

Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zur

verhältnismäßigen Durchführung von Abschlussprüfungen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 26. November 2015 als Stellungnahme KFS/PE 27, zuletzt redaktionell überarbeitet im November 2017; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	3
2. Anwendungsbereich.....	3
3. Grundlegende Überlegungen bei der Anwendung der ISA.....	4
3.1. Entscheidung über die Nicht-Anwendbarkeit eines ISA	4
3.2. Einhaltung relevanter Anforderungen.....	5
3.3. Umsetzung allgemein gehaltener verhältnismäßiger Anforderungen in den ISA	5
3.4. Berücksichtigung von spezifischen Anwendungshinweisen und sonstigen Erläuterungen in den ISA („spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten“)......	5
4. Aspekte der verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung im Rahmen einer Prüfung nach den ISA	6
4.1. Überblick	6
4.2. Annahme und Fortführung.....	7
4.3. Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie	8
4.3.1. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen der Wesentlichkeit.....	8
4.3.2. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen der Festlegung der Prüfungsstrategie.....	8
4.3.3. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes	9
4.4. Antworten auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen.....	12
4.4.1. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen zu Funktionsprüfungen.....	12
4.4.2. Besonderheiten zur Verwendung von Aussagen (Assertions).....	13
4.4.3. Besonderheiten bei der Prüfung von geschätzten Werten bei kleineren Einheiten	13
4.4.4. Besonderheiten bei der Prüfung von nahe stehenden Personen	14
4.4.5. Besonderheiten bei der Prüfung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bei kleineren Einheiten.....	14
4.5. Finalisierung der Prüfung	15
4.6. Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen.....	16
4.7. Prüfungsdokumentation	16
5. Zusammenfassung	17

6. Anwendungszeitpunkt.....	17
Anlage 1: Übersicht zur Durchführung von Abschlussprüfungen	18
Anlage 2: Spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten	19

1. Vorbemerkungen

- (1) Diese Stellungnahme des Fachsenats gibt die Überlegungen des Fachsenats zur Berücksichtigung von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes im Rahmen der Prüfungsdurchführung wieder (so genannte verhältnismäßige Prüfungsdurchführung) und soll in erster Linie Abschlussprüfer bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach dem Fachgutachten KFS/PG 1 (Rz 4) unterstützen. Der Grundgedanke der verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung ist sowohl auf Prüfungen im Sinne des Fachgutachtens KFS/PG 1 als auch auf Prüfungen nach ISA 800, ISA 805, ISA 810 anwendbar.
- (2) Die Verhältnismäßigkeit bezieht sich auf die Abwicklung der Prüfungsaufträge (Annahme und Fortführung, Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie, Antworten auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen, Finalisierung der Prüfung). Die vorliegende Stellungnahme soll dem Abschlussprüfer Hinweise und Anregungen zur verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung an die Hand geben, ist ausdrücklich nur als Hilfestellung zu verstehen und stellt keine umfassende Anleitung zur Prüfungsdurchführung dar. Sie entbindet die Abschlussprüfer nicht von einer den jeweiligen Umständen entsprechenden Prüfungsdurchführung nach pflichtgemäßem Ermessen. Zudem erhebt diese Stellungnahme keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die ISA können weitere Ansatzpunkte für eine Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdurchführung beinhalten, die im Folgenden möglicherweise nicht dargestellt sind.
- (3) Ebenfalls unberührt bleibt die Verpflichtung des Abschlussprüfers, sich umfassend mit den ISA auseinanderzusetzen und ein angemessenes Verständnis aller ISA-Regelungen zu erlangen. Die ISA haben – unter Beachtung der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers – vorrangige Geltungswirkung, die Ausführungen in dieser Stellungnahme geben lediglich ergänzende Hinweise.

2. Anwendungsbereich

- (4) Nach ISA 200.A66 wird der Begriff „kleinere Einheit“ wie folgt erklärt:

Zwecks der Bestimmung zusätzlicher Überlegungen für die Abschlussprüfungen von kleineren Einheiten bezieht sich der Begriff „kleinere Einheit“ auf eine Einheit, die typischerweise qualitative Merkmale aufweist wie

- a) *Konzentration von Eigentum und Management auf eine kleine Anzahl von Personen (häufig eine einzelne Person – Eigentümer der Einheit ist entweder eine natürliche Person oder ein anderes Unternehmen, unter der Voraussetzung, dass der Eigentümer die relevanten qualitativen Merkmale aufweist), und*
- b) *eines oder mehrere der folgenden Merkmale:*
 - *überschaubare oder nicht komplexe Geschäftsvorfälle,*
 - *einfache Aufzeichnungen,*
 - *wenige Geschäftszweige und wenige Produkte innerhalb der Geschäftszweige,*
 - *wenige interne Kontrollen,*
 - *wenige Managementebenen mit Verantwortung für ein breites Spektrum von Kontrollen oder*
 - *wenige Mitarbeiter, von denen viele einen großen Aufgabenbereich haben.*

Diese qualitativen Merkmale sind nicht erschöpfend und gelten nicht ausschließlich für kleinere Einheiten, und kleinere Einheiten weisen nicht unbedingt alle diese Merkmale auf.

- (5) Mit kleineren Einheiten im Sinne des ISA 200.A66 sind somit Unternehmen gemeint, die eine geringe Komplexität und bzw. oder ein geringes Risiko aufweisen. Eine geringe Größe kann daher nur implizit auf Grund der genannten Merkmale angenommen werden.
- (6) Die Überlegungen zur verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung sind grundsätzlich bei jeder Abschlussprüfung, unabhängig von Rechtsform oder Größe der Einheit, anzustellen. Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung bestimmen sich in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands.
- (7) Die *Größe* einer Einheit als quantitatives Merkmal kann nicht das allein ausschlaggebende Kriterium zur Festlegung des Grades der Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdurchführung sein. Die qualitativen Aspekte wie Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes sind ebenso zu beachten.
- (8) Unter *Komplexität* wird in erster Linie die Kompliziertheit der bilanziellen Sachverhalte, abgeleitet aus der Komplexität der Geschäftstätigkeit, verstanden.
- (9) Unter *Risiko* ist die Möglichkeit einer wesentlichen falschen Darstellung im zu prüfenden Abschluss zu verstehen. Dieses Risiko leitet sich unter anderem aus dem Risiko der Geschäftstätigkeit, der Komplexität der Geschäftsvorfälle und der Art der Buchführung des Mandanten ab.
- (10) Der Abschlussprüfer hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen die Aspekte Größe, Komplexität und Risiko zu beurteilen und anhand einer sachgerechten Gewichtung den Grad der Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdurchführung abzuleiten.
- (11) Die Entscheidung über den daraus resultierenden Prüfungsumfang obliegt dem verantwortlichen Abschlussprüfer i.S.d. § 77 Abs. 9 WTBG 2017 nach seinem pflichtgemäßen Ermessen. Dabei sind die relevanten Faktoren für diese Entscheidung in ihrer Gesamtheit zu würdigen und zu dokumentieren.

3. Grundlegende Überlegungen bei der Anwendung der ISA

- (12) Gemäß ISA 200.18-22 muss der Abschlussprüfer jede Anforderung eines ISA einhalten, sofern nicht unter den Umständen der Prüfung der gesamte ISA nicht relevant ist oder die Anforderung nicht relevant ist, weil sie bedingt ist und diese Bedingung nicht erfüllt ist.

3.1. Entscheidung über die Nicht-Anwendbarkeit eines ISA

- (13) Folgende ISA können zur Gänze im Einzelfall nicht anwendbar sein:
ISA 510 – Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen
ISA 600 – Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen
ISA 610 – Verwertung der Arbeit interner Prüfer
ISA 620 – Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers

3.2. Einhaltung relevanter Anforderungen

- (14) In Ausnahmefällen kann es der Abschlussprüfer nach seinem pflichtgemäßen Ermessen als notwendig erachten, von einer relevanten Anforderung in einem ISA abzuweichen. In solchen Fällen muss der Abschlussprüfer alternative Prüfungshandlungen durchführen, um den Zweck dieser Anforderung zu erreichen.
- (15) Wenn bei alleiniger Beachtung der Anforderungen der ISA das Prüfungsziel nicht erreicht werden kann, sind darüber hinausgehende Prüfungshandlungen notwendig.
- (16) Verhältnismäßige Prüfungsdurchführung bedeutet nicht, einschlägige ISA-Regelungen nicht zu beachten mit der Begründung, dass diese für einzelne Prüfungen der Einheit zu aufwendig seien.

3.3. Umsetzung allgemein gehaltener verhältnismäßiger Anforderungen in den ISA

- (17) Die ISA enthalten eine Vielzahl von Aussagen zur Prüfungsdurchführung, in denen die Verhältnismäßigkeit der Prüfungsstandards in allgemeiner Form zum Ausdruck kommt, z.B.:

ISA 230 – Prüfungsdokumentation (Tz. A2): Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation hängen ab von Faktoren wie: Größe und Komplexität der Einheit, ...

ISA 300 – Planung einer Abschlussprüfung (Tz. A1): Art und Umfang von Planungsaktivitäten hängen ab von der Größe und Komplexität der Einheit, ...

ISA 500 – Prüfungsnachweise (Tz. 6): Der Abschlussprüfer hat die Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.

- (18) Insbesondere Aussagen in den Standards, die „angemessene“, „den Umständen entsprechende“ oder „hinreichende“ Anforderungen stellen, machen die Verhältnismäßigkeit der Regelungen deutlich. In diesen Fällen hat der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen Art und Umfang der jeweiligen Prüfungshandlung festzulegen, d.h. eine Entscheidung über den Grad der Verhältnismäßigkeit zu treffen. Darüber hinaus sind viele Anforderungen in den ISA in allgemeiner Form gehalten, ohne konkrete Bedingungen an Art und Weise der Erfüllung zu stellen. In diesen Fällen liegt es ebenfalls im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers, die konkreten Maßnahmen zur Erfüllung einer ISA-Anforderung festzulegen.

3.4. Berücksichtigung von spezifischen Anwendungshinweisen und sonstigen Erläuterungen in den ISA („spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten“)

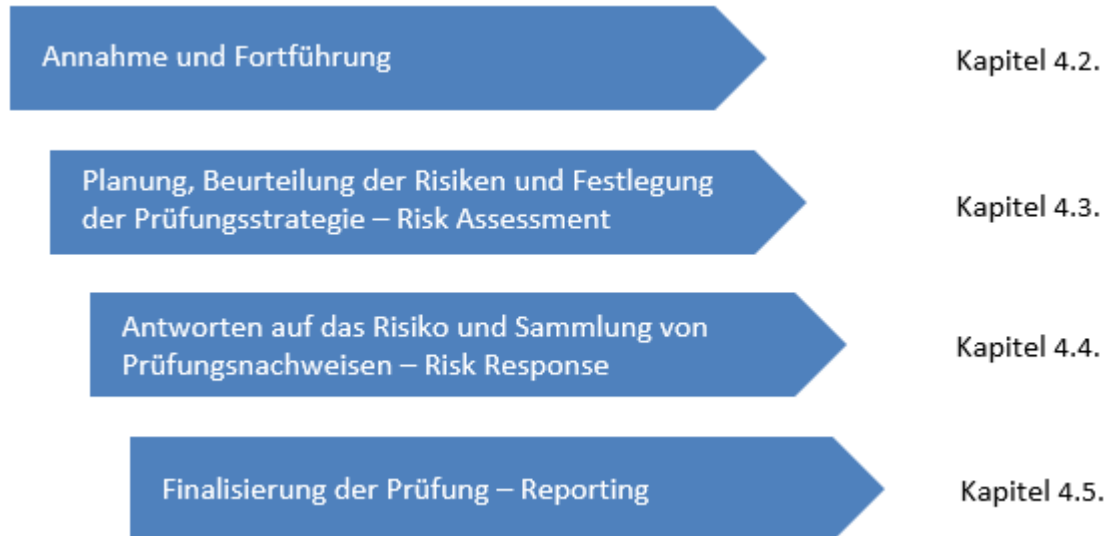
- (19) Einzelne ISA enthalten in den Anwendungshinweisen an verschiedenen Stellen „spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten“ (siehe Rz (4)).
- (20) Anlage 2 enthält eine Auflistung aller „spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten“ aus den ISA.

4. Aspekte der verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung im Rahmen einer Prüfung nach den ISA

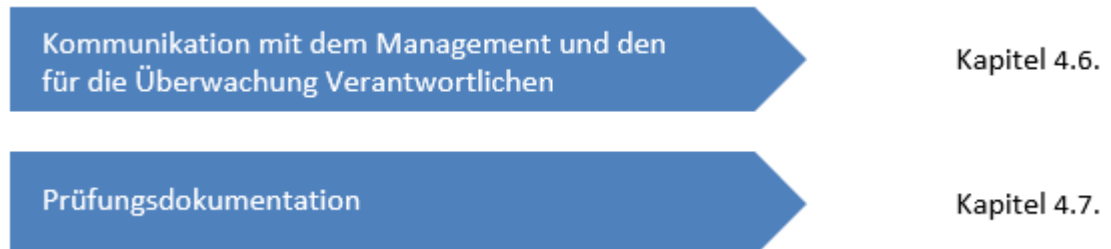
4.1. Überblick

(21) Eine Prüfung nach den ISA besteht nach Berücksichtigung der übergreifenden Zielsetzungen (ISA 200, vgl. auch Abschnitt 3.) aus vier Phasen und zwei begleitend zu den Phasen und in jeder Phase zu berücksichtigenden Themenbereichen:

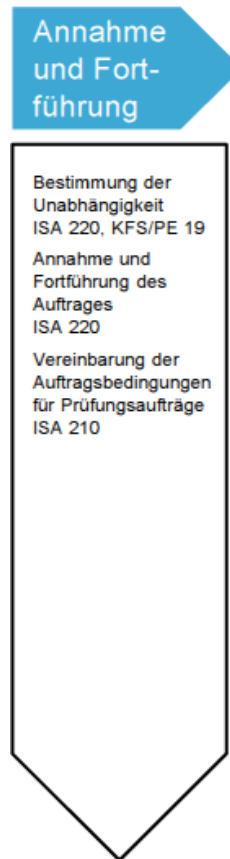
(22) Die vier Phasen sind:



(23) Die zwei begleitenden Themenbereiche sind:

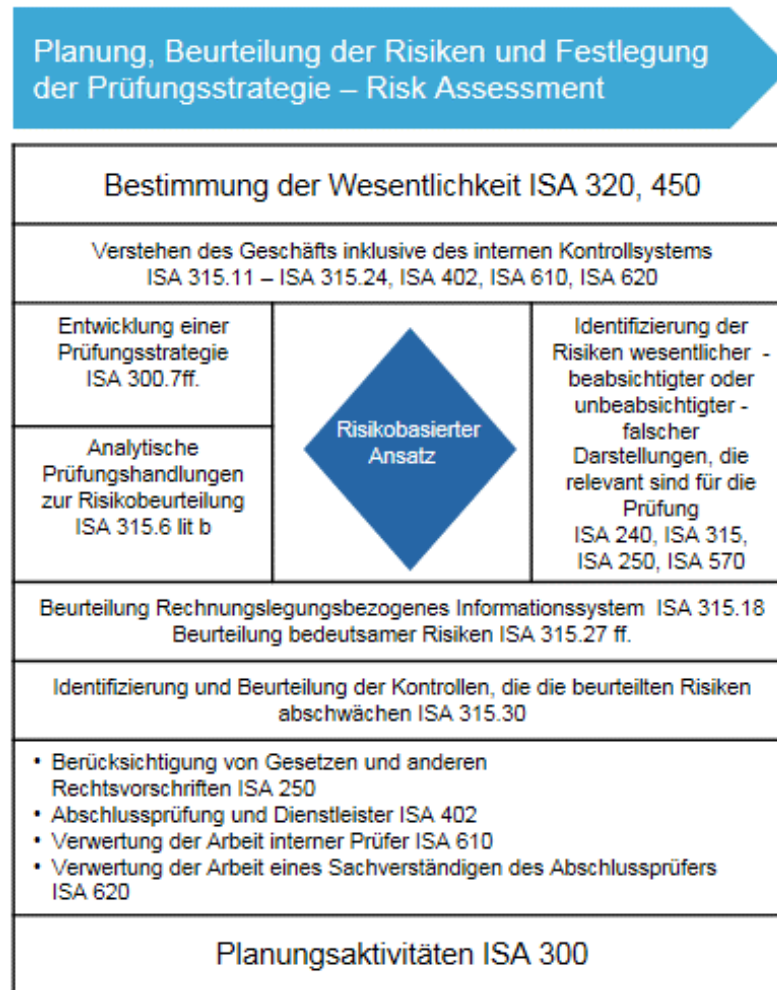


4.2. Annahme und Fortführung



- (24) Bezüglich der Annahme und der Fortführung eines Prüfungsauftrags gibt es keine spezifischen Überlegungen hinsichtlich Verhältnismäßigkeit. Die Bestimmungen des UGB (§ 270 ff.) sind vollinhaltlich anzuwenden; in den entsprechenden ISA finden sich keine Erleichterungsbestimmungen zu kleineren Einheiten.

4.3. Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie



4.3.1. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen der Wesentlichkeit

- (25) Bezüglich der Bestimmung der Wesentlichkeit gibt es keine spezifischen Überlegungen hinsichtlich Verhältnismäßigkeit ausgenommen jene in Rz (26).
- (26) Falls der Gewinn aus laufender Geschäftstätigkeit als Bezugsgröße für die Festlegung der Wesentlichkeit als Ganzes herangezogen wird, kann es angebracht sein, diesen um eine mögliche Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu korrigieren (ISA 320.A9).

4.3.2. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen der Festlegung der Prüfungsstrategie

- (27) ISA 300 – Planung einer Abschlussprüfung enthält die Pflicht des Abschlussprüfers zur Prüfungsplanung. Die Art und der Umfang von Planungsaktivitäten hängen ab von der Größe, der Komplexität und dem Risiko der Einheit, von den bisherigen Erfahrungen mit dem Mandanten und sich eventuell ändernden Gegebenheiten während der laufenden Prüfung. Zur Planung einer Abschlussprüfung gehören die Entwicklung der Prüfungsstrategie und die daraus abgeleitete Entwicklung des Prüfungsprogramms.

- (28) Die Entwicklung der Prüfungsstrategie für Prüfungen von kleinen Einheiten muss kein komplexer oder zeitaufwendiger Vorgang sein. Beispielsweise kann ein kurzes Memorandum, das bei Beendigung der Vorjahresprüfung anhand einer Durchsicht der Arbeitspapiere erstellt wurde und das die bei der soeben beendeten Prüfung identifizierten Fragen aufzeigt sowie im laufenden Berichtszeitraum anhand von Befragungen des Managements aktualisiert wurde, als dokumentierte Prüfungsstrategie für den laufenden Prüfungsauftrag ausreichend sein (ISA 300.A11).
- (29) Darüber hinaus müssen Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Anleitung und Überwachung der Mitglieder des Prüfungsteams sowie die Durchsicht ihrer Arbeit geplant werden (ISA 300.11), was letztlich ebenfalls durch die Größe des Prüfungsteams beeinflusst wird. Bei kleinen Einheiten kann die gesamte Prüfung von einem sehr kleinen Prüfungsteam oder sogar dem Auftragsverantwortlichen allein durchgeführt werden. Die Koordination und Kommunikation im Prüfungsteam wird demnach durch die Größe des Prüfungsteams beeinflusst (ISA 300.A11).

4.3.3. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes

- (30) Die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durch analytische Prüfungshandlungen können bei kleineren Einheiten vereinfachend durchgeführt werden. Zwischen- oder monatliche Berichterstattung wird oft nicht vorliegen, daher wird der Abschlussprüfer neben Befragungen vorläufige Entwürfe des Abschlusses der Einheit, wenn verfügbar, heranziehen.
- (31) Besprechungen im Prüfungsteam können rasch und einfach durchgeführt werden bzw. können bei Abschlussprüfungen, die durch den verantwortlichen Abschlussprüfer allein durchgeführt werden, zur Gänze entfallen.
- (32) Erleichterte Gewinnung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld einschließlich des IKS:
Die Erlangung eines Verständnisses der Einheit, ihres Umfelds und ihrer rechnungslegungsbezogenen Kontrollen kann dem Abschlussprüfer umso leichter fallen, je länger er schon als Abschlussprüfer für die Einheit tätig ist. Den Umfang des erforderlichen Verständnisses legt der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen fest. Der Abschlussprüfer kann zudem Informationen aus Vorjahren verwenden, die aus bisherigen Erfahrungen mit der Einheit oder aus Prüfungshandlungen vorangegangener Abschlussprüfungen resultieren. Dann hat er allerdings festzustellen, ob zwischenzeitliche Veränderungen stattgefunden haben, die sich auf die Relevanz der Informationen auswirken (ISA 315.9).
- (33) Oftmals einfachere Gewinnung eines Verständnisses vom IKS bei kleineren Einheiten:
Die Ausgestaltung des IKS kann bei kleineren Einheiten mitunter sehr einfach sein (ISA 315.A49). So ist es denkbar, dass das Unternehmen einige wenige Kontrollen für wesentliche Sachverhalte auf Managementebene installiert hat, ohne dass insgesamt von einem System interner Kontrollen gesprochen werden kann. Die Gewinnung eines Verständnisses der internen Kontrollen ist in einem solchen Fall mit verhältnismäßig wenig Aufwand möglich.
- (34) Fokussierung auf die für die Rechnungslegung relevanten Kontrollen:
Der Abschlussprüfer hat grundsätzlich nur ein Verständnis von den für die Rechnungslegung relevanten Kontrollen zu gewinnen (ISA 315.12), somit nur von jenen Kontrollaktivitäten der Einheit, die erforderlich sind, um die Risiken wesentlicher fal-

scher Darstellungen auf Aussageebene zu beurteilen und um weitere Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken planen zu können. Nicht erforderlich ist hingegen das Verstehen sämtlicher Kontrollaktivitäten für alle bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben (ISA 315.20).

(35) Aspekte bezüglich der Komponenten des IKS:

Der Abschlussprüfer hat sich im Rahmen der Gewinnung eines Verständnisses des IKS mit sämtlichen der folgenden IKS-Komponenten zu beschäftigen, auch wenn sich diese Unterteilung nicht notwendigerweise in Aufbau und Implementierung des IKS bei der Einheit widerspiegelt. Vom Abschlussprüfer wird nicht verlangt, dass er anstelle der Einheit deren IKS umfassend und zur Gänze dokumentiert. Hingegen hat er bei kleineren Einheiten nach ISA 315.32 unter Berücksichtigung von ISA 230.8 ff. in Bezug auf das IKS zu dokumentieren:

- a) besonders wichtige Elemente des gewonnenen Verständnisses für jede der fünf Komponenten des IKS und die Informationsquellen, aus denen das Verständnis gewonnen wurde,
- b) die identifizierten bedeutsamen Risiken und damit verbundene Kontrollen, von denen der Abschlussprüfer ein Verständnis gewonnen hat.

Kontrollumfeld:

Die Einstellung, das Bewusstsein und die Maßnahmen des Managements, welche maßgebend für das vorgefundene Kontrollumfeld sind, sind für das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld einer kleineren Einheit von besonderer Bedeutung, da bspw.

- a) es in kleinen Einheiten möglicherweise keine unabhängigen für die Überwachung verantwortlichen Personen gibt oder die Überwachungsfunktion möglicherweise direkt durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer wahrgenommen wird;
- b) Prüfungsnachweise für das Kontrollumfeld in kleineren Einheiten möglicherweise nicht in Dokumentform vorhanden sind, insbesondere bei Vorhandensein von informellen Kommunikationswegen zwischen Management und Mitarbeitern;
- c) die Ausgestaltung des Kontrollumfeldes auch Einfluss darauf haben kann, wie bedeutsam andere Kontrollen sind bzw. deren Fehlen ist (aktiv eingebundener Geschäftsführer kann Risiken aus fehlender Funktionstrennung in der Einheit mindern oder erhöhen).

Risikobeurteilungsprozess der Einheit:

In einer kleinen Einheit gibt es oft keinen festgelegten Risikobeurteilungsprozess. Wahrscheinlicher ist es, dass das Management Risiken durch direkte persönliche Einbindung in das Geschäft identifiziert. Befragungen nach identifizierten Risiken und nach deren Handhabung sind trotzdem erforderlich (ISA 315.A89).

Rechnungslegungsbezogene Informationssysteme, inklusive damit verbundener Geschäftsprozesse, sowie Kommunikation:

Die rechnungslegungsbezogenen Informationssysteme in kleinen Einheiten sind überwiegend weniger hoch entwickelt als in größeren Einheiten. Kleine Einheiten mit aktiv eingebundenem Management benötigen nicht notwendigerweise umfassende Ablaufbeschreibungen oder schriftlich fixierte Regelungen. Das Verständnis der Systeme und Prozesse der Einheit ist daher in diesen Fällen möglicherweise unkomplizierter und möglicherweise stärker von Befragungen abhängig als von einer Durchsicht der Dokumentation (ISA 315.A96).

Kontrollaktivitäten:

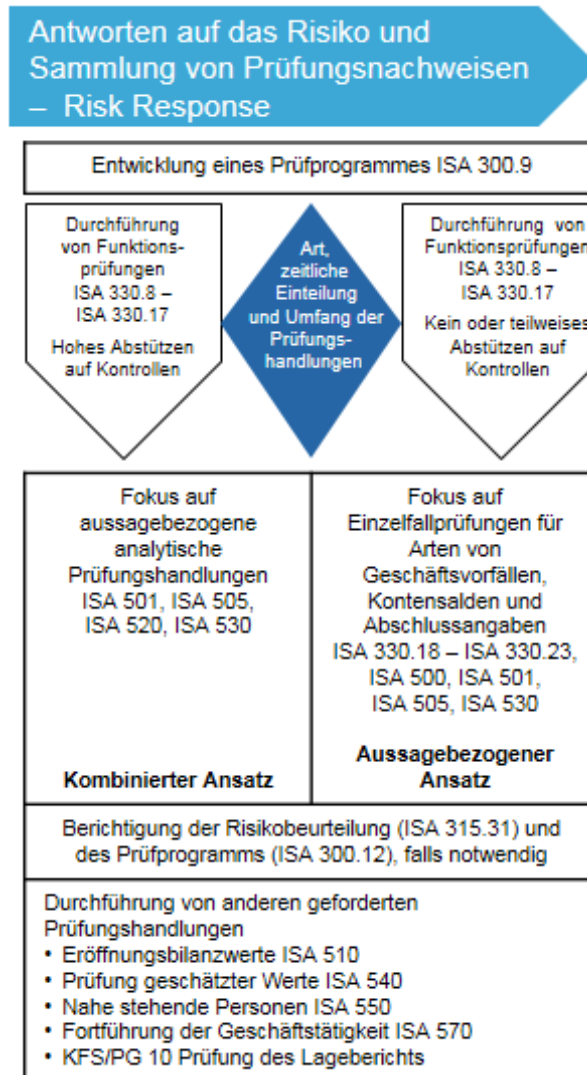
Der Formalisierungsgrad der Kontrollaktivitäten in kleineren Einheiten kann unterschiedlich sein. Unter Umständen sind bestimmte Arten von Kontrollaktivitäten bei kleineren Einheiten auf Grund von Kontrollen auf Managementebene nicht relevant. Beispielsweise kann durch einen Genehmigungsvorbehalt von Kundenkrediten oder Investitionen auf Managementebene eine starke Kontrolle über wichtige Kontensalden und Geschäftsvorfälle ausgeübt werden, wodurch die Notwendigkeit weitergehender Kontrollaktivitäten sich verringert oder ganz entfällt (ISA 315.A105). Hinzuweisen ist allerdings auf die erhöhte Gefahr durch das Außerkraftsetzen von Kontrollen durch das Management (Management-override) bei kleineren Einheiten.

Überwachung von Kontrollen:

Oftmals wird die Überwachung von Kontrollen durch das Management durch deren enge Einbindung in die Geschäftstätigkeit sichergestellt. Derart werden häufig bedeutsame Abweichungen von den Erwartungen und Fehler in den Finanzdaten identifiziert, die zu Nachbesserungen bei der Kontrolle führen (ISA 315.A112).

- (36) Eine fehlende Dokumentation von Teilen des IKS oder des gesamten IKS bei der Einheit stellt nicht unbedingt ein Prüfungshemmnis dar, sofern der Abschlussprüfer in der Lage ist, auf andere Weise Aufbau und – soweit erforderlich – Funktion des IKS zu prüfen (vgl. u.a. ISA 315.A86, .A89). Der Abschlussprüfer muss allerdings beurteilen, ob das Fehlen einer Dokumentation den Umständen angemessen ist oder ob dies einen bedeutsamen Mangel im IKS der Einheit darstellt (ISA 315.17).

4.4. Antworten auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen



- (37) Der Abschlussprüfer hat auf Abschluss- und Aussageebene angemessen durch Funktionsprüfungen und bzw. oder aussagebezogene Prüfungshandlungen auf die identifizierten wesentlichen Risiken wesentlicher beabsichtigter oder unbeabsichtigter falscher Darstellungen zu reagieren.

4.4.1. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen zu Funktionsprüfungen

- (38) Funktionsprüfungen sind dann erforderlich, wenn sich der Abschlussprüfer auf die Wirksamkeit von Kontrollen für die Prüfungssicherheit verlassen will oder aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichende Prüfungssicherheit ergeben. Funktionsprüfungen sind insbesondere sinnvoll für häufig wiederkehrende, automatisierte Routinetransaktionen, da mit relativ wenig Aufwand eine hohe Prüfungssicherheit erreicht werden kann, die nur durch eine große Anzahl aussagebezogener Prüfungshandlungen erreicht werden könnte (bzw. in manchen Fällen gar nicht). In diesem Fall wird als Prüfungsstrategie ein kombinierter Ansatz festgelegt, d.h. es werden Funktionsprüfungen durchgeführt und im Zuge der aussagebezogenen Prüfungshandlungen der Fokus auf aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen gelegt.

- (39) Funktionsprüfungen sind nicht bei jeder Abschlussprüfung zwingend erforderlich. Schätzt der Abschlussprüfer das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen als gering ein oder sind Kontrollen zwar vorhanden, aber nicht angemessen, ist es denkbar, dass sich der Abschlussprüfer im weiteren Verlauf der Prüfungsdurchführung allein auf aussagebezogene Prüfungshandlungen verlässt, die dann aber gegebenenfalls in größerem Umfang durchzuführen sind. Ein weiterer Anwendungsfall ist dann gegeben, wenn es im Unternehmen nur wenige Kontrollaktivitäten gibt, die vom Abschlussprüfer identifiziert werden können oder deren Vorhandensein nur in begrenztem Umfang dokumentiert wurde (ISA 330.A18). In derartigen Fällen kann es für den Abschlussprüfer effizienter sein, weitere Prüfungshandlungen, hauptsächlich aussagebezogen, durchzuführen. Als Prüfungsstrategie wird in diesem Fall ein aussagebezogener Ansatz festgelegt.

4.4.2. Besonderheiten zur Verwendung von Aussagen (Assertions)

- (40) Die auf Basis des risikoorientierten Prüfungsansatzes vorzunehmende Risikobeurteilung bestimmt Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren Prüfungsaktivitäten. Risikoarme Prüfgebiete können folglich weniger intensiv geprüft werden. Die in ISA 315.A129 angeführten Aussagen können bei Prüfungen von kleineren Einheiten wie folgt zusammengefasst werden:

Aussage	Geschäftsvorfälle	Kontensalden	Darstellung und Abschlussangaben
Vollständigkeit	Vollständigkeit	Vollständigkeit	Vollständigkeit
Vorhandensein	Eintritt	Vorhandensein	Eintritt
Genauigkeit und Periodenabgrenzung	Genauigkeit Periodenabgrenzung Ausweis	Rechte und Verpflichtungen	Genauigkeit Rechte und Verpflichtungen Ausweis und Verständlichkeit
Bewertung		Bewertung und Zuordnung	Bewertung

Quelle: Exhibit 6.3.1, IFAC: Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, Volume 1 – Core Concepts, Third Edition, page 83

4.4.3. Besonderheiten bei der Prüfung von geschätzten Werten bei kleineren Einheiten

- (41) In kleineren Einheiten ist der Prozess zur Ermittlung geschätzter Werte oftmals weniger strukturiert als in größeren Einheiten. So verfügen kleinere Einheiten möglicherweise nicht über umfassende Verfahrensbeschreibungen, detaillierte Rechnungslegungsunterlagen oder schriftliche Regelungen. Trotz Fehlens eines formell eingerichteten Prozesses bedeutet dies nicht, dass das Management der kleineren Einheit nicht in der Lage ist, eine Grundlage für den Abschlussprüfer zur Prüfung der geschätzten Werte zu schaffen (ISA 540.A70).
- (42) Kontrollen des Prozesses zur Ermittlung geschätzter Werte können in kleineren Einheiten oftmals nur einen geringen Grad an Formalisierung aufweisen. Zudem ist es möglich, dass bestimmte Arten von Kontrollen nicht notwendig sind, weil das Management aktiv in den Rechnungslegungsprozess eingebunden ist.
- (43) Sofern bei kleineren Einheiten möglicherweise nur wenige Kontrollen vorhanden sind, besteht die Reaktion des Abschlussprüfers auf die beurteilten Risiken überwiegend in aussagebezogenen Prüfungshandlungen (ISA 540.A86).

- (44) Wenn zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers ein längerer Zeitraum liegt, kann die Durchsicht des Abschlussprüfers von Ereignissen aus diesem Zeitraum für geschätzte Werte in der Rechnungslegung, die nicht geschätzte Zeitwerte sind, eine wirksame Reaktion darstellen (ISA 540.A67).

4.4.4. Besonderheiten bei der Prüfung von nahe stehenden Personen

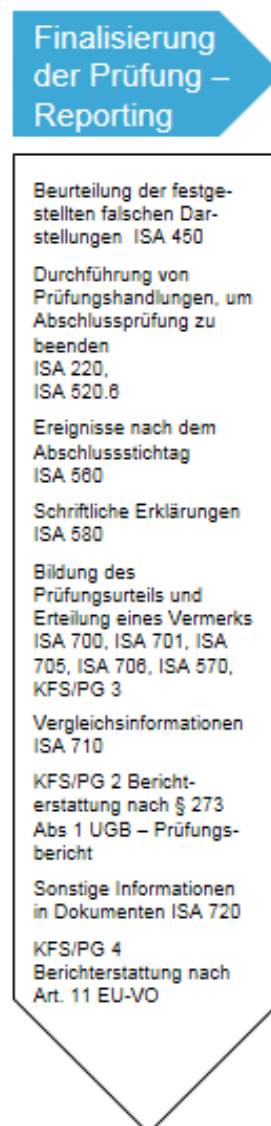
- (45) In kleineren Einheiten gibt es möglicherweise keine dokumentierten Prozesse, die sich mit Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen befassen. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer kann einige der aus Transaktionen mit nahe stehenden Personen resultierenden Risiken abschwächen oder diese Risiken durch aktive Einbindung in alle Hauptaspekte der Transaktionen erhöhen. Bei solchen Einheiten kann sich der Abschlussprüfer ein Verständnis von den Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen sowie von hierzu möglicherweise vorhandenen Kontrollen verschaffen durch Befragungen des Managements in Kombination mit anderen Prüfungshandlungen (ISA 550.A20).
- (46) Eine kleinere Einheit verfügt möglicherweise nicht über die gleichen Kontrollen auf verschiedenen Weisungs- und Genehmigungsebenen, die in einer größeren Einheit vorhanden sein können. Entsprechend kann sich der Abschlussprüfer bei der Prüfung einer kleineren Einheit zur Gültigkeit bedeutsamer Transaktionen mit nahe stehenden Personen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Einheit möglicherweise weniger auf eine Autorisierung und Genehmigung verlassen. Stattdessen kann der Abschlussprüfer erwägen, andere Prüfungshandlungen durchzuführen, z.B. Einsichtnahme in relevante Dokumente, Einholung von Bestätigungen zu bestimmten Aspekten der Transaktionen mit relevanten Personen oder Beobachtung der Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers an den Transaktionen (ISA 550.A41).

4.4.5. Besonderheiten bei der Prüfung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bei kleineren Einheiten

- (47) Oftmals nimmt das Management einer kleineren Einheit keine detaillierte Einschätzung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vor, sondern verlässt sich stattdessen auf eingehende Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und auf erwartete Zukunftsaussichten. Gleichwohl muss der Abschlussprüfer die Fortführungsannahme des Managements beurteilen.
- (48) Neben der Würdigung der Einjahresplanung als Grundlage der Fortführungsannahme kann es bei kleineren Einheiten angemessen sein, die mittel- und langfristige Finanzierung des Unternehmens mit dem Management zu erörtern, sofern die Aussagen des Managements durch ausreichende schriftliche Nachweise unterstützt werden können und nicht in Widerspruch zu dem Verständnis des Abschlussprüfers vom Unternehmen stehen (ISA 570.A12).
- (49) Die laufende Unterstützung durch Gesellschafter-Geschäftsführer ist häufig wichtig für die Fähigkeit von kleineren Einheiten zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (z.B. Darlehen des Gesellschafter-Geschäftsführers wird nachrangig gestellt oder Übernahme einer Bürgschaft durch den Gesellschafter-Geschäftsführer).
- (50) In solchen Fällen kann der Abschlussprüfer geeignete, durch Dokumente belegte Nachweise über die Nachrangigkeit des Darlehens oder die Bürgschaft erlangen. Wenn eine kleinere Einheit von zusätzlicher Unterstützung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer abhängig ist, beurteilt der Abschlussprüfer möglicherweise dessen

Fähigkeit, seine Verpflichtung aus der Unterstützungsvereinbarung zu erfüllen. Darüber hinaus kann der Abschlussprüfer eine schriftliche Bestätigung der Bedingungen, die mit einer solchen Unterstützung verbunden sind, sowie der Absicht des Gesellschafter-Geschäftsführers anfordern (ISA 570.A13).

4.5. Finalisierung der Prüfung



- (51) Bezüglich der Finalisierung der Prüfung gibt es keine spezifischen Überlegungen hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit.
- (52) Die abschließenden Prüfungshandlungen, insbesondere die analytischen Prüfungshandlungen, die zur Bildung einer Gesamtbeurteilung durchgeführt werden müssen, können denjenigen ähneln, die als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, d.h. auf sehr hohem Aggregationsniveau, angewandt wurden.

4.6. Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen

- (53) Bei kleineren Einheiten sind in vielen Fällen Management und die für die Überwachung Verantwortlichen (Geschäftsführer-Gesellschafter) ident, d.h. der Kommunikationsprozess und auch die Kommunikationsanforderungen müssen angepasst werden.
- (54) Bei Prüfungen von kleineren Einheiten kann sich der Abschlussprüfer in einer weniger formalen Weise mit dem für die Überwachung Verantwortlichen austauschen, davon unberührt bleibt die gesetzliche Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB.
- (55) Vor allem die Mitteilung über Mängel im IKS bedarf besonderer Überlegungen. Kontrollaktivitäten sind bei kleineren Einheiten wahrscheinlich weniger formal ausgestaltet. Andererseits kann aber die alleinige Berechtigung des Managements eine wirksame Kontrolle über wichtige Kontensalden und Geschäftsvorfälle bieten, wodurch sich die Notwendigkeit weitergehender Kontrollaktivitäten verringert oder diese ganz entfällt (ISA 265.A3).
- (56) Die Funktionstrennung wird bei kleineren Einheiten häufig weniger ausgeprägt sein, da diese häufig weniger Mitarbeiter haben. Allerdings kann das Management in der Lage sein, einen höheren Grad an Überwachung auszuüben. Dem steht allerdings eine größere Möglichkeit der Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management gegenüber.

4.7. Prüfungsdokumentation

- (57) Bei der Prüfung von kleineren Einheiten ist die Prüfungsdokumentation im Allgemeinen weniger umfangreich als diejenige bei der Prüfung einer größeren Einheit (ISA 230.A16), dennoch muss die Dokumentation so erstellt werden, dass sie für einen erfahrenen Prüfer verständlich ist, da die Prüfungsdokumentation möglicherweise einer Durchsicht externer Parteien zu Aufsichts- oder anderen Zwecken unterliegt.
- (58) Es kann sinnvoll sein, verschiedene Aspekte der Prüfung zusammen in einem einzigen Dokument aufzuzeichnen, unterlegt durch Querverweise auf unterstützende Arbeitspapiere. ISA 230.A17 benennt in diesem Zusammenhang das Verstehen der Einheit und ihres internen Kontrollsystems (IKS), die Prüfungsstrategie und den Prüfungsplan, die festgelegten Wesentlichkeitsgrenzen, beurteilte Risiken, bedeutsame Sachverhalte, die während der Prüfung festgestellt wurden, sowie gezogene Schlussfolgerungen.
- (59) Bei Einheiten mit unkomplizierten Geschäftsvorfällen und einfachen rechnungslegungsbezogenen Prozessen kann die Dokumentation einfach und relativ kurz gehalten werden. In diesen Fällen muss nicht notwendigerweise das Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und den damit verbundenen Sachverhalten vollständig dokumentiert werden. Zu dokumentieren sind in jedem Falle aber die Grundlagen seines Verständnisses, auf die er die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen gestützt hat (ISA 315.A153).
- (60) Bei Folgeprüfungen können bestimmte Teile der Dokumentation übernommen werden, gegebenenfalls mit Aktualisierungen, die Veränderungen im Geschäft oder in Prozessen der Einheit widerspiegeln (ISA 315.A155).
- (61) Gemäß ISA 230.9 muss aus der Dokumentation unter anderem erkennbar sein, von wem, wann und in welchem Umfang die Prüfungsdokumentation durchgesehen

wurde. Allerdings bedeutet dies nicht, dass jedes einzelne Arbeitspapier diesbezüglich abgezeichnet werden muss (ISA 230.A13).

- (62) Bei Ein-Personen-Prüfungen muss der Auftragsverantwortliche keine Sachverhalte dokumentieren, die nur für die Information oder Anweisung eines Prüfungsteams erforderlich sind oder um Nachweise für eine Durchsicht durch andere Teammitglieder bereitzustellen (ISA 230.A16).

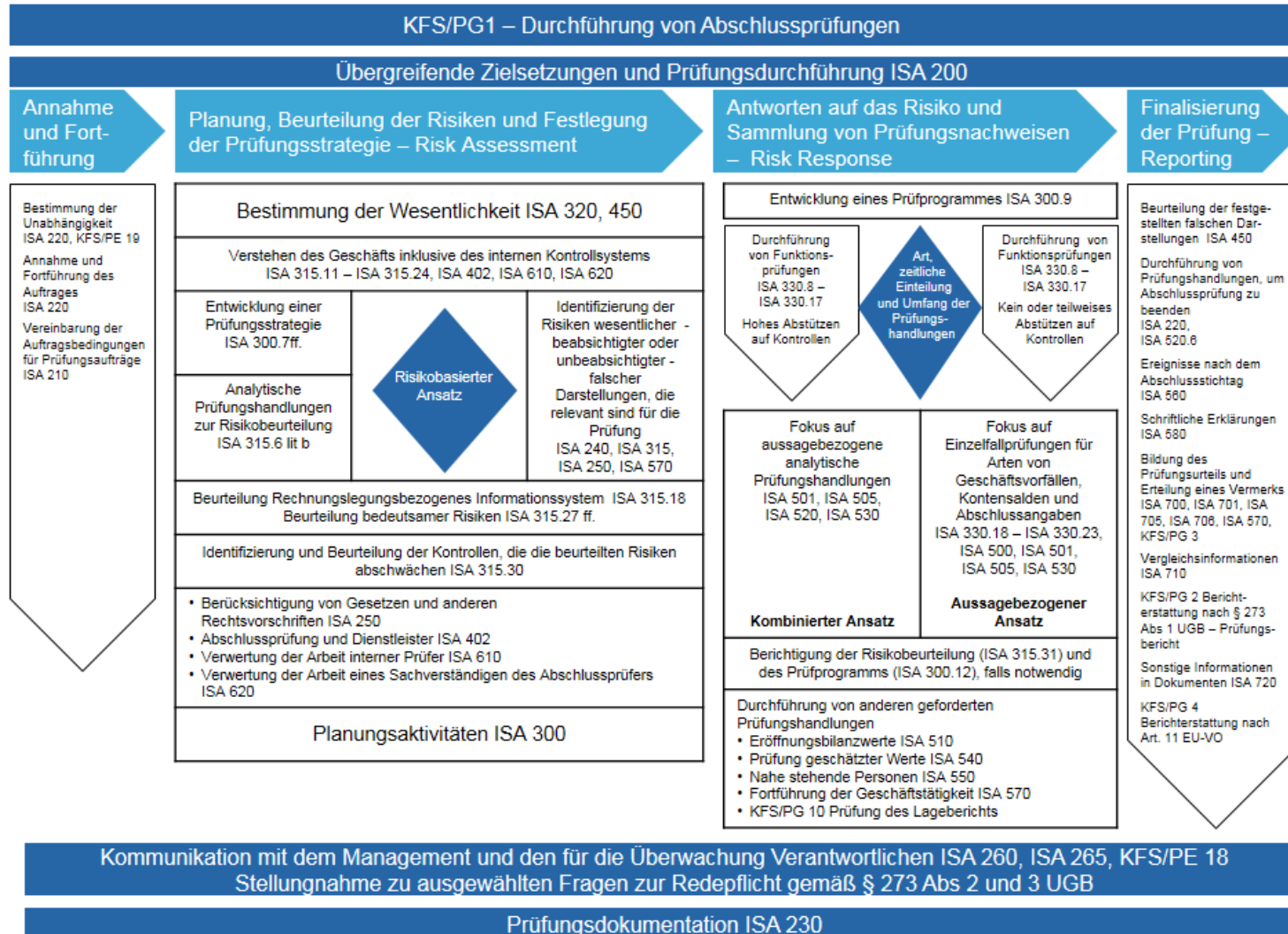
5. Zusammenfassung

- (63) Diese Stellungnahme verfolgt das Ziel, dem Berufsstand die Möglichkeiten und Grenzen aufzuzeigen, die Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands auf die Durchführung, Kommunikation und Dokumentation der Prüfung haben.
- (64) Die verhältnismäßige Anwendung aller relevanten ISA bei der Prüfung steht dabei im Vordergrund. Die Stellungnahme ist als Ergänzung zum Fachgutachten KFS/PG 1 zu sehen.
- (65) Unberührt bleibt die Verpflichtung des Abschlussprüfers, sich umfassend mit den ISA auseinanderzusetzen und ein angemessenes Verständnis der ISA-Regelungen zu erlangen. Die ISA haben vorrangige Geltungswirkung, die Ausführungen in dieser Stellungnahme geben lediglich ergänzende Hinweise.

6. Anwendungszeitpunkt

- (66) Diese Stellungnahme ist auf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 30. Juni 2016 enden, anzuwenden.

Anlage 1: Übersicht zur Durchführung von Abschlussprüfungen



Anlage 2: Spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten

ISA 200 – Übergreifende Zielsetzungen und Prüfungsdurchführung

A66
A67
A68

ISA 210 – Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge

A21

ISA 220 – Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung

A30

ISA 230 – Prüfungsdokumentation

A16
A17

ISA 240 – Dolose Handlungen

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

- Befragungen des Managements
A13
- Für die Überwachung Verantwortliche
A21
- Beurteilung von Risikofaktoren für dolose Handlungen
A27

ISA 250 – Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss bei einer Abschlussprüfung

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 260 – Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

Die für die Überwachung Verantwortlichen

- Fälle, in denen alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden sind
A8 Kommunikationsanforderungen anpassen

Der Kommunikationsprozess

- Festlegung des Kommunikationsprozesses
A40

ISA 265 – Mitteilung über Mängel im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management

Entscheidung, ob Mängel im IKS festgestellt wurden

A3

A4

Mitteilung an die für die Überwachung Verantwortlichen

A18

ISA 300 – Planung einer Abschlussprüfung

Planungsaktivitäten

A11

Anleitung und Überwachung der Teammitglieder

A17

Dokumentation

A21

ISA 315 – Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

- Analytische Prüfungshandlungen
A17
- Besprechung im Prüfungsteam
A24

Das erforderliche Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld einschließlich ihres IKS

- Die Einheit und ihr Umfeld
 - Messung und Überwachung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit
A49
- Das interne Kontrollsystem der Einheit
 - Zweck des IKS
A53
 - Grenzen des IKS
A57
A58
- Komponenten des IKS
 - Das Kontrollumfeld
A85
A86
A87
 - Der Risikobeurteilungsprozess der Einheit
A89
 - Rechnungslegungsbezogenes Informationssystem
A96
 - Kommunikation
A98
 - Kontrollaktivitäten
A105
A106
 - Überwachung von Kontrollen
A112
- Prozess zum Identifizieren von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
A136

ISA 320 – Wesentlichkeit

A9

ISA 330 – Die Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken

Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

A18

ISA 402 – Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen

A5

ISA 450 – Die Beurteilung der während der Abschlussprüfung festgestellten falschen Darstellungen

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 500 – Prüfungsnachweise

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 501 – Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 505 – Externe Bestätigungen

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 510 – Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 520 – Analytische Prüfungshandlungen

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 530 – Stichprobenprüfungen

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 540 – Die Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung, einschließlich geschätzter Zeitwerte, und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

- Erzielung eines Verständnisses darüber, wie das Management die Notwendigkeit für Schätzungen in der Rechnungslegung feststellt

A21

- Hinzuziehen von Sachverständigen durch das Management

A30

Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

- Ereignisse, die bis zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintreten

A67

- Prüfung der Art und Weise, in der das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat

A70

- Prüfung der Wirksamkeit von Kontrollen

A86

Weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen als Reaktion auf bedeutsame Risiken

- Schätzungsunsicherheit

A106

ISA 550 – Nahe stehende Personen

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

- Verstehen der Beziehungen zu und Transaktionen der Einheit mit nahe stehenden Personen

A20

Reaktionen auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

- Prüfungsnachweise über angemessene Autorisierung und Genehmigung der Transaktionen

A41

ISA 560 – Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 570 – Fortführung der Geschäftstätigkeit

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

- Ereignisse oder Gegebenheiten, die Zweifel an der Annahme der Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können
 - A5
 - A6
- Beurteilung der Einschätzung des Managements
 - A12
 - A13

ISA 580 – Schriftliche Erklärungen

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 600 – Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern,

ISA 610 – Verwertung der Arbeit interner Prüfer und

ISA 620 – Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers
sind für die Prüfung von kleineren Einheiten nicht relevant

ISA 700 – Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 701 – Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 705 – Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 706 – Hervorhebung eines Sachverhalts und Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 710 – Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsabschlüsse

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten

ISA 720 – Die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen

Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten