Umfassende Verständnisgewinnung durch den Abschlussprüfer nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)

Unverbindliches Dokumentationsbeispiel

Sie müssen bei der Anwendung des ISA DE die 10 Schritte beachten. Der Vollständigkeit halber stellen wir die 10 Schritte nochmal dar:

Schritt 1: Geschäftstätigkeit; Umfeld; Rechnungslegungsgrundsätze

Schritt 2: Prüfungsbezogenes internes Kontrollsystem (IKS)

Schritt 3: Teambesprechung

Schritt 4: Identifizierung Risiken auf **Abschlussebene**

Schritt 5: Identifizierung der Risiken auf **Aussageebene**:
Relevante Aussagen / Verstehen inhärenter Risikofaktoren / Wesentliche Kategorien von Geschäftsvorfällen sowie relevante Kontrollen

Schritt 6: Beurteilung der Risiken auf **Abschlussebene**

Schritt 7: Beurteilung der Risiken auf **Aussageebene**:
Klassifizierung der beurteilten Risiken für wesentliche falsche Darstellungen

Schritt 8: Notwendigkeit IKS-Aufbauprüfung?

Schritt 9: „STAND-BACK“
(Anpassung der Risikoidentifizierung / -beurteilung, wenn der Prüfer neue Informationen hat, die zu ursprünglichen Informationen inkonsistent sind!)

Schritt 10: Dokumentation

Schritt 1: **Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen**		
Allgemeine Struktur		
Komplexität der Struktur	Unternehmen hat mehrere Tochtergesellschaften an unterschiedlichen Standorten	Beteiligungsbewertung? Ansatz Geschäftswerte?
Eigentümerschaft / Belegschaft zu anderen Personen	Muttergesellschaft im Ausland	Transaktionen mit nahe stehenden Personen? Verrechnungspreisthematik?
Unterscheidung zwischen Eigentümern, den für die Überwachung verantwortlichen Personen		Monatliches Reporting der Zahlen und Abstimmung mit Controller Mutterunternehmen; Regelmäßige Gesamt-Geschäftsführersitzungen mit Eigentümern

Vorläufige Einschätzung von Geschäftsrisiken		
Risiko	**Folgewirkungen auf den Abschluss**	**Betroffene Abschlussaussage**
Auswirkungen der **Finanzkrise**	Evtl. **Konsumeinbruch** • in Branche Einbruch da, aber noch nicht beim Unternehmen	• Vollständigkeit • Richtigkeit • Prognoseberichterstattung im Lagebericht
Neue Patententwicklungen (Forschung im Unternehmen)	**Immaterielle** Vermögens-gegenstände • eigene Forschungskosten aktiviert?	• Bewertung • Genauigkeit
Risiko	**Folgewirkungen auf den Abschluss**	**Betroffene Abschlussaussage**
Qualitätsprobleme	• **Rückstellungen** - Reklamationen; - Drohverlust-rückstellungen unterdotiert • **Forderungen** - Rechnungskürzungen; - überbewertet wegen fehlender EWB	• Bewertung • Vollständigkeit
Wettbewerbsdruck (Preisdruck Überkapazitäten) **Konkurrent** (Preisdumping)	• **Vorräte** - verlustfreie Bewertung, - Reichweite, - Niederstwertprinzip • **Rückstellungen** - Drohverlustrückstellung	• Bewertung • Vollständigkeit
Tantieme (erfolgsabhängig)	• **Umsatzrealisierung** - Scheinrechnungen? • **Forderungen** • **Rückstellungen** – Schätzwerte - einseitige Ermessensausübung	• Existenz/Ansatz • Vollständigkeit • Bewertung Forderung (keine Überbewertung) Vollständigkeit, Bewertung
Rabattsystem für Vertriebspartner	**Staffelung der Rabatte**, die abhängen von der p.a. abgenommenen Menge	• Vollständigkeit • Bewertung Rückstellungen
Beteiligung an **Tochterunternehmen**	**Komplexität** der Bewertung	• **Bewertung Subjektivität** (Bewertungsparameter) • **Komplexität** (nicht einfach Multiplikatorenverfahren – eher DCF-Verfahren) • **ISA [DE] 540 (Revised)!**
Abhängigkeit von **Banken**	Hohe **Abhängigkeit** von • Zinsentwicklungen; • aggressive Bilanzpolitik • Risiko der Vorfakturierung	• Risiko **unkorrekte Risiko**- und **Prognoseberichterstattung** im Lagebericht • **Vollständigkeit** • **Bewertung** • **Ansatz** von Forderungen/Umsatz

Schritt 2: Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit (Verweis auf AUDfIT®-Handout 2)		
Kontrollumfeld **Risikobeurteilungsprozess** **Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS** **Informations- und Kommunikationssystem**	Allgemeine Verständnisgewinnung ausreichend (**Gesamtwürdigung**)	Die Geschäftsführung ist noch nicht sehr lange im Unternehmen, kann aber auf einen langjährigen und erfahrenen Mitarbeiterstamm zurückgreifen. Es gibt im Unternehmen dokumentierte Verfahrensregelungen für das monatliche Reporting, Einkaufs- und Kreditlimits und Bewertungsvorgaben für Vorräte und Rückstellungen. Das interne Kontrollsystem in diesen Punkten scheint angemessen zu sein.

Schritt 2.1: Kontrollaktivitäten
Ausgestaltung und Implementierung der relevanten **vier** Kontrollaktivitäten zu prüfen (wenn einschlägig)

Relevante Kontrollaktivität	Allgemeine Hinweise	Mandatsbezogene Beurteilung
NEU 1. Kontrollen, die ein **bedeutsames Risiko** behandeln		• Kontrolle durch Geschäftsführung **bei nicht routinemäßigen Vertragswerten** (z.B. Eingang Info über Rechtsstreit) • **Verkaufsleiter** genehmigt **Aufträge mit Zahlungsziel**; hat selbst **keine Berechtigung** zur (Debitoren-)**Buchhaltung**
2. Kontrollen für **Journalbuchungen (immer!)**	**Mindestprüfung!** Kontrollen zur Sicherstellung, dass (auch) **nicht wiederkehrende**, **ungewöhnliche Geschäftsvorfälle** in das **Hauptbuch** übertragen werden. **JET-Analysen** z.B. • Prüfung von Buchungszeitpunkt (außerhalb Arbeitszeit) • Dubletten (gleicher Betrag / gleiche Rechnungsnummer) • Erfassung (vordatierte Buchungen; Cut-off-Prüfung) • Belegnummernlücken bei Umsatzerlösen	• Monatliche Durchsicht von Monatsabschlüssen und Veranlassung evtl. notwendiger Korrekturbuchungen • 4-Augen-Prinzip bei komplexen manuellen Buchungen • IT-gestützte Sperre, dass Buchungen nur von bestimmten Personen geändert werden können
3. Kontrollen, **auf deren Wirksamkeit** sich der Abschlussprüfer bei weiteren Prüfungshandlungen **verlassen** will	Bsp. **Routinemäßige Geschäftsvorfälle** (großes Volumen homogener Geschäftsvorfälle): **Funktionsprüfungen effizienter** als Einzelfallprüfungen Bsp. **Kontrollen über die Erstellung von internen Berichten** aus dem IT-System, die **Vollständigkeit** und **Richtigkeit der Daten** gewährleisten sollen.	Umsatzerlöse – bereits über Ziffer 1. Abgedeckt!
4. **Andere Kontrollen** im Rahmen des **Ermessens** des Prüfers		Keine

Einzelbeurteilung erforderlich!

Schritt 2.2: Auf Basis der festgelegten Kontrollen unter 2.5.1: Identifizierung von **(relevanten) IT-Anwendungen** und **anderen Aspekten der IT-Umgebung**, die **speziellen Risiken aus dem Einsatz der IT (RAIT)** unterliegen		
Relevante Kontrollaktivität	**Allgemeine Hinweise**	**Mandatsbezogene Beurteilung**
NEU **Komplexitätsbeurteilung der IT**	**Anlage 5** des ISA [DE] 315 (Revised 2019): Beispiele von IT-Merkmalen, die relevant sein können	**Vgl. AUDfiT®-Prüferhilfe 10/2**
NEU **Verständnis für die Risiken aus der IT (RAIT)und relevante generellen IT-Kontrollen (ITGC)**	**Anlage 6** des ISA [DE] 315 (Revised 2019): Beispiele von generellen IT-Kontrollen, die IT-Risiken begegnen können	**Vgl. AUDfiT®-Prüferhilfe 10/3** • **RAIT** z.B. aus unautorisiertem Zugriff auf oder Änderungen an IT-Programmen und/ oder Datenbanken • Beurteilung, ob Kontrollen in der IT **wirksam ausgestaltet** ist, um Fehler zu vermeiden oder die Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen (**ITGC**) und ob sie **implementiert** wurde

Schritt 3: Teambesprechung	
Protokoll Teambesprechung	
Teilnehmer:	1.
	2.
	3.
	4.
	5.
Tagesordnungspunkte:	1.
	2.
	3.
	4.
	5.
	6.
FAZIT: Am 13. April 2023 durchgeführt. Erkenntnisse wurden in obige Verständnisgewinnung mit eingearbeitet.	

Schritt 4: Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene		
Risiken beziehen sich auf den Abschluss als Ganzes und können ggf. eine Vielzahl von Aussagen betreffen	**Bsp:** • Außerkraftsetzung IKS durch Management • Zweifel an Fortführung des Unternehmens • Mangelhaftes Kontrollumfeld • Gesellschaftsrechtliche Umstrukturierung	
	Tantieme **(erfolgsabhängig)** und Geschäftsführung führt teuren Lebensstil Risiko für Management Override – z.B. könnten Scheinrechnungen erstellt werden	• JET-Analysen; • erhöhte kritische Grundhaltung • Überraschungsmomente einbauen • Analytische Prüfungshandlungen

Schritt 5: Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

Schritt 5.1: Ermittlung der signifikanten Posten des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV bzw. Konten), bei denen erhöhte Risiken vermutet werden (aus Verständnisgewinnung und aus Durchsicht Jahresabschluss)

Positionen	Risiko	Folge	Betroffene Aussage
Immaterielle Vermögensgegenstände	**Aktivierung von Entwicklungskosten** für neues Patent (Entwicklungskosten mit aktiviert?)	Risiko der **Überbewertung**	Bewertung, Genauigkeit
Forderungen	Aufgrund **umsatzabhängiger Vergütung des Managements** Gefahr von Scheinrechnungen	Risiko der **Überbewertung**	Existenz Bewertung
Vorräte	**Lagerverweildauer angestiegen** von im Vorjahr 30 Tage auf 60 Tage	Risiko der **Überbewertung**	Bewertung
	Bewertung erfolgt mit manuellen Excel-Listen	Risiko der **fehlerhaften Übertragung von Lagerbeständen und falschen Preisen** für Bewertung	Vollständigkeit Bewertung Genauigkeit
Bankguthaben	Anlage von **Bankguthaben in Fremdwährungen**	Risiko der falschen Bewertung **aufgrund** Wechselkurs	Bewertung
Rückstellungen	**Rückstellung für drohende Verluste** ggf. unvollständig / zu niedrig bewertet	Risiko der **unvollständigen**/zu niedrigen Bewertung	Bewertung
Umsatzerlöse	**Vorfakturierungen**	Standardmäßig **bedeutsames Risiko**	Vollständigkeit Genauigkeit Periodenabgrenzung

NEU

Schritt 5.2: **Für die ermittelten signifikanten Posten** das inhärente Risiko anhand der **5 qualitativen Risikofaktoren** beurteilen und in das **Spektrum der inhärenten Risiken** (**NEU**: nicht mehr nur binäres System sondern Skala für Risikoausprägung unter Anwendung Eintrittswahrscheinlichkeit und Ausmaß des Risikos eintragen) (**Dokumentation**) – **(Verweis auf AUDfIT®-Handout 3)**	
Für jedes oben identifizierte Risiko ist zu beurteilen: • Die **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts und • Das **mögliche Ausmaß** der falschen Darstellung	Exemplarische Darstellung der Beurteilung des inhärentes Risikos, **vgl. AUDfIT®-Prüferhilfe 10/4**

NEU

Schritt 6: Ermittlung von bedeutsamen Risiken
Risiken am oberen Ende des Spektrums – Fokus der Abschlussprüfung (relevante Prüffelder) oder Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht ausreichend sind
1. Immaterielle Vermögensgegenstände (Aktivierte Forschungskosten) 2. Vorräte 3. Rückstellungen 4. Umsatzerlöse

NEU

Schritt 7: Bestimmung der diesen Positionen zugrunde liegenden Transaktionen bzw. Geschäftsprozesse und der prüfungsrelevanten IT-Systeme (IKS-Aufbauprüfung)		
Immaterielle Vermögensgegenstände	Prozess: Einkauf und Abschluss-erstellung	SAP – Fibu und Kreditorenbuchhaltung, Zeiterfassung
Vorräte	Prozess: Produktion / Abschluss-erstellung	SAP – WaWi und Fibu; Schnittstelle zu Excel
Rückstellungen	Prozess: Einkauf und Abschluss-erstellung	SAP – Fibu, Kreditorenbuchhaltung; Excel
Umsatzerlöse	Prozess: Verkauf und Abschluss-erstellung	SAP – Fibu, Debitorenbuchhaltung; Internetshop, Zahlungsverkehrsystem

NEU

Beurteilung der Risiken aus dem Einsatz von IT (RAIT) und Festlegung, welche Generellen IT-Kontrollen (ITGC) für die Prüfung relevant sind

Generelles Verständnis und Ausführungen bereits bei Schritt 2 Verständnisgewinnung - Kontrollaktivitäten

Nachfolgende beispielhafte Darstellung der möglichen Reaktionen auf festgestellte Mängel

Zugriffsschutz: Mängel im Berechtigungskonzept	**Alle** Mitarbeiter haben **alle Buchführungsberechtigungen**; z.B. Lagerrist hat Ware angenommen und eingebucht ins System anstelle des dafür zuständigen Buchhalters	Grundsätzlich zwar personelle **Funktionstrennung**, diese ist aber nicht in **der IT abgebildet**	**Risiko** aus dem **Einsatz der IT** Risiko für die Integrität der Daten, sofern Zugriffsschutz nicht korrekt ist	**Reaktion: Durchführung alternativer Prüfungshandlungen =** • **Datenanalysen** (wurden Zugriffsrechte missbraucht; hat sich die Schwäche des IKS negativ ausgewirkt – wenn keine Hinweise i.O.) • ggf. **Ausweitung Stichproben** für aussagebezogener Prüfungshandlungen • evtl. **Berichtspflichten bei wesentlichen Mängeln** im IKS
Change Management • Prozess für Antrag und Umsetzung von Veränderungen an der Software; • Trennung von Produktiv-Entwicklungs- und Testsystem; • Vorgaben für Testen von Veränderungen vor Inbetriebnahme; • Vorgaben für Dokumentation der Änderungen; • Vorgaben für Archivierung und für Updates	z.B. SAP kann **Protokollreport** zur **Überwachung** von Änderungen **ausschalten** – dann sind **Kontrollen** zur Überwachung der Änderungen **nicht in Betrieb**	**Funktionsfähigkeit** der **automatisierten** Kontrollen in der Prüfungsperiode **außer Kraft gesetzt**	**Risiko** aus dem **Einsatz der IT**	Durchführung alternativer Prüfungshandlungen – Prüfung von • Änderungsprotokollen mittels **Datenanalysen**, ob Veränderungen an den Rechnungslegungs-Systemen durchgeführt wurden; falls **keine Hinweise** gefunden Annahme: **IKS-Schwäche ohne Auswirkungen** • Durchführung von **Stichproben für relevante Kontrollen** (Waren die **„Kontrollschalter"** durchgängig eingeschaltet – gibt es Dokumentation?) • **Ausweitung Stichprobe** für aussagebezogener Prüfungshandlungen
IT-Betrieb: **Datensicherheit**	z.B. **Keine Datensicherung** vorhanden, für 1 Monat	**Fehlende Integrität der Daten**	**Risiko** aus dem **Einsatz der IT**	Prüfung, ob **Daten verloren** gegangen sind? **wenn nicht:** „nur **Mangel im IKS**, ggf. Berichtspflicht; **falls Verlust** der Daten – **fehlende Integrität** der Daten
Schnittstellen	Einspielen der über den **Onlineshop eingegangenen Bestelldaten** in das Fibu-System (Navision)			

Schritt 8: „Stand-Back“ (gg. Anpassung der Risikoidentifizierung und -beurteilung bei neuen Erkenntnissen im Risikobeurteilungsprozess)
Gab es Anlass zur Überarbeitung? **Wenn ja → welche?**

Schritt 9: Dokumentation (fortlaufend siehe vorherige Arbeitspapiere)
Hinweis: Nächster Schritt: Planung weiterer einzelner Prüfungshandlungen – hier nicht weiter betrachtet