

## **INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [ENTWURF-DE] 402 ÜBERLEGUNGEN BEI DER ABSCHLUSSPRÜFUNG VON EINHEITEN, DIE DIENSTLEISTER IN ANSPRUCH NEHMEN (ISA [E-DE] 402)**

**(Gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2009  
beginnen)**

**[ISA [DE] 402 gilt erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2021 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten.]**

*[Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines um nationale Besonderheiten modifizierten International Standard on Auditing (ISA) 402 „Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen“ (ISA [E-DE] 402) verabschiedet.*

*Der diesem ISA [E-DE] zu Grunde liegende ISA 402 behandelt die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise in Fällen zu erlangen, in denen die zu prüfende Einheit, die sog. auslagernde Einheit, Dienstleistungen eines oder mehrerer Dienstleister in Anspruch nimmt. Insbesondere wird konkretisiert, wie der Abschlussprüfer ISA 315 (Revised) und ISA 330 anwendet, um ein Verständnis von der auslagernden Einheit einschließlich der für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollen zu erlangen, das ausreicht, um die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren und zu beurteilen, sowie weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um diesen Risiken zu begegnen.*

*Die bei gesetzlich vorgeschriebenen oder freiwillig unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführten Abschlussprüfungen zu beachtenden nationalen Besonderheiten sind entweder als sog. „D.-Textziffern“ oder in eckigen Klammern ergänzt.*

*ISA [DE] 402 wird Teil der künftigen vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung. Bislang ist die Berufsauffassung, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit im Rahmen von Abschlussprüfungen vorgehen, wenn Unternehmen Dienstleister in Anspruch nehmen und insb. dadurch Teile des Rechnungslegungssystems auf diese auslagern, im IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen (IDW PS 331 n.F.) dargelegt. Da IDW PS 331 n.F. bereits die Anforderungen von ISA 402 umsetzt, sind mit dem*

*Übergang von IDW PS 331 n.F. auf ISA [DE] 402 keine materiellen Auswirkungen auf die Abschlussprüfung verbunden.*

*Ergänzend wird in diesem ISA [DE] 402 auf Besonderheiten bei der Nutzung konzerninterner Shared Service Center-Funktionen eingegangen.*

*ISA [DE] 402 ist erstmals verpflichtend anzuwenden für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2021 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten.*

*Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)) bis zum 10.07.2019 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.*

*Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet ([www.idw.de](http://www.idw.de)) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.*

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf]

1.	Einleitung .....	3
1.1.	Anwendungsbereich.....	3
1.2.	Anwendungszeitpunkt .....	5
2.	Ziele .....	5
3.	Definitionen .....	5
4.	Anforderungen .....	7
4.1.	Erlangung eines Verständnisses der durch einen Dienstleister erbrachten Dienstleistungen, einschließlich der internen Kontrollen .....	7
4.2.	Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.	8
4.3.	Berichte der Typen 1 und 2 unter Ausschluss der Dienstleistungen eines Subdienstleisters .....	9
4.4.	Dolose Handlungen, Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie nicht korrigierte falsche Darstellungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten beim Dienstleister .....	10
4.5.	Erteilung des Vermerks durch den Abschlussprüfer des Auslagernden..	10
5.	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen.....	11
5.1.	[Anwendungsbereich (Vgl. Tz. D.5.1)] .....	11
5.2.	Erlangung eines Verständnisses der durch einen Dienstleister erbrachten Dienstleistungen, einschließlich der internen Kontrollen .....	11
5.2.1.	Informationsquellen (Vgl. Tz. 9) .....	11
5.2.2.	Art der Dienstleistungen des Dienstleisters (Vgl. Tz. 9(a)) .....	12

5.2.3.	Art und Wesentlichkeit der von dem Dienstleister verarbeiteten Geschäftsvorfälle (Vgl. Tz. 9(b)) .....	13
5.2.4.	Grad der Wechselwirkung zwischen den Tätigkeiten des Dienstleisters und der auslagernden Einheit (Vgl. Tz. 9(c)).....	13
5.2.5.	Art der Beziehung zwischen der auslagernden Einheit und dem Dienstleister (Vgl. Tz. 9(d)) .....	13
5.2.6.	Verständnis der Kontrollen im Zusammenhang mit den Dienstleistungen des Dienstleisters (Vgl. Tz. 10) .....	15
5.2.7.	Weitere Prüfungshandlungen, wenn durch die auslagernde Einheit kein ausreichendes Verständnis erlangt werden kann (Vgl. Tz. 12) .....	15
5.2.8.	Nutzung eines Berichts vom Typ 1 oder Typ 2 zur Unterstützung des Verständnisses des Abschlussprüfers des Auslagernden von dem Dienstleister (Vgl. Tz. 13-14).....	17
5.3.	Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 15).....	18
5.4.	Berichte der Typen 1 und 2 unter Ausschluss der Dienstleistungen eines Subdienstleisters (Vgl. Tz. 18) .....	24
5.5.	Dolose Handlungen, Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften sowie nicht korrigierte falsche Darstellungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten beim Dienstleister (Vgl. Tz. 19) .....	24
5.6.	Erteilung des Vermerks durch den Abschlussprüfer des Auslagernden (Vgl. Tz. 20).....	25

International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) 402 „Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen“ 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.

## **1. Einleitung**

### **1.1. Anwendungsbereich**

- 1 ...
- ...
- D.5.1 Die Nutzung konzerninterner Shared Service Center-Funktionen stellt aus Sicht des Konzernabschlussprüfers und des Teilbereichsprüfers für Zwecke der Konzernabschlussprüfung (vgl. ISA [DE] 600 „Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern“) keine Auslagerung i.S. dieses ISA [DE] dar. (Vgl. Tz. D.A0.1-D.A0.2)
- ...
- D.6.1 ISA [DE] 402 gilt abweichend von Tz. 6 erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2021 enden.

- D.6.2 Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. 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).
- ... ..
- D.8.1 Shared Service Center – Eine Organisationseinheit eines Konzerns, die konzernintern an Teilbereiche Dienstleistungen erbringt, die Teil des Rechnungslegungssystems – einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse – dieser Teilbereiche sind.
- ... ..
- D.A0.1 Im Konzern werden häufig Dienstleistungen (bspw. Rechnungslegungs(teil)prozesse, interne Kontrollen) für mehrere Konzerngesellschaften zusammengefasst (sog. Shared Services). Shared Service Center-Funktionen im Konzern werden häufig durch eine Organisationseinheit erbracht, dessen Finanzinformationen für Zwecke der Konzernabschlussprüfung bereits durch einen Teilbereichsprüfer bzw. das Konzernprüfungsteam geprüft werden. Unter entsprechender Anwendung der Anforderungen des ISA [DE] 600 ist es zulässig, die Shared Service Center-Funktionen, bspw. den Konsolidierungsprozess bzw. konzernweite Kontrollen ebenfalls durch den Teilbereichsprüfer prüfen zu lassen und die dabei erzielten Ergebnisse zu nutzen. Eine solche Vorgehensweise trägt den Anforderungen Rechnung, die bei einer Konzernabschlussprüfung für die Zusammenarbeit zwischen dem Konzernprüfungsteam und den Teilbereichsprüfern gelten, wie bspw. die prüfungsbegleitende, wechselseitige Kommunikation und die risikoorientierte Einbindung des Konzernprüfungsteams in die Tätigkeit des Teilbereichsprüfers.
- Alternativ ist es zulässig, die Vorgehensweise dieses ISA [DE] auch für ein Shared Service Center anzuwenden. Dies kann bspw. sinnvoll sein, wenn ein Shared Service Center neben konzerninternen Leistungen auch Dienstleistungen an Dritte außerhalb des Konzernkreises erbringt und ohnehin eine Berichterstattung nach Typ 1 oder Typ 2 bereitstellt. Dienstleistungsunternehmen außerhalb des Konzerns sind keine Shared Service Center und fallen damit verpflichtend in den Anwendungsbereich dieses ISA [DE].
- D.A0.2 Ist ein Abschlussprüfer sowohl als Teilbereichsprüfer als auch als Jahresabschlussprüfer einer Konzerngesellschaft tätig, fällt die Nutzung eines Shared Service Centers durch die Konzerngesellschaft aus Sicht der Jahresabschlussprüfung in den Anwendungsbereich dieses ISA [DE]. Auch danach ist es dem Abschlussprüfer möglich, Prüfungsergebnisse des Konzernprüfungsteams oder anderer Teilbereichsprüfer für die Jahresabschlussprüfung zu nutzen. Beispielsweise kann das Konzernprüfungsteam den Teilbereichsprüfern über die Ergebnisse der Prüfung im Shared Service Center durchgeführter Kontrollen Bericht erstatten, soweit diese Information für die Tätigkeit der Teilbereichsprüfer erforderlich ist. Das Konzernprüfungsteam bzw. ein Teilbereichsprüfer kann zu diesem Zweck bspw. ein Memorandum über seine Prüfungshandlungen und die dabei erzielten Ergebnissen erstellen und den betreffenden Teilbereichsprüfern zusenden. Im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens steht es Teilbereichsprüfern frei, diese Ergebnisse sowohl für Zwecke der Konzernabschlussprüfung als auch der Jahresabschlussprüfung der Konzerngesellschaft zu nutzen.

... ..

D.A9.1 Die Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfer des Dienstleisters erfolgt aufgrund der Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) grundsätzlich über die auslagernde Einheit und den Dienstleister. Bei Entbindung von dieser Verschwiegenheitspflicht ist auch eine unmittelbare Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer des Auslagernden und dem Prüfer des Dienstleisters zulässig.

... ..

D.A16.1 Eine Berichterstattung nach dem *IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des internen Kontrollsystems bei Dienstleistungsunternehmen (IDW PS 951 n.F.)* kann genutzt werden.

... ..