

Wien, 24.03.2022

Sehr geehrte Qualitätssicherungsprüferin!

Sehr geehrter Qualitätssicherungsprüfer!

In der jüngeren Vergangenheit kam es sowohl international als auch in Österreich zu aufsehenerregenden Bilanzskandalen, bei denen es in den Abschlüssen der betroffenen Unternehmen zu wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen kam, die allerdings von den jeweils verantwortlichen AbschlussprüferInnen nicht aufgedeckt wurden. Dadurch wurde erneut verdeutlicht, dass AbschlussprüferInnen bei jeder Abschlussprüfung die Möglichkeit einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management in Betracht zu ziehen haben und sich des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen bewusst sein müssen. Die APAB legt daher im Jahr 2022 bei ihren Inspektionen einen Schwerpunkt auf die Einhaltung der Anforderungen des Prüfungsstandards „ISA 240 Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“. Da Malversationen selbstverständlich auch in Unternehmen vorkommen können, die keine PIEs sind, ersucht die APAB Sie im Rahmen der gegenständlichen Qualitätssicherungsprüfung bei der Auftragsprüfung besonderes Augenmerk auf die vollumfängliche Einhaltung der Anforderungen der Prüfungsstandards zu dolosen Handlungen durch die überprüften Prüfungsgesellschaften und AbschlussprüferInnen zu legen. Als Hilfestellung und Anregung hat die APAB dafür ein Prüfungsprogramm entwickelt, das von Ihnen herangezogen werden kann.

Die Anwendung dieses Prüfungsprogrammes liegt in ihrem Ermessen als QualitätssicherungsprüferIn und dieses Schreiben begründet keine zusätzlichen Berichtspflichten an die APAB.

1. Grundlagen

Die vorrangige Verantwortlichkeit für die Verhinderung und Aufdeckung doloser Handlungen liegt beim Management. Dieses hat - unter Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen¹ - ein internes Kontrollsystem einzurichten, das die Gelegenheit zu dolosen Handlungen einschränken und vom Begehen doloser Handlungen abschrecken soll.

Allerdings hat der/die AbschlussprüferIn im Rahmen der Abschlussprüfung hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, dass der geprüfte Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen auch aufgrund von dolosen Handlungen ist. Der/die AbschlussprüferIn hat demgemäß die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss aufgrund von dolosen Handlungen zu identifizieren und zu beurteilen, durch die Planung und Umsetzung angemessener Reaktionen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise in Bezug auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu erlangen und in angemessener Weise auf die in einer Abschlussprüfung identifizierten oder vermuteten dolosen Handlungen zu reagieren.

2. Die Anforderungen des ISA 240 im Detail

Der Standard und die Leitlinien des ISA 240 sollen in den gesamten Prüfungsprozess integriert werden. In weiterer Folge werden die Anforderungen des ISA 240 in Form von Fragen, die Qualitätssicherungsprüfern zur Überprüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung iVm ISA 240 heranziehen können, tabellarisch dargestellt:

¹ idR der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss, allerdings kann es sich auch um Beiräte, Alleingesellschafter, etc. handeln. Für weitere Details zum Begriff „der für die Überwachung Verantwortlichen“ siehe ISA 260.A1ff

Fragen	ISA Referenz
Identifikation und Beurteilung von möglichen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen	
Ist aus der Prüfungsdokumentation ersichtlich, dass der/die AbschlussprüferIn das erforderliche Verständnis der Einheit, <u>einschließlich des IKS</u> erlangt hat? Wurde bei der Beurteilung, welche Risiken bedeutsame Risiken sind, nachvollziehbar vorgegangen? Wurde erhoben ob es sich um ein Risiko von dolosen Handlungen handelt?	ISA 315.11ff ISA 315.28
Wurde im Rahmen der Diskussion mit dem Prüfungsteam besprochen und entsprechend dokumentiert in welcher Weise und an welchen Stellen der Abschluss für wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen anfällig sein könnte, eine angemessene Reaktion auf solche Anfälligkeit erwogen und festgelegt welche Teammitglieder, unter Berücksichtigung ihrer Kompetenz und Erfahrung, die entsprechenden Prüfungshandlungen durchführen? Hat der/die auftragsverantwortliche WirtschaftsprüferIn an der Besprechung teilgenommen?	ISA 240.16 ISA 240.A11 ISA 240.30 (a) ISA 315.10
Hat das Prüfungsteam eine dokumentierte Einschätzung des Risikos doloser Handlungen im Zusammenhang mit der Realisierung von Umsatzerlösen (widerlegbare Vermutung) durchgeführt? Falls der/die AbschlussprüferIn zu dem Schluss gelangt, dass die Vermutung unter den Umständen des Auftrags nicht zutrifft, enthält die Prüfungsdokumentation die Gründe für diese Schlussfolgerung?	ISA 240.27 ISA 240.28 ISA 240.48
Wurde eine dokumentierte Befragung des Managements hinsichtlich der Einschätzung von Risiken doloser Handlungen, des Umgangs mit diesen Risiken und der zugehörigen Kommunikation mit dem Aufsichtsrat (sofern eingerichtet) durchgeführt?	ISA 240.18
Wurde eine dokumentierte Befragung des Aufsichtsrates (sofern eingerichtet) hinsichtlich der Einschätzung von Risiken doloser Handlungen und des Umgangs des Managements mit diesen Risiken und der zugehörigen Kommunikation mit dem Aufsichtsrat darüber durchgeführt bzw wurde anderweitig ein Verständnis von der Aufsicht gewonnen zB durch Teilnahme an Sitzungen und Durchsicht von Sitzungsprotokollen?	ISA 240.21 ISA 240.22 ISA 240.A21
Hat das Prüfungsteam eine dokumentierte Befragung der Internen Revision (soweit vorhanden) und anderer geeigneter Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen hinsichtlich im Unternehmen vorliegenden, vermuteten oder behaupteten dolosen Handlungen und deren Auftretens durchgeführt?	ISA 240.19 ISA 240.20
Ist aus der Prüfungsdokumentation eine angemessene Einnahme und Beibehaltung der kritischen Grundhaltung erkennbar (zB: verstärkte Einholung von Bestätigungen unmittelbar von dem betreffenden Dritten; Vollprüfung bei ungewöhnlichen oder nicht erklärbaren Buchungen; Durchführung weitere nicht von ISA 240 geforderten Prüfungshandlungen)?	ISA 240.13 – ISA 240.15
Allgemeine Reaktion auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen	
Hat das Prüfungsteam die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen auf Abschluss- sowie auf Aussageebene beurteilt, angemessene geeignete Prüfungshandlungen festgelegt und Schlussfolgerungen entsprechend dokumentiert? Wurde ein Überraschungsmoment bei der Auswahl, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen berücksichtigt?	ISA 240.29 – ISA 240.31 ISA 330.6
Reaktion auf Risiken im Zusammenhang mit einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management / Journal Entry Testing²	
Hat das Prüfungsteam eine dokumentierte Überprüfung der Angemessenheit von im Hauptbuch erfassten Journalbuchungen und von anderen bei der Abschlusserstellung vorgenommenen Anpassungen durchgeführt?	ISA 240.33 (a)
Hat das Prüfungsteam am Rechnungslegungsprozess beteiligte Personen über unangemessene oder ungewöhnliche Aktivitäten im Rahmen der Verarbeitung von Journalbuchungen und anderen Anpassungen befragt?	ISA 240.33 (a) (i)
Hat das Prüfungsteam die Vollständigkeit und Richtigkeit der für das Journal Entry Testing verwendeten Daten überprüft?	ISA 500.9
Hat das Prüfungsteam nachvollziehbare Parameter zur Identifikation von unangemessenen oder ungewöhnlichen Aktivitäten im Rahmen der Journalbuchungen angewendet bzw. besteht ein Zusammenhang zu den identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund doloser Handlungen?	ISA 240.A44
Hat das Prüfungsteam im Rahmen des Journal Entry Testings zumindest die Journalbuchungen und andere Anpassungen zum Ende des Berichtszeitraums überprüft? Wurde die Notwendigkeit die Journaleinträge aus dem gesamten Berichtszeitraum zu überprüfen erwogen?	ISA 240.33 (a) (ii) und (iii)
Reaktion auf Risiken im Zusammenhang mit einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management / geschätzte Werte	

² In Verbindung mit der Prüfung der Journalbuchungen verweisen wir auf die kürzlich vom iwip veröffentlichte Arbeitshilfe „Leitfaden zu Journal Entry Testing iRd ISA 240“. Link: [iwip Arbeitshilfen – Zusammenstellung – Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer](#), [Stand: Februar 2022]

Hat das Prüfungsteam eine Beurteilung der geschätzten Werte im Jahresabschluss auf: a) absichtliches einseitiges Ausüben von Wahlrechten durch das Management (das auf mögliche dolosen Handlungen hindeutet) durchgeführt und die Schlussfolgerungen dokumentiert? b) eine retrospektive Beurteilung der wesentlichen, durch das Management vorgenommene Schätzungen des Vorjahres auf rückblickend tatsächliche Angemessenheit durchgeführt und die Schlussfolgerungen dokumentiert?	ISA 240.33 (b) ISA 240.46 (b)
Reaktion auf Risiken im Zusammenhang mit einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management / außergewöhnliche Geschäftsvorfälle	
Hat das Prüfungsteam eine Begründung des Managements für wesentliche, ungewöhnliche oder außerhalb der normalen Geschäftstätigkeit durchgeführte Transaktionen eingeholt und die Nachvollziehbarkeit der Begründung dokumentiert?	ISA 240.33 (c) ISA 240.46 (b)
Abschließende Würdigung der erlangten Prüfungsnachweise	
Hat das Prüfungsteam evaluiert sowie dokumentiert, ob die zum Ende der Prüfung erstellten abschließenden analytischen Prüfungshandlungen zuvor unentdeckte Indikatoren für wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen zeigen? Falls ja, wurde durch das Prüfungsteam darauf angemessen reagiert?	ISA 240.35
Sind falsche Darstellungen im Rahmen der Abschlussprüfung identifiziert worden, wurde vom Prüfungsteam beurteilt und angemessen dokumentiert, ob diese auf dolose Handlungen hindeuten können und welche Auswirkungen dieser Umstand auf die Prüfung hat?	ISA 240.36 – ISA 240.38
Hat der/die AbschlussprüferIn etwaige festgestellte oder vermutete dolose Handlungen angemessen kommuniziert und entsprechende Mitteilungen in die Prüfungsdokumentation aufgenommen?	ISA 240.41 – ISA 240.44 ISA 240.47

Wir hoffen, dass Sie obiges Prüfungsprogramm für Ihre Qualitätssicherungsprüfung nützlich finden. Für Fragen und Anmerkungen zu dem obigen Prüfungsprogramm kontaktieren Sie bitte die APAB (behoerde@apab.gv.at).

Mit freundlichen Grüßen

Mag. Peter Hofbauer

Mag. (FH) Michael Komarek