlich sind (Vgl. Tz. 36)

- A233** Wie in ISA 320 erläutert,⁶³ werden bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in den Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben die Wesentlichkeit und das Prüfungsrisiko gewürdigt. Die Festlegung der Wesentlichkeit durch den Abschlussprüfer ist eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens und wird von seiner Wahrnehmung der Finanzinformationsbedürfnisse der Abschlussnutzer beeinflusst.⁶⁴ Für die Zwecke dieses ISA [DE] und der Tz. 18 des ISA [DE] 330 sind Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben wesentlich, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass die Unterlassung, Verschleierung oder Falschdarstellung von

⁶² ISA [DE] 500, Tz. A1.

⁶³ ISA [DE] 320, Tz. A1.

⁶⁴ ISA [DE] 320, Tz. 4.

Informationen darüber die auf Grundlage des Abschlusses als Ganzes getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Nutzern beeinflussen.

- A234** Es kann Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben geben, die wesentlich sind, aber nicht als bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben festgestellt wurden (d.h. es wurden keine relevanten Aussagen identifiziert).

Kasten Start

Beispiel:

Es kann sein, dass die Einheit eine Angabe zur Vorstandsvergütung macht, für die der Abschlussprüfer kein Risiko wesentlicher falscher Darstellung identifiziert hat. Allerdings kann der Abschlussprüfer feststellen, dass diese Angabe auf Grundlage der Würdigungen nach Tz. A233 wesentlich ist.

Kasten Stop

- A235** Prüfungshandlungen zur Behandlung von Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben, die wesentlich sind, aber nicht als bedeutsam festgestellt wurden, werden in ISA [DE] 330 behandelt.⁶⁵ Wurde, wie nach Tz. 29 erforderlich, eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben als bedeutsam festgestellt, ist die Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben auch für die Zwecke der Tz. 18 des ISA [DE] 330 eine wesentliche Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben.

5.4.11 Anpassung der Risikobeurteilung (Vgl. Tz. 37)

- A236** Während der Abschlussprüfung können dem Abschlussprüfer neue oder andere Informationen bekannt werden, die deutlich von denjenigen abweichen, auf die sich die Risikobeurteilung gestützt hat.

Kasten Start

Beispiel:

Die Risikobeurteilung der Einheit kann auf der Erwartung basieren, dass bestimmte Kontrollen wirksam funktionieren. Bei der Durchführung von Prüfungen dieser Kontrollen kann der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise dafür erlangen, dass sie zu relevanten Zeitpunkten während der Abschlussprüfung nicht wirksam funktioniert haben. Ebenso kann der Abschlussprüfer bei der Durchführung aussagebezogener Prüfungshandlungen falsche Darstellungen aufdecken, deren Beträge oder Häufigkeit größer sind als mit den Risikobeurteilungen des Abschlussprüfers vereinbar. Unter solchen Umständen kann es sein, dass die Risikobeurteilung die tatsächlichen Umstände der Einheit nicht angemessen widerspiegelt und die weiteren geplanten Prüfungshandlungen bei der Aufdeckung wesentlicher falscher Darstellungen nicht wirksam sind. Tz. 16 und 17 des ISA [DE] 330 geben weitere Hinweise zur Beurteilung der Wirksamkeit der Funktion von Kontrollen.

Kasten Stop

⁶⁵ ISA [DE] 330, Tz. 18.

5.5 Dokumentation (Vgl. Tz. 38)

- A237** Für Folgeprüfungen können bestimmte Teile der Dokumentation übertragen werden, soweit notwendig aktualisiert, um Änderungen in den betrieblichen Tätigkeiten oder Prozessen der Einheit widerzuspiegeln.
- A238** ISA [DE] 230 führt aus, dass, obwohl es sein kann, dass es nicht nur einen einzigen Weg gibt, auf dem die Ausübung kritischer Grundhaltung des Abschlussprüfers dokumentiert ist, die Prüfungsdokumentation – unter anderen Würdigungen – dennoch Nachweise für die Ausübung kritischer Grundhaltung des Abschlussprüfers erbringen kann.⁶⁶ Schließen bspw. die aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise Nachweise ein, die Aussagen des Managements sowohl untermauern als auch diesen widersprechen, kann die Dokumentation einschließen, wie der Abschlussprüfer diese Nachweise beurteilt hat, einschließlich der getroffenen Beurteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen, ob die Prüfungsnachweise eine angemessene Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch den Abschlussprüfer schaffen. Beispiele für sonstige Anforderungen in diesem ISA [DE], zu denen die Dokumentation Nachweise für die Ausübung kritischer Grundhaltung durch den Abschlussprüfer erbringen kann, schließen ein:
- Tz. 13, die den Abschlussprüfer verpflichtet, Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung in einer Weise zu planen und durchzuführen, die nicht einseitig auf die Erlangung von Prüfungsnachweisen, die das Bestehen von Risiken untermauern können, oder auf den Ausschluss von Prüfungsnachweisen, die dem Bestehen von Risiken widersprechen können, ausgerichtet ist.
 - Tz. 17, die eine Diskussion unter den Mitgliedern des Prüfungsteams mit Schlüsselfunktionen erfordert über die Anwendung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und die Anfälligkeit des Abschlusses der Einheit für wesentliche falsche Darstellungen.
 - Tz. 19(b) und 20, die den Abschlussprüfer verpflichten, ein Verständnis von den Gründen für etwaige Änderungen der Rechnungslegungsmethoden der Einheit zu erlangen und zu beurteilen, ob die Rechnungslegungsmethoden der Einheit angemessen sind und mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen in Einklang stehen.
 - Tz. 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) und 27, die den Abschlussprüfer verpflichten – auf Grundlage des erforderlichen erlangten Verständnisses – zu beurteilen, ob die Komponenten des IKS der Einheit den Umständen der Einheit unter Würdigung ihrer Art und Komplexität angemessen sind, und festzustellen, ob eine oder mehrere Kontrollmängel identifiziert wurden.
 - Tz. 35, die den Abschlussprüfer verpflichtet, sämtliche aus Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise – ob sie die vom Management getroffenen Aussagen untermauern oder diesen widersprechen – zu berücksichtigen und zu beurteilen, ob die durch Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise eine angemessene Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bilden und
 - Tz. 36, die den Abschlussprüfer verpflichtet, sofern einschlägig, zu beurteilen, ob seine Feststellung, dass keine Risiken wesentlicher falscher Darstellungen für eine

⁶⁶ ISA [DE] 230, Tz. A7.

wesentliche Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben vorliegen, weiterhin angemessen ist.

Skalierbarkeit

- A239** Die Weise, in der die Anforderungen der Tz. 38 dokumentiert werden, ist vom Abschlussprüfer unter Nutzung pflichtgemäßen Ermessens festzustellen.
- A240** Eine detailliertere Dokumentation, die ausreichend ist, einen erfahrenen, zuvor nicht mit der Prüfung befassten Prüfer in die Lage zu versetzen, Art, zeitliche Einteilung und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen zu verstehen, kann erforderlich sein, um die Begründung für vorgenommene schwierige Beurteilungen zu unterstützen.
- A241** Bei der Abschlussprüfung von weniger komplexen Einheiten können Form und Umfang der Dokumentation einfacher und relativ kurz sein. Form und Umfang der Dokumentation des Abschlussprüfers werden beeinflusst durch Art, Größe und Komplexität der Einheit und ihres IKS, durch die Verfügbarkeit von Informationen von der Einheit sowie durch die im Rahmen der Abschlussprüfung genutzten Prüfungsmethodologien und -technologien. Es ist nicht notwendig, das gesamte Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und den hiermit zusammenhängenden Sachverhalten zu dokumentieren. Die besonders wichtigen Bestandteile⁶⁷ des Verständnisses, die vom Abschlussprüfer dokumentiert werden, können solche einschließen, auf die dieser die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen gestützt hat. Der Abschlussprüfer ist jedoch nicht verpflichtet, jeden inhärenten Risikofaktor zu identifizieren, der bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene berücksichtigt wurde.

Kasten Start

Beispiel:

Bei Abschlussprüfungen von weniger komplexen Einheiten kann die Prüfungsdokumentation in die Dokumentation des Abschlussprüfers zu Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm integriert sein.⁶⁸ Gleichmaßen können bspw. die Ergebnisse der Risikobeurteilung separat oder als Teil der Dokumentation des Abschlussprüfers zu weiteren Prüfungshandlungen dokumentiert sein.⁶⁹

Kasten Stop

Anlage 1 (Vgl. Tz. A61–A67)

Würdigungen zum Verständnis von der Einheit und ihrem Geschäftsmodell

Diese Anlage erläutert die Ziele und den Gegenstand des Geschäftsmodells der Einheit und gibt Beispiele für Sachverhalte, die der Abschlussprüfer beim Verstehen der Tätigkeiten der Einheit, die Teil des Geschäftsmodells sein können, würdigen kann. Das Verständnis des Abschlussprüfers vom Geschäftsmodell der Einheit und wie es von

⁶⁷ ISA [DE] 230, Tz. 8.

⁶⁸ ISA [DE] 330, Tz. 7, 9 und A11.

⁶⁹ ISA [DE] 330, Tz. 28.

deren Geschäftsstrategie und -zielen beeinflusst wird, kann den Abschlussprüfer dabei unterstützen, Geschäftsrisiken zu identifizieren, die Auswirkungen auf den Abschluss haben können. Darüber hinaus kann dies den Abschlussprüfer bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen.

Ziele und Gegenstand des Geschäftsmodells einer Einheit

1. Das Geschäftsmodell einer Einheit beschreibt, wie eine Einheit beispielsweise ihre Organisationsstruktur, betrieblichen Tätigkeiten oder Umfang der Tätigkeiten, Geschäftszweige (einschl. Wettbewerber und deren Kunden), Prozesse, Wachstumsmöglichkeiten, Globalisierung, rechtlichen Anforderungen und Technologien würdigt. Das Geschäftsmodell der Einheit beschreibt, wie die Einheit finanziellen oder weiter gefassten Wert für ihre Stakeholder schafft, bewahrt und vereinnahmt.
2. Strategien sind die Ansätze, anhand derer das Management die Ziele der Einheit zu erreichen plant, einschließlich wie die Einheit plant, die Risiken und Chancen zu behandeln, denen sie gegenübersteht. Die Strategien einer Einheit werden im Zeitablauf vom Management geändert, um auf Änderungen ihrer Ziele und der internen und externen Umstände, unter denen sie tätig ist, zu reagieren.
3. Eine Beschreibung eines Geschäftsmodells schließt typischerweise ein:
 - Umfang der Tätigkeiten der Einheit und warum sie diese ausübt
 - Struktur der Einheit und Ausmaß ihrer betrieblichen Tätigkeiten
 - Märkte, geografische oder demografische Bereiche und Teile der Wertschöpfungskette, in denen sie tätig ist, wie sie mit diesen Märkten oder Bereichen umgeht (wichtigste Produkte, Kundensegmente und Vertriebsmethoden) und ihre Wettbewerbsgrundlage
 - Geschäftsprozesse oder Prozesse der betrieblichen Tätigkeiten der Einheit (z.B. Investitions- und Finanzierungsprozesse sowie betriebliche Prozesse), die bei der Durchführung ihrer Tätigkeiten angewendet werden, mit Fokus auf die Teile der Geschäftsprozesse, die für die Schaffung, Bewahrung oder Vereinnahmung von Wert wichtig sind
 - Ressourcen (z.B. finanzielle, personelle, geistige, ökologische und technologische) und andere Inputs und Beziehungen (z.B. Kunden, Wettbewerber, Lieferanten und Angestellte), die für ihren Erfolg notwendig oder wichtig sind
 - Wie das Geschäftsmodell der Einheit den IT-Einsatz in ihre Interaktionen mit Kunden, Lieferanten, Kreditgebern und anderen Stakeholdern durch IT-Schnittstellen oder andere Technologien integriert.
4. Ein Geschäftsrisiko kann sich sofort auf das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen von Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Angaben auf Aussage- oder Abschlussebene auswirken. Beispielsweise kann das aus einem bedeutsamen Rückgang der Immobilienmarktwerte resultierende Geschäftsrisiko das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen erhöhen, das mit der Aussage „Bewertung“ für einen Kreditgeber von mittelfristigen immobiliengesicherten Krediten verbunden ist. Allerdings kann dasselbe Risiko, insbesondere in Kombination mit einem schweren wirtschaftlichen Abschwung, der gleichzeitig das zugrunde liegende Risiko von Kreditverlusten auf seine Darlehen über deren Laufzeit erhöht, auch eine längerfristige Auswirkung haben. Das daraus resultierende Nettorisiko für Kreditverluste kann bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen. Ist dies der Fall, könnte dies Auswirkungen auf die Schlussfolgerung des Managements und

des Abschlussprüfers zur Angemessenheit der Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit durch die Einheit haben sowie auf die Feststellung, ob eine wesentliche Unsicherheit besteht. Ob ein Geschäftsrisiko zu einem Risiko wesentlicher falscher Darstellungen führen kann, wird daher im Lichte der Umstände der Einheit gewürdigt. Auf Beispiele von Ereignissen und Umständen, die das Bestehen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zur Folge haben können, wird in **Anlage 2** hingewiesen.

Tätigkeiten der Einheit

5. Beispiele für Sachverhalte, die der Abschlussprüfer bei der Erlangung eines Verständnisses von den (im Geschäftsmodell der Einheit enthaltenen) Tätigkeiten der Einheit würdigen kann, schließen ein:

- (a) Geschäftsbetrieb, wie z.B.:
 - Art der Erlösquellen, Produkte oder Dienstleistungen und Märkte, einschließlich Beteiligung am E-Commerce, wie z.B. Internetverkäufe und Marketingaktivitäten im Internet
 - Betriebsabläufe (z.B. Produktionsstufen und -methoden oder Tätigkeiten, die Umweltrisiken ausgesetzt sind)
 - Allianzen, Joint Ventures und Auslagerungsaktivitäten
 - Geographische Verteilung und Branchensegmentierung
 - Standorte von Produktionsanlagen, Lagern und Büros sowie Lagerort und Menge der Vorräte
 - besonders wichtige Kunden sowie wichtige Zulieferer von Gütern und Dienstleistungen, Angestelltenverhältnisse (einschließlich des Vorhandenseins von Tarifverträgen, Pensions- und anderen Leistungen nach Beendigung des Angestelltenverhältnisses, Aktienoptionsplänen oder Vereinbarungen über Leistungsprämien sowie staatliche Regulierung in Bezug auf Personalangelegenheiten)
 - Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten sowie -aufwendungen
 - Transaktionen mit nahe stehenden Personen.
- (b) Investitionen und Investitionstätigkeiten, wie z.B.:
 - geplante oder vor kurzem durchgeführte Akquisitionen bzw. Veräußerungen
 - Erwerb und Veräußerung von Wertpapieren sowie Aufnahme und Rückzahlung von Darlehen
 - Investitionen ins Anlagevermögen
 - Investitionen in nicht konsolidierte Einheiten, einschließlich nicht beherrschter Personengesellschaften, Joint Ventures und nicht beherrschter Zweckgesellschaften.
- (c) Finanzierung und Finanzierungsaktivitäten, wie z.B.:
 - Eigentümerverhältnisse der wichtigsten Tochtergesellschaften und assoziierten Einheiten, einschließlich konsolidierter und nicht konsolidierter Strukturen
 - Fremdkapitalstruktur und damit verbundene Bedingungen, einschließlich nicht bilanzwirksamer Finanzierungsvereinbarungen und Leasing-Vereinbarungen
 - wirtschaftliche Eigentümer (z.B. In- oder Ausländer, geschäftlicher Ruf und Erfahrung) und nahe stehende Personen
 - Nutzung von derivativen Finanzinstrumenten.

Arten von Zweckgesellschaften

6. Eine Zweckgesellschaft (manchmal als „special-purpose vehicle“ bezeichnet) ist eine Einheit, die grundsätzlich mit einem engen und genau definierten Ziel gegründet wird, z.B. um ein Leasinggeschäft, eine Verbriefung von finanziellen Vermögenswerten oder Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten durchzuführen. Sie kann die Rechtsform einer Körperschaft, eines Treuhandverhältnisses, einer Personengesellschaft oder einer anderen Einheit haben, die keine Körperschaft ist. Häufig kann die Einheit, für die die Zweckgesellschaft gegründet wurde, Vermögenswerte an die Zweckgesellschaft übertragen (z.B. als Teil einer Transaktion zur Ausbuchung der betroffenen finanziellen Vermögenswerte), das Recht zur Nutzung der Vermögenswerte der Zweckgesellschaft erlangen oder Dienstleistungen an diese erbringen, während andere Parteien die Finanzierung der Zweckgesellschaft bereitstellen können. ISA [DE] 550 weist darauf hin, dass eine Zweckgesellschaft unter manchen Umständen eine nahe stehende Person der Einheit sein kann.⁷⁰
7. Werke von Rechnungslegungsgrundsätzen spezifizieren oft detaillierte Bedingungen, bei denen davon ausgegangen wird, dass sie auf eine Beherrschung hinauslaufen, oder Umstände, unter denen die Konsolidierung der Zweckgesellschaft in Betracht gezogen werden soll. Die Auslegung der Anforderungen solcher Rahmenwerke erfordert häufig detaillierte Kenntnisse der relevanten, die Zweckgesellschaft betreffenden Vereinbarungen.

Anlage 2

(Vgl. Tz. 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

Verstehen inhärenter Risikofaktoren

Diese Anlage enthält weitere Erläuterungen zu den inhärenten Risikofaktoren sowie zu Sacherhalten, bei denen es sein kann, dass der Abschlussprüfer sie beim Verstehen und Anwenden der inhärenten Risikofaktoren würdigt, wenn er die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene identifiziert und beurteilt.

Inhärente Risikofaktoren

1. Inhärente Risikofaktoren sind Merkmale von Ereignissen oder Umständen, die vor der Berücksichtigung von Kontrollen die Anfälligkeit für falsche Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – einer Aussage über eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben beeinflussen. Solche Faktoren können qualitativ oder quantitativ sein und schließen Komplexität, Subjektivität, Veränderung, Unsicherheit oder Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund von einer einseitigen Ausrichtung des Managements oder – sofern sie das inhärente Risiko beeinflussen – andere Risikofaktoren für dolose Handlungen⁷¹ ein. Bei der Erlangung des Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld sowie den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und den Rechnungslegungsmethoden der Einheit in Übereinstimmung mit Tz. 19(a)-(b), versteht der Abschlussprüfer auch, wie sich inhärente Risikofaktoren auf die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen bei der Aufstellung des Abschlusses auswirken.

⁷⁰ ISA [DE] 550, Tz. A7.

⁷¹ ISA [DE] 240, Tz. A24–A27.

2. Inhärente Risikofaktoren bezüglich der Erstellung der nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen Informationen (in diesem Absatz als „erforderliche Informationen“ bezeichnet) schließen ein:
- *Komplexität* - entsteht entweder aus der Art der Informationen oder durch die Weise, in der die erforderlichen Informationen erstellt werden, einschließlich wenn solche Erstellungsprozesse inhärent schwieriger anzuwenden sind. Komplexität kann beispielsweise entstehen:
 - bei der Berechnung von Lieferantenrabattrückstellungen, da es notwendig sein kann, verschiedene Handelsbedingungen mit vielen unterschiedlichen Lieferanten oder viele in Wechselbeziehung stehende Handelsbedingungen zu berücksichtigen, die alle bei der Berechnung der fälligen Rabatte relevant sind, oder
 - wenn es viele potenzielle Datenquellen mit unterschiedlichen, bei der Ermittlung eines geschätzten Wertes in der Rechnungslegung genutzten Merkmalen gibt, umfasst die Verarbeitung dieser Daten viele in Wechselbeziehung stehende Schritte und die Daten sind daher inhärent schwieriger zu identifizieren, zu erfassen, zugänglich, zu verstehen oder zu verarbeiten.
 - *Subjektivität* - entsteht – aufgrund von Beschränkungen in der Verfügbarkeit von Wissen oder Informationen – aus inhärenten Grenzen der Fähigkeit, die erforderlichen Informationen auf eine objektive Weise zu erstellen, so dass es für das Management notwendig sein kann, eine Auswahl oder subjektive Beurteilung über den angemessenen zu verfolgenden Ansatz und über die resultierenden, in den Abschluss aufzunehmenden Informationen vorzunehmen. Aufgrund unterschiedlicher Ansätze zur Erstellung der erforderlichen Informationen könnten aus der angemessenen Anwendung der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze unterschiedliche Ergebnisse resultieren. Wenn die Beschränkungen in den Kenntnissen oder Daten zunehmen, werden auch die Subjektivität in den Beurteilungen, die von in vernünftigem Maße sachkundigen und unabhängigen natürlichen Personen getroffen werden könnten, sowie die Vielfalt der möglichen Ergebnisse dieser Beurteilungen zunehmen.
 - *Veränderung* - resultiert aus Ereignissen oder Umständen, die sich im Laufe der Zeit auf die Geschäftstätigkeit der Einheit oder die wirtschaftlichen, rechnungslegungsbezogenen, rechtlichen, branchenbezogenen oder sonstigen Aspekte des Umfelds, in dem die Einheit tätig ist, auswirken, wenn sich die Auswirkungen jener Ereignisse oder Umstände in den erforderlichen Informationen widerspiegeln. Solche Ereignisse oder Umstände können während oder zwischen Rechnungslegungszeiträumen eintreten. Zum Beispiel können Änderungen aus Entwicklungen in den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, aus Entwicklungen in der Einheit und ihrem Geschäftsmodell oder aus Entwicklungen im Umfeld, in dem die Einheit tätig ist, resultieren. Solche Änderungen können sich auf Annahmen und Beurteilungen des Managements auswirken, einschließlich derer im Zusammenhang mit der Auswahl der Rechnungslegungsmethoden durch das Management oder wie geschätzte Werte in der Rechnungslegung ermittelt oder damit verbundene Abschlussangaben bestimmt werden.
 - *Unsicherheit* - entsteht, wenn die erforderlichen Informationen nicht ausschließlich auf Grundlage von ausreichend präzisen und umfassenden, durch unmittelbare Beobachtung nachprüfbaren Daten erstellt werden

können. Unter diesen Umständen kann es notwendig sein, einen Ansatz zu verfolgen, der die verfügbaren Kenntnisse anwendet zur Erstellung der Informationen unter Nutzung ausreichend präziser und umfassender beobachtbarer Daten, soweit diese verfügbar sind, und, wenn dies nicht der Fall ist, unter Nutzung vertretbarer Annahmen, die durch die am besten geeigneten verfügbaren Daten gestützt werden. Außerhalb der Kontrolle des Managements liegende Beschränkungen bei der Verfügbarkeit von Kenntnissen oder Daten (sofern einschlägig, Kostenbeschränkungen unterliegend) sind Quellen von Unsicherheit, und ihre Auswirkung auf die Erstellung der erforderlichen Informationen kann nicht eliminiert werden. Beispielsweise entsteht Schätzunsicherheit, wenn der erforderliche Geldbetrag nicht mit Genauigkeit festgelegt werden kann und das Ergebnis der Schätzung nicht vor dem Datum der Fertigstellung des Abschlusses bekannt ist.

- *Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einseitiger Ausrichtung des Managements oder anderer Risikofaktoren für dolose Handlungen, soweit sie sich auf das inhärente Risiko auswirken* - Anfälligkeit für einseitige Ausrichtung des Managements resultiert aus Umständen, die Anfälligkeit für beabsichtigte oder unbeabsichtigte fehlende Wahrung der Neutralität des Managements bei der Erstellung der Informationen schaffen. Eine einseitige Ausrichtung des Managements ist häufig verbunden mit bestimmten Umständen, die dazu führen könnten, dass das Management seine Neutralität bei der Ausübung seiner Urteilskraft nicht wahrt (Indikatoren für eine potenzielle einseitige Ausrichtung des Managements), was zu einer wesentlichen falschen Darstellung der Informationen führen könnte, die, im Falle von Absicht, dolose wäre. Solche Indikatoren schließen Anreize oder Druck, soweit sie sich auf das inhärente Risiko auswirken (z.B. als Ergebnis der Motivation zur Erreichung eines gewünschten Ergebnisses, wie bspw. gewünschter Gewinnziele oder Kapitalkennzahlen), und die Gelegenheit zur Nichtwahrung der Neutralität ein. Relevante Faktoren für die Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen in Form von Manipulationen der Rechnungslegung oder Vermögensschädigungen sind in Tz. A1 bis A5 des ISA [DE] 240 beschrieben.
3. Ist die Komplexität ein inhärenter Risikofaktor, kann es sein, dass eine inhärente Notwendigkeit für komplexere Prozesse bei der Erstellung der Informationen besteht und solche Prozesse können inhärent schwieriger anzuwenden sein. Deshalb kann ihre Anwendung besondere Fähigkeiten oder Kenntnisse und die Nutzung eines Sachverständigen des Managements erfordern.
 4. Ist die Beurteilung des Managements subjektiver, kann auch die Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einer einseitigen Ausrichtung des Managements, ob unbeabsichtigt oder beabsichtigt, zunehmen. Beispielsweise können bedeutsame Beurteilungen des Managements mit der Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung verbunden sein, die als solche mit hoher Schätzunsicherheit identifiziert wurden, und Schlussfolgerungen hinsichtlich Methoden, Daten und Annahmen können eine unbeabsichtigte oder beabsichtigte einseitige Ausrichtung des Managements widerspiegeln.

Beispiele von Ereignissen und Umständen, die zum Bestehen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen können

5. Im Folgenden sind Beispiele für Ereignisse (einschließlich Geschäftsvorfälle) und Umstände aufgeführt, die auf das Bestehen von Risiken wesentlicher falscher

Darstellungen im Abschluss, auf Abschlussebene oder Aussageebene, hinweisen können. Die nach inhärentem Risikofaktor gegebenen Beispiele decken ein breites Spektrum an Ereignissen und Umständen ab; jedoch sind nicht sämtliche Ereignisse und Umstände für jeden Prüfungsauftrag relevant, und die Liste von Beispielen ist nicht notwendigerweise vollständig. Die Ereignisse und Umstände wurden nach inhärentem Risikofaktor kategorisiert, der unter den Umständen die größte Auswirkung haben kann. Wichtig ist, dass aufgrund der wechselseitigen Beziehungen zwischen den inhärenten Risikofaktoren die Beispielereignisse und -umstände in unterschiedlichem Ausmaß wahrscheinlich auch anderen inhärenten Risikofaktoren unterliegen können oder von diesen beeinflusst sein können.

Relevanter inhärenter Risikofaktor:	Beispiele für Ereignisse oder Umstände, die auf das Bestehen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene hinweisen können:
Komplexität	<p>Regulatorisch:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Betriebliche Tätigkeiten, die zu einem hohen Grad komplexer Regulierung unterliegen. <p>Geschäftsmodell:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Vorhandensein von komplexen Allianzen und Joint Ventures. <p>Maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Bewertungsvorgänge in der Rechnungslegung, die mit komplexen Prozessen verbunden sind. <p>Geschäftsvorfälle:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Nutzung von nicht bilanzwirksamer Finanzierung, Zweckgesellschaften und anderen komplexen Finanzierungsvereinbarungen.
Subjektivität	<p>Maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Große Bandbreite an möglichen Bewertungskriterien für einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung. Zum Beispiel die Bilanzierung von Abschreibungen oder Fertigungserträgen und -aufwendungen durch das Management. ● Die Auswahl eines Bewertungsverfahrens oder -modells durch das Management für einen langfristigen Vermögenswert, wie z.B. als Finanzinvestition gehaltene Immobilien.
Veränderung	<p>Wirtschaftliche Bedingungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Betriebliche Tätigkeiten in wirtschaftlich instabilen Regionen, z.B. in Ländern, deren Währungen deutlich abgewertet wurden, oder Volkswirtschaften mit hohen Inflationsraten. <p>Märkte:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Betriebliche Tätigkeiten auf volatilen Märkten, z.B. Terminhandel. <p>Kundenverlust:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Probleme hinsichtlich der Fortführung der Geschäftstätigkeit und der Liquidität, einschließlich des Verlusts bedeutsamer Kunden.

Relevanter inhärenter Risikofaktor:	Beispiele für Ereignisse oder Umstände, die auf das Bestehen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene hinweisen können:
	<p>Branchenbezogenes Modell:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Veränderungen in der Branche, in der die Einheit tätig ist. <p>Geschäftsmodell:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Veränderungen in der Lieferkette. ● Entwicklung oder Angebot neuer Produkte oder Dienstleistungen oder Eintritt in neue Geschäftszweige. <p>Geografie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Ausweitung der Geschäftstätigkeit auf neue Standorte. <p>Struktur der Einheit:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Veränderungen innerhalb der Einheit, wie z.B. große Akquisitionen oder Umstrukturierungen sowie andere ungewöhnliche Ereignisse. ● Wahrscheinlicher Verkauf von Einheiten oder Geschäftssegmenten. <p>Kompetenz im Personalwesen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Veränderungen bei Personal in Schlüsselfunktionen, einschließlich Ausscheiden von besonders wichtigen Führungskräften. <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Veränderungen in der IT-Umgebung. ● Installation bedeutsamer neuer rechnungslegungsbezogener IT-Systeme. <p>Maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Anwendung neuer Verlautbarungen zur Rechnungslegung. <p>Kapital:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Neue Beschränkungen bei der Verfügbarkeit von Eigen- und Fremdkapital. <p>Regulatorisch:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Aufnahme von Untersuchungen der Geschäftstätigkeit oder Finanzergebnisse der Einheit durch Aufsichts- oder Regierungsbehörden. ● Auswirkung neuer umweltschutzbezogener Gesetzgebung.
Unsicherheit	<p>Berichterstattung:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Mit bedeutsamer Bewertungsunsicherheit verbundene Ereignisse oder Geschäftsvorfälle, einschließlich geschätzter Werte in der Rechnungslegung, und damit verbundene Abschlussangaben. ● Anhängige Rechtsstreitigkeiten und Eventualschulden, z.B. Produktgarantien, Finanzgarantien und Sanierungsmaßnahmen im Umweltbereich.
Anfälligkeit für falsche	Berichterstattung:

Relevanter inhärenter Risikofaktor:	Beispiele für Ereignisse oder Umstände, die auf das Bestehen von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene hinweisen können:
Darstellungen aufgrund einseitiger Ausrichtung des Managements oder anderer Risikofaktoren für dolose Handlungen, soweit sie sich auf das inhärente Risiko auswirken	<ul style="list-style-type: none"> ● Gelegenheiten für das Management und Angestellte, Manipulationen der Rechnungslegung, einschließlich Unterlassung oder Verschleierung bedeutsamer Informationen in Abschlussangaben, vorzunehmen. <p>Geschäftsvorfälle:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Bedeutsame Transaktionen mit nahe stehenden Personen. ● Bedeutsame Menge nicht routinemäßiger oder nicht systematischer Geschäftsvorfälle, einschließlich konzerninterner Geschäftsvorfälle und Geschäftsvorfälle mit hohen Umsatzerlösen zum Periodenende. ● auf Grundlage von Absichten des Managements aufgezeichnete Geschäftsvorfälle, z.B. Refinanzierung von Schulden, zu veräußernde Vermögenswerte und Ausweis von Wertpapieren des Umlaufvermögens.

Andere Ereignisse oder Umstände, die auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene hinweisen können:

- Mangel an Personal mit angemessenen Kompetenzen im Rechnungswesen und der Rechnungslegung.
- Kontrollmängel - insbesondere im Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess und Überwachungsprozess, und besonders diejenigen, die nicht vom Management behandelt werden.
- Falsche Darstellungen in der Vergangenheit, eine Historie von Fehlern oder eine bedeutsame Menge von Anpassungen zum Abschlussstichtag.

Anlage 3

(Vgl. Tz. 12(m), 21–26, A90–A181)

Verständnis vom IKS der Einheit

1. Das IKS der Einheit kann sich in Handbüchern, Systemen und Formularen zu Regelungen und Maßnahmen sowie in den darin eingebetteten Informationen widerspiegeln und wird durch Personen ausgeführt. Das IKS der Einheit wird auf Grundlage der Struktur der Einheit vom Management, den für die Überwachung Verantwortlichen und anderem Personal implementiert. Das IKS der Einheit kann – auf Grundlage der Entscheidungen vom Management, den für die Überwachung Verantwortlichen oder anderem Personal und im Kontext der gesetzlichen oder anderen rechtlichen Anforderungen – auf das Betriebsmodell der Einheit, ihre rechtliche Struktur oder eine Kombination von diesen angewendet werden.
2. Diese Anlage enthält weitere Erläuterungen zu den Komponenten sowie den Grenzen des IKS der Einheit wie in Tz. 12(m), 21-26 und A90-A181 dargelegt, da sie sich auf eine Abschlussprüfung beziehen.
3. Das IKS der Einheit schließt Aspekte ein, die sich auf die Berichterstattungsziele der Einheit beziehen, einschließlich ihrer Rechnungslegungsziele, es kann aber auch Aspekte einschließen, die sich auf ihre mit betrieblichen Tätigkeiten oder der

Einhaltung von Vorschriften verbundenen Ziele beziehen, wenn solche Aspekte für die Rechnungslegung relevant sind.

Kasten Start

Beispiel:

Kontrollen über die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften können für die Rechnungslegung relevant sein, wenn solche Kontrollen für die Erstellung von Abschlussangaben zu Eventualverbindlichkeiten und -forderungen durch die Einheit relevant sind.

Kasten Stop

Komponenten des IKS der Einheit

Kontrollumfeld

4. Das Kontrollumfeld schließt die Überwachungs- und Leitungsfunktionen ein sowie die Einstellungen, das Bewusstsein und die Handlungen der für die Überwachung Verantwortlichen und des Managements im Hinblick auf das IKS der Einheit und dessen Bedeutung innerhalb der Einheit. Das Kontrollumfeld bestimmt die Haltung einer Organisation, indem es das Kontrollbewusstsein der Angestellten beeinflusst, und bildet eine übergeordnete Grundlage für die Funktion der anderen Komponenten des IKS der Einheit.
5. Das Kontrollbewusstsein einer Einheit wird durch die für die Überwachung Verantwortlichen beeinflusst, da eine ihrer Aufgaben darin besteht, dem Druck entgegenzuwirken, dem das Management in Bezug auf die Rechnungslegung ausgesetzt ist, welcher sich aus Ansprüchen des Marktes oder aus Vergütungssystemen ergeben kann. Die Wirksamkeit der Ausgestaltung des Kontrollumfelds in Bezug auf die Mitwirkung der für die Überwachung Verantwortlichen hängt daher von Sachverhalten ab, wie z.B.:
 - ihrer Unabhängigkeit vom Management und ihrer Fähigkeit, die Handlungen des Managements zu beurteilen
 - ob sie die Geschäftsvorfälle der Einheit verstehen
 - inwieweit sie beurteilen, ob der Abschluss in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt ist, einschließlich dessen, ob der Abschluss angemessene Abschlussangaben enthält.
6. Das Kontrollumfeld umfasst die folgenden Bestandteile:
 - (a) *Wie die Managementverantwortlichkeiten vollzogen werden, wie z.B. das Schaffen und Aufrechterhalten der Kultur der Einheit und das Demonstrieren der Selbstverpflichtung des Managements zu Integrität und ethischen Werten.* Die Wirksamkeit von Kontrollen kann nicht über die Integrität und die ethischen Werte der Personen hinausgehen, die sie schaffen, verwalten und überwachen. Integrität und ethisches Verhalten sind das Produkt der ethischen und verhaltensbezogenen Standards oder Verhaltenskodizes der Einheit, wie sie kommuniziert sind (z.B. durch Grundsatzserklärungen) und wie sie in der Praxis bekräftigt werden (z.B. durch Handlungen des Managements zur Beseitigung oder Milderung von Anreizen oder Verlockungen, die das Personal dazu veranlassen könnten, unlautere, gesetzeswidrige oder unethische Handlungen zu begehen). Die Kommunikation von Regelungen der Einheit zu Integrität und ethischen Werten kann die Kommunikation von

- Verhaltensstandards an das Personal durch Grundsatzserklärungen und Verhaltenskodizes sowie durch gutes Beispiel einschließen.
- (b) *Falls sich die für die Überwachung Verantwortlichen vom Management unterscheiden, wie die für die Überwachung Verantwortlichen die Unabhängigkeit vom Management demonstrieren und die Aufsicht über das IKS der Einheit ausüben.* Das Kontrollbewusstsein einer Einheit wird von den für die Überwachung Verantwortlichen beeinflusst. Würdigungen können einschließen, ob es ausreichend vom Management unabhängige und in ihren Beurteilungen und Entscheidungen objektive Personen gibt, wie die für die Überwachung Verantwortlichen Aufsichtsverantwortlichkeiten identifizieren und annehmen sowie ob die für die Überwachung Verantwortlichen die Aufsichtsverantwortlichkeit über die Ausgestaltung, Implementierung und Ausführung des IKS der Einheit durch das Management behalten. Die Wichtigkeit der Verantwortlichkeiten der für die Überwachung Verantwortlichen wird in Verfahrensregeln sowie anderen zugunsten der für die Überwachung Verantwortlichen verfassten Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften oder erläuternden Hinweisen anerkannt. Sonstige Verantwortlichkeiten der für die Überwachung Verantwortlichen schließen die Überwachung der Ausgestaltung und wirksamen Funktion von „Whistleblower“-Verfahren ein.
- (c) *Wie die Einheit bei der Verfolgung ihrer Ziele Befugnisse und Verantwortlichkeit zuordnet.* Dies kann Würdigungen einschließen zu:
- ☐ besonders wichtigen Bereichen von Befugnissen und Verantwortlichkeiten sowie angemessenen Berichtswegen
 - ☐ Regelungen, die sich auf ein angemessenes Geschäftsgebahren, auf Kenntnisse und die Erfahrung von Personal in Schlüsselfunktionen sowie auf die zur Ausführung von Aufgaben zur Verfügung gestellten Ressourcen beziehen und
 - ☐ Regelungen und Kommunikation, die darauf ausgerichtet sind sicherzustellen, dass das gesamte Personal die Ziele der Einheit versteht, weiß, wie seine jeweiligen Handlungen in Wechselbeziehung stehen, zur Erreichung dieser Ziele beitragen, und erkennt, wie und wofür es zur Rechenschaft gezogen wird.
- (d) *Wie die Einheit im Einklang mit ihren Zielen kompetente Personen gewinnt, entwickelt und bindet.* Dies schließt ein, wie die Einheit sicherstellt, dass die Personen über die Kenntnisse und Fähigkeiten verfügen, die zur Erfüllung der ihre jeweilige Tätigkeit definierenden Aufgaben notwendig sind, wie z.B.:
- ☐ Standards für die Einstellung der am besten qualifizierten Personen – mit Betonung auf Ausbildungshintergrund, bisherige Berufserfahrung, in der Vergangenheit erbrachte Leistungen sowie Nachweis von Integrität und ethischem Verhalten
 - ☐ Regelungen für praktische Aus- bzw. Fortbildung, die zukünftige Aufgaben und Verantwortlichkeiten kommunizieren, einschließlich Gepflogenheiten, wie z.B. Schulungen und Seminare zur praktischen Aus- bzw. Fortbildung, die das erwartete Niveau im Hinblick auf Leistung und Verhalten aufzeigen und
 - ☐ regelmäßige Leistungsbeurteilungen, die den Anstoß für Beförderungen geben und die die Selbstverpflichtung der Einheit zur Weiterentwicklung von qualifiziertem Personal zu höheren Verantwortungsebenen demonstrieren.

(e) *Wie die Einheit Personen für ihre Verantwortlichkeiten bei der Verfolgung der Ziele des IKS der Einheit zur Rechenschaft zieht.* Dies kann z.B. erreicht werden durch:

- Mechanismen zur Kommunikation und um Personen zur Rechenschaft zu ziehen bezüglich der Wahrnehmung von Kontrollverantwortlichkeiten sowie, sofern notwendig, um korrigierende Handlungen zu implementieren.
- Einrichtung von Leistungskennzahlen, Anreizen und Belohnungen für die für das IKS der Einheit Verantwortlichen, einschließlich wie die Kennzahlen beurteilt werden und ihre Relevanz behalten
- wie sich mit der Erreichung von Kontrollzielen verbundener Druck auf die Verantwortlichkeiten und Leistungskennzahlen des Einzelnen auswirkt und
- wie die Personen notwendigenfalls diszipliniert werden.

Die Angemessenheit der oben genannten Sachverhalte wird für jede Einheit unterschiedlich sein, abhängig von ihrer Größe, der Komplexität ihrer Struktur und der Art ihrer Tätigkeiten.

Risikobeurteilungsprozess der Einheit

7. Der Risikobeurteilungsprozess der Einheit ist ein iterativer Prozess, um Risiken für die Erreichung der Ziele der Einheit zu identifizieren und zu analysieren, und bildet die Grundlage dafür, wie das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen die zu steuernden Risiken festlegen.
8. Für Zwecke der Rechnungslegung schließt der Risikobeurteilungsprozess der Einheit ein, wie das Management die für die Aufstellung eines Abschlusses in Übereinstimmung mit den für die Einheit maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen relevanten Geschäftsrisiken identifiziert, ihre Bedeutsamkeit einschätzt, die Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens beurteilt und über Handlungen entscheidet, um diese Risiken zu steuern, sowie die Ergebnisse dieser Handlungen. Der Risikobeurteilungsprozess der Einheit kann sich bspw. damit befassen, wie die Einheit die Möglichkeit, dass Geschäftsvorfälle nicht aufgezeichnet werden, würdigt oder wie sie bedeutsame geschätzte Werte, die im Abschluss enthalten sind, identifiziert und analysiert.
9. Für eine verlässliche Rechnungslegung relevante Risiken schließen externe und interne Ereignisse, Geschäftsvorfälle oder Umstände ein, die auftreten können und sich nachteilig auf die Fähigkeit einer Einheit auswirken, Finanzinformationen in Einklang mit den Aussagen des Managements im Abschluss auszulösen, aufzuzeichnen, zu verarbeiten und darüber zu berichten. Das Management kann Pläne, Programme oder Handlungen einleiten, um bestimmte Risiken zu behandeln, oder es kann sich dazu entscheiden, ein Risiko aus Kostengründen oder aufgrund anderer Würdigungen einzugehen. Risiken können sich aufgrund von Umständen ergeben oder verändern, wie z.B.:
 - *Veränderungen im Betriebsumfeld.* Veränderungen im rechtlichen, wirtschaftlichen oder betrieblichen Umfeld können zu Veränderungen des Wettbewerbsdrucks und zu bedeutsam andersartigen Risiken führen.
 - *Neues Personal.* Neues Personal kann dem IKS einen anderen Stellenwert geben oder ein anderes Verständnis vom IKS haben.
 - *Neues oder umgestaltetes Informationssystem.* Bedeutsame und schnelle Veränderungen im Informationssystem können das Risiko bezüglich des IKS der Einheit verändern.

- *Schnelles Wachstum.* Eine bedeutsame und schnelle Ausweitung der betrieblichen Tätigkeiten kann Kontrollen belasten und das Risiko einer Fehlfunktion der Kontrollen erhöhen.
- *Neue Technologien.* Die Einbindung neuer Technologien in Produktionsprozesse oder in das Informationssystem kann das mit dem IKS der Einheit verbundene Risiko verändern.
- *Neue Geschäftsmodelle, Produkte oder Tätigkeiten.* Der Einstieg in Geschäftsfelder oder Geschäftsvorfälle, mit denen die Einheit wenig Erfahrung hat, kann zur Entstehung neuer mit dem IKS der Einheit verbundenen Risiken führen.
- *Umstrukturierungen im Unternehmen.* Umstrukturierungen können mit Personalabbau sowie mit Änderungen in der Überwachung und Funktionstrennung einher gehen, welche das mit dem IKS verbundene Risiko verändern können.
- *Ausweitung der betrieblichen Tätigkeiten im Ausland.* Die Expansion oder Akquisition ausländischer Geschäftsbetriebe birgt neue und häufig einzigartige Risiken, die sich auf interne Kontrollen auswirken können, z.B. zusätzliche oder veränderte Risiken aus Fremdwährungstransaktionen.
- *Neue Verlautbarungen zur Rechnungslegung.* Die Übernahme neuer Rechnungslegungsprinzipien oder Änderungen der Rechnungslegungsprinzipien können sich auf Risiken bei der Abschlussaufstellung auswirken.
- *IT-Einsatz.* Risiken bezüglich:
 - Wahrung der Integrität von Daten und Informationsverarbeitung
 - Risiken für die Geschäftsstrategie der Einheit, die sich ergeben, wenn die IT-Strategie der Einheit ihre Geschäftsstrategie nicht wirksam unterstützt oder
 - Änderungen oder Unterbrechungen in der IT-Umgebung der Einheit, Fluktuation des IT-Personals oder wenn die Einheit notwendige Updates der IT-Umgebung nicht vornimmt oder diese Updates nicht zeitgerecht erfolgen.

Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS

10. Der Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS ist ein kontinuierlicher Prozess, um die Wirksamkeit des IKS der Einheit zu beurteilen und um die notwendigen Abhilfemaßnahmen zeitgerecht zu ergreifen. Der Prozess der Einheit zur Überwachung ihres IKS kann aus fortlaufenden Tätigkeiten, separaten (regelmäßig durchgeführten) Beurteilungen oder einer Kombination aus beidem bestehen. Fortlaufende Überwachungstätigkeiten sind häufig in die normalen wiederkehrenden Tätigkeiten einer Einheit integriert und können regelmäßige Führungs- und Überwachungstätigkeiten einschließen. Der Prozess der Einheit wird wahrscheinlich in Abhängigkeit von der von der Einheit vorgenommenen Risikobeurteilung in Umfang und Häufigkeit variieren.
11. Die Ziele und der Umfang der Internen Revision schließen typischerweise Tätigkeiten ein, die dazu ausgestaltet sind, die Wirksamkeit des IKS der Einheit zu beurteilen oder zu überwachen.⁷² Der Prozess der Einheit zur Überwachung ihres IKS kann Tätigkeiten einschließen, wie z.B. die Durchsicht durch das Management, ob Bankkontenabstimmungen zeitgerecht erstellt werden, die von internen

⁷² ISA [DE] 610 (Revised 2013) und Anlage 4 dieses ISA geben weitere Hinweise zur Internen Revision.

Revisoren vorgenommene Beurteilung der Einhaltung der Regelungen der Einheit zu Verkaufsvertragsbedingungen durch das Verkaufspersonal und die von der Rechtsabteilung vorgenommene Überwachung der Einhaltung der Regelungen der Einheit zu ethischen Grundsätzen oder Geschäftsgepflogenheiten. Die Überwachung dient auch dazu sicherzustellen, dass Kontrollen im Zeitablauf weiterhin wirksam funktionieren. Werden z.B. die Zeitgerechtigkeit und Genauigkeit von Kontenabstimmungen nicht überwacht, stellt das Personal wahrscheinlich ihre Erstellung ein.

12. Mit dem Prozess der Einheit zur Überwachung ihres IKS verbundene Kontrollen, einschließlich derer, die die zugrunde liegenden automatisierten Kontrollen überwachen, können automatisiert oder manuell oder eine Kombination aus beidem sein. Eine Einheit kann beispielsweise automatisierte Überwachungskontrollen über den Zugang zu bestimmten Technologien einsetzen, mit automatisierten Berichten über ungewöhnliche Aktivitäten an das Management, das die identifizierten Anomalien manuell untersucht.
13. Bei der Unterscheidung zwischen einer Überwachungstätigkeit und einer mit dem Informationssystem verbundenen Kontrolle werden die zugrunde liegenden Einzelheiten der Tätigkeit gewürdigt, insbesondere wenn die Tätigkeit ein gewisses Maß an aufsichtlicher Überprüfung beinhaltet. Aufsichtliche Überprüfungen werden nicht automatisch als Überwachungstätigkeiten eingestuft und es kann eine Frage des Ermessens sein, ob eine Überprüfung als eine mit dem Informationssystem verbundene Kontrolle oder als eine Überwachungstätigkeit eingestuft wird. Beispielsweise wäre die Absicht einer monatlichen Vollständigkeitskontrolle, Fehler aufzudecken und zu korrigieren, während eine Überwachungstätigkeit die Frage nach den Gründen für das Auftreten von Fehlern stellt und dem Management die Verantwortlichkeit überträgt, den Prozess zu korrigieren, um zukünftige Fehler zu verhindern. Vereinfacht ausgedrückt reagiert eine mit dem Informationssystem verbundene Kontrolle auf ein bestimmtes Risiko, wohingegen eine Überwachungstätigkeit beurteilt, ob Kontrollen innerhalb jeder der fünf Komponenten des IKS der Einheit wie beabsichtigt funktionieren.
14. Die Überwachungstätigkeiten können die Nutzung von Informationen aus der Kommunikation mit Externen einschließen, die auf Probleme hinweisen oder verbesserungsbedürftige Bereiche hervorheben können. Kunden untermauern implizit Abrechnungsdaten, indem sie ihre Rechnungen bezahlen oder sich über deren Belastungen beschweren. Des Weiteren kann es sein, dass Aufsichtsbehörden mit der Einheit über Sachverhalte kommunizieren, die sich auf das Funktionieren des IKS der Einheit auswirken, z.B. Kommunikationen über Untersuchungen durch Bankaufsichtsbehörden. Des Weiteren kann das Management bei der Durchführung von Überwachungstätigkeiten etwaige Mitteilungen von externen Prüfern bezüglich des IKS der Einheit würdigen.

Informationssystem und Kommunikation

15. Das für die Aufstellung des Abschlusses relevante Informationssystem besteht aus den Tätigkeiten und Regelungen sowie den Unterlagen des Rechnungswesens und unterstützenden Aufzeichnungen, die ausgestaltet und eingerichtet wurden, um
 - Geschäftsvorfälle der Einheit auszulösen, aufzuzeichnen und zu verarbeiten (sowie Informationen über Ereignisse und Umstände, die keine Geschäftsvorfälle sind, zu erfassen, zu verarbeiten und anzugeben) sowie Rechenschaft über die damit verbundenen Vermögenswerte, Schulden sowie das Eigenkapital zu erhalten,

- die fehlerhafte Verarbeitung von Geschäftsvorfällen zu beheben, z.B. automatisierte Zwischendateien und befolgte Verfahren zur zeitgerechten Auflösung der Zwischenbuchungen,
 - die bewusste Außerkraftsetzung von Systemen oder Umgehung von Kontrollen zu verarbeiten und dieser Rechnung zu tragen,
 - Informationen aus der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen in das Hauptbuch aufzunehmen (z.B. Übertragung von kumulierten Geschäftsvorfällen aus einem Nebenbuch),
 - für die Aufstellung des Abschlusses relevante Informationen zu Ereignissen und Umständen zu erfassen und zu verarbeiten, die keine Geschäftsvorfälle sind, wie z.B. die planmäßige Abschreibung von Vermögenswerten und Veränderungen in der Realisierbarkeit von Vermögenswerten, sowie
 - sicherzustellen, dass die nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen anzugebenden Informationen gesammelt, aufgezeichnet, verarbeitet, zusammengefasst werden und darüber im Abschluss angemessen berichtet wird.
16. Geschäftsprozesse einer Einheit schließen die Tätigkeiten ein, die darauf ausgerichtet sind,
- die Produkte und Dienstleistungen einer Einheit zu entwickeln, zu beschaffen, herzustellen, zu verkaufen und zu vertreiben,
 - die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften sicherzustellen sowie
 - Informationen, einschließlich Rechnungswesens- und Rechnungslegungsinformationen, aufzuzeichnen.
- Geschäftsprozesse führen zu den Geschäftsvorfällen, die vom Informationssystem aufgezeichnet, verarbeitet und berichtet werden.
17. Die Qualität der Informationen beeinflusst die Fähigkeit des Managements, angemessene Entscheidungen bei der Führung und Kontrolle der Tätigkeiten der Einheit zu treffen sowie eine verlässliche Finanzberichterstattung zu erstellen.
18. Die Kommunikation, zu der die Vermittlung eines Verständnisses von einzelnen, dem IKS der Einheit zuzurechnenden Aufgaben und Verantwortlichkeiten gehört, kann in Form von Handbüchern zu Unternehmensregeln, Handbüchern zum Rechnungswesen und zur Rechnungslegung sowie in Form von Memoranden erfolgen. Kommunikation kann auch in elektronischer und mündlicher Form sowie durch die Handlungen des Managements erfolgen.
19. Zu der von der Einheit vorgenommenen Kommunikation der Aufgaben und Verantwortlichkeiten in der Rechnungslegung sowie bedeutsamer Sachverhalte bezüglich der Rechnungslegung gehört die Vermittlung eines Verständnisses der einzelnen Aufgaben und Verantwortlichkeiten, die das für die Rechnungslegung relevante IKS der Einheit betreffen. Dies kann solche Sachverhalte einschließen wie das Ausmaß, in dem das Personal versteht, wie seine Tätigkeiten im Informationssystem mit der Arbeit anderer zusammenhängen, und die Weise, in der Abweichungen an eine angemessene höhere Hierarchieebene innerhalb der Einheit berichtet werden.

Kontrollaktivitäten

20. Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten werden in Übereinstimmung mit Tz. 26 identifiziert. Solche Kontrollen schließen Kontrollen der Informationsverarbeitung und generelle IT-Kontrollen ein, welche beide manueller oder automatisierter Natur sein können. Je größer der Umfang der automatisierten Kontrollen oder der Kontrollen mit automatisierten Aspekten, die das Management

– in Bezug auf seine Rechnungslegung – einsetzt und auf die es sich verlässt, desto wichtiger kann es für die Einheit werden, generelle IT-Kontrollen zu implementieren, die das kontinuierliche Funktionieren der automatisierten Aspekte der Kontrollen der Informationsverarbeitung behandeln. Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten können dem Folgenden zuzurechnen sein:

- *Autorisierung und Genehmigungen.* Eine Autorisierung bestätigt, dass ein Geschäftsvorfall gültig ist (d.h. er stellt ein tatsächliches wirtschaftliches Ereignis dar oder liegt im Rahmen der Regelungen der Einheit). Eine Autorisierung erfolgt typischerweise in Form einer Genehmigung durch eine höhere Hierarchieebene im Management oder durch Verifizierung und einer Feststellung, ob der Geschäftsvorfall gültig ist. Zum Beispiel genehmigt ein Vorgesetzter eine Spesenabrechnung nach der Durchsicht, ob die Aufwendungen vertretbar und im Rahmen der Regelungen erscheinen. Ein Beispiel für eine automatisierte Genehmigung ist, wenn innerhalb eines vorab festgelegten Toleranzbereichs die Rechnungsstückkosten automatisch mit den entsprechenden Stückkosten im Einkaufsauftrag verglichen werden. Rechnungen innerhalb des Toleranzbereichs werden automatisch zur Zahlung genehmigt. Die Rechnungen außerhalb des Toleranzbereichs werden für zusätzliche Untersuchungen markiert.
- *Abstimmungen* – Abstimmungen vergleichen zwei oder mehr Datenelemente. Werden Unterschiede identifiziert, werden Handlungen vorgenommen, um die Daten in Übereinstimmung zu bringen. Abstimmungen behandeln grundsätzlich die Vollständigkeit oder Richtigkeit der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen.
- *Verifizierungen* – Verifizierungen vergleichen zwei oder mehr Posten miteinander oder vergleichen einen Posten mit einer Regelung und werden wahrscheinlich eine Folgehandlung nach sich ziehen, wenn die beiden Posten nicht übereinstimmen oder der Posten nicht mit der Regelung in Einklang steht. Verifizierungen behandeln grundsätzlich die Vollständigkeit, Richtigkeit oder Gültigkeit der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen.
- *Physische oder logische Kontrollen, einschließlich derjenigen, die die Sicherheit der Vermögenswerte vor unbefugtem/r Zugriff, Aneignung, Nutzung oder Veräußerung behandeln.* Kontrollen, die Folgendes umfassen:
 - physische Sicherung von Vermögenswerten, einschließlich adäquater Vorsichtsmaßnahmen wie gesicherte Einrichtungen für den Zugang zu Vermögenswerten und Aufzeichnungen
 - Autorisierung für Zugriff auf Computerprogrammen und Dateien (d.h. logischer Zugriff)
 - regelmäßige Zählung und Vergleich mit Beträgen in Kontrollaufzeichnungen (z.B. Vergleich der Ergebnisse von Bestandsaufnahmen bei Barmitteln, Wertpapieren und Vorräten mit den Unterlagen des Rechnungswesens).

Das Ausmaß, inwieweit physische Kontrollen, die dazu vorgesehen sind, die Entwendung von Vermögenswerten zu verhindern, für die Verlässlichkeit der Abschlussaufstellung relevant sind, ist abhängig von Umständen, wie z.B. wenn die Vermögenswerte sehr anfällig für Vermögensschädigungen sind.
- *Funktionstrennung.* Die Verantwortlichkeiten für die Autorisierung von Geschäftsvorfällen, für deren Aufzeichnung und für die Verwahrung von Vermögenswerten werden verschiedenen Personen zugewiesen. Mit der Funktionstrennung ist eine Reduzierung der Gelegenheiten beabsichtigt, es

etwaigen Personen im Rahmen ihrer regulären Aufgaben zu ermöglichen, in der Lage zu sein, Irrtümer oder dolose Handlungen sowohl zu begehen als auch zu verschleiern.

Beispielsweise ist ein Leiter, der Verkäufe auf Ziel autorisiert, nicht verantwortlich für die Debitorenbuchhaltung oder die Bearbeitung der Zahlungseingänge. Ist eine Person in der Lage, sämtliche dieser Tätigkeiten durchzuführen, könnte die Person beispielsweise einen fiktiven Verkauf erstellen, der unentdeckt bleiben könnte. Gleichmaßen sollen Verkäufer nicht in der Lage sein, Produktpreisdateien oder Provisionssätze abzuändern. Mitunter ist eine Trennung nicht praktikabel, kosteneffizient oder machbar. Kleineren und weniger komplexen Einheiten können beispielsweise ausreichende Ressourcen fehlen, um eine ideale Trennung zu erreichen, und die Kosten für die Einstellung zusätzlicher Mitarbeiter können unerschwinglich sein. In solchen Fällen kann das Management alternative Kontrollen einführen. Wenn im obigen Beispiel der Verkäufer die Produktpreisdateien abändern kann, kann eine aufdeckende Kontrollaktivität eingerichtet werden, bei der Personal, das nichts mit der Verkaufsfunktion zu tun hat, regelmäßig überprüft, ob und unter welchen Umständen der Verkäufer die Preise geändert hat.

21. Bestimmte Kontrollen können vom Bestehen angemessener, vom Management oder von den für die Überwachung Verantwortlichen eingerichteter Überwachungskontrollen abhängen. Beispielsweise können Autorisierungskontrollen nach festgelegten Richtlinien, wie z.B. nach von den für die Überwachung Verantwortlichen gesetzten Kriterien für Investitionen, delegiert sein; alternativ können Nichttroutinetransaktionen, wie z.B. größere Akquisitionen oder Veräußerungen, die Genehmigung durch eine bestimmte hohe Hierarchieebene erfordern, in einigen Fällen auch durch die Anteilseigner.

Grenzen des IKS

22. Unabhängig davon, wie wirksam es ist, kann das IKS der Einheit ihr nur hinreichende Sicherheit über die Erreichung der Rechnungslegungsziele der Einheit geben. Die Wahrscheinlichkeit der Zielerreichung wird durch die inhärenten Grenzen des IKS beeinflusst. Diese schließen die tatsächlichen Gegebenheiten ein, dass das menschliche Urteilsvermögen beim Treffen von Entscheidungen fehlerhaft sein kann und dass Störungen im IKS der Einheit aufgrund menschlicher Fehler auftreten können. Beispielsweise kann in der Ausgestaltung oder in der Veränderung einer Kontrolle ein Fehler bestehen. Ebenso kann es sein, dass eine Kontrolle nicht wirksam ist, wie z.B. wenn für Zwecke des IKS der Einheit erstellte Informationen (z.B. ein Abweichungsbericht) nicht wirksam genutzt werden, weil die für die Durchsicht der Informationen verantwortliche Person deren Zweck nicht versteht oder nicht angemessen darauf reagiert.
23. Zusätzlich können Kontrollen durch kollusives Zusammenwirken zweier oder mehrerer Personen oder durch das unangemessene Außerkraftsetzen von Kontrollen vom Management umgangen werden. Das Management kann bspw. Nebenvereinbarungen mit Kunden treffen, die die Vertragsbestimmungen und -bedingungen in den Standardverkaufsverträgen der Einheit ändern, was zu einer fehlerhaften Umsatzrealisierung führen kann. Veränderungskontrollen in einer IT-Anwendung, die so ausgestaltet sind, dass Geschäftsvorfälle oberhalb festgelegter Kreditlimits identifiziert und berichtet werden, können ebenfalls umgangen oder außer Kraft gesetzt werden.

24. Des Weiteren kann das Management bei der Ausgestaltung und Implementierung von Kontrollen Beurteilungen vornehmen zu Art und Umfang der Kontrollen, deren Implementierung es vorsieht, sowie zu Art und Ausmaß der Risiken, die es bereit ist einzugehen.

Anlage 4

(Vgl. Tz. 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Würdigungen für ein Verständnis von der Internen Revision einer Einheit

Diese Anlage enthält weitere Würdigungen zum Verständnis der Internen Revision der Einheit, wenn es eine Interne Revision gibt.

Ziele und Umfang der Internen Revision

1. Ziele und Aufgabenbereich einer Internen Revision, die Art ihrer Verantwortlichkeiten und ihre Stellung innerhalb der Organisation, einschließlich ihrer Autorität und Rechenschaft, variieren stark und hängen von der Größe, Komplexität und Struktur der Einheit sowie von den Anforderungen des Managements und, sofern einschlägig, der für die Überwachung Verantwortlichen ab. Diese Sachverhalte können in einer Satzung oder Aufgabenbeschreibung der Internen Revision dargelegt sein.
2. Die Verantwortlichkeiten der Internen Revision können die Durchführung von Prüfungshandlungen und Beurteilung der Ergebnisse einschließen, um dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen Sicherheit zu vermitteln hinsichtlich der Ausgestaltung und Wirksamkeit des Risikomanagements, des IKS der Einheit sowie der Führungs- und Überwachungsprozesse der Einheit. In diesem Fall kann die Interne Revision eine wichtige Rolle im Prozess der Einheit spielen, das IKS der Einheit zu überwachen. Die Verantwortlichkeiten der Internen Revision können jedoch auf die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, Effizienz und Wirksamkeit der betrieblichen Tätigkeiten fokussiert sein, und – ist dies der Fall – kann es sein, dass sich die Tätigkeit der Internen Revision nicht unmittelbar auf die Rechnungslegung der Einheit bezieht.

Befragungen der Internen Revision

3. Verfügt eine Einheit über eine Interne Revision, können Befragungen geeigneter Personen innerhalb der Internen Revision Informationen liefern, die für den Abschlussprüfer bei der Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit sowie bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene nützlich sind. Wahrscheinlich hat die Interne Revision bei Durchführung ihrer Tätigkeit Einblick in die betrieblichen Tätigkeiten und Geschäftsrisiken der Einheit erlangt und es kann sein, dass sie auf Grundlage ihrer Tätigkeit Feststellungen getroffen hat, wie bspw. identifizierte Kontrollmängel oder -risiken, die wertvollen Input für das Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen, dem IKS der Einheit, für die Risikobeurteilungen des Abschlussprüfers oder andere Aspekte der Abschlussprüfung geben können. Die Befragungen durch den Abschlussprüfer werden daher vorgenommen, ob der Abschlussprüfer erwartet, die Tätigkeit der Internen Revision zu nutzen, um Art oder zeitliche Einteilung der durchzuführenden Prüfungshandlungen anzupassen

oder deren Umfang zu verringern, oder nicht.⁷³ Befragungen von besonderer Relevanz können Sachverhalte betreffen, die die Interne Revision den für die Überwachung Verantwortlichen vorgebracht hat sowie die Ergebnisse des eigenen Risikobeurteilungsprozesses der Internen Revision.

4. Scheint es – auf Grundlage der Antworten auf die Befragungen durch den Abschlussprüfer – Feststellungen zu geben, die für die Rechnungslegung der Einheit und die Abschlussprüfung relevant sein können, kann der Abschlussprüfer es als angemessen erachten, damit verbundene Berichte der Internen Revision zu lesen. Beispiele für Berichte der Internen Revision, die relevant sein können, schließen Strategie- und Planungsunterlagen der Internen Revision sowie für das Management oder für die für die Überwachung Verantwortlichen erstellte Berichte, in denen die Feststellungen aus den Untersuchungen der Internen Revision beschrieben werden, ein.
5. Darüber hinaus – falls die Interne Revision dem Abschlussprüfer Informationen zu etwaigen tatsächlichen, vermuteten oder behaupteten dolosen Handlungen gibt – berücksichtigt der Abschlussprüfer dies in Übereinstimmung mit ISA [DE] 240⁷⁴ bei seiner Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen.
6. Geeignete Personen innerhalb der Internen Revision, mit denen die Befragungen durchgeführt werden, sind diejenigen, die nach Beurteilung des Abschlussprüfers über die entsprechenden Kenntnisse, Erfahrungen und Autorität verfügen, wie der Leiter der Internen Revision oder – in Abhängigkeit von den Umständen – anderes Personal der Internen Revision. Der Abschlussprüfer kann es auch als angemessen erachten, regelmäßige Treffen mit diesen Personen abzuhalten.

Würdigungen der Internen Revision beim Verstehen des Kontrollumfelds

7. Beim Verstehen des Kontrollumfelds kann der Abschlussprüfer würdigen, wie das Management auf Feststellungen und Empfehlungen der Internen Revision hinsichtlich für die Aufstellung des Abschlusses relevanter identifizierter Kontrollmängel reagiert hat, einschließlich ob und wie diese Reaktionen implementiert und ob sie anschließend von der Internen Revision beurteilt wurden.

Verständnis von der Rolle, die die Interne Revision im Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS einnimmt

8. Bezieht sich die Art der Verantwortlichkeiten und Prüfungstätigkeiten der Internen Revision auf die Rechnungslegung der Einheit, kann es sein, dass der Abschlussprüfer auch die Tätigkeit der Internen Revision nutzt, um Art oder zeitliche Einteilung der von ihm selbst zur Erlangung von Prüfungsnachweisen durchzuführenden Prüfungshandlungen anzupassen oder deren Umfang zu verringern. Es ist wahrscheinlicher, dass der Abschlussprüfer die Tätigkeit der Internen Revision einer Einheit nutzen kann, wenn dem Anschein nach – beispielsweise aufgrund der Erfahrung aus früheren Abschlussprüfungen oder seiner Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung – die Einheit über eine Interne Revision verfügt, die im Verhältnis zur Komplexität der Einheit und zur Art ihrer betrieblichen Tätigkeiten über angemessene und geeignete Ressourcen sowie über ein unmittelbares Berichtsverhältnis an die für die Überwachung Verantwortlichen verfügt.

⁷³ Die relevanten Anforderungen sind in ISA 610 [DE] (Revised 2013) enthalten.

⁷⁴ ISA [DE] 240, Tz. 19.

9. Erwartet der Abschlussprüfer aufgrund seines vorläufigen Verständnisses von der Internen Revision, dass er deren Tätigkeit nutzen wird, um Art oder zeitliche Einteilung der durchzuführenden Prüfungshandlungen anzupassen oder deren Umfang zu verringern, findet ISA [DE] 610 (Revised 2013) Anwendung.
10. Wie in ISA [DE] 610 (Revised 2013) weiter erörtert, unterscheiden sich die Tätigkeiten einer Internen Revision von anderen überwachenden Kontrollen, die für die Rechnungslegung relevant sein können, wie z.B. die Durchsicht von Rechnungswesensinformationen des Managements, die darauf ausgerichtet ist, dazu beizutragen, wie die Einheit falsche Darstellungen verhindert oder aufdeckt.
11. Die Kommunikation mit den entsprechenden Personen aus der Internen Revision einer Einheit frühzeitig in der Prüfung aufzunehmen und diese Kommunikation während der gesamten Prüfung zu pflegen, kann einen wirksamen Informationsaustausch fördern. Dies schafft ein Umfeld, in dem der Abschlussprüfer informiert sein kann über bedeutsame Sachverhalte, bei denen es sein kann, dass sie der Internen Revision bekannt werden, wenn sich diese Sachverhalte auf die Tätigkeit des Abschlussprüfers auswirken können. ISA [DE] 200⁷⁵ erörtert, wie wichtig es ist, dass der Abschlussprüfer die Abschlussprüfung mit einer kritischen Grundhaltung plant und durchführt, einschließlich der Aufmerksamkeit für Informationen, die die Verlässlichkeit von als Prüfungsnachweise zu nutzende Dokumente und Antworten auf Befragungen in Frage stellen. Dementsprechend kann die Kommunikation mit der Internen Revision während der gesamten Auftragsdurchführung den internen Revisoren Gelegenheiten bieten, den Abschlussprüfer auf solche Informationen aufmerksam zu machen. Der Abschlussprüfer ist dann in der Lage, solche Informationen bei seiner Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu berücksichtigen.

Anlage 5

(Vgl. Tz. 25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172)

Würdigungen für ein Verständnis von der Informationstechnologie (IT)

Diese Anlage enthält weitere Sachverhalte, die der Abschlussprüfer beim Verstehen des IT-Einsatzes der Einheit in ihrem IKS würdigen kann.

Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit in den Komponenten des IKS der Einheit

1. Das IKS einer Einheit enthält manuelle und automatisierte Elemente (d.h. manuelle und automatisierte Kontrollen und andere Ressourcen, die im IKS der Einheit genutzt werden). Die in einer Einheit verwendete Zusammensetzung manueller und automatisierter Elemente variiert mit der Art und Komplexität des IT-Einsatzes. Der IT-Einsatz einer Einheit wirkt sich auf die Weise aus, in der die für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Informationen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen verarbeitet, gespeichert und kommuniziert werden, und somit auf die Weise, in der das IKS der Einheit

⁷⁵ ISA [DE] 200, Tz. 7.

ausgestaltet und implementiert ist. Jede Komponente des IKS der Einheit kann in gewissem Umfang IT nutzen.

Grundsätzlich nützt die IT dem IKS einer Einheit, indem eine Einheit in die Lage versetzt wird,

- vordefinierte Regeln für die Geschäftstätigkeit stetig anzuwenden und bei der Verarbeitung großer Volumen von Geschäftsvorfällen oder Daten komplexe Berechnungen durchzuführen,
- die Zeitgerechtigkeit, Verfügbarkeit und Genauigkeit von Informationen zu verbessern,
- zusätzliche Analysen von Informationen zu erleichtern,
- die Fähigkeit zur Überwachung der Durchführung der Tätigkeiten der Einheit und ihrer Regelungen und Maßnahmen zu verbessern,
- das Risiko einer Umgehung von Kontrollen zu reduzieren und
- die Fähigkeit einer wirksamen Funktionstrennung zu verbessern durch Implementierung von Sicherheitskontrollen in IT-Anwendungen, Datenbanken und Betriebssystemen.

2. Die Merkmale manueller oder automatisierter Elemente sind für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch den Abschlussprüfer sowie für darauf basierende weitere Prüfungshandlungen relevant. Automatisierte Kontrollen können verlässlicher als manuelle Kontrollen sein, da sie nicht so leicht umgangen, ignoriert oder außer Kraft gesetzt werden können und außerdem für einfache Fehler und Irrtümer weniger anfällig sind. Automatisierte Kontrollen können unter den folgenden Umständen wirksamer sein als manuelle Kontrollen:

- bei einem großen Volumen wiederkehrender Geschäftsvorfälle oder in Situationen, in denen antizipierbare oder vorhersehbare Fehler durch Automatisierung verhindert oder aufgedeckt und korrigiert werden können
- bei Kontrollen, bei denen die spezifischen Weisen für die Durchführung der Kontrolle angemessen ausgestaltet und automatisiert sein können.

Verständnis vom IT-Einsatz der Einheit im Informationssystem (Vgl. Tz. 25(a))

3. Das Informationssystem der Einheit kann die Nutzung manueller und automatisierter Elemente einschließen, was sich auch auf die Weise auswirkt, in der Geschäftsvorfälle ausgelöst, aufgezeichnet und verarbeitet werden und in der darüber berichtet wird. Insbesondere können Maßnahmen, um Geschäftsvorfälle auszulösen, aufzuzeichnen, zu verarbeiten und darüber zu berichten, durch die von der Einheit genutzten IT-Anwendungen und dadurch, wie die Einheit diese Anwendungen konfiguriert hat, durchgesetzt werden. Des Weiteren können Aufzeichnungen in Form von digitalen Informationen Aufzeichnungen in Papierform ersetzen oder ergänzen.
4. Bei der Erlangung eines Verständnisses von der für die Transaktionsflüsse und Verarbeitung von Informationen im Informationssystem relevanten IT-Umgebung sammelt der Abschlussprüfer Informationen über die Art und Merkmale der genutzten IT-Anwendungen sowie der unterstützenden IT-Infrastruktur und IT. Die nachfolgende Tabelle schließt ein: Beispiele für Sachverhalte, die der Abschlussprüfer bei der Erlangung des Verständnisses von der IT-Umgebung würdigen kann, und Beispiele für typische Merkmale von IT-Umgebungen auf Grundlage der Komplexität der im Informationssystem der Einheit eingesetzten IT-Anwendungen. Solche Merkmale sind allerdings richtungsweisend und können abhängig von der Art der von einer Einheit eingesetzten spezifischen IT-Anwendungen unterschiedlich sein.

	Beispiele für typische Merkmale von:		
	Nicht-komplexer Standard-Software	Mittelgroßer und mäßig komplexer Standard-Software oder IT-Anwendungen	Großen oder komplexen IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme)
Mit dem Ausmaß der Automatisierung und Nutzung von Daten verbundene Sachverhalte:			
● Das Ausmaß der automatisierten Verarbeitungsverfahren und die Komplexität dieser Verfahren, einschließlich, ob es eine hochautomatisierte papierlose Verarbeitung gibt	Nicht zutreffend	Nicht zutreffend	Umfangreich und häufig komplexe automatisierte Verfahren
● Das Ausmaß, in dem sich die Einheit auf systemgenerierte Berichte bei der Verarbeitung von Informationen verlässt	Einfache automatisierte Berichtslogik	Einfache relevante automatisierte Berichtslogik	Komplexe automatisierte Berichtslogik, Report-Writer-Software
● Wie die Daten eingegeben werden (d.h. manuelle Eingabe, Eingabe durch den Kunden oder Lieferanten oder Laden aus Datei)	Manuelle Dateneingaben	Geringe Anzahl von Dateneingaben oder einfache Schnittstellen	Große Anzahl von Dateneingaben oder komplexe Schnittstellen
● Wie die IT die Kommunikation zwischen Anwendungen, Datenbanken oder anderen Aspekten der IT-Umgebung intern und extern, sofern angemessen, durch Systemschnittstellen erleichtert	Keine automatisierten Schnittstellen (ausschließlich manuelle Eingaben)	Geringe Anzahl von Dateneingaben oder einfache Schnittstellen	Große Anzahl von Dateneingaben oder komplexe Schnittstellen

● Das Volumen und die Komplexität von Daten in digitaler Form, die vom Informationssystem verarbeitet werden, einschließlich ob Unterlagen des Rechnungswesens oder andere Informationen in digitaler Form gespeichert werden sowie der Speicherort	Geringes Volumen von Daten oder einfache Daten, die manuell verifiziert werden können; Daten lokal verfügbar	Geringes Volumen von Daten oder einfache Daten	Großes Volumen von Daten oder komplexe Daten; Data Warehouses; ⁷⁶ Nutzung von internen oder externen IT-Dienstleistern (z.B. externe Speicherung oder Hosting von Daten)
● Mit den IT-Anwendungen und der IT-Infrastruktur verbundene Sachverhalte:			
● Die Art der Anwendung (z.B. eine Standard-Anwendung mit geringen oder keinen Anpassungen oder eine hochgradig angepasste oder hochintegrierte Anwendung, die gekauft und angepasst oder intern entwickelt sein kann)	Gekaufte Anwendung mit geringen oder keinen Anpassungen	Gekaufte Anwendung, einfaches Altsystem oder Low-End-ERP Anwendungen mit geringen oder keinen Anpassungen	Kundenspezifisch entwickelte Anwendungen oder komplexere ERP mit bedeutsamen Anpassungen
● Die Komplexität der Art der IT-Anwendungen und die zugrunde liegende IT-Infrastruktur	Kleine einfache Laptop- oder Client-Server-basierte Lösung	Ausgereifter und stabiler Großrechner, kleiner oder einfacher Client-Server, Software-as-a-Service Cloud	Komplexer Großrechner, großer oder komplexer Client-Server, webbasiert, Infrastructure-as-a-Service Cloud

⁷⁶ Ein Data Warehouse wird im Allgemeinen als zentraler Speicher für integrierte Daten aus einer oder mehreren unterschiedlichen Quellen (z.B. mehrere Datenbanken) beschrieben, aus denen Berichte generiert werden können oder die von der Einheit für andere Tätigkeiten zur Datenanalyse genutzt werden können. Ein Report-Writer ist eine IT-Anwendung, die eingesetzt wird, um Daten von einer oder mehreren Quellen (z.B. ein Data Warehouse, eine Datenbank oder eine IT-Anwendung) zu extrahieren und die Daten in einem spezifizierten Format darzustellen.

● Ob es externes Hosting oder IT-Auslagerung gibt	Wenn ausgelagert, kompetenter, ausgereifter und erprobter Anbieter (z.B. Cloud-Anbieter)	Wenn ausgelagert, kompetenter, ausgereifter und erprobter Anbieter (z.B. Cloud-Anbieter)	Kompetenter, ausgereifter, erprobter Anbieter für bestimmte Anwendungen und neuer oder Start-Up Anbieter für andere
● Ob die Einheit neu entstehende Technologien nutzt, die ihre Rechnungslegung beeinflussen	Keine Nutzung von neu entstehenden Technologien	Beschränkte Nutzung von neu entstehenden Technologien in einigen Anwendungen	Gemischte Nutzung von neu entstehenden Technologien über Plattformen hinweg
● Mit IT-Prozessen verbundene Sachverhalte:			
● Das in die Wartung der IT-Umgebung eingebundene Personal (Anzahl und Fähigkeitsniveau der IT-Support Ressourcen, die die Sicherheit und Änderungen in der IT-Umgebung verwalten)	Wenig Personal mit beschränkten IT-Kenntnissen zur Durchführung von Anbieter-Upgrades und zur Verwaltung des Zugriffs	Begrenztes Personal mit IT-Kenntnissen / begrenztes für IT zweckbestimmtes Personal	Zweckbestimmte IT-Abteilungen mit sachkundigem Personal, einschließlich Programmierkenntnisse
● Die Komplexität der Prozesse zur Verwaltung von Zugriffsrechten	Einzelne natürliche Person mit Administratorenrechten verwaltet Zugriffsrechte	Wenige natürliche Personen mit Administratorenrechten verwalten Zugriffsrechte	Komplexe von der IT-Abteilung verwaltete Prozesse für Zugriffsrechte
● Die Komplexität der Sicherheit über die IT-Umgebung, einschließlich Anfälligkeit der IT-Anwendungen, Datenbanken und anderer Aspekte der IT-Umgebung für Cyberrisiken, insbesondere wenn es webbasierte Geschäftsvorfälle oder	Einfacher lokaler Zugriff ohne externe webbasierte Elemente	Einige webbasierte Anwendungen mit hauptsächlich einfacher, rollenbasierter Sicherheit	Mehrere Plattformen mit webbasiertem Zugriff und komplexen Sicherheitsmodellen

Geschäftsvorfälle gibt, die in externe Schnittstellen eingebunden sind			
● Ob Programmänderungen an der Weise, wie Informationen verarbeitet werden, vorgenommen wurden, und das Ausmaß solcher Änderungen während des Zeitraums	Standard-Software ohne installierten Quellcode	Einige kommerzielle Anwendungen ohne Quellcode und andere ausgereifte Anwendungen mit einer geringen Anzahl an einfachen Änderungen, traditioneller Lebenszyklus der Systementwicklung	Neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr
● Das Ausmaß der Änderung innerhalb der IT-Umgebung (z.B. neue Aspekte der IT-Umgebung oder bedeutsame Änderungen in den IT-Anwendungen oder der zugrunde liegenden IT-Infrastruktur)	Änderungen beschränkt auf Versionen-Upgrade von Standard-Software	Änderungen bestehen aus Upgrades von Standard-Software, ERP Versionen Upgrades oder Altsystemerweiterungen	Neue oder große Anzahl an komplexen Änderungen, mehrere Entwicklungszyklen jedes Jahr, erhebliche ERP Anpassungen
● Ob es während des Zeitraums wichtige Datenkonvertierungen gab und, wenn dies zutrifft, die Art und Bedeutsamkeit der vorgenommenen Änderungen sowie wie die Konvertierung vorgenommen wurde.	Vom Anbieter zur Verfügung gestellte Software-Upgrades; keine Datenkonvertierungsfunktionen für Upgrades	Kleinere Versions-Upgrades für Standard-Softwareanwendungen, bei denen nur ein begrenzter Teil der Daten konvertiert wird	Größere Versions-Upgrade, neues Release, Plattformwechsel

Neu entstehende Technologien

- Es kann sein, dass Einheiten neu entstehende Technologien (z.B. Blockchain, Robotik oder künstliche Intelligenz) nutzen, weil solche Technologien spezifische Möglichkeiten zur Steigerung der Effizienz der betrieblichen Tätigkeiten oder zur Verbesserung der Rechnungslegung bieten können. Werden im für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Informationssystem der Einheit neu entstehende

Technologien genutzt, kann der Abschlussprüfer solche Technologien bei der Identifizierung der IT-Anwendungen sowie anderer Aspekte der IT-Umgebung, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, einschließen. Während neu entstehende Technologien als höher entwickelt oder komplexer im Vergleich zu bestehenden Technologien angesehen werden können, bleiben in Bezug auf IT-Anwendungen und identifizierte generelle IT-Kontrollen die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers in Übereinstimmung mit Tz. 26(b)-(c) unverändert.

Skalierbarkeit

6. Die Erlangung eines Verständnisses von der IT-Umgebung der Einheit kann bei einer weniger komplexen Einheit, die Standard-Software einsetzt und keinen Zugriff auf den Quellcode hat, um etwaige Programmänderungen vorzunehmen, leichter zu erreichen sein. Es kann sein, dass solche Einheiten nicht über zweckbestimmte IT-Ressourcen verfügen, aber eine natürliche Person haben, der eine Administratorrolle zugeteilt wurde für den Zweck, den Angestellten Zugriff auf die IT-Anwendungen zu gewähren oder für den Zweck der Installation von anbieterseitig bereitgestellten Updates der IT-Anwendungen. Bestimmte Sachverhalte, die der Abschlussprüfer würdigen kann beim Verstehen der Art eines Standard-Buchhaltungs-Softwarepaketes, das die einzige IT-Anwendung sein kann, die von einer weniger komplexen Einheit in ihrem Informationssystem eingesetzt wird, können einschließen:
 - das Ausmaß, in dem sich die Software bewährt hat und als verlässlich bekannt ist
 - das Ausmaß, in dem es für die Einheit möglich ist, den Quellcode der Software zu modifizieren, um zusätzliche Module (d.h. Add-Ons) in die Basissoftware aufzunehmen oder um unmittelbar Änderungen an Daten vorzunehmen
 - die Art und der Umfang der Modifizierungen, die an der Software vorgenommen wurden. Wenngleich es sein kann, dass eine Einheit nicht in der Lage ist, den Quellcode der Software zu modifizieren, ermöglichen viele Softwarepakete eine Konfiguration (bspw. das Einstellen oder Ändern von Berichtsparametern). Diese umfasst normalerweise keine Modifizierungen des Quellcodes; der Abschlussprüfer kann jedoch bei der Würdigung der Vollständigkeit und Genauigkeit der von der Software erzeugten Informationen, die als Prüfungsnachweis genutzt werden, das Ausmaß würdigen, in dem die Einheit in der Lage ist, die Software zu konfigurieren.
 - Das Ausmaß, in dem auf mit der Aufstellung des Abschlusses verbundene Daten direkt zugegriffen werden kann (d.h. direkter Zugriff auf die Datenbank ohne Einsatz der IT-Anwendung) und das Datenvolumen, das verarbeitet wird. Je größer das Datenvolumen ist, desto wahrscheinlicher ist es, dass die Einheit Kontrollen benötigt, die die Aufrechterhaltung der Integrität der Daten behandeln, welche generelle IT-Kontrollen über unautorisierten Zugriff auf und Änderungen von Daten einschließen können.
7. Komplexe IT-Umgebungen können hochgradig individualisierte oder hochintegrierte IT-Anwendungen einschließen und können daher mehr Aufwand erfordern, sie zu verstehen. Rechnungslegungsprozesse oder IT-Anwendungen können mit anderen IT-Anwendungen integriert werden. Eine solche Integration kann IT-Anwendungen beinhalten, die im Geschäftsbetrieb der Einheit eingesetzt werden und die Informationen zu den IT-Anwendungen liefern, die für die Transaktionsflüsse und Verarbeitung von Informationen im IT-System der Einheit relevant sind. Unter solchen Umständen können bestimmte, im Geschäftsbetrieb der Einheit

eingesetzte IT-Anwendungen auch für die Aufstellung des Abschlusses relevant sein. Komplexe IT-Umgebungen können auch zweckgebundene IT-Abteilungen erfordern, die strukturierte IT-Prozesse haben, die von Personal mit Kompetenzen in der Softwareentwicklung und der Wartung der IT-Umgebung unterstützt werden. In anderen Fällen kann eine Einheit interne oder externe Dienstleister nutzen, um bestimmte Aspekte ihrer IT-Umgebung oder IT-Prozesse innerhalb dieser zu verwalten (z.B. externes Hosting).

Identifizierung von IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen

8. Durch das Verständnis von der Art und Komplexität der IT-Umgebung der Einheit, einschließlich der Art und des Ausmaßes der Kontrollen der Informationsverarbeitung, kann der Abschlussprüfer feststellen, auf welche IT-Anwendungen sich die Einheit verlässt, um die Finanzinformationen genau zu verarbeiten und deren Integrität aufrechtzuerhalten. Die Identifizierung von IT-Anwendungen, auf die sich die Einheit verlässt, kann die Entscheidung des Abschlussprüfers beeinflussen, die automatisierten Kontrollen innerhalb solcher IT-Anwendungen zu prüfen, unter der Annahme, dass solche automatisierten Kontrollen identifizierte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen behandeln. Umgekehrt, verlässt sich die Einheit nicht auf eine IT-Anwendung, ist es unwahrscheinlich, dass die automatisierten Kontrollen innerhalb solcher IT-Anwendungen für Zwecke der Prüfungen der Wirksamkeit der Funktion angemessen oder ausreichend präzise sind. Automatisierte Kontrollen, die in Übereinstimmung mit Tz. 26(b) identifiziert werden können, können z.B. automatisierte Berechnungen oder Input-, Verarbeitungs- und Output-Kontrollen, wie z.B. ein Three-Way-Match eines Bestellsauftrages, eines Lieferantenversanddokuments und einer Lieferantenrechnung, einschließen. Werden automatisierte Kontrollen vom Abschlussprüfer identifiziert und stellt der Abschlussprüfer durch das Verstehen der IT-Umgebung fest, dass sich die Einheit auf die IT-Anwendung verlässt, die diese automatisierten Kontrollen einschließt, kann es wahrscheinlicher sein, dass der Abschlussprüfer die IT-Anwendung als eine, die den aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegt, identifiziert.
9. Bei der Würdigung, ob die IT-Anwendungen, für die der Abschlussprüfer automatisierte Kontrollen identifiziert hat, aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, ist es wahrscheinlich, dass der Abschlussprüfer würdigt, ob und in welchem Ausmaß die Einheit Zugriff auf den Quellcode haben kann, der das Management in die Lage versetzt, Programmänderungen an solchen Kontrollen oder den IT-Anwendungen vorzunehmen. Das Ausmaß, in dem die Einheit Programm- oder Konfigurationsänderungen vornimmt und das Ausmaß, in dem die IT-Prozesse über solche Änderungen formalisiert sind, können auch relevante Würdigungen darstellen. Wahrscheinlich würdigt der Abschlussprüfer auch das Risiko unangemessenen Zugriffs auf oder unangemessener Änderungen an Daten.
10. Systemgenerierte Berichte, die der Abschlussprüfer beabsichtigen kann, als Prüfungsnachweis zu nutzen, können beispielsweise einen Bericht zur Fälligkeit der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder einen Bericht zur Vorratsbewertung einschließen. Für solche Berichte kann der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise über die Vollständigkeit und Genauigkeit der Berichte durch aussagebezogene Prüfung der Inputs und Outputs des Berichts erlangen. In anderen Fällen kann der Abschlussprüfer planen, die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen über die Erstellung und Pflege des Berichts zu prüfen, in welchem Fall die IT-Anwendung, aus der er erstellt wird, wahrscheinlich aus dem IT-Einsatz

- resultierenden Risiken unterliegt. Zusätzlich zur Prüfung der Vollständigkeit und Genauigkeit des Berichts kann der Abschlussprüfer planen, die Wirksamkeit der Funktion der generellen IT-Kontrollen zu prüfen, die Risiken unangemessener und unautorisierter Programm- oder Datenänderungen in den Berichten behandeln.
11. Manche IT-Anwendungen können eine integrierte Report-Writing-Funktion einschließen, während manche Einheiten auch gesonderte Report-Writing-Anwendungen (d.h. Report-Writer) verwenden können. In solchen Fällen kann es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer die Quellen von systemgenerierten Berichten (d.h. die Anwendung, die den Bericht erstellt und die für den Bericht genutzte Datenquelle) feststellt, um die IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, festzustellen.
 12. Die von den IT-Anwendungen genutzten Datenquellen können Datenbanken sein, auf die beispielsweise nur durch die IT-Anwendung oder vom IT-Personal mit Datenbanken-Administratorenberechtigungen zugegriffen werden kann. In anderen Fällen kann die Datenquelle ein Data Warehouse sein, das selbst als eine IT-Anwendung erachtet werden kann, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegt.
 13. Der Abschlussprüfer kann ein Risiko identifiziert haben, für das aussagebezogene Prüfungshandlungen allein nicht ausreichend sind, da die Einheit hochautomatisierte und papierlose Verarbeitung der Geschäftsvorfälle nutzt, was mit vielen integrierten IT-Anwendungen verbunden sein kann. Unter solchen Umständen ist es wahrscheinlich, dass die vom Abschlussprüfer identifizierten Kontrollen automatisierte Kontrollen einschließen. Des Weiteren kann es sein, dass sich die Einheit auf generelle IT-Kontrollen verlässt, um die Integrität der verarbeiteten Geschäftsvorfälle und anderer bei der Verarbeitung genutzter Informationen zu wahren. In solchen Fällen ist es wahrscheinlich, dass die in die Verarbeitung und Speicherung der Informationen eingebundenen IT-Anwendungen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen.

Individuelle Datenverarbeitung

14. Obwohl es Prüfungsnachweise auch in Form von systemgeneriertem Output geben kann, der in einer Berechnung genutzt wird, die in einem Tool für die individuelle Datenverarbeitung (z.B. Tabellenkalkulationssoftware oder einfache Datenbanken) durchgeführt wird, werden solche Tools nicht typischerweise als IT-Anwendungen im Kontext von Tz. 26(b) identifiziert. Die Ausgestaltung und Implementierung von Kontrollen rund um den Zugriff auf und Änderungen an Tools für die individuelle Datenverarbeitung können eine Herausforderung darstellen, und solche Kontrollen sind selten generellen IT-Kontrollen gleichwertig oder so effektiv wie sie. Vielmehr kann der Abschlussprüfer eine Kombination aus Kontrollen der Informationsverarbeitung würdigen unter Berücksichtigung des Zwecks und der Komplexität der damit verbundenen individuellen Datenverarbeitung, wie z.B.:
 - Kontrollen der Informationsverarbeitung über das Auslösen und die Verarbeitung der Ursprungsdaten, einschließlich relevanter automatisierter Kontrollen oder Schnittstellenkontrollen zur Stelle, aus dem die Daten extrahiert werden (d.h. das Data Warehouse)
 - Kontrollen zur Prüfung, dass die Logik wie beabsichtigt funktioniert, beispielsweise Kontrollen, die das Extrahieren von Daten „beweisen“, wie z.B. die Abstimmung des Berichts mit den Daten, aus denen sie abgeleitet wurden, Vergleichen der einzelnen Daten der Berichte mit der Quelle und umgekehrt sowie Kontrollen, die die Formeln oder Makros prüfen, oder

- Einsatz von Validierungssoftwaretools, die Formeln oder Makros systematisch prüfen, wie z.B. Integritätstools für Tabellenkalkulationen.

Skalierbarkeit

15. Die Fähigkeit der Einheit, die Integrität der im Informationssystem gespeicherten und verarbeiteten Informationen aufrechtzuerhalten, kann auf Grundlage der Komplexität und des Volumens der dazugehörigen Geschäftsvorfälle und anderen Informationen variieren. Je größer die Komplexität und das Volumen der Daten sind, die eine bedeutsame Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben unterstützen, desto unwahrscheinlicher wird es für die Einheit sein können, die Integrität dieser Informationen allein durch Kontrollen der Informationsverarbeitung (z.B. Input- und Output-Kontrollen oder Überprüfung von Kontrollen) aufrechtzuerhalten. Es wird auch unwahrscheinlicher, dass der Abschlussprüfer in der Lage sein wird, Prüfungsnachweise über die Vollständigkeit und Genauigkeit solcher Informationen allein durch aussagebezogene Prüfungshandlungen zu erlangen, wenn solche Informationen als Prüfungsnachweise genutzt werden. Unter manchen Umständen, wenn Volumen und Komplexität der Geschäftsvorfälle geringer sind, kann es sein, dass das Management über eine zur Verifizierung der Genauigkeit und Vollständigkeit der Daten ausreichende Kontrolle der Informationsverarbeitung verfügt (z.B. können einzelne verarbeitete und in Rechnung gestellte Kundenaufträge mit dem ursprünglich in die IT-Anwendung eingegebenen Ausdruck abgestimmt werden). Verlässt sich die Einheit auf generelle IT-Kontrollen, um die Integrität bestimmter, von IT-Anwendungen genutzter Informationen zu bewahren, kann der Abschlussprüfer feststellen, dass die diese Informationen pflegenden IT-Anwendungen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen.

Beispiele von Merkmalen einer IT-Anwendung, die wahrscheinlich keinen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegt	Beispiele von Merkmalen einer IT-Anwendung, die wahrscheinlich aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegt
<ul style="list-style-type: none"> ● Eigenständige Anwendungen ● Das Datenvolumen (Geschäftsvorfälle) ist nicht bedeutsam ● Die Funktionalität der Anwendung ist nicht komplex ● Jeder Geschäftsvorfall wird durch Originaldokumentation in Papierform gestützt. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Die Anwendungen haben Schnittstellen ● Das Datenvolumen (Geschäftsvorfälle) ist bedeutsam ● Die Funktionalität der Anwendung ist komplex, da <ul style="list-style-type: none"> - die Anwendung Geschäftsvorfälle automatisch auslöst und - es unterschiedliche komplexe Berechnungen gibt, die den automatisierten Eingaben zugrunde liegen.
<p>Es ist wahrscheinlich, dass die IT-Anwendung keinen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegt, weil</p> <ul style="list-style-type: none"> ● das Datenvolumen nicht bedeutsam ist und das Management sich daher nicht auf generelle IT-Kontrollen verlässt, 	<p>Die IT-Anwendung unterliegt wahrscheinlich aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken, weil</p> <ul style="list-style-type: none"> ● sich das Management auf ein Anwendungssystem verlässt, um Daten zu verarbeiten und zu

<ul style="list-style-type: none"> ● um die Daten zu verarbeiten oder zu pflegen ● das Management sich nicht auf automatisierte Kontrollen oder andere automatisierte Funktionalitäten verlässt. Der Abschlussprüfer hat keine automatisierten Kontrollen in Übereinstimmung mit Tz. 26(a) identifiziert ● das Management, obwohl es bei seinen Kontrollen systemgenerierte Berichte nutzt, sich nicht auf diese Berichte verlässt. Stattdessen stimmt es die Berichte mit der Dokumentation in Papierform ab und verifiziert die Berechnungen in den Berichten ● der Abschlussprüfer von der Einheit erstellte Informationen, die als Prüfungsnachweise genutzt werden, unmittelbar prüfen wird. 	<ul style="list-style-type: none"> ● pflegen, da das Datenvolumen bedeutsam ist ● sich das Management auf das Anwendungssystem verlässt, um bestimmte automatisierte Kontrollen durchzuführen, die der Abschlussprüfer auch identifiziert hat.
---	--

Andere Aspekte der IT-Umgebung, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen

16. Identifiziert der Abschlussprüfer IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, unterliegen typischerweise auch andere Aspekte der IT-Umgebung aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken. Die IT-Infrastruktur schließt die Datenbanken, das Betriebssystem und das Netzwerk ein. Datenbanken speichern die von IT-Anwendungen genutzten Daten und können aus vielen in Wechselbeziehung stehenden Datentabellen bestehen. Auf Daten in Datenbanken kann auch unmittelbar über Datenbankenverwaltungssysteme von IT- oder anderem Personal mit Datenbankverwaltungsberechtigungen zugegriffen werden. Das Betriebssystem ist für die Steuerung der Kommunikation zwischen Hardware, IT-Anwendungen und anderer im Netzwerk eingesetzter Software verantwortlich. So kann durch das Betriebssystem direkt auf IT-Anwendungen und Datenbanken zugegriffen werden. Ein Netzwerk wird in der IT-Infrastruktur zur Übertragung von Daten und zur gemeinsamen Nutzung von Informationen, Ressourcen und Dienstleistungen über eine gemeinsame Kommunikationsverbindung verwendet. Das Netzwerk richtet typischerweise auch eine Ebene der logischen Sicherheit (durch das Betriebssystem freigegeben) für den Zugriff auf die zugrunde liegenden Ressourcen ein.
17. Identifiziert der Abschlussprüfer IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, werden typischerweise auch die Datenbank(en) identifiziert, die die von einer identifizierten IT-Anwendung verarbeiteten Daten speichern. Gleichmaßen unterliegt das Betriebssystem typischerweise aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken, da die Funktionsfähigkeit einer IT-Anwendung häufig vom Betriebssystem abhängt und auf IT-Anwendungen und Datenbanken direkt vom Betriebssystem aus zugegriffen werden kann. Das Netzwerk kann identifiziert werden, wenn es einen zentralen Zugriffspunkt auf die identifizierten IT-Anwendungen und verbundenen Datenbanken darstellt, oder wenn eine IT-

Anwendung mit Lieferanten oder Dritten über das Internet interagiert, oder wenn webbasierte IT-Anwendungen vom Abschlussprüfer identifiziert werden.

Identifizierung von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken und generellen IT-Kontrollen

18. Beispiele von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken schließen Risiken ein, die mit dem unangemessenen Verlass auf IT-Anwendungen verbunden sind, die Daten fehlerhaft verarbeiten, fehlerhafte Daten verarbeiten oder beides, wie z.B.
 - unautorisierter Datenzugriff, der zur Vernichtung von Daten oder zu unsachgemäßen Änderungen an Daten führen kann, einschließlich der Aufzeichnung unautorisierter oder nicht vorhandener Geschäftsvorfälle oder der fehlerhaften Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen. Bestimmte Risiken können dort auftreten, wo mehrere Nutzer auf eine gemeinsame Datenbank zugreifen
 - die Möglichkeit, dass IT-Personal Zugriffsberechtigungen erhält, die über die für die Erfüllung der ihm zugeteilten Aufgaben notwendigen hinausgehen, wodurch die Funktionstrennung aufgehoben wird
 - unautorisierte Änderungen an Daten in den Stammdateien
 - unautorisierte Änderungen an IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung
 - Versäumnis, notwendige Änderungen an IT-Anwendungen oder anderen Aspekten der IT-Umgebung vorzunehmen
 - unangemessene manuelle Eingriffe
 - möglicher Datenverlust oder fehlende Möglichkeit, erforderlichenfalls auf Daten zuzugreifen.
19. Die Würdigung des Abschlussprüfers von unautorisiertem Zugriff kann Risiken einschließen, die mit dem unautorisierten Zugriff von Internen oder Dritten verbunden sind (häufig als IT-Sicherheitsrisiken bezeichnet). Solche Risiken wirken sich nicht notwendigerweise auf die Rechnungslegung aus, da die IT-Umgebung einer Einheit auch IT-Anwendungen und damit verbundene Daten einschließen kann, die betriebliche und Compliance Bedürfnisse behandeln. Es ist wichtig zur Kenntnis zu nehmen, dass Cyber-Vorfälle normalerweise zuerst durch die Perimeter und internen Netzwerkschichten auftreten, die tendenziell weiter von den IT-Anwendungs-, Datenbanken- und Betriebssystemen entfernt sind, die die Aufstellung des Abschlusses beeinflussen. Wurden Informationen über einen Sicherheitsverstoß identifiziert, würdigt der Abschlussprüfer dementsprechend in der Regel das Ausmaß, in dem ein solcher Verstoß das Potenzial hatte, den Abschluss zu beeinflussen. Wenn es sein kann, dass der Abschluss betroffen ist, kann der Abschlussprüfer entscheiden, die damit verbundenen Kontrollen zu verstehen und zu prüfen, um die möglichen Auswirkungen oder den möglichen Umfang einer möglichen falschen Darstellung im Abschluss festzustellen, oder kann feststellen, dass die Einheit angemessene Abschlussangaben in Bezug auf solche Sicherheitsverstöße gemacht hat.
20. Des Weiteren können Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die unmittelbare oder mittelbare Auswirkungen auf den Abschluss der Einheit haben können, Datenschutzgesetze einschließen. Die Würdigung der Einhaltung solcher Gesetze oder anderer Rechtsvorschriften durch eine Einheit in Übereinstimmung mit ISA [DE] 250 (Revised)⁷⁷ kann das Verstehen der IT-Prozesse der Einheit und der

⁷⁷ ISA [DE] 250 (Revised).

- generellen IT-Kontrollen beinhalten, die die Einheit zur Behandlung der relevanten Gesetze oder anderer Rechtsvorschriften implementiert hat.
21. Generelle IT-Kontrollen werden implementiert, um die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken zu behandeln. Dementsprechend nutzt der Abschlussprüfer das erlangte Verständnis von den identifizierten IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung sowie den einschlägigen aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken bei der Feststellung der zu identifizierenden generellen IT-Kontrollen. In einigen Fällen kann eine Einheit auf übergreifende Weise in ihrer IT-Umgebung oder für bestimmte IT-Anwendungen gemeinsame IT-Prozesse nutzen; in diesem Fall können gemeinsame, aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken sowie gemeinsame generelle IT-Kontrollen identifiziert werden.
 22. Grundsätzlich ist es wahrscheinlich, dass eine größere Anzahl mit IT-Anwendungen und Datenbanken verbundener genereller IT-Kontrollen identifiziert wird als für andere Aspekte der IT-Umgebung. Dies liegt daran, dass sich diese Aspekte am engsten mit der Verarbeitung und Speicherung von Informationen im Informationssystem der Einheit befassen. Bei der Identifizierung von generellen IT-Kontrollen kann der Abschlussprüfer Kontrollen über Handlungen von sowohl Endnutzern als auch dem IT-Personal der Einheit oder IT-Dienstleistern würdigen.
 23. **Anlage 6** enthält weitere Erläuterungen zur Art der generellen IT-Kontrollen, die typischerweise für unterschiedliche Aspekte der IT-Umgebung implementiert werden. Des Weiteren werden Beispiele für generelle IT-Kontrollen für unterschiedliche IT-Prozesse gegeben.

Anlage 6

(Vgl. Tz. 25(c)(ii), A173-A174)

Würdigungen für ein Verständnis von generellen IT-Kontrollen

Diese Anlage enthält weitere Sachverhalte, die der Abschlussprüfer beim Verstehen genereller IT-Kontrollen würdigen kann.

1. Die Art der generellen IT-Kontrollen, die typischerweise für jeden der Aspekte der IT-Umgebung implementiert werden:
 - (a) Anwendungen
Generelle IT-Kontrollen auf der IT-Anwendungsebene werden mit der Art und dem Umfang der Anwendungsfunktionalität und den in der Technologie erlaubten Zugriffswegen korrelieren. Beispielsweise werden für hochintegrierte IT-Anwendungen mit komplexen Sicherheitsoptionen mehr Kontrollen relevant sein als für eine Altsystem-IT-Anwendung, die eine kleine Anzahl von Kontosalden mit Zugriffsmethoden allein über Geschäftsvorfälle unterstützt.
 - (b) Datenbank
Generelle IT-Kontrollen auf der Datenbankebene behandeln typischerweise aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken bezüglich unautorisierter Aktualisierungen von Rechnungslegungsinformationen in der Datenbank durch direkten Datenbankszugriff oder die Ausführung eines Skripts oder Programms.
 - (c) Betriebssystem
Generelle IT-Kontrollen auf der Betriebssystemebene behandeln typischerweise aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken bezüglich administrativem Zugriff, die das Außerkraftsetzen anderer Kontrollen

erleichtern können. Dies schließt Handlungen ein wie die Beeinträchtigung der Anmeldeinformationen anderer Nutzer, das Hinzufügen neuer, unautorisierter Nutzer, das Laden von Malware oder das Ausführen von Skripten oder anderen unautorisierten Programmen.

(d) Netzwerk

Generelle IT-Kontrollen auf der Netzwerkebene behandeln typischerweise aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken bezüglich Netzwerksegmentierung, Fernzugriff und Authentifizierung. Netzwerkkontrollen können relevant sein, wenn eine Einheit über webbasierte, in der Rechnungslegung eingesetzte Anwendungen verfügt. Netzwerkkontrollen können auch relevant sein, wenn die Einheit bedeutsame Beziehungen zu Geschäftspartnern oder Outsourcing an Dritte betreibt, was die Datenübertragungen und den Bedarf an Fernzugriff erhöhen kann.

2. Nach IT-Prozessen systematisierte Beispiele für generelle IT-Kontrollen, die vorliegen können, schließen ein:

(a) Prozess zur Verwaltung von Zugriff bzw. Zugang:

○ *Authentifizierung*

Kontrollen, die sicherstellen, dass ein Nutzer, der auf die IT-Anwendung oder einen anderen Aspekt der IT-Umgebung zugreift, seine eigenen Anmeldedaten verwendet (d.h., der Nutzer verwendet nicht die Anmeldedaten eines anderen Nutzers).

○ *Autorisierung*

Kontrollen, die es Nutzern ermöglichen, auf die für ihre Arbeitsverantwortlichkeiten notwendigen Informationen und auf nichts darüber hinaus zuzugreifen, was eine angemessene Aufgabentrennung fördert.

○ *Provisionierung*

Kontrollen, um neue Nutzer und Änderungen der Zugriffsberechtigungen vorhandener Nutzer zu autorisieren (Zugriffskontrollen).

○ *Deprovisionierung*

Kontrollen, um die Zugriffsrechte der Nutzer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder deren Versetzung aufzuheben.

○ *Privilegierter Zugriff*

Kontrollen über den Zugriff von Administrator- oder Power-Usern.

○ *Überprüfungen von Nutzerzugriffen*

Kontrollen zur Rezertifizierung oder Beurteilung des Nutzerzugriffs für die laufende Autorisierung über die Zeit.

○ *Sicherheitskonfigurationskontrollen*

Grundsätzlich verfügt jede Technologie über Schlüsselkonfigurationseinstellungen, die bei der Beschränkung des Zugriffs auf die IT-Umgebung helfen.

○ *Physischen Zugang*

Kontrollen über den physischen Zugang zum Datenzentrum und die Hardware, da solch ein Zugang genutzt werden kann, um andere Kontrollen außer Kraft zu setzen.

(b) Prozess zur Verwaltung von Programm- oder anderen Änderungen der IT-Umgebung:

○ *Change-Management-Prozess*

- Kontrollen über den Prozess zur Ausgestaltung, zur Programmierung, zum Test und zur Migration von Änderungen einer Produktionsumgebung (d.h. Endnutzerumgebung).
- *Funktionstrennung bei der Änderungsmigration*
Kontrollen, die den Zugriff für die Durchführung von Änderungen an einer Produktionsumgebung und Migration von Änderungen zu einer Produktionsumgebung trennen.
 - *Systementwicklung, -erwerb oder -implementierung*
Kontrollen über die Erstentwicklung und Implementierung von IT-Anwendungen (oder in Bezug auf andere Aspekte der IT-Umgebung).
 - *Datenkonvertierung*
Kontrollen über die Konvertierung von Daten während der Entwicklung, Implementierung oder Upgrades in der IT-Umgebung.
- (c) Prozess zur Verwaltung des IT-Betriebs
- *Job-Steuerung*
Kontrollen über den Zugriff zur Steuerung und Initiierung von Jobs oder Programmen, die sich auf die Rechnungslegung auswirken können.
 - *Job-Überwachung*
Kontrollen zur Überwachung von Rechnungslegungsjobs oder -programmen in Bezug auf eine erfolgreiche Ausführung.
 - *Backup und Wiederherstellung*
Kontrollen zur Sicherstellung, dass Backups von Rechnungslegungsdaten wie geplant stattfinden und dass diese Daten verfügbar sind und auf diese für eine zeitgerechte Wiederherstellung im Falle eines Ausfalls oder Angriffs zugegriffen werden kann.
 - *Intrusion-Detection*
Kontrollen zur Überwachung von Schwachstellen oder Eindringen in die IT-Umgebung.

Die nachstehende Tabelle zeigt Beispiele von generellen IT-Kontrollen zur Behandlung von aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken, einschließlich für aufgrund ihrer Art unterschiedlicher IT-Anwendungen.

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
Zugang verwalten	Zugriffsberechtigungen für Nutzer: Nutzer haben über die zur Erfüllung ihrer zugewiesenen Aufgaben notwendigen hinausgehende Zugriffsberechtigungen, was dazu führen kann, dass die Funktionstrennung unsachgemäß ist	Management genehmigt Art und Umfang der Zugriffsberechtigungen für neuen und geänderten Nutzerzugriff, einschließlich Standardanwendungsprofile/-rollen, kritische Geschäftsvorfälle der Rechnungslegung und Funktionstrennung	Ja – anstelle der unten aufgeführten Nutzerzugriffsprüfungen	Ja	Ja
		Zugriff für ausgeschiedene oder versetzte Nutzer wird zeitgerecht gelöscht oder geändert	Ja – anstelle der unten aufgeführten Nutzerzugriffsprüfungen	Ja	Ja
		Nutzerzugriff wird regelmäßig überprüft	Ja – anstelle von o.g. Kontrollen der Bereitstellung	Ja – für bestimmte Anwendungen	Ja

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
			Rücknahme		
		Die Funktionstrennung wird überwacht und entgegenstehender Zugang wird entweder entfernt oder entgegenwirkenden Kontrollen zugeordnet, die dokumentiert und geprüft sind	Nicht zutreffend – keine systemaktivierte Trennung	Ja – für bestimmte Anwendungen	Ja
		Zugriffe auf der Berechtigungsebene (z.B. Konfigurations-, Daten- und Sicherheitsadministratoren) sind autorisiert und entsprechend eingeschränkt	Ja – wahrscheinlich nur auf der IT-Anwendungsebene	Ja – auf Ebene der IT-Anwendung und bestimmten Ebenen der IT-Umgebung der Plattform	Ja – auf sämtlichen Ebenen der IT-Umgebung der Plattform
Zugang verwalten	Unmittelbarer Datenzugriff: Unangemessene Änderungen	Zugriff auf Anwendungsdateien oder	Nicht zutreffend	Ja – für bestimmte Anwendungen	Ja

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
	werden direkt an Finanzdaten auf andere Weise als Anwendungstransaktionen vorgenommen.	Datenbankobjekte/-tabellen/-daten ist – auf Grundlage ihrer Arbeitsverantwortlichkeiten und zugewiesenen Aufgaben – auf befugtes Personal beschränkt, und dieser Zugriff ist vom Management genehmigt		und Datenbanken	
Zugang verwalten	Systemeinstellungen: Systeme sind nicht angemessen konfiguriert oder aktualisiert, um den Systemzugriff auf ordnungsgemäß befugte und geeignete Nutzer zu beschränken	Zugriff ist über individuelle Nutzerkennungen und Kennwörter oder andere Methoden authentifiziert als ein Mechanismus zur Bestätigung, dass Nutzer befugt sind, Zugriff auf das System zu erlangen. Kennwortparameter entsprechen den	Ja – nur Kennwort-authentifizierung	Ja – Mischung aus Kennwort und Multi-Faktor-Authentifizierung	Ja

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
		Unternehmens- oder Branchenstandards (z.B. eine Mindestlänge und -komplexität des Kennworts, Ablauf des Kennworts, Kontosperrung)			
		Die wichtigsten Merkmale der Sicherheitskonfiguration sind ordnungsgemäß implementiert	Nicht zutreffend – es liegen keine technischen Sicherheitskonfigurationen vor	Ja – für bestimmte Anwendungen und Datenbanken	Ja
Change-Management	Anwendungsänderungen: Unangemessene Änderungen werden an Anwendungssystemen oder -programmen vorgenommen, die relevante automatisierte	Änderungen an Anwendungen werden ordnungsgemäß getestet und genehmigt, bevor sie in die Produktionsumgebung übertragen werden	Nicht zutreffend – würde verifizieren, dass kein Quellcode installiert ist	Ja – für Nicht-Standard-Software	Ja

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
	Kontrollen beinhalten (d.h. konfigurierbare Einstellungen, automatisierte Algorithmen, automatisierte Berechnungen und automatisierte Datenextrahierung) oder Berichtslogik	Zugang, um Änderungen in der Produktionsumgebung der Anwendung zu implementieren, ist entsprechend beschränkt und von der Entwicklungsumgebung getrennt	Nicht zutreffend	Ja, für Nicht-Standard-Software	Ja
Change-Management	Änderungen an Datenbanken: Unangemessene Änderungen werden an der Datenbankstruktur und an den Beziehungen zwischen den Daten vorgenommen	Änderungen an Datenbanken werden ordnungsgemäß geprüft und genehmigt, bevor sie in die Produktionsumgebung übertragen werden	Nicht zutreffend – bei der Einheit werden keine Änderungen an Datenbanken vorgenommen	Ja – für Nicht-Standard-Software	Ja
Change-Management	Änderungen an Systemsoftware: Unangemessene Änderungen werden an der Systemsoftware	Systemsoftwareänderungen werden ordnungsgemäß geprüft und genehmigt, bevor	Nicht zutreffend – bei der Einheit	Ja	Ja

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
	vorgenommen (z.B. Betriebssystem, Netzwerk, Change-Management-Software, Software für Zugriffskontrollen)	sie für die Produktion übertragen werden	werden keine Änderungen an der Systemsoftware vorgenommen		
Change-Management	Datenkonvertierung: Aus Altsystemen oder früheren Versionen konvertierte Daten führen zu Datenfehlern, wenn bei der Konvertierung unvollständige, redundante, veraltete oder fehlerhafte Daten übertragen werden.	Management genehmigt die Ergebnisse der Konvertierung von Daten (z.B. Abgleichs- und Abstimmungsaktivitäten) aus dem alten Anwendungssystem oder der alten Datenstruktur in das neue Anwendungssystem oder die neue Datenstruktur und überwacht, dass die Konvertierung in Übereinstimmung mit eingerichteten	Nicht zutreffend – wird durch manuelle Kontrollen behandelt	Ja	Ja

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
		Konvertierungsregelungen und -maßnahmen durchgeführt wird			
IT-Betrieb	Netzwerk: Das Netzwerk verhindert nicht ausreichend, dass unberechtigte Nutzer unangemessenen Zugriff auf Informationssysteme erhalten	Zugriff ist über individuelle Nutzerkennung und Kennwörter oder andere Methoden authentifiziert als ein Mechanismus zur Bestätigung, dass Nutzer befugt sind, Zugriff auf das System zu erlangen. Kennwortparameter entsprechen den Unternehmens- oder Berufsstandsregelungen und -standards (z.B. Mindestlänge und -komplexität des Kennworts, Ablauf des	Nicht zutreffend – es gibt keine gesonderte Netzwerk-Authentifizierungsmethode	Ja	Ja

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
		Kennworts, Kontosperrung)			
		Das Netzwerk ist so gestaltet, dass webbasierte Anwendungen getrennt sind vom internen Netzwerk, wo Anwendungen zugegriffen wird, die für interne Kontrollen über die Finanzberichterstattung relevant sind.	Nicht zutreffend – keine Netzwerk-Segmentierung eingesetzt	Ja – mit Ermessen	Ja – mit Ermessen
		In regelmäßigen Abständen führt das Netzwerk-Managementteam Schwachstellenscans der Netzwerkkumgebung durch und untersucht ebenfalls potenzielle Schwachstellen	Nicht zutreffend	Ja – mit Ermessen	Ja – mit Ermessen

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
		In regelmäßigen Abständen werden Warnungen generiert, um auf vom Intrusion-Detection-System identifizierte Bedrohungen hinzuweisen. Diese Bedrohungen werden vom Network-Managementteam untersucht	Nicht zutreffend	Ja – mit Ermessen	Ja – mit Ermessen
		Kontrollen werden implementiert, um den Virtual Private Network (VPN)-Zugang auf autorisierte und geeignete Nutzer zu beschränken	Nicht zutreffend – kein VPN	Ja – mit Ermessen	Ja – mit Ermessen
IT-Betrieb	Daten-Back-up und -wiederherstellung: Finanzdaten	Finanzdaten werden regelmäßig nach einem	Nicht zutreffend – Verlass auf manuelle	Ja	Ja

Prozess	Risiken	Kontrollen	IT-Anwendungen		
IT-Prozess	Beispiele für aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken	Beispiele für generelle IT-Kontrollen	Nicht-komplexe Standard-Software – zutreffend (ja/nein)	Mittelgroße und mäßig komplexe Standard-Software oder IT-Anwendungen – zutreffend (ja/nein)	Große oder komplexe IT-Anwendungen (z.B. ERP-Systeme) – zutreffend (ja/nein)
	können bei einem Datenverlust nicht zeitgerecht wiederhergestellt oder abgerufen werden.	festgelegten Zeitplan und in einer festgelegten Häufigkeit gesichert	Backups durch das Finanzteam		
IT-Betrieb	Job-Steuerung: Produktionssysteme, -programme oder -jobs führen zu einer ungenauen, unvollständigen oder unautorisierten Verarbeitung von Daten	Nur autorisierte Nutzer haben Zugriff, um Batch-Jobs (einschließlich Schnittstellen-Jobs) in der Job-Steuerungs-Software zu aktualisieren	Nicht zutreffend – keine Batch-Jobs	Ja – für bestimmte Anwendungen	Ja
		Kritische Systeme, Programme oder Jobs werden überwacht und Verarbeitungsfehler werden korrigiert, um eine erfolgreiche Fertigstellung sicherzustellen	Nicht zutreffend – keine Jobüberwachung	Ja – für bestimmte Anwendungen	Ja