Masterpaper ISA [DE] 315 (Revised 2019) (Schritte 1 - 10) - Verstehen der Einheit ihres wirtschaftlichen Umfelds sowie Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben

durch

Analyse: Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

VERSTÄNDNISGEWINNUNG

1

Schritt 1 (1) Geschäftstätigkeit; Umfeld; Rechnungslegungsgrundsätze (2) Tz. 19a+b

- Verstehen
- Erstwürdigung

Kenntnisse

1. Externes Umfeld, einschl. maßgebendes Rechnungslegungssystem
2. Merkmale der Einheit, einschl. Rechnungslegungsmethoden
3. Ziele, Strategien und rechnungslegungsbezogene Geschäftsrisiken
4. Messung und Überwachung des wirtschaftlichen Erfolgs (Kennzahlen)

Zielsetzung

- Verständnis für inhärente Risikofaktoren

Kriterien (Auswahl)

- Organisationsstruktur
- Eigentümerschaft
- Führung und Überwachung der Einheit
- Geschäftsmodell
- **Umfang IT-Einsatz**
- Branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren
- Intern und extern genutzte Erfolgskennzahlen
- Maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze
- Rechnungslegungsmethoden der Einheiten
- Gründe für etwaige Änderungen

2

Schritt 2 Prüfungsbezogenes internes Kontrollsystem (IKS)

- Sichtung
- Schaffung eines Mindestverständnisses
- Kenntniserwerb Kontrollaktivitäten

Kenntnisse (3)

Vorrangig: Gewinnung Verständnis Komponenten 1-4 — Tz. 21-25

1. Kontrollumfeld
2. Risikobeurteilungsprozess
3. Rechnungslegungsrelevantes Informationssystem
4. Überwachung des IKS

} **Würdigung**

Beurteilung: Aufbauprüfung (wirksame Ausgestaltung) und Implementierung der (4)

5. **Kontrollaktivitäten** (als relevant für Abschlussprüfung identifiziert) — Tz. 26 a
   + Identifizierung von Risiken aus der Nutzung IT (IT-Umfeld und IT-Anwendungen) — Tz. 26 b+c

Zielsetzung

- Mindestverständnis

Tz. 26 erstmals **zentrale Darstellung der relevanten Kontrollaktivitäten** für die Abschlussprüfung; **nur für diese** ist
- die **Ausgestaltung** zu beurteilen und
- **Implementierung** festzustellen.

Für alle übrigen Komponenten des IKS reicht Beurteilung deren Angemessenheit *(F+A ISA 315 Abschn. 4.5f)*

Klarere Verknüpfung der Ergebnisse der Risikobeurteilungen mit den übrigen Prüfungshandlungen

Vorläufige Risikobeurteilung notwendig

Art der Prüfungshandlungen

1. Befragungen des Vorstandes und sonstigen Personen im Unternehmen
2. Analytische Prüfungshandlungen
3. Beobachtung und Inaugenscheinnahme
4. Diskussion im Prüfungsteam

3

Schritt 3 Teambesprechung

10

DOKUMENTATION

ZIEL (6)

Verständnisgewinnung/Erstbeurteilung inhärente Risikofaktoren
Komplexität, Subjektivität, Veränderung, Unsicherheit, Bias/dolose Handlungen und quantitative Faktoren (Tz. 19c)

RISIKOIDENTIFIZIERUNG

RISIKEN ABSCHLUSSEBENE

Tz. 28a

4 **Schritt 4 (7) Identifizierung Risiken auf Abschlussebene**

Einfluss von Faktoren auf den Abschluss als Ganzes oder auf eine Vielzahl von Aussagen
- Indikatoren Integrität Management
- Geschäftsgebaren
- Branche
- Insolvenznähe, Going-Concern?

RISIKEN AUSSAGEEBENE! nur Risiken, die vertretbar niedriges Maß überschreiten (Reelle Risiken)

5 **Schritt 5** Tz. 28b **(10) Identifizierung relevanter Aussagen / Verstehen inhärenter Risikofaktoren / Bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden, Abschlussangaben (Tz. 29)** (11)

Risikobeurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019): „Spektrum der inhärenten Risiken" (13)

Relevante Risiken auf Aussageebene	GuV-Posten / Bilanz-Posten / Anhangangaben							
z.B. Vorräte (Exemplarische Beschriftung)	E Existenz	R&V Eigentum	V Vollständigkeit	B Bewertung	A Ausweis	R Rechnerische Richtigkeit	P Abgrenzung	G Genauigkeit
Inhärente Risikofaktoren: 1 Komplexität	h	m	m	h	m	m	h	m
2 Subjektivität	h	n	n	h	n	n	m	n
3 Unsicherheit	m	n	n	h	n	n	h	n
4 Änderungen	m	m	m	h	n	n	h	n
5 Einseitige Ausrichtung / dolose Handlungen	h	m	m	h	n	n	h	n
Risikobeurteilung insgesamt (Begründung der Risikobeurteilung)	h	m	m	h	n	n	h	n
Risiko, dass aussagebezogene PH alleine nicht ausreichend sind (nur im Falle einer Feststellung zu dokumentieren)								

Hinweis: Grundsatz: Beurteilung des inhärenten Risikos nach Wahrscheinlichkeit und Ausmaß (Tz.31) aber: **keine separate Beurteilung von Ausmaß und Wahrscheinlichkeit notwendig:** erfolgt implizit durch Würdigung der inhärenten Risikofaktoren *(vgl. F+A zu ISA 315 Abschn.5.4ff.)*

Risiken auf Aussageebene
- Zuordnung auf Rechnungslegung
- Konkreter Bezug auf Jahresabschluss herstellen
- Identifizierung einzelner risikobehafteter Abschlussangaben, Geschäftsvorfälle, Konten

n = niedrig / **m** = mittel / **h** = hoch
R&V = Rechte & Verpflichtungen

Bedeutsame Risiken*)

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

Zusammenfassung möglich

RISIKOBEURTEILUNG

RISIKEN ABSCHLUSSEBENE, FORTS.

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

(9) Tz. 30 a — **Feststellung, ob Auswirkung auf die Beurteilung der Risiken auf Aussageebene**

(8) Tz. 30 b — **Beurteilung Art und Umfang der Auswirkungen auf den Abschluss**

Bewertete Risiken auf Abschlussebene

RISIKEN AUSSAGEEBENE, FORTS.

7 **Schritt 7 Klassifizierung der beurteilten Risiken für wesentliche falsche Darstelllungen**

(Ausmaß/Schaden) Y — (Wahrscheinlichkeit) X

- **Wesentliche Risiken** (bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht ausreichend scheinen) (16)
- **Bedeutsame Risiken*)** (15)
- **Übrige Risiken** (geringe Risiken und/oder nicht wesentliche falsche Angaben)
- **Wesentliche Risiken** (Risiken über vertretbar niedrigem Maß)

BEWERTUNG DER RISIKEN AUF AUSSAGEEBENE

Besondere Pflichten
Aufbauprüfung relevantes IKS zur Bewertung des Kontrollrisikos

Besondere Pflichten
Aufbauprüfung relevantes IKS zur Bewertung des Kontrollrisikos

Einschätzung Prüfer pro Risiko
Risiko erfordert, dass Prüfer sich auf die Wirksamkeit IKS verlassen muss?
- Ja → IKS-Aufbauprüfung
- Nein → Kontrollrisiko entspricht der Bewertung des inhärenten Risikos

Keine weiteren Prüfungshandlungen
Übrige Risiken falscher Angaben: Geringe Risiken und/oder nicht wesentliche falsche Angaben

Schritt 8 Notwendigkeit IKS-Aufbauprüfung? (8)

Beurteilung der Ausgestaltung und der Implementierung relevanter Bestandteile des IKS (Aufbauprüfung)

***) Bedeutsame Risiken**

- Ein identifiziertes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen, bei dem die **inhärenten Risikofaktoren** (Kombination aus der **Wahrscheinlichkeit** des Eintritts einer falschen Darstellung und dem **Ausmaß** der potenziellen falschen Darstellung) **nahe am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken** liegen

ODER

- das in Übereinstimmung mit den Anforderungen **anderer ISA [DE] als bedeutsames Risiko** zu behandeln ist (ISA [DE] 240 Tz. 27; ISA [DE] 550 Tz. 18)

Beispiele für erhöhte und damit ggf. bedeutsame Risiken:

- Möglichkeit mehrerer **alternativer Bewertungsmethoden**
- **Geschätzte Werte** mit hoher Schätzunsicherheit
- **Komplexe** Datenerfassung und -verarbeitung
- Abschlussposten oder Anhangangaben mit **komplexen Berechnungen**
- **Änderungen** in der betrieblichen Tätigkeit der Einheit und im Rechnungswesen (z.B. Zukauf /Zusammenschlüsse von Unternehmen)

Bewertete Risiken auf Aussageebene

(12) Unabhängig von (ermessenbehafteter) Risikobeurteilung:
Planung von **aussagebezogenen Prüfungshandlungen** für **wesentlicher Arten** von
- **Geschäftsvorfällen** („einzelne Soll- und Habenbuchungen im **Buchungsjournal**")
- **Kontensalden** („Saldo der Konten in der **Summen- und Saldenliste**")
- **Abschlussangaben** („einzelne Posten der **Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung**")

(IDW [DE] 330 Tz. 18)

10

DOKUMENTATION

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

PRÜFUNGSHANDLUNGEN

Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers als Reaktion auf beurteilte Risiken (ISA [DE] 330)

Allgemeine Reaktionen des Abschlussprüfers, um auf die RISIKEN wesentlicher falscher Angaben auf ABSCHLUSSEBENE einzugehen

- Kritische Grundhaltung
- Qualitätssicherung
- Besetzung des Prüfungsteams
- Überraschungselemente
- Sonstige Aspekte des Prüfungsvorgehens

Festlegung von Art, Zeitpunkt bzw. Zeitraum und Umfang von weiteren Prüfungshandlungen, um auf die RISIKEN wesentlicher falscher Angaben auf AUSSAGEEBENE einzugehen für

- Risiken wesentlicher falscher Angaben, bei denen **aussagebezogene** Prüfungshandlungen **alleine nicht ausreichend** sind
- **Bedeutsame Risiken**
- **Sonstige über einem vertretbar niedrigen Maß** liegende Risiken wesentlicher falscher Angaben

Prüfungssicherheit soll aus durch die Aufbauprüfung entstehende **Erwartung über die Wirksamkeit** der internen Kontrollen erlangt werden?

- JA → **Durchführung von Funktionsprüfungen** zur Prüfung der **Wirksamkeit** der internen Kontrollen → **Gesonderte Beurteilung des Kontrollrisikos** (14)
- NEIN → **Kontrollrisiko = inhärentes Risiko** (14)

Gestaltung von Art, Zeitpunkt bzw. Zeitraum und Umfang **aussagebezogener** Prüfungshandlungen

Beurteilung des Kontrollrisikos (Tz. 34) (inhärentes Risiko und Kontrollrisiko sind **stets gesondert** zu beurteilen);
- **plant** WP die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zu prüfen: **Beurteilung des Kontrollrisikos notwendig**
- plant WP **keine Wirksamkeitsprüfung**: **Kontrollrisiko entspricht dem inhärenten Risiko**