

# **Klausurarbeit**

## **Abschlussprüfung**

**gemäß § 239 Abs. 5 WTBG 2017/137 i.d.g.F.  
i.V.m § 34 Abs 3 WTBG 1999**

**04. Mai 2018**

**240 Punkte**

**Angabe**

- 1 Sie werden durch ein Geschäftsführungsmitglied einer mittelgroßen GmbH eingeladen, für das kommende Geschäftsjahr mit Stichtag 31.12.2018 die Prüfung des Einzelabschlusses dieser Gesellschaft durchzuführen, die Gesellschaft verfügt über keinen Aufsichtsrat.

Bisher haben Sie für diese Gesellschaft keinerlei Leistungen erbracht. Dieses Mitglied der Geschäftsführung hat mit Ihnen gemeinsam studiert, sie haben aber seit Studienende vor fünf Jahren keinen weiteren Kontakt zu diesem Geschäftsführungsmitglied gehabt. Gründe für den Prüferwechsel werden Ihnen nicht genannt.

Angaben zum Unternehmen: Bilanzsumme 2017: 8 Mio€, 2016: 7,5 Mio€; Umsatzerlöse 2017: 30 Mio€; 2016 28 Mio€; Mitarbeiter 2017 und 2016; durchschnittlich 80; Eigenkapitalquote 33 %; Jahresüberschuss 2017 0,4 Mio€, 2016 0,5 Mio€. Handels- und Dienstleistungsbetrieb: Handel und Reparatur von Marken-Kfz, Sitz in Wien, bisher von einem anderen Prüfungsbetrieb geprüft, Prüfungsabschluss bis spätestens März des Folgejahres. Sie prüfen bereits 2 Betriebe von Markenkollegen.

Aufgabenstellung:

- Welche Voraussetzungen müssen Sie als Abschlussprüfer vor der Auftragsannahme erfüllen?
- Beschreiben Sie stichwortartig Ihre Vorgangsweise und Schritte von der ersten Kontaktaufnahme durch die Organe der zu prüfenden Gesellschaft bis zu einer allfälligen Auftragsannahme durch Ihren Prüfungsbetrieb. Beschreiben Sie auch wesentliche Punkte eines allfälligen Prüfungsvertrages.
- Haben Sie den Anspruch auf Informationen des Vorprüfers, welche Informationen werden Sie vom Vorprüfer einholen? Sie wollen auch in die Arbeitspapiere des Vorprüfers Einschau nehmen. Steht Ihnen zu, eine solche Einsichtnahme vorzunehmen, welche Schritte müssen sie allenfalls setzen?
- Welche besonderen Prüfungshandlungen ergeben sich nach einer Auftragsannahme aus dieser Erstprüfung, gehen Sie auch auf allfällige Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk ein (nur hinsichtlich der „Erstprüfung“), gehen Sie davon aus, dass Sie im Zuge Ihrer Prüfung im Vorjahresabschluss keine wesentliche falsche Darstellung erkannt haben.

(40 Minuten)

- 2 Im Zuge der Prüfung des Einzelabschlusses der A – GmbH zum 30.06.2018 (sie hat einen Aufsichtsrat; von der Gesellschaft wurden keine Finanzinstrumente emittiert, die an einer Börse zum Handel zugelassen sind) eines Produktionsunternehmens für Investitionsgüter, planen Sie die Prüfung des Sachanlagevermögens (Bilanzsumme T€ 18.000, Umsatzerlöse T€ 50.000, Jahresüberschuss T€ 2.000, Eigenkapital T€ 6.000, Mitarbeiter 200).

Die Entwicklung ist aus dem folgenden Anlagenspiegel (verkürzt) zu entnehmen.

Sachanlagenspiegel 30.06.2018	AK/HK	Zugänge	Umbu.	Abgänge	AK/HK	kumulierte	BW	laufende
Verkürzt	01.07.2017				30.06.2018	Abschreib.	30.06.2018	Abschreib.
Grundstücke und Bauten	4.000	200	250	0	4.450	1.000	3.450	50
Technische Anlagen und Maschinen	10.000	1.500	0	-1.000	10.500	8.500	2.000	1.500
Verleaste Maschinen	1.000	500	0	0	1.500	900	600	400
andere Anlagen, BGA	4.000	500		-300	4.200	2.000	2.200	600
geleistete Anzahl, Anlagen in Bau	250	0	-250	0	0	0	0	0
<b>Summe Sachanlagevermögen</b>	<b>19.250</b>	<b>2.700</b>	<b>0</b>	<b>-1.300</b>	<b>20.650</b>	<b>12.400</b>	<b>8.250</b>	<b>2.550</b>

Das Anlagevermögen wird durch ein Programm verwaltet, das vor Jahren vom Unternehmen selbst erstellt wurde. Es werden regelmäßig körperliche Bestandsaufnahmen durchgeführt, an denen der Abschlussprüfer auch teilgenommen hat, wesentliche Beanstandungen haben sich dabei nicht ergeben.

Das Unternehmen produziert Maschinen, die von anderen Unternehmen in ihrem Fertigungsprozess eingesetzt werden. Ein Teil der produzierten Maschinen wird an Kunden in Österreich verleast, die diese in ihrer Fertigung zum Einsatz bringen, sie werden unter „Verleaste Maschinen“ zum Ausweis gebracht. Der Zugang zu „Verleaste Maschinen“ des Jahres 2017/18 stammt aus einem geplatzen Absatzgeschäft nach Liquiditätsengpässen des Kunden, die Maschinen wurden aber an dieses Unternehmen in der Folge verleast. Die Aktivierung der Herstellungskosten der verleasteten Maschinen erfolgte nach dem höchstmöglichen Ansatz nach UGB, Angaben zur Beschreibung der Herstellungskosten finden sich im Entwurf des Anhangs nicht.

Die Anlageninventur wurde wie in den Vorjahren vom Leiter des Rechnungswesens durch buchmäßige Abstimmung des Anlagenverzeichnisses mit dem Werksleiter vorgenommen, dieser setzt auch die Nutzungsdauer bei Neuanschaffungen fest. Im Zuge der Aufklärung von Inventurdifferenzen haben Sie feststellen müssen, dass abgeschriebene nicht mehr in Verwendung befindliche Anlagen mit ursprünglichen Anschaffungskosten von T€ 50 von einem Lagerarbeiter entwendet und verkauft worden sind.

Der Zugang unter „Grundstücke und Bauten“ betrifft ein Grundstück zur Erweiterung des Betriebsareals, Das Grundstück wurde von einem der Gesellschafter erworben, dazu wurde das Gutachten eines Sachverständigen

eingeholt, der vom Management beauftragt wurde. Im Zuge der Prüfung mussten Sie feststellen, dass Anschaffungsnebenkosten in Höhe von T€ 15 nicht aktiviert worden sind; die Gesellschaft möchte eine Aktivierung unterlassen.

Der Gesellschaftsvertrag bzw die Geschäftsordnung für die Geschäftsführung enthält Regelungen zu zustimmungspflichtigen Geschäften durch den Aufsichtsrat der Gesellschaft; dazu gehören auch Investitionsentscheidungen ab einer bestimmten Höhe. Im Zuge Ihrer Vorprüfung des Sachanlagevermögens mussten Sie feststellen, dass bei einer wesentlichen Investitionsentscheidung die vorgesehene Grenze durch die Geschäftsführung nicht beachtet wurde und ohne Zustimmung des Aufsichtsrates Investitionsentscheidungen getroffen wurden.

Die übrigen Zugänge betreffen notwendige Ersatzinvestitionen. Die Nutzungsdauer einer Großanlage wurde verlängert, weil nach Angabe der Unternehmensleitung sich die Schätzung bei deren Anschaffung als falsch herausgestellt hat, weitere Informationen wurden Ihnen nicht gegeben. Der Reparaturaufwand ist gegenüber dem Vorjahr stark gesunken.

Aufgabenstellung:

- a) Nehmen Sie eine Risikoeinschätzung für das Prüffeld Sachanlagevermögen basierend auf den angeführten Informationen vor. Dokumentieren Sie die Risikoeinschätzung unter Einhaltung der in ISA 315 geforderten Voraussetzungen.
  - b) Erstellen Sie ein Prüfprogramm für die aussagebezogenen Prüfungshandlungen zur Prüfung des Sachanlagevermögens unter Beachtung der Zusatzinformationen, gegliedert nach den Aussagen nach ISA 315 und unter Anwendung von ISA 500 ff.
  - b) Wie und wann werden Sie auf die erkannten Mängel (vgl oben) in Bezug auf das Sachanlagevermögen reagieren?
- (80 Minuten)

- 3 Sie wurden als Abschlussprüfer der ABC-AG für das Geschäftsjahr 2017 gewählt und beauftragt.

Im Zuge der Prüfung im Februar 2018 erfahren Sie, dass ein für die Gesellschaft wesentlicher Zulieferer eines knappen Rohstoffes die Geschäftsbeziehungen zur Gesellschaft nach Zahlungsstockungen der ABC-AG unerwartet mit September 2017 beendet hat, was erhöhte Aufwendungen für die Ersatzbeschaffung und in der Folge erhebliche Betriebsverluste nach sich gezogen hat. Zwar konnte das Geschäftsjahr im Einzelabschluss noch mit Gewinnen abgeschlossen werden, für das Geschäftsjahr 2018 und die Folgejahre ist aber mit erheblichen Verlusten zu rechnen, wenn es dem Vorstand nicht gelingt, eine kostengünstigere Rohstoffquelle zu finden. Der Vorstand geht davon aus, dass es ihm bis Ende Juni 2018 gelingen werde, wieder eine kostengünstigere Rohstoffversorgung sicherzustellen, er verweist dabei auf laufende Verhandlungen mit Lieferanten. Die Zahlungsstockungen begründet er mit einem mittlerweile abgeschlossenen Investitionsprojekt.

Aufgabenstellung:

- a) Welche Auswirkungen haben diese Informationen für Ihre Prüfungsplanung des Jahresabschlusses und Ihr Vorgehen bei der Prüfung, welche Informationen und Unterlagen werden Sie vom Vorstand anfordern, welche Prüfungshandlungen werden Sie setzen.
- b) Beschreiben Sie, welche Prüfungsurteile - in Abhängigkeit vom Ergebnis der Prüfungshandlungen bzw der erlangten Prüfungsnachweise - geboten sind (gehen Sie ausschließlich auf die Prüfungsurteile in Bezug auf Jahresabschluss und Lagebericht ein; stichwortartig, keine Ausformulierung erforderlich)?

(30 Minuten)

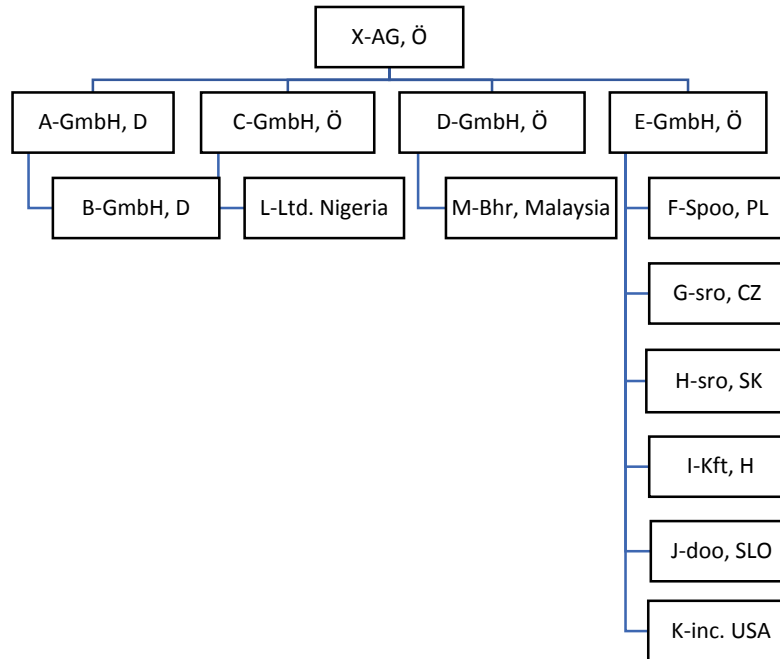
- 4 Ein Abschlussprüfer, der eine Überprüfung in Übereinstimmung mit den ISA durchführt, ist dafür verantwortlich, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, dass der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen beabsichtigten oder unbeabsichtigten falschen Darstellungen ist.

Aufgabenstellung:

- a) Hat der Abschlussprüfer auch Journaleinträge zu prüfen (begründen Sie Ihre Aussage)?
- b) Wie führen Sie einen Journal Entry Test durch?
- c) Welche Prüfungsziele stehen im Zusammenhang mit einem Journal Entry Test?
- d) Welche Arten von Buchungen werden Sie versuchen herauszufiltern?
- e) Wie erlangen Sie Prüfungssicherheit über IT-basierte Berichte und Auswertungen - wie zB Saldenlisten, Inventurbewertungslisten, Altersstrukturanalysen - auf die Sie sich im Zuge Ihrer Prüfungshandlungen stützen wollen?

(30 Minuten)

5. Konzernprüfung: Sie wurden für das Jahr 2017 erstmalig mit der Prüfung des nach IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, aufgestellten Konzernabschlusses der X-AG beauftragt. Die Muttergesellschaft X-AG mit Sitz in Österreich ist direkt bzw. indirekt an allen im Konzern befindlichen Tochterunternehmen zu 100% beteiligt. Das Konzernorganigramm zeigt folgendes Bild:



Der Vorjahresabschluss wurde von einem anderen Konzernabschlussprüfer geprüft und mit einem uneingeschränkten Prüfungsurteil testiert.

Das Konzernprüfungsteam aus Wien prüft den Konzernabschluss und ist für die C und D Tochtergesellschaften verantwortlich.

Für die E GmbH ist ein Prüfungsteam aus Linz verantwortlich (selbes Netzwerk, eigene Prüfungsgesellschaft, anderer verantwortlicher WP).

Die Gesellschaften A, B, F und J werden von Teilbereichsprüfern aus ihrem Netzwerk betreut. Für die Gesellschaften G, H, K, L und M sind netzwerkfremde Teilbereichsprüfer verantwortlich. Die I-Kft ist eine unwesentliche Tochtergesellschaft, sie wird bisher gar nicht geprüft.

Aufgabenstellung:

- Was haben Sie bei der Auftragsannahme zu beachten (allgemeine Beschreibung)?
- Was müssen Sie bezüglich der Teilbereichsprüfer verstehen?
- Wie ist die Vorgangsweise bei der Festlegung der Art der Untersuchungshandlungen, die zu den Finanzinformationen von Teilbereichen durchzuführen sind?
- Kommunikation mit den Teilbereichsprüfern
  - Was werden Sie als Konzernprüfer an die Teilbereichsprüfer kommunizieren und in welcher Form?
  - Was werden die Teilbereichsprüfer an sie kommunizieren und in welcher Form?
- Was werden sie nach ISA 600 an den Aufsichtsrat der X-AG kommunizieren?
- Welche -zusätzlichen - Berichtspflichten bestehen an den Aufsichtsrat von Unternehmen im öffentlichen Interesse im Zusammenhang mit Konzernabschlüssen?

(60 Minuten)

# **Klausurarbeit**

## **Abschlussprüfung**

**gemäß § 239 Abs. 5 WTBG 2017/137 i.d.g.F.**

**i.V.m § 34 Abs 3 WTBG 1999**

**04. Mai 2018**

**Lösung**

**Lösungsvorschläge: die folgenden Ausführungen sind als beispielhaft anzusehen, weitere/tw andere Ausführungen sind möglich und werden entsprechend gewertet**

### **Beispiel 1: AUFTRAGSANNAHME**

#### **Fragestellung a)**

Berufsrechtliche Voraussetzungen:

Generell: Einführung eines dem Prüfungsbetrieb **angemessenen Qualitätssicherungssystems** (KFS PRL §§ 3 ff)  
KSW PRL § 11

Prüfungsbetrieb muss sicherstellen, dass Beziehungen zum Auftraggeber nur begründet werden, wenn

- die **Integrität** des Mandanten sowie der Mitglieder des Aufsichts- und Unternehmensleitungsorgans beurteilt und dokumentiert wurde
- keine Gefährdung der **Unabhängigkeit** durch Befangenheit oder Ausschlussgründe besteht
- kein **Interessenskonflikt** mit bestehenden Mandanten droht
- ausreichende zeitliche, sachliche und personelle **Ressourcen** zur Durchführung des Prüfungsauftrags zur Verfügung stehen
- die rechtlichen und ergänzenden internen Bestimmungen zu **Honoraren** eingehalten werden
- die Regelungen hinsichtlich der internen und externen **Rotation** eingehalten werden.

KSW PRL 13: **Gesamtplanung** aller Aufträge

KSW PRL 14: ausreichender **Versicherungsschutz**

KSW PRL 17: Organisation der **Auftragsabwicklung**

...

ISA 200 Übergreifende Pflichten des Abschlussprüfers

- Prüfung in Übereinstimmung mit ISA
- Kritische Grundhaltung
- Pflichtgemäßes Ermessen
- Einhaltung der beruflichen Verhaltensanforderungen

ISA 220. 12 (+A8)

- Integrität Hauptgesellschafter, Management, für Überwachung Verantwortlichen
- Kompetenz des Prüfungsteams
- Einhaltung der ethischen Anforderungen
- Significant Matter aus der laufenden oder vorherigen Prüfungen und deren Auswirkung auf die Fortführung der Prüfung

**Aufrechte Bescheinigung** (§35f APAG) und Eintrag im Register nach § 52 APAG

#### **Fragestellung b)**

**Geldwäscheprüfung** (Geldwäsche-RL, §§87 ff WTBG)

Prüfung Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung (ISA 210. 300)

- Prüfung **Unabhängigkeit** §§ 271 – 271 b UGB, §§ 21-23 ARL  
Besonderheit § 271 b Abs 1 und 2 UGB; PE 19 Abschn 4, 2 und 5 „Schutzmaßnahmen“
- Maßgebendes **Regelwerk**
- Kontaktaufnahme Vorprüfer (siehe auch IWP/PE 20)
- Abgrenzung/Einvernehmen **Verantwortungen**
- **Risikoeinschätzung** und –beurteilung in Abhängigkeit vom Qualitätssicherungssystem des Prüfungsbetriebes; Ersteinschätzung IKS und RMS (zB Risiko doloser Handlungen)
- Beurteilung der erforderlichen Kenntnisse, Prüfung des Vorhandenseins der notwendigen Ressourcen zum Prüfungszeitpunkt
- Beurteilung des Erfordernisses einer **auftragsbegleitenden Qualitätssicherung**
- Versicherungsschutz
- Übermittlung eines **Schreibens iSd § 270** Abs 1a UGB

- Abschluss **Prüfungsvertrag** mit Aufsichtsrat und Vereinbarung eines **angemessenen Honorars** (siehe auch ISA 210 9 ff und A23, 24)
  - Abgrenzung **Auftrag** (zu prüfender Abschluss, Regelwerk, Zeitraum und Zeitpunkte)
  - Abgrenzung **Verantwortlichkeiten**
  - Verantwortlicher** Abschlussprüfer bei Prüfungsgesellschaften
  - Zugang/Erhalt zu **Unterlagen**, Informationen, ...
  - Berichterstattung**
  - Vollständigkeitserklärung**
  - Honorar (kann auch gesondert erfolgen)
  - Subsidiäre Gültigkeit der **Auftragsbedingungen**
  - Haftungsvereinbarungen** bei freiwilligen Prüfungen
  - ...
- Einholung Relevante Informationen iSd § 275 Abs1 UGB (letzter Satz); siehe auch KFS IWP/PE 20)

### Fragestellung c)

Nach **§ 275 Abs 1 letzter Satz UGB** hat der nachfolgende Abschlussprüfer von vorausfolgenden Abschlussprüfer auf sein Verlangen relevante Informationen über das geprüfte Unternehmen und über die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung zu bekommen (siehe auch **KFS PE 20**).

Diese Regelung gilt für alle **gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen** von Jahres- und Konzernabschlüssen, bei Wechsel des Konzernabschlussprüfers hat der neue Prüfer das Zugangsrecht auch gegenüber den Prüfern von Einzelabschlüssen einbezogener Unternehmen (ebenso bestehen bestimmte Zugangsrechte bei Verschmelzungen und Spaltungen). Bei freiwilligen Prüfungen besteht dieses Zugangsrecht nicht. (Bei **PIE-Prüfungen** bestehen nach **Art 18 EU-VO 537/2014 besondere Regelungen**; siehe auch Art 23 Abs 3 EU-RL 2006/14).

Das Zugangsrecht besteht **ab Abschluss des Prüfungsvertrags** und ist grundsätzlich **schriftlich geltend** zu machen, eine Pflicht zum aktiven Tätigwerden des bisherigen Abschlussprüfers besteht nicht (Musterschreiben IWP).

Der Umfang der zur Verfügung zu stellenden Informationen über das geprüfte Unternehmen wird durch das UGB nur insoweit definiert, als die Informationen relevant sein müssen, es liegt ein weitgehend unbestimmter Gesetzesbegriff vor. Damit ist jedenfalls kein Zugangsrecht zu den Arbeitspapieren nach ISA 230 des bisherigen Prüfers verbunden.

Mit dem Zugangsrecht ist aber keine Einschränkung der Prüfungshandlungen des nachfolgenden Abschlussprüfers verbunden, es soll die Qualität der Prüfung verbessert werden. Es entbindet ihm nicht von seiner Verpflichtung sich nach den ISA und § 272 UGB notwendige Informationen zu beschaffen.

Eine abschließende Aufzählung der Informationen, die der vormalige Prüfer zur Verfügung zu stellen hat, ist nicht möglich, das FG PE 20 beinhaltet eine Aufzählung jener Informationen, die idR zur Verfügung zu stellen sind (**Prüfbericht, anlassbezogenen Berichterstattung wie § 272 Abs 2 u 3 UGB [EU-VO, ISA], Vollständigkeitserklärung mit Beilagen, andere gesetzlich vorgeschriebene Kommunikationen, Informationen über wesentlich Sachverhalte, die Gegenstand einer Kommunikation waren, Transparenzbericht nach Art 13 EU-VO**).

**Zusätzliche Informationen** beispielhaft: Information über Integrität des Managements, Kommunikation iZm ISA 260 und 265, Hinweise auf dolose Handlungen, etwaige Meinungsverschiedenheiten, Gründe für Prüferwechsel

Grundsätzlich besteht ein Einsichtsrecht, es sollte dokumentiert werden, im welchen Umfang dieses wahrgenommen wurde. Eine nachweisliche Übermittlung der Informationen ist alternativ zulässig. (Für PIEs bestehen nach Art 18 EU-VO besondere Dokumentationspflichten). Durch § 275 Abs 1 UGB bzw Art 18 EU-VO wird die **Verschwiegenheit aufgehoben**.

Sollte sich für den nachfolgenden Abschlussprüfer ein zusätzlicher Informationsbedarf ergeben, der über das gesetzlich vorgesehene Zugangsrecht hinausgeht, wie zB die **Einsichtnahme in die Arbeitspapiere** des vormaligen Abschlussprüfers, geht dieses über die gesetzlichen Möglichkeiten hinaus. Ein solches erweitertes Zugangsrecht erfordert die **Zustimmung des vorhergehenden Abschlussprüfers**, der bestimmte Bedingungen

stellen kann (zB Hold harmless Erklärung, Vertraulichkeit) und eine **Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht**.

#### Fragestellung d)

Eröffnungsbilanzwerte (vgl auch KFS/PG 1 Abschn 3.3.6. zu „Vergleichszahlen“)

- **Eröffnungsbilanzwerte. Abschluss, Vermerk, relevante Informationen „lesen“**
- Erlangung **ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise** zur Beurteilung falscher Darstellungen von Eröffnungsbilanzwerten (Vortrag, sachgerechte Rechnungslegungsmethoden,
- Durchführung **bestimmter Prüfungshandlungen** [Durchsicht Arbeitspapiere des vorherigen Abschlussprüfers (siehe auch oben zu IWP/PE 20), Beurteilung ob laufende Prüfungshandlungen für Eröffnungsbilanzwerte relevante Nachweise geliefert haben, Prüfungshandlungen für Nachweise zu Eröffnungsbilanzwerten])
- **Stetigkeit** der Rechnungslegung
- Abstimmung mit **Schlussbilanzwerten**
- **Weitere Prüfungshandlungen** bei Erkennen einer möglichen wesentlichen falschen Darstellung
- Möglicherweise zusätzliche Prüfungshandlungen iZm EB-Werten des **Vorratsvermögens** (Besonderheit Inventur)
- Bezugnahme in **Vollständigkeitserklärung** (ISA 580)
- **Modifikation** bei Erkennen wesentlicher falscher Darstellungen ohne Modifikation durch den Vorprüfer
- Hinweis, das Vorjahresabschluss nicht geprüft in eigenem Absatz (befreit Prüfer nicht ausreichende, geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen)
- Relevante Informationen im Bestätigungsvermerk des Vorprüfers: insbesondere bei Modifikation (zB Weiterbestehen der Ursachen)

Prüfungsfeststellungen und Erteilung des Vermerks

- Eröffnungsbilanzwerte: Beurteilung der Notwendigkeit einer **Modifikation** des Bestätigungsvermerks
  - o **Unmöglichkeit** zur Gewinnung ausreichender Prüfungsnachweise
  - o Vermittlung eines **nicht getreuen Bildes** der Lage durch Eröffnungsbilanzwerte ohne sachgerechte Berücksichtigung in der Rechnungslegung oder ohne angemessene Angabe und Darstellung im Jahresabschluss
  - o **Modifikation** des Bestätigungsvermerks durch den Vorjahresprüfer
  - o **Nichtmodifikation** des Bestätigungsvermerks durch den Vorjahresprüfer obwohl eine solche aus Sicht des nachfolgenden Prüfers erforderlich gewesen wäre
  - o ....
- Bei von anderem Prüfer geprüften Abschluss oder bei nicht geprüfem Vorjahresabschluss:
  - o Nach Setzung ausreichender Prüfungshandlungen: **Absatz zu Hinweis auf sonstige Sachverhalte**
  - o **anderer Prüfer**: Art des Prüfungsurteils, Datum des Vermerks
  - o keine Prüfung: **Hinweis, dass die Vergleichszahlen nicht geprüft** sind.

#### Beispiel 2: Prüffeld SAV

##### Fragestellung a und b)

*Identifizierung und Beurteilung von Risiken/ Prüfungshandlungen*

*Prüffeld ist wesentlich*

*Allgemeine Überlegungen zur Risikobeurteilung*

- *Verständnis der Einheit und ihr Umfeld*
- *Ziele und Strategien und damit verbundene Geschäftsrisiken*  
*Unternehmensstrategie in Bezug auf Vermietung von Anlagen*
- *Verständnis IKS, für die Abschlussprüfung relevante Kontrollen für Sachanlagevermögen; Überprüfung Änderungen Kontrollsystem seit letzter Erhebung*
- *Verlängerung Nutzungsdauer: Hinweis auf Ergebnisverbesserung; absinken Reparaturaufwand*
- *Prüfung Kotrechnung*
- *IT Risiken: Implementierung der Anlagenbuchführung im EDV – System durch eigenes Programm*  
*Erhöhtes Risiko durch selbst erstelltes Programm, allfällige Zuziehung von IT - Experten*



Risikobeurteilung nach ISA 315 inkl Einschätzung bedeutsamer Risiken nach ISA 315.28

Risiken auf Abschlussebene:

- Management Override sowie erhöhtes Fraud-Risiko – fehlende Genehmigung der zustimmungspflichtigen Geschäfte, Weigerung der Aktivierung von ANK, möglicherweise auch iZm Änderung der Nutzungsdauer („management bias“)

Risiken auf Aussageebene:

Sachverhalt	Prüfungsrisiko	Bedeutsames Risiko (ISA 315.28)	Auswirkung auf das Sachanlagevermögen auf Aussageebene	Geplante Prüfungshandlung(en)
Selbsterstelltes Softwareprogramm	Fehlerhafte Programmierung oder unberechtigter Programmzugriff kann zu un-/ beabsichtigten Fehldarstellungen im Sachanlagevermögen führen.	Möglicherweise (je nach Ergebnissen der Vorjahresprüfung) signifikantes Risiko, weil <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art: signifikante Nicht-Routine-Transaktion</li> <li>• Umfang: wesentliches Prüffeld, Fehler können daher auch wesentliches Ausmaß haben</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit: gegeben</li> </ul>	Vollständigkeit Richtigkeit Ereignis/ Existenz	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prüfung der IT-GC</li> <li>• Prüfung der Software inkl. der relevanten IT-Berichte (Anlagespiegel Zu- und Abgangsliste)</li> </ul>
Verleaste Maschinen	An Kunden verleaste Maschinen können beschädigt oder nicht mehr vorhanden sein	Je nach Wesentlichkeitsgrenze möglicherweise signifikantes Risiko, weil: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art: möglicherweise hohe Schätzungsunsicherheit bei Wertfestlegung der verleasten Maschinen</li> <li>• Umfang: je nach Wesentlichkeit wesentlich</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit: gegeben:</li> </ul>	Vorhandensein Bewertung Rechte & Verpflichtungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Einsicht in Kundenverträge und Beurteilung, bei wem das wirtschaftliche Risiko liegt</li> <li>• Verständnis der Inventurmethode des Klienten inklusive dessen Methoden zur Feststellung erforderlicher Abwertungen</li> <li>• Einholung von Bestätigungen von Kunden</li> <li>• Gegebenenfalls stichprobenartige Inventurteilnahme</li> <li>• Überprüfung der Werthaltigkeit und durchgeführten Abwertungen auf</li> </ul>

<b>Sachverhalt</b>	<b>Prüfungsrisiko</b>	<b>Bedeutsames Risiko (ISA 315.28)</b>	<b>Auswirkung auf das Sachanlagevermögen auf Aussageebene</b>	<b>Geplante Prüfungshandlung(en)</b>
				verleaste Maschinen
Zugang Grundstück	Der Erwerb von Anlagevermögen von nahe stehenden Personen kann ein Risiko iZm der Fremdüblichkeit der Transaktion darstellen und erfordert eine besondere Dokumentation sowie gegebenenfalls Anhangangaben	Ja, weil <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art: signifikante Transaktion mit nahe stehender Person</li> <li>• Umfang: möglicherweise wesentlicher Betrag</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit: gegeben:</li> </ul>	Richtigkeit Offenlegung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Feststellung, ob der Kaufpreis fremdüblich ist und wenn nicht, ob die erforderlichen Anhangangaben gemacht wurden</li> </ul>
Zustimmungspflichtige Geschäfte	Fehlende Zustimmung des AR zu Investitionsentscheidungen ab einer bestimmten Höhe stellen einen Verstoß gegen den Gesellschaftsvertrag bzw die Geschäftsordnung für die GF dar.	Ja, weil <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art: Transaktion außerhalb der normalen Geschäftstätigkeit mit Compliance-Verstoß</li> <li>• Umfang: möglicherweise wesentlicher Betrag</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit: gegeben:</li> </ul>	n/a	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Überprüfung der Einhaltung der Vorschriften des Gesellschaftsvertrages bzw. der Geschäftsordnung</li> </ul>
Nutzungsdauer- verlängerung	Eine unbegründete Verlängerung von Nutzungsdauer(n) kann auf eine beabsichtigte Ergebnisbeeinflussung deuten (Management Override)	Ja, weil <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art: möglicherweise Fraud ISA 240</li> <li>• Umfang: möglicherweise wesentlicher Betrag</li> <li>• Eintrittswahrscheinlichkeit: gegeben:</li> </ul>	Bewertung Offenlegung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Überprüfung der Angemessenheit der neuen Nutzungsdauer anhand von vergleichbaren Maschinen im Unternehmen und Branchenvergleich sowie der Nutzungsdauern für die anderen Maschinen unter Einhaltung von ISA 540</li> <li>• Überprüfung, ob eine Anhangsangabe aufgrund einer (wesentlichen) Änderung von Bewertungsmethoden erforderlich ist</li> </ul>
Diebstahl Anlagevermögen	Fraud Vorfall, ISA 240	Ja, weil <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art: Fraud ISA 240</li> </ul>	Vorhandensein	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Überprüfung eingerichtete</li> </ul>

<b>Sachverhalt</b>	<b>Prüfungsrisiko</b>	<b>Bedeutsames Risiko (ISA 315.28)</b>	<b>Auswirkung auf das Sachanlagevermögen auf Aussageebene</b>	<b>Geplante Prüfungshandlung(en)</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Umfang: nicht wesentlich</li> <li>Eintrittswahrscheinlichkeit: bereits eingetreten</li> </ul>		interne Kontrollen und Maßnahmen zur Vermeidung weiterer Diebstähle
Anschaffungsnebenkosten	Weigerung des Managements zur Aktivierung kann auf beabsichtigte Ergebnisbeeinflussung des Management deuten	Ja, weil <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art: möglicherweise Fraud ISA 240</li> <li>• Umfang: einzeln nicht wesentlich, möglicherweise weitere Vorfälle</li> <li>Eintrittswahrscheinlichkeit: bereits eingetreten</li> </ul>	Vollständigkeit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Überprüfung, ob weitere ANK nicht aktiviert wurden anhand Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen sowie Suche nach ungebuchten Verbindlichkeiten</li> </ul>

Für bedeutsame Risiken müssen auch die vom Unternehmen für dieses Risiko relevanten, eingerichteten internen Kontrollen einschließlich der Überwachungskontrollen verstanden und beurteilt werden. (ISA 315.29)

#### Vorhandensein

- Zugang Grundstück: Überprüfung Zugang Grundstück anhand Grundbuchsauszug/notariell beglaubigten Kaufvertrag
- Ausgelagerte Maschinen: Prüfungshandlungen zum Überprüfen des Vorhandenseins der Maschinen bei den Mietern
- Anzahlungen, Anlagen in Bau: Überprüfung Anzahlungen/Anlagen in Bau: ist Umgliederung gerechtfertigt (Fertigstellungsgrad)

#### Rechte und Pflichten

- Verleaste Anlagen: Prüfung der verleaste Anlagen: Operating- oder Finanzierungsleasing und daraus folgend richtiger Ausweis und Bewertung; Prüfung des Zahlungsverhaltens der Leasingnehmer und Schlussfolgerungen für die Werthaltigkeit der Ansätze
- Verletzung der Zustimmungsregelungen zur Investitionen: Prüfung auf weitere Pflichtverletzungen

#### Vollständigkeit

- Geringes Investitionsvolumen: Umstieg auf Operating-Leasing bei Neuinvestitionen
  - Prüfung der Verträge auf wirtschaftliches Eigentum
  - Prüfung der Leasing- und Mietaufwendungen – Durchsicht Konto, gegebenenfalls Belegprüfung
  - Prüfung von Reparatur- und Instandhaltungsaufwand – Durchsicht Konto, gegebenenfalls Belegprüfung
- Inventur:
  - Technische Anlagen / BGA: körperliche Aufnahme unter Anwesenheit des Abschlussprüfers; trotzdem stichprobenhafte Überprüfung/ Inaugenscheinnahme (siehe ISA 500);
- Nicht aktivierte Anschaffungskosten
  - Überprüfung Regelungen zum Ansatz von Anschaffungsnebenkosten (Kritisches Hinterfragen bei verantwortlichen Mitarbeitern)
- Angaben Anhang
  - verleastes Vermögen nach § 236 UGB
  - Anhangangabe Anlagenspiegel, Bewertungsmethoden, fehlende Anhangangabe

### *Bewertung und Zuordnung*

- *Abschreibungen/Änderung der Nutzungsdauer/EDV – Programm*  
*Analytische Prüfungshandlungen zu Abschreibungen (zB Vorjahresvergleich)*  
*Überprüfung der Nutzungsdauern auf Angemessenheit und Richtigkeit der durchgeführten Änderung inkl. Verplausibilisierung anhand bestehender Anlagen und kürzlicher Anlagenabgänge*  
*Überprüfung anderer Anlagen auf Schätzung der Nutzungsdauer*
- *Abschreibungsgrad, Neuinvestitionen*  
*Befragung zu Investitionsplänen*
- *Überprüfung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf Vollständigkeit*  
*Nachrechnen von Anlagenspiegel, stichprobenhaftes Nachrechnen von Kontensalden, Abschreibungen, ...*

### **Fragestellung c)**

Reaktion des Abschlussprüfers auf Mängel:

- § 273 Abs 2 UGB sieht bei schwerwiegenden Verstößen gegen Gesetz oder Satzung von gesetzlichen Vertretern oder Arbeitnehmern die Redepflicht. Diese ist auszuüben, wenn der Verstoß nach Prüfungshandlungen feststeht. Der Adressatenkreis ist in § 273 Abs 4 vorgegeben.
- Der Verstoß in Bezug auf die Investitionsentscheidung löst damit die unverzügliche Redepflicht gegenüber den Organen der Gesellschaft aus. Bericht kann zunächst mündlich erfolgen, muss aber in weiterer Folge entweder gesondert oder als Beilage zur Niederschrift einer Aufsichtsratssitzung vorliegen. Im Prüfungsbericht ist darauf einzugehen (KFS PG 2).
- Es sind weitere Prüfungshandlungen vorzusehen, die auf das Erkennen weiterer Verstöße in Bezug auf zustimmungspflichtige Geschäfte abzielen.
- Hinsichtlich der nicht aktivierten Anschaffungsnebenkosten liegt ein Fehler vor, der keine weiteren Informationspflichten an die Organe auslöst.
- Vorgehen nach ISA 260 (Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen) weicht von der Redepflicht insoweit ab, als bereits ein Verdacht Informationspflichten auslösen kann und der Adressatenkreis nicht festgelegt ist.

### **Beispiel 3 Going Concern**

#### **Fragestellung a)**

Regelungen in § 201 Abs 2 Z 2 UGB, § 225 Abs 1 UGB, § 238 Abs 1 Z 11 UGB; § 274 Abs 4 UGB, ISA 570 KFS RL28, AFRAC 9 (Lagebericht), Leitfaden Fortbestehensprognose KSW/WK

Es ist Aufgabe des Managements zu beurteilen, ob der Abschluss unter Annahme der Fortführung des Unternehmens aufgestellt werden kann. Auch hat das Management zu beurteilen, ob Erklärungen zu wesentlichen Unsicherheiten im Jahresabschluss und im Lagebericht aufzunehmen sind (vgl dazu ausführlich KFS RL28). Mittel zur Dokumentation werden Planungsrechnungen (zumindest für das nächste Geschäftsjahr) aber auch die Würdigung anderer Gründe sein, die einer Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehen.

ISA 570 behandelt die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, demnach muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden und Schlüsse ziehen bezüglich der Angemessenheit der Verwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit durch das Management bei der Erstellung des Abschlusses sowie aufgrund erlangter Prüfungsnachweise eine Schlussfolgerung darüber zu ziehen, ob eine wesentliche Unsicherheit bezüglich der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit besteht um einen Vermerk in Übereinstimmung mit ISA 570 aber auch § 274 UGB zu erteilen.

*Bei diesem Risiko handelt es sich um ein bedeutsames Risiko auf Jahresabschlussebene.*

Anforderungen nach ISA 570:

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten  
Vorliegen einer solchen Beurteilung durch das Management

Nichtvorliegen einer solchen Beurteilung durch das Management  
Prüfer muss während der gesamten Prüfung auf Prüfungsnachweise achten, die erhebliche Zweifel an der Fortführung des Unternehmens aufweisen können

Auswertung der Beurteilung des Managements  
Alle relevanten Informationen  
Zeitliche Einschätzung (zumindest 12 Monate)  
Keine Verantwortung des Abschlussprüfers für fehlende Analysen

Zeitraum jenseits der Beurteilung des Managements  
Zusätzliche Prüfungshandlungen bei identifizierten Ereignissen oder Gegebenheiten  
Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers  
Konsequenzen für den Vermerk des Abschlussprüfers  
Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen  
Siehe auch § 273 Abs 2 und 3 UGB: unverzügliche Redepflicht gegenüber den Organen  
Siehe auch § 273 Abs 1 UGB: „Nachteilige Veränderungen“  
Bedeutsame Verzögerung bei der Genehmigung des Abschlusses

Gegenständlich werden daher entsprechende Prüfungsnachweise hinsichtlich der/des  
Planungsrechnung  
Rohstoffversorgung  
abgeschlossenen Investitionsprojekts  
Liquiditätsslage des Unternehmens  
einzuholen sein und diese hinsichtlich der Annahme „Unternehmensfortführung“ zu würdigen.

*Weiters sollte eine Bestätigung vom Management eingeholt werden (ISA 580).*

#### **Auswirkungen auf den Vermerk des Abschlussprüfers**

Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise muss der Abschlussprüfer entscheiden, ob nach Beurteilung des Abschlussprüfers eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die einzeln oder zusammen erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. Eine wesentliche Unsicherheit besteht, wenn ihre möglichen Auswirkungen und die Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens so groß sind, dass nach der Beurteilung des Abschlussprüfers eine angemessene Angabe von Art und Auswirkungen der Unsicherheit im Abschluss notwendig ist.

Die entsprechenden Folgen ergeben sich jeweils sowohl für den Teil des Bestätigungsvermerks den Jahresabschluss/Konzernabschluss betreffend als auch den Lagebericht betreffend.

#### **Unangemessenheit der Annahme der Fortführung der Geschäftstätigkeit**

Wenn der Abschluss auf der Grundlage der Fortführung der Geschäftstätigkeit aufgestellt wurde, aber bei der Erstellung des Abschlusses nach der Beurteilung des Abschlussprüfers die Anwendung der Annahme der Fortführung der Geschäftstätigkeit durch das Management jedoch unangemessen ist, muss der Abschlussprüfer ein versagtes Prüfungsurteil abgeben.

**Angemessenheit der Annahme der Fortführung der Geschäftstätigkeit trotz einer bestehenden wesentlichen Unsicherheit**

**Angemessene Angabe einer wesentlichen Unsicherheit im Abschluss ist gemacht**

Wenn angemessene Angaben bezüglich der wesentlichen Unsicherheit im Abschluss gemacht sind, muss der Abschlussprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsteil abgeben und der Vermerk des Abschlussprüfers muss einen eigenen Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit bezüglich der Fortführung der Geschäftstätigkeit“ enthalten (siehe auch § 274 Abs 4 UGB)

- a) um auf die Angabe im Abschluss aufmerksam zu machen, in der die oben beschriebenen Sachverhalte genannt sind, und
- b) um anzugeben, dass diese Ereignisse und Gegebenheiten hinweisen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen kann und dass das Prüfungsteil in Bezug auf diesen Sachverhalt nicht modifiziert wurde.

**Angemessene Angabe einer wesentlichen Unsicherheit im Abschluss ist nicht gemacht**

Wenn keine angemessene Angabe bezüglich der wesentlichen Unsicherheit im Abschluss gemacht ist, muss

- a) nach ISA 705 ein eingeschränktes oder ein versagtes Prüfungsurteil, wie angebracht, abgeben, und
- b) im Abschluss „Grundlage für das eingeschränkte (versagte) Prüfungsteil“ angeben, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die erheblichen Zweifeln an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen kann und dass der Abschluss diesen Sachverhalt nicht entsprechend angibt.

Fehlende Bereitschaft des Managements zur Vornahme oder Erweiterung seiner Einschätzung

Wenn das Management nicht bereit ist, nach entsprechender Aufforderung durch den Abschlussprüfer seine Einschätzung vorzunehmen oder zu erweitern, muss der Abschlussprüfer die hieraus folgenden Auswirkungen auf den Vermerk des Abschlussprüfers abwägen.

Abschlussprüfer kann es für notwendig halten, Management aufzufordern, seine Einschätzung vorzunehmen oder zu erweitern, wenn Management dazu nicht bereit: eingeschränktes Prüfungsurteil oder Nichtabgabe des Prüfungsurteils, weil Prüfungshemmnis vorliegt.

#### **Beispiel 4 Journal Entry Test**

##### **Fragestellung a)**

Die Notwendigkeit von Journal Entry Tests ergibt sich aus der Anforderung des ISA 240 (die Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen) zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen. Unabhängig davon, wie der Abschlussprüfer die Risiken einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management beurteilt muss der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen planen und durchführen um die Angemessenheit von im Hauptbuch erfassten Journaleinträgen und von anderen bei der Abschlussaufstellung vorgenommene Anpassungen zu prüfen.

Bei der Planung und Durchführung der entsprechenden Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer

- am Rechnungslegungsprozess beteiligte Personen über unangemessene oder ungewöhnliche Aktivitäten im Rahmen der Verarbeitung von Journaleinträgen und andere Anpassungen befragen
- Zum Ende eines Berichtszeitraums vorgenommene Journaleinträge und andere Anpassungen auswählen (jedenfalls) sowie
- Die Notwendigkeit abwägen, Journaleinträge und andere Anpassungen aus dem gesamten Berichtszeitraum zu prüfen.

Bei Identifizierung und Auswahl der zu prüfenden Journaleinträge sind zu berücksichtigen:

- Beurteilung der Risiken falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen
- Eingerichtete Kontrollen zu den Journaleinträgen und Anpassungen
- Rechnungslegungsprozess der Einheit und die Art der möglichen Prüfungsnachweise
- Merkmale manipulierter Journaleinträge oder anderer Anpassungen
- Art und Komplexität der Konten
- Außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs verarbeitet Journaleinträge oder andere Anpassungen

##### **Fragestellung b)**

Planung

Datenanforderungen und -übernahme sowie -validierung

Datenaufbereitung

Datenauswertung/Durchführung des JET

Interpretation, Aufbereitung und Dokumentation der Ergebnisse

##### **Fragestellung c und d)**

Vollständigkeit: Anzahl Buchungen pro Erfasser, Soll-Buchungen bei Umsatzerlösen, zeitnahes Erfassen und Buchen, Belegnummernlückenanalyse, Buchungen über Schnittstellen

Genauigkeit: Anzahl Buchungen pro Erfasser, Gegenkontenanalyse, doppelte Buchungen, ...

Vorhandensein/Eintritt: Anzahl Buchungen pro Erfasser, Buchungen mit ungewöhnlichen Buchungstext, Gegenkontenanalyse, hohe Auszahlungen bei Kassenkonten, Buchungen an Wochenenden und Feiertagen, doppelte Buchungen, Buchungen über Schnittstellen

Periodenabgrenzung: Soll-Buchungen bei Umsatzerlösen, Statistik der Umsatzerlöse, zeitnahes Erfassen und zeitnahes Buchen, Buchungen über Schnittstellen

Zurechnung: Anzahl Buchungen pro Erfasser, Buchungen mit ungewöhnlichen Buchungstexten, doppelte Buchungen

### **Fragestellung e)**

Der Abschlussprüfer ist grundsätzlich dazu verpflichtet, bei Unternehmen jeder Größenordnung, eine Einschätzung der rechnungslegungsrelevanten IT-Systeme vorzunehmen. Die zunehmende Komplexität und die fortschreitende Entwicklung der Informationstechnologie erfordern spezielle Kenntnisse im IT Umfeld. Der Umfang der erforderlichen Prüfung hängt nicht von der Unternehmensgröße ab, sondern von der Komplexität der eingesetzten und prüfungsrelevanten IT-Systeme.

Bestandteile der IT-Prüfungen können folgende Bereiche darstellen:

- IT-Strategie (zB Vorliegen von Dokumentationen, Einhaltung der Geschäftsstrategie, Notfallpläne, Ersatzsysteme)
- IT-Umfeld/IT-Organisation (zB Überwachung der Umsetzung der IT-Strategie, IT-Kontrollsysteme)
- IT-Infrastruktur (Verfügbare technische/personelle Ressourcen, strategische Planungen, Sicherheitskonzepte, Passwort- und Zugriffskontrollen, Log-Protokollierungen, Datensicherungen)
- IT-Anwendungen (Erfüllung der verfahrensbezogenen Anforderungen, Erfüllung der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion, Eingabe- und Ausgabekontrollen)
- IT-gestützte Geschäftsprozesse (zB Organisationsbeschreibungen, Zugriffskontrollen, Funktionstrennung, Kontrollen)
- IT-Outsourcing (Auswirkung der Auslagerung auf das interne Kontrollsystem)

Der Prüfer muss ein Verständnis darüber erlangen, wie das Unternehmen auf Risiken aus der IT antwortet. Das Unternehmen muss effektive anwendungsunabhängige (General-IT) Kontrollen und anwendungsabhängige Kontrollen (application controls) installiert haben.

Will sich der Abschlussprüfer auf die IT-generierten Berichte (wie zB Saldenliste, OP-Listen etc.) verlassen, ist es erforderlich, die Validität, Richtigkeit und Vollständigkeit der Daten und Datenverarbeitung festzustellen sowie zu überprüfen, dass die unberechtigte Änderung dieser Daten ausgeschlossen ist. Dazu müssen die anwendungsunabhängigen Kontrollen (IT-GC) geprüft werden und jene IT-basierten Berichte, aus denen Prüfungssicherheit bezogen werden soll.

General-IT-Controls sind die Grundsätze und Verfahren, die sich auf viele Anwendungen beziehen und die die effektive Funktionsweise von Anwendungskontrollen unterstützen mit Hilfe derer die fortlaufende richtige Wirksamkeit des Informationssystems sicher gestellt wird.

Dazu gehören Kontrollen über:

- Datencenter- und Netzwerk-Operations
- Kauf, Änderung und Wartung von Systemsoftware
- Zugangssicherheit
- Kauf, Entwicklung und Wartung von Anwendersoftware

Je nach eingesetzter Rechnungswesen-Software (unveränderbares Standardprogramm, maßgeschneiderte oder selbsterstellte Software) sind weitergehende Prüfungshandlungen erforderlich, wie zB:

- Einholung eines Zertifikates, dass SW den GoBs entspricht
- IT-Prüfung und der anwendungsabhängigen Kontrollen durch IT-Experten
- .....

## **Beispiel 5: Konzernprüfung**

### **Fragestellung a)**

ISA 600.12 ff

Konzernprüfungsauftrag Verantwortliche muss entscheiden, dass

- ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zum Konsolidierungsprozess und
- zu den Finanzinformationen der Teilbereiche gewonnen werden können.

Dazu muss Konzernprüfungsteam

- Verständnis vom Konzern, von den Teilbereichen, dem jeweiligen Umfeld gewinnen, um festzustellen, ob es sich um bedeutsame Teilbereiche handelt.
- beurteilen, ob Konzernprüfungsteam in dem Umfang in die Tätigkeit der Teilbereichsprüfer einbezogen werden kann, der zum Erlangen ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise erforderlich ist.

Bei Erstprüfung kann dies umfassen, Verständnis von

- rechtliche, organisatorische Konzernstruktur
- Branchenumfeld, bedeutsame Geschäftstätigkeit von Teilbereichen
- Nutzung von Dienstleistungsorganisationen
- Konzern weite Kontrollen
- Konsolidierungsprozess
- Teilbereichsprüfer, die nicht Netzwerk angehören
- unbeschränkter Zugang des Konzernprüfungsteams zu Konzernmanagement, Teilbereichsmanagement, Teilbereichsprüfer, Teilbereichsverantwortliche, Konzernüberwachung Verantwortliche

Wenn der für den Konzernprüfungsauftrag Verantwortliche zum Schluss kommt, dass

- a) das Konzernprüfungsteam aufgrund von durch das Konzernmanagement auferlegte Beschränkungen keine ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen wird, und
- b) dies möglicherweise zur Verweigerung der Abgabe des Prüfungsurteils (Nichtabgabe eines Prüfungsurteils) führen wird,

muss er entweder

- a) bei einem neuen Auftrag diesen ablehnen, oder bei einem Folgeauftrag das Mandat niederlegen, falls möglich oder
- b) falls Niederlegung nicht möglich, die Abgabe eines Prüfungsurteils zum Konzernabschluss verweigern, nachdem die Prüfung des Konzernabschlusses soweit wie möglich durchgeführt wurde.

- Zugang kann durch gesetzliche Vorschriften (Vertraulichkeit, Datenschutz) oder durch Weigerung des Teilbereichsprüfers oder Konzernmanagement beschränkt sein
- Equity Methode bilanzierte Teilbereiche
- Beschränkung des Zugangs durch Konzernmanagement.

### **Fragestellung b)**

Verstehen der Teilbereichsprüfer

Falls Konzernprüfungsteam plant, einen Teilbereichsprüfer einzusetzen, muss es verstehen,

- a) ob Teilbereichsprüfer, die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen versteht und einhalten wird (vor allem Unabhängigkeit),
- b) berufliche Kompetenz des Teilbereichsprüfers
- c) ob Konzernprüfungsteam in dem erforderlichen Umfang in die Tätigkeit des Teilbereichsprüfers einbezogen werden kann, der zum Erlangen ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise erforderlich ist,
- d) ob Teilbereichsprüfer in einem regulatorischen Umfeld tätig ist, in dem Abschlussprüfer aktiv beaufsichtigt werden
  - Prüfungshandlungen dazu abhängig von bisherigen Erfahrungen mit Teilbereichsprüfer vor allem mit Netzwerkprüfer (Teilbereiche A, B, F und J)
  - Bei Erstprüfung vor allem bei Nichtnetzwerkprüfern (Teilbereiche G, H, K, L und M)



- Ergebnisse von Qualitätssicherungsprüfungen; gehören Nicht-Netzwerkprüfer einem anderen Netzwerk an.
- Besuch von Teilbereichsprüfern (vor allem G, H, K, L und M) um Sachverhalte a) - c) zu erörtern, oder schriftliche Bestätigung bezüglich Sachverhalte a) - c)
  - Bestätigungen von Berufsorganisationen der jeweiligen Länder einholen
  - Kenntnisse der relevanten maßgebenden Standards für Konzernabschlussprüfung (IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind, ISA)
  - branchenspezifische Kenntnisse
  - regulatorisches Umfeld – Aufsichtsbehörden kontaktieren

### **Fragestellung c)**

Bei Festlegung der Art der Untersuchungshandlungen Unterscheidung in

- Bedeutsame Teilbereiche
  - Wirtschaftlichen Gehalt, z.B. 15% auf Bezugsgröße (Bilanzsumme, Umsatz)
  - Wahrscheinlich bedeutsame Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund seiner spezifischen Merkmale oder Umstände beinhaltet
- Nicht bedeutsame Teilbereiche

#### Bedeutsame Teilbereiche

- Teilbereich, der aufgrund seines wirtschaftlichen Gewichts bedeutsam für den Konzern ist -> Prüfung der Finanzinformation des Teilbereichs unter Beachtung der Teilbereichswesentlichkeit
- Teilbereich, der bedeutsam ist, aufgrund von besonderen Merkmalen oder gegebenen Umstände wahrscheinlich bedeutsame Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss beinhaltet, muss Konzernprüfungsteam oder Teilbereichsprüfer eine oder mehrere Maßnahmen durchführen:
  - a. Prüfung der Finanzinformation des Teilbereichs unter Beachtung der Teilbereichswesentlichkeit durchführen;
  - b. Prüfung von Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Abschlussangaben, die im Zusammenhang mit den wahrscheinlich bedeutsamen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss stehen
  - c. festgelegte Prüfungshandlungen (specified audit procedures), die im Zusammenhang mit den wahrscheinlich bedeutsamen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss stehen

#### Nicht bedeutsame Teilbereiche

- das Konzernprüfungsteam muss analytische Prüfungshandlungen auf Konzernebene durchführen
- wenn Konzernprüfungsteam der Ansicht ist, keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise aus
  - a. den Tätigkeiten im Zusammenhang mit Finanzinformationen bedeutsamer Teilbereiche,
  - b. den Tätigkeiten im Zusammenhang mit konzernweiten Kontrollen und zum Konsolidierungsprozess und
  - c. den analytischen Prüfungshandlungen auf Konzernebene
 gewonnen zu haben, muss es nicht bedeutsame Teilbereiche auswählen und eine oder mehrere folgende Maßnahmen durchführen:
  - Prüfung der Finanzinformationen des Teilbereichs unter Anwendung der Teilbereichswesentlichkeit;
  - Prüfung von Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen oder Abschlussangaben;
  - prüferische Durchsicht des Teilbereichs (Teilbereichswesentlichkeit);
  - festgelegte Untersuchungshandlungen (specified procedures).

Das Konzernprüfungsteam muss die Auswahl der Teilbereiche im Zeitablauf verändern.

Einflussfaktoren für Auswahl:

- erwarteten Umfang der Prüfungsnachweise für bedeutsame Teilbereiche,
- ob Teilbereiche neu gegründet oder übernommen wurden,

- bedeutsame Änderungen stattgefunden haben,
- ob interne Revision Tätigkeiten durchgeführt hat und deren mögliche Auswirkung auf die Konzernabschlussprüfung,
- ob in Teilbereichen gemeinsame Systeme oder Prozesse angewandt werden,
- Wirksamkeit von konzernweiten Kontrollen,
- ungewöhnliche Schwankungen, die durch analytische Prüfungshandlungen auf Konzernebene festgestellt wurden,
- ob Teilbereich aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften einer Prüfung unterliegt.

#### **Fragestellung d)**

##### Kommunikation mit Teilbereichsprüfern

- A) Anforderungen des Konzernprüfungsteams in schriftlicher Form (letter of Instructions)
- Konzernprüfungsteam muss dem Teilbereichsprüfer seine Anforderungen in angemessener Zeit mitteilen; durchzuführende Tätigkeiten, Verwertung dieser Tätigkeiten sowie Form und Inhalt der Kommunikation des Teilbereichsprüfers müssen festgelegt werden. Mitteilung muss auch enthalten:
    - a) die Aufforderung, dass der Teilbereichsprüfer in Kenntnis des Zusammenhangs, in dem das Konzernprüfungsteam die Arbeit des Teilbereichsprüfers verwerten wird, bestätigt, dass er mit dem Konzernprüfungsteam zusammenarbeiten wird;
    - b) Zugang zu relevanter Prüfungsdokumentation ist zu ermöglichen
    - c) die für die Konzernabschlussprüfung relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, insbesondere die Unabhängigkeitsanforderungen;
    - d) im Falle einer Prüfung oder prüferischen Durchsicht der Finanzinformationen des Teilbereichs die Teilbereichswesentlichkeit (und sofern angebracht die Wesentlichkeitsgrenze oder die Wesentlichkeitsgrenzen für bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben) sowie die Schwelle, oberhalb derer falsche Darstellungen nicht als zweifelsfrei unbeachtlich für den Konzernabschluss angesehen werden können;
    - e) festgestellte bedeutsame Risiken wesentlicher - beabsichtigter oder unbeabsichtigter - falscher Darstellungen im Konzernabschluss, die für die Tätigkeit des Teilbereichsprüfers relevant sind. Das Konzernprüfungsteam muss den Teilbereichsprüfer auffordern, ihm zeitgerecht andere in dem Teilbereich festgestellte bedeutsame Risiken wesentlicher - beabsichtigter oder unbeabsichtigter - falscher Darstellungen im Konzernabschluss sowie die Reaktionen des Teilbereichsprüfers auf diese Risiken mitzuteilen;
    - f) eine vom Konzernmanagement erstellte Liste von nahe stehenden Personen und alle anderen nahe stehenden Personen, die dem Konzernprüfungsteam bekannt sind. Das Konzernprüfungsteam muss den Teilbereichsprüfer auffordern, ihm zeitgerecht nahe stehende Personen mitzuteilen, die zuvor noch nicht vom Konzernmanagement oder vom Konzernprüfungsteam festgestellt wurden. Das Konzernprüfungsteam muss entscheiden, ob diese zusätzlichen nahe stehenden Personen anderen Teilbereichsprüfern bekannt gegeben werden müssen.
- B) Mitteilung des Teilbereichsprüfers an Konzernprüfungsteam über folgende Sachverhalte, die für die Schlussfolgerung des Konzernprüfungsteams für die Konzernabschlussprüfung relevant sind. Die Berichterstattung muss umfassen:
- a. Feststellung über Einhaltung der relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, einschließlich Unabhängigkeit und beruflicher Kompetenz;
  - b. Feststellung der Einhaltung der Anforderungen des Konzernprüfungsteams durch Teilbereichsprüfer;
  - c. Identifizierung der Finanzinformationen des Teilbereichs, über den der Teilbereichsprüfer Bericht erstattet;

- d. Informationen in Fällen von Verstößen gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften, die eine wesentliche falsche Darstellung im Konzernabschluss zur Folge haben könnten;
- e. eine Liste der nicht korrigierten falschen Darstellungen zu den Finanzinformationen des Teilbereichs;
- f. Anzeichen über mögliche Einseitigkeit des Managements;
- g. Beschreibung von festgestellten bedeutsamen Mängeln im internen Kontrollsystem auf Teilbereichsebene;
- h. andere bedeutsame Sachverhalte, einschließlich dolose Handlungen, oder vermutete dolose Handlungen (Teilbereichsmanagement, Mitarbeiter mit bedeutsamen Funktionen im Rahmen des IKS), die Teilbereichsprüfer dem für die Überwachung des Teilbereichs Verantwortlichen mitgeteilt hat oder wird;
- i. alle anderen Sachverhalte, die für die Konzernabschlussprüfung relevant sein können oder auf die Teilbereichsprüfer aufmerksam machen möchte;
- j. zusammenfassende Feststellungen des Teilbereichsprüfers, seine Schlussfolgerungen oder das Prüfungsurteil.

#### **Fragestellung e)**

Zusätzlich zu Anforderungen nach ISA 260:

- a. eine Übersicht über die Art der Tätigkeiten, die zu den Finanzinformationen der Teilbereiche durchzuführen sind;
- b. eine Übersicht über die Art der geplanten Einbindung des Konzernprüfungsteams in die Tätigkeit der Teilbereichsprüfer bei bedeutsamen Teilbereichen;
- c. Fälle, bei denen sich Bedenken zur Qualität der Teilbereichsprüfer ergeben haben;
- d. jegliche Beschränkungen zur Beschaffung von Informationen;
- e. dolose Handlungen oder vermutete dolose Handlungen von Konzernmanagement, Teilbereichsmanagement bzw. Mitarbeitern mit bedeutsamer Funktion im Rahmen konzernweiter Kontrollen oder andere beteiligt sind und die eine wesentliche falsche Darstellung im Konzernabschluss nach sich gezogen haben.

#### **Fragestellung f)**

Zusätzliche Berichtspflichten an den AR bei Unternehmen von öffentlichen Interesse

EU-VO Art 5 -Pre Apporval verfahren

EU-VO Art 6 - Unabhängigkeit

EU-VO Art 7 - Unregelmäßigkeiten

EU-VO Art 11 - Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss