

Betriebs Berater



13 | 2022

Russland-Sanktionen ... ökosoziale Steuerreform ... Abschlussprüfung ... Vertrauensurlaub ...

28.3.2022 | 77. Jg.
Seiten 705–768

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Stephan Paul

„Relaisstation“ CFO – weiterer Wandel der Rolle des Finanzleiters in Zeiten der Nachhaltigkeit?

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Jan Henning Martens, RA/FAHaGesR, und **Dr. Stephan Fischer**, RA

EU-Sanktionen gegen Russland – Überblick und Handlungsmöglichkeiten deutscher Unternehmen | 707

Dr. Tilman Reichling, RA/FAStrafR, **Dr. Johannes Corsten**, RA/FAStrafR, und

Dr. Laura Borgel, RAin/FAinStrafR

M&A-Transaktionen und das Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht (Teil II):

Risiken für die Käuferseite | 712

STEUERRECHT

Prof. Dr. Gunter Mayr

Die Ökosoziale Steuerreform in Österreich | 727

Dipl.-Finw. (FH) **Dr. Stephan Canz**

Der Durchschnittsverbraucher im Umsatzsteuerrecht – Auf die richtige Perspektive kommt es an | 731

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Robert Link, WP, **Clemens Schier**, WP, und **Dr. Bettina Beyer**, WP

Digitalisierung der Abschlussprüfung – Umsetzungsmöglichkeiten eines Data-Driven Audit gemäß ISA 315 (Revised 2019) | 747

ARBEITSRECHT

Prof. Dr. Björn Gaul, RA/FAArbR, und **Victoria Kaule**, LL.M., RAin

Unbegrenzter Urlaub statt Geld – Vertrauensurlaub als Zeichen kultureller Veränderungen | 757

Thomas Hey, RA/FAArbR, und **Dr. Karina Bischoff**, RAin

Digitale Betriebsratswahlen 2022: Wieviel Risiko kann man wagen? | 762

Dr. Robert Link, WP, Clemens Schier, WP, und Dr. Bettina Beyer, WP

Digitalisierung der Abschlussprüfung – Umsetzungsmöglichkeiten eines Data-Driven Audit gemäß ISA 315 (Revised 2019)

Die Art und Weise der Durchführung einer Abschlussprüfung hat sich im Zeitablauf immer wieder an veränderte Gegebenheiten und Entwicklungen angepasst. In den aktuellen Prüfungsansätzen großer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wird insbesondere die Digitalisierung der Abschlussprüfung betont. Der nachfolgende Beitrag zeigt zunächst auf, welche Veränderungen ursächlich für diese Weiterentwicklung der Prüfungsansätze waren und was den Kern einer datengetriebenen Abschlussprüfung ausmacht. Dann untersucht er diesbezügliche Anpassungen in ISA 315 (Revised 2019), der voraussichtlich erstmalig in Deutschland für Geschäftsjahre angewendet werden kann, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen. Hierbei werden ausgewählte, für die Durchführung einer datengetriebenen Abschlussprüfung relevante konzeptionelle Anforderungen näher erläutert sowie standardintendierte Anwendungsgebiete aufgezeigt. Abschließend werden anhand konkreter Beispiele derzeit mögliche und für die nähere Zukunft zu erwartende digitale Prüfungstools dargestellt.

I. Notwendigkeit zur Fortentwicklung der Abschlussprüfung

Die grundsätzliche Zielsetzung der Abschlussprüfung, ein Prüfungsurteil über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung einschließlich der Buchführung abzugeben, ist über die Jahre hinweg unverändert geblieben. Aber die Art und Weise, wie einzelne Prüfungshandlungen in einem bestimmten Zeit- und Sachzusammenhang bearbeitet werden, wurde durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) immer wieder an neue Gegebenheiten angepasst. Im Hinblick auf die Digitalisierung der Abschlussprüfung sind aktuell insbesondere drei Beobachtungen von Bedeutung:

- Digitale Geschäftsmodelle erfordern im Rahmen der Abschlussprüfung die Nutzung digitaler Daten als Prüfungsnachweise. Beispielsweise erfolgt bei digitalen Plattformunternehmen oder Online-Marktplätzen die Leistungserbringung und -abwicklung in rein digitaler Form. Das bedeutet, dass im Unterschied zu traditionellen Geschäftsmodellen entsprechende Nachweise nur in digitalem Format vorhanden sind.¹
- Mit der zunehmenden Digitalisierung des Finanz- und Rechnungswesens muss sich der Abschlussprüfer in verstärktem Umfang mit digitalen Prozessen im Rechnungswesen einschließlich zugehöriger IT-Kontrollen auseinandersetzen. Weitere Aspekte in diesem Zusammenhang sind u.a. Cloud Computing oder Robotic Process Automation (RPA).² Gleichzeitig bieten neuere integrierte IT-Enterprise-Resource-Planning-(ERP-)Systeme die Mög-

lichkeit, Datensätze sämtlicher Transaktionen einschließlich ggf. bestehender Vorsysteme sowie Haupt- und Nebenbüchern für die Abschlussprüfung vollständig nutzbar zu machen.

- Die Offenlegung von Abschlüssen und Lageberichten sowie weiteren Informationen hat für die meisten Inlandsemittenten mittlerweile in einem digitalen Format, dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat (European Single Electronic Format – ESEF), zu erfolgen.³ Die Prüfung dieser digitalen Berichterstattung im Hinblick auf die ESEF-Konformität ist bereits fester Bestandteil der gesetzlichen Abschlussprüfung und ist ohne digitale Tools, wie z.B. einem ESEF-Viewer oder Validierungssoftware zur Beurteilung der technischen Gültigkeit der ESEF-Unterlagen, nur schwerlich möglich (IDW PS 410.A20). Weitere digitale Offenlegungspflichten bezüglich Nachhaltigkeitsinformationen sind für die Zukunft zu erwarten.⁴

Den unterschiedlichen Erscheinungsformen der Digitalisierung gemeinsam ist, dass mit ihnen stets Daten in einem maschinenlesbaren Format einhergehen. Ein Teil der unter dem Schlagwort „Digitalisierung der Abschlussprüfung“ diskutierten Maßnahmen besteht nun darin, diese digitalen Daten im Rahmen der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung verstärkt zu nutzen (Data-Driven Audit oder datengetriebene Abschlussprüfung). Hierzu setzt der Abschlussprüfer sog. automatisierte Tools und Techniken (ATT) ein. Unter ATT werden alle IT-gestützten Anwendungen verstanden,

„die den Abschlussprüfer bei der Beschaffung und Aufbereitung von Daten, der Automatisierung von Analysen sowie der Modellierung und der Visualisierung von Daten unterstützen“⁵.

Insoweit sind damit auch künftige Weiterentwicklungen wie die Nutzung von Software-Tools basierend auf künstlicher Intelligenz oder die Automatisierung sich wiederholender Prozessschritte der Prüfung durch RPA umfasst (vgl. ISA 315 [Revised 2019].BC34). Darüber hinaus findet teilweise eine Digitalisierung der Kern- und Unterstützungsprozesse bei den WPG statt, die Voraussetzung für die vollständige Realisierung des Potenzials einer datengetriebenen Abschlussprüfung sind.

1 Vgl. Naumann, BB 19/2015, Die Erste Seite.

2 Vgl. Kompenhans/Wermelt, BB 2018, 299.

3 Vgl. Orth/Obst, BB 2019, 2603; IDW, IDW Life 2021, 86.

4 Vgl. Europäische Kommission, „Fragen und Antworten: Richtlinienvorschlag zur Nachhaltigkeitsberichterstattung der Unternehmen“, 21.4.2021, abrufbar unter ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/QANDA_21_1806 (Abruf: 8.3.2022).

5 IDW, F & A zur prakt. Anw. von ATT i. R. d. AP, IDW Life 2020, 932 ff., Frage 2.1.

II. Neujustierung der Rahmenbedingungen der risikoorientierten Abschlussprüfung durch ISA 315 (Revised 2019)

1. Hintergrund

Der übergeordnete Zweck einer Abschlussprüfung besteht darin, das Vertrauen der Nutzer in die Rechnungslegung zu erhöhen. Hierzu gibt der Abschlussprüfer mit hinreichender Sicherheit ein Prüfungsurteil darüber ab, ob die Rechnungslegung einschließlich der Buchführung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen steht. Es obliegt in weiten Teilen dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers, welche konkreten Prüfungshandlungen er durchführt, um diese zu erlangen. Auch eine datengetriebene Abschlussprüfung hat hinreichende Prüfungssicherheit zu gewährleisten und sicherzustellen, dass im Rahmen von ATT erlangte Prüfungsnachweise vor dem Hintergrund der identifizierten Risiken ausreichend und geeignet sind.

Bei der Durchführung einer Abschlussprüfung sind die vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (ISA [DE], IDW PS) zu beachten. Die ISA [DE] umfassen die vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen und vom IDW übersetzten International Standards on Auditing (ISA), die um nationale Besonderheiten (in separaten D-Textziffern) ergänzt werden.⁶ Zentraler Standard für die künftige Ausgestaltung einer risikoorientierten Abschlussprüfung ist ISA 315 (Revised 2019): „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“.

ISA 315 liegt aktuell in zwei Fassungen vor: als ISA [DE] 315 (Revised), der grundsätzlich für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, in Deutschland verpflichtend anzuwenden ist. Dieser Standard basiert noch auf seinem internationalen Pendant aus dem Jahr 2013. ISA 315 (Revised) wurde mittlerweile durch den IAASB einem sog. Post-Implementation Review unterzogen, der u.a. aufzeigte, dass Risiken aus der Informationstechnologie nicht ausreichend berücksichtigt waren (ISA 315 [Revised 2019].BC1). Zudem haben sich neue IT-gestützte Prüfungstechniken wie Datenanalysen weiterentwickelt. Im Rahmen der Standardüberarbeitung hat der IAASB daher entschieden, explizit auf die Nutzung von ATT in der überarbeiteten Fassung, welche im Jahr 2019 als ISA 315 (Revised 2019)⁷ veröffentlicht wurde, einzugehen (ISA 315 [Revised 2019].BC32). Dieser liegt in Deutschland derzeit als Entwurf ISA [E-DE] 315 (Revised 2019) vor.

Aktuell ist davon auszugehen, dass die deutsche Fassung des überarbeiteten Standards grundsätzlich erstmals für Prüfungen von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2022 beginnen, gelten wird. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist vorgesehen, wobei die Entscheidung hierzu „in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten“ (ISA [E-DE] 315 [Revised 2019].D.10.D1) ist. Mit der Veröffentlichung von ISA [DE] 315 (Revised 2019) wird somit bis zur verpflichtenden Einführung ein Wahlrecht bestehen, die Prüfung entweder unter dem Regime der Fassung des Jahres 2013 oder der überarbeiteten Version durchzuführen. Es liegt nahe, dass größere internationale WPG, deren Prüfungsmethoden einheitlich im gesamten globalen Netzwerk fortentwickelt werden und damit stärker an der Entwicklung der „internationalen“ ISA hängen, von dem Wahlrecht der vorzeitigen Anwendung von ISA [E-DE] 315 (Revised 2019) Gebrauch machen werden.

2. Neuerungen des ISA 315 (Revised 2019) im Hinblick auf die Umsetzung eines Data-Driven Audit

a) Ausgewählte konzeptionelle Aspekte

Die den ISA zugrunde liegende risikoorientierte Vorgehensweise bleibt mit ISA 315 (Revised 2019) bestehen.⁸ Das heißt, der Abschlussprüfer hat sich über Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss Gedanken zu machen und dabei bestimmte Arten von Risiken zu identifizieren. Hervorzuheben sind hier insbesondere die sog. bedeutsamen Risiken, einschließlich Risiken aufgrund von dolosen Handlungen, sowie Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern. Im Hinblick auf letztere besteht die Erwartung, dass sich der Anwendungsbereich durch die Nutzung von ATT verringert, da hierdurch ein besseres Verständnis von routinemäßigen Arten von Geschäftsvorfällen oder Kontensalden erlangt werden kann. Gleichzeitig weitet sich der Anwendungsbereich aussagebezogener Prüfungshandlungen tendenziell aus, wenn sich durch ATT z.B. Transaktionen in vollständigen Grundgesamtheiten nachvollziehen lassen.⁹ Inwieweit entsprechende Überlegungen im Einzelfall tatsächlich einschlägig sind, hängt nicht zuletzt von den verfolgten Prüfungszielen und betroffenen Aussagen in der Rechnungslegung ab. Hierbei sind die den jeweiligen ATT immanenten Grenzen zu beachten.¹⁰

Die Tatsache, dass vollständige Grundgesamtheiten im Rahmen der ATT untersucht werden, darf nicht automatisch mit einer Vollprüfung gleichgesetzt werden. So sind für alle wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben zwingend aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen (ISA [DE] 330.18). Wenn für diese mittels ATT keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise im Hinblick auf bestimmte Aussagen in der Rechnungslegung erlangt werden können, kommen typischerweise „klassische“ Einzelfallprüfungen zum Einsatz. Diese beziehen sich dann zumeist nicht auf digitale Daten und basieren entsprechend häufiger auf Stichproben. Gleichwohl ist anzunehmen, dass sich der Stichprobenumfang bei Einzelfallprüfungen durch den Einsatz von ATT aufgrund verbesserter Risikobeurteilungen sowie aussagekräftigeren aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen tendenziell reduziert.¹¹

Falls bedeutsame Risiken bestehen, hat der Abschlussprüfer die Ausgestaltung und Implementierung bestimmter Kontrollaktivitäten zu beurteilen. Für den Fall, dass aussagebezogene Prüfungshandlungen zur Erlangung der erforderlichen Prüfungssicherheit nicht allein ausreichen, sind zudem Funktionsprüfungen durchzuführen. Auch eine datengetriebene Abschlussprüfung wird sich somit mit dem internen Kontrollsystem (IKS) des zu prüfenden Unternehmens befassen müssen, insbesondere auch vor dem Hintergrund von Vollständigkeit, Genauigkeit und Verlässlichkeit der den Analysen zu Grunde liegenden Daten. Die Bedeutung des IKS für die Abschlussprüfung verdeutlichen insbesondere auch die umfangreichen zusätzlichen Ausführungen zu IT-Risiken des ISA 315 (Revised 2019). Dies kann als eine Reaktion auf die eingangs beschriebene zunehmende Digitalisierung der

6 Vgl. IDW, IDW Life 2020, 494.

7 IAASB, ISA 315 (Revised 2019), abrufbar unter www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf (Abruf: 8.3.2022).

8 Das bestehende Risikomodell wurde dabei vor dem Hintergrund einer konsistenteren Anwendung weiter differenziert. So sind z.B. bei der Ermittlung des inhärenten Risikos nunmehr genauer spezifizierte Risikofaktoren zu berücksichtigen, welche auf ein Risiko hinweisen können. Vgl. ISA 315 (Revised 2019), App. 2.

9 Vgl. IDW (Fn. 6), Frage 3.2.

10 Vgl. IDW (Fn. 6), Frage 3.10.

11 Vgl. Ruhnke, WPg 2019, 67.

Geschäftsmodelle und des Finanz- und Rechnungswesens gesehen werden. Hervorzuheben ist, dass explizit auch neu entstehende Technologien wie Blockchain, Robotik oder künstliche Intelligenz genannt werden. Der Abschlussprüfer kann diese als relevante IT-Anwendungen des Unternehmens identifizieren und in seine Prüfung einbeziehen (ISA 315 [Revised 2019], App. 5, Tz. 5). Damit ist der Weg für eine grundsätzliche Weiterentwicklung der WPG-spezifischen Prüfungsmethoden in dieser Hinsicht frei.

b) Standardintendierte Einsatzmöglichkeiten von ATT

Obwohl ATT bei der Risikobeurteilung in der Prüfungspraxis verstärkt eingesetzt wurden, war dies bis zur letzten Überarbeitung des ISA 315 noch nicht explizit in den ISA berücksichtigt. In der Neufassung werden nun in einzelnen Abschnitten jeweils unter einer eigenen Überschrift Hinweise oder Beispiele zu Einsatzmöglichkeiten von ATT gegeben (ISA 315 [Revised 2019].BC35). Es gibt somit weiterhin keine Verpflichtung, ATT in bestimmten Fällen einzusetzen. Begründet wird dies damit, dass es nicht immer notwendig oder angemessen ist, ATT zu nutzen und zudem Bedenken bestehen, ob der gesamte Berufsstand aktuell überhaupt in der Lage wäre, entsprechende Anforderungen zu erfüllen (ISA 315 [Revised 2019].BC32, BC36 sowie BC37). Die Ausführungen zu ATT innerhalb des Standards werden durch weitere Veröffentlichungen wie Fragen und Antworten des IAASB und der Technology Working Group ergänzt (ISA 315 [Revised 2019].BC38).

ISA 315 (Revised 2019) betont zunächst die Möglichkeiten, die sich durch den Einsatz von ATT im Zusammenhang mit der Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung ergeben, da hierdurch große Datenmengen (z.B. aus Hauptbuch, Nebenbüchern oder anderen betrieblichen Daten) u.a. im Hinblick auf Neuberechnungen, Nachvollzug oder Abstimmungen analysiert werden können (ISA 315 [Revised 2019].A21). Diese Arten von Prüfungshandlungen sind nicht neu, allerdings können sie durch ATT auch bei großen Datenmengen auf die gesamte Grundgesamtheit angewendet werden. Exemplarisch wird darauf hingewiesen, dass über einfache Plan-Ist-Vergleiche hinaus ATT auch tiefergehende Analysen ermöglichen, einschließlich der Visualisierung von Daten, um Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben zu identifizieren, für die weitere spezifische Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung gerechtfertigt sein können (ISA 315 [Revised 2019].A31).

Den Anwendungsbereich von ATT sieht der IAASB über rein datenbasierte Prüfungshandlungen hinaus. So werden Fernüberwachungstools wie Drohnen zur Durchführung von Beobachtungen und Inaugenscheinnahmen angeführt (ISA 315 [Revised 2019].A35). Eine solche Vorgehensweise könnte z.B. bei der Inaugenscheinnahme von Vorräten, die in großflächig verteilten Schüttmengen vorliegen, sinnvoll sein. An dieser Stelle ist die Frage zu stellen, ob es sich noch um eine Prüfungshandlung zur Risikobeurteilung oder vielmehr bereits um eine aussagebezogene Prüfungshandlung zum Vorhandensein und der Beschaffenheit eines Vermögenswerts handelt.

Bei Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen, wie z.B. Plattformunternehmen, deren Leistung automatisiert im Zusammenspiel mit Geschäftspartnern erfolgen, ist es für den Abschlussprüfer häufig schwieriger, ein Verständnis von den für die Rechnungslegung des Unternehmens relevanten Datenflüssen und deren Verarbeitung im Zusammenhang mit dem Informationssystem zu erlangen. Auch in dieser Hinsicht sieht der Standard ein Anwendungsfeld für ATT, die

helfen sollen, Informationen über die Organisationsstruktur des Unternehmens und über diejenigen, mit denen Geschäfte getätigt werden (z.B. Lieferanten, Kunden, nahestehende Personen), zu gewinnen (ISA 315 [Revised 2019].A57). Eine Möglichkeit, die entsprechenden Daten zu erlangen, besteht in dem kompletten Abzug des Buchungsstoffs der zu prüfenden Einheit und der hierauf basierenden Erstellung von Prozessübersichten mittels ATT (ISA 315 [Revised 2019].A137). Falls die Auslösung von Geschäftsvorfällen in Vor- oder Subsystemen stattfindet, sind diese und die damit einhergehenden Datenflüsse ebenfalls einzubeziehen und zu berücksichtigen. Auf dieser Grundlage können bspw. die Geschäftsvorfälle, die zu Umsatzerlösen führen, von der Auslösung bis zur Aufzeichnung im Hauptbuch als Umsatzerlöse durch den Abschlussprüfer nachvollzogen werden. Insbesondere lassen Abweichungen von normalen oder erwarteten Verarbeitungsprozessen auf ein höheres Risiko wesentlicher falscher Darstellungen schließen. So können die Gegenkonten zu den Umsatzbuchungen ausgewertet werden. Es sollte hier eine begrenzte Anzahl an Gegenkonten geben, die zudem mit dem Prozessverständnis in Einklang stehen. Auch die Analyse der Kunden (Anzahl und Höhe der Umsatztätigkeit des Jahres) kann zum Prozessverständnis der Geschäftstätigkeit beitragen.

Der Abschlussprüfer erlangt ein Verständnis über das Informationssystem der zu prüfenden Einheiten mit dem Ziel, die Risiken wesentlicher falscher Darstellung zu identifizieren und zu beurteilen. Diese beziehen sich i.d.R. auf bedeutsame Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Abschlussangaben (ISA 315 [Revised 2019].29). Durch den Einsatz von ATT kann der Abschlussprüfer diese bedeutsamen Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Abschlussangaben effizienter identifizieren. Beispielsweise kann über die oben angesprochene Prozessauswertung bei den Umsatzerlösen sichergestellt werden, dass alle bedeutsamen Gruppen von Geschäftsvorfällen der Absatztätigkeit identifiziert wurden. Ein anderes Beispiel besteht in der mittels ATT automatisierten Auswertung und graphischen Darstellung von unterjährigen Buchungen auf einem Konto wie dem Lohnverrechnungskonto (ISA 315 [Revised 2019].A203). Eine wertvolle Unterstützung durch ATT besteht dann z.B. darin, dass mittels ATT die verwendeten Gegenkonten systematisch gruppiert dargestellt oder manuelle Buchungstexte auf Schlagworte durchsucht werden.

Zusätzlich zum Verständnis über das Informationssystem befasst sich der Abschlussprüfer auch mit diesbezüglichen Kontrollaktivitäten der zu prüfenden Einheit. Im Sinne des risikoorientierten Prüfungsansatzes hat der Abschlussprüfer die Kontrollen, die das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen betreffen, und die dazugehörigen IT-Anwendungen zu identifizieren und weitere damit in Zusammenhang stehende relevante Aspekte der IT-Umgebung¹² nebst zugehöriger genereller IT-Kontrollen der Einheit zu erfassen (ISA 315 [Revised 2019].26). Hierzu gehören auch Kontrollen über Journalbuchungen. In weniger komplexen Einheiten mag der Abschlussprüfer noch in der Lage sein, durch das Setzen von Filtern in einer Tabelle ungewöhnliche, nicht wiederkehrende Journalbuchungen zu entdecken. Nutzt die zu prüfende Einheit jedoch automatisierte Verfahren, bietet sich der Einsatz von ATT an, da sich relevante Buchungen einfacher identifizieren lassen (ISA 315 [Revised 2019].A161). Eine automatisierte Auswertung der buchenden Personen stellt regelmäßig z.B. dar, ob unternehmensin-

¹² Unter IT-Umgebung sind die IT-Anwendungen, unterstützende IT-Infrastruktur, IT-Prozesse und Personal zu verstehen, die in die Prozesse eingebunden sind, die eine Einheit zur Unterstützung des Geschäftsbetriebs und zur Erreichung von Geschäftsstrategien einsetzt, vgl. ISA 315 (Revised 2019).12(g).

terne Verantwortlichkeitsbereiche und Aufgabenverteilungen eingehalten wurden. Hat bspw. eine Führungsperson eine manuelle Buchung in einem Bereich durchgeführt, der normalerweise nur von Sachbearbeitern betreut wird, liegt es nahe, diese Transaktion als unübliche Transaktion einzustufen, die zudem ein gewisses Risiko im Zusammenhang mit einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management beinhalten kann.

Die vorgenannten standardintendierten Anwendungsmöglichkeiten des ISA 315 (Revised 2019) verdeutlichen, dass ATT auch aus Sicht der Standardsetzer einen wesentlichen Beitrag zur Risikobeurteilung und Prüfungssicherheit leisten können. Daher ist die Aufnahme diesbezüglicher Leitlinien als eine wichtige normative Ergänzung und damit als ein wesentlicher Beitrag zur Schaffung von Akzeptanz bezüglich einer datengetriebenen Abschlussprüfung zu sehen. Gleichwohl bleiben das Bild über mögliche Einsatzmöglichkeiten schemenhaft und unvollständig sowie insbesondere Fragestellungen im Hinblick auf die Implementierung entsprechender ATT in den WPG unbeantwortet.

III. Ausgewählte Möglichkeiten und Grenzen der Digitalisierung der Abschlussprüfung in der heutigen Praxis

1. Datenbeschaffung und -aufbereitung

Als Grundlage für eine datengetriebene Abschlussprüfung sind zunächst durch angemessene Prüfungshandlungen die Vollständigkeit, die Genauigkeit sowie die Verlässlichkeit der Daten sicherzustellen. Aufgrund einer Vielzahl von ERP-Systemen, welche die Daten in unterschiedlicher Form abspeichern, sowie insbesondere auch der Größe der Datenbestände ist der sich daran anschließende Prozess der Datenbeschaffung und Datenaufbereitung die eigentliche Herausforderung. So sind bei großen Unternehmen Datenbestände mit mehr als zwei Milliarden Buchungszeilen keine Seltenheit. Dies macht den Datenbeschaffungs- und Datenübertragungsprozess vom ERP-System des Mandanten in die Datenanalysesoftware der WPG häufig sehr aufwendig und erfordert detaillierte Kenntnisse zu den einzelnen ERP-Systemen. Auch im Hinblick auf die Datenaufbereitung und -transformation muss Expertenwissen vorhanden sein, da die Logik der jeweiligen Datenablage sowie der relevanten Datentabellen und Datenpunkte für jedes ERP-System (und relevante Vorsysteme) individuell zu beurteilen ist, ehe in einem nächsten Schritt die Datenanalysesoftware darauf abgestimmt werden kann.

In Anbetracht exponentiell steigender Datenmengen, der Heterogenität der ERP-Systemlandschaften sowie der engen Prüfungszeitpläne ist ein standardisierter und effizienter Datenbeschaffungsprozess von zentraler Bedeutung. Vor diesem Hintergrund ist ein Trend zur Bündelung der Datenbeschaffung und -aufbereitung in einem Center of Excellence (COE) bei den WPG zu beobachten. Während früher diese Tätigkeiten von den Prüfungsteams vor Ort durchgeführt wurden, übernehmen heute zumeist Datenexperten diesen hoch automatisierten und qualitätsgesicherten Datenbeschaffungs- und Datenaufbereitungsprozess.

2. Verknüpfung finanzieller und nicht-finanzieller Datenpunkte

Die aktuelle Generation der Datenanalysesoftware ist u.a. in der Lage, neben den finanziellen Daten auch nicht-finanzielle Daten in die Analysen einzubeziehen. Diese Verknüpfung erhöht die Verlässlichkeit

der Datenanalysen und ermöglicht dem Abschlussprüfer die Betrachtung eines Datensatzes aus verschiedenen Perspektiven. Beispielsweise erhöhen sich Qualität und Aussagekraft von Datenanalysen in der Einzelhandelsbranche dadurch, dass man finanzielle Daten (z.B. Umsatzerlöse) in Relation zu nicht-finanziellen Daten (u.a. Größe der Märkte in Quadratmeter oder Lage der Märkte) setzt. So wäre zu erwarten, dass Märkte in exponierter Lage bei gleicher Quadratmeterzahl mehr Umsatz erwirtschaften als Märkte in ländlichen Gebieten. Aktuelle Datenanalysesoftware ist mittels statistischer Verfahren (mehrdimensionale Regressionsanalysen) in der Lage, solche Aussagen „auf Knopfdruck“ über die gesamte Population (bspw. über 4000 Märkte einer großen Einzelhandelskette) auf Erwartungshaltungen hin zu überprüfen, Abweichungen zu berechnen und „Ausreißer“ zu identifizieren.

3. Process Mining zur Erlangung eines tiefergehenden IKS-Verständnisses

Die Erlangung eines Verständnisses über interne Prozesse und integrierte Kontrollaktivitäten erfolgte bislang überwiegend manuell bzw. unter Einsatz von Haupt- und Nebenchanalysen. Zu den „traditionell“ durchgeführten Tätigkeiten gehören neben der Befragung von Prozessverantwortlichen auch das Lesen von Prozesshandbüchern und die Beobachtung von Prozessdurchführungen. Die nächste Generation der Datenanalysen ermöglicht die Kombination von finanziellen Daten mit Prozessdaten via Process Mining zur datengestützten Analyse von Prozessabläufen und zur Erlangung eines Verständnisses der internen Kontrollen. Process Mining ist eine Technologie, bei der prozessbezogene Daten aus einem Informationssystem extrahiert werden, um einen Prozessablauf so zu rekonstruieren, wie er tatsächlich stattgefunden hat.¹³ Die heutigen ERP-Systeme speichern nahezu alle Nutzeraktivitäten – sog. Events – in einer Art „digitalem Logbuch“. In diesen Dateien ist erfasst, wer wann welche Schritte ausgeführt hat, z.B. der Klick einer bestimmten Schaltfläche für die Genehmigung einer Bestellung. Alle Ereignisse, die sich auf eine gemeinsame Referenz (z.B. eine Transaktion) beziehen, werden hierbei zunächst chronologisch geordnet. Diese Ereignisse können z.B. Bestellungen, Genehmigungen oder Wareneingänge sein. Anschließend werden alle Transaktionen mit gleicher Ereignisfolge in eine Prozessvariation gruppiert. Wenn man diese unterschiedlichen Prozessabläufe zusammenfasst, ergibt sich der Gesamtprozess. Process Mining ermöglicht es daher dem Abschlussprüfer, Aktivitäten zu identifizieren und Prozesse sowie IT-gestützte Kontrollen so zu rekonstruieren, wie sie tatsächlich abgelaufen sind und das basierend auf sämtlichen Transaktionen der ausgewählten Periode. Die Transparenz, die durch Process Mining erreicht wird, ermöglicht wertvolle Erkenntnisse, die mit herkömmlichen Mitteln bislang in dieser Form nicht möglich waren. So kann etwa festgestellt werden, wann es zu Engpässen in internen Abläufen kam und in welchen Fällen z.B. aus Zeit- und Kostengründen „Abkürzungen“ im Hinblick auf den Regelprozess genommen wurden. Im Gegensatz zur traditionellen Stichprobenprüfung im Rahmen der Prüfung des IKS des Mandanten können damit im Ergebnis alle Transaktionen identifiziert werden, bei denen berücksichtigte interne Kontrollen nicht wie vorgegeben durchgeführt wurden. Anschließend können diese Transaktionen einer separaten Risikoanalyse und Prüfung unterzogen werden.

¹³ Vgl. van der Aalst, Process Mining: Data Science in Action, 2. Aufl. 2016, S. 25.

IV. Künftige ATT-Innovationen

Die Wirtschaftsprüferbranche ist aktuell in einem dauerhaften „Forschungs- und Entwicklungsmodus“, der auch längerfristig anhalten wird. Ziel ist es, neue Technologien in die bestehende Prüfungs- und Datenanalysesoftware zu integrieren und diese fortlaufend weiterzuentwickeln:

- So wird derzeit an sog. Prescriptive Analytics gearbeitet, die softwarebasiert geplante Prüfungshandlungen dahingehend beurteilen können, ob diese angesichts der identifizierten Muster und Zusammenhänge in den Daten zielführend sind, um die erforderliche Prüfungssicherheit zu erlangen. Als Ergebnis werden konkrete Handlungsempfehlungen vorgeschlagen, wie durch weitere Maßnahmen die erforderliche Prüfungssicherheit erreicht werden kann. ATT entwickeln sich dann zu Expertensystemen des Abschlussprüfers.
- Während die aktuell eingesetzten Datenanalysen i. d. R. auf strukturierte Daten (Tabellenform) aufsetzen, wird künstliche Intelligenz in der Abschlussprüfung zukünftig eingesetzt werden, um unstrukturierte Daten sowohl in konkrete Datenanalysen einzubeziehen als auch relevante Informationen (Internet-Newsfeeds, Blogs, E-Mails, aber auch Verträge etc.) dem Abschlussprüfer in aufbereiteter Form zur Verfügung zu stellen. Dies erhöht zum einen die Qualität und die Präzision der Datenanalysen und gibt zum anderen dem Abschlussprüfer zusätzliche Informationen, z. B. für seine Risikobeurteilungen.
- Immer größer werdende Datenmengen führen zu neuen Methoden der Datenbeschaffung. So geht der Trend hin zur direkten Cloud-Integration sog. „Cloud-to-Cloud“-Lösungen. Das bedeutet, dass die Cloud des Abschlussprüfers, auf der die Datenanalysesoftware läuft, direkt mit dem cloudbasierten ERP-System des Mandanten kommuniziert. Cloud-to-Cloud-Lösungen vereinfachen den extrem aufwendigen Datenbeschaffungsprozess erheblich. Dadurch, dass die cloudbasierte Datenanalysesoftware des Abschlussprüfers jederzeit auf die Daten des Mandanten zugreifen kann, wäre diese Technik die Grundlage für eine Prüfung in Echtzeit (continuous audit).

Neben Kryptowährungen ist die Nutzung von Blockchain-Technologien aktuell noch nicht flächendeckend im Fokus der Unternehmen, insbesondere außerhalb der Finanzbranche. Inwieweit und wie schnell sich dies künftig ändern wird, ist schwer einzuschätzen. Allerdings hat die Vergangenheit gezeigt, dass sich überlegene Technologien auch kurzfristig durchsetzen können. Die Nutzung von Blockchain-Technologien und Smart Contracts wird erhebliche Auswirkungen auf die Abschlussprüfung haben und neue Prüfungstechniken und insbesondere Prüfungssoftware erfordern.

Zu guter Letzt ist es den Verfassern wichtig zu betonen, dass trotz des technologischen Fortschritts das pflichtgemäße Ermessen und die kritische Grundhaltung der beteiligten Personen die zentralen Pfeiler einer jeden Abschlussprüfung bleiben, die (aktuell) durch keine Digitalisierung ersetzt werden können. Ein blindes Vertrauen in neue Technologien wäre genauso unangebracht, wie bestehende Potenziale neuer Technologien nicht zu nutzen.

V. Zusammenfassung

1. Die Digitalisierung der Abschlussprüfung in Form von ATT hat Eingang in die ISA gefunden. Gleichwohl scheute sich der IAASB davor, verbindliche Vorgaben für den Einsatz von ATT aufzunehmen. Es obliegt somit weiterhin dem pflichtgemäßen Ermessen des

Abschlussprüfers, wann und in welchen Fällen er die Nutzung von ATT als angemessen erachtet.

2. Auch im Fall des Einsatzes von ATT hat die Abschlussprüfung dem risikoorientierten Prüfungsansatz zu folgen, d. h. auch künftig sind im Rahmen der Erlangung eines Verständnisses von der Einheit, deren Umfeld und deren IKS (bedeutsame) Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren und zu beurteilen, einschließlich Risiken aufgrund von dolosen Handlungen sowie Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern.
3. Die über den kompletten Standard hinweg und in den Anwendungshinweisen verteilte Aufnahme eigener Abschnitte zu Einsatzmöglichkeiten und -beispielen von ATT gibt einen ersten Eindruck über die mögliche Bandbreite für den Einsatz von ATT im Rahmen der Abschlussprüfung. Damit leistet der Standardsetzer einen wichtigen Beitrag zur Erhöhung der Akzeptanz innerhalb des Berufsstands und bei den relevanten Stakeholder-Gruppen. Die Darstellungen in Gänze bleiben allerdings hinter dem Status quo möglicher Anwendungen zurück.
4. Eine wesentliche Herausforderung von ATT betrifft bereits die Datenbeschaffung und -aufbereitung, welche bei größeren WPG mittlerweile eigenständige Spezialisten-Teams vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Datenmodelle und der rasant steigenden Datenmengen übernehmen. Als etabliert gelten kann mittlerweile die Durchführung mehrdimensionaler Regressionsanalysen im Rahmen der Verknüpfung finanzieller und nicht-finanzieller Datenpunkte sowie die Erlangung eines Verständnisses von den Unternehmensprozessen und integrierten Kontrollaktivitäten mit Hilfe von Process Mining.
5. Die größeren WPG investieren massiv in die Fortentwicklung von ATT, sodass auch für die Zukunft neue innovative ATT erwartet werden. Themenbereiche umfassen den Aufbau von Expertensystemen der Abschlussprüfung auf Basis von Prescriptive Analytics, die verstärkte Nutzung künstlicher Intelligenz beim Umgang mit unstrukturierten Daten sowie Cloud-to-Cloud-Lösungen für einen vereinfachten Datentransfer und als Basis für Prüfungen in Echtzeit.

Dr. Robert Link, WP, ist Partner der EY GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Er ist stellvertretender Leiter der Grundsatzabteilung und befasst sich in diesem Zusammenhang intensiv mit Fragestellungen rund um die Prüfungsmethodologie und die Qualitätssicherung der Abschlussprüfung.



Clemens Schier, WP, ist Partner der EY GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Er ist Digital Leader der Assurance und in dieser Funktion zuständig für die Digitale Transformation der Abschlussprüfung.



Dr. Bettina Beyer, WP, ist Senior Managerin der EY GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Mitarbeiterin der Grundsatzabteilung (Professional Practice Group).

