

WP – Klausurarbeit

Abschlussprüfung gemäß § 34 Abs. 3 WTBG

9. Juni 2016

Lösung

Anmerkung: Die in der Folge gegebenen Hinweise erheben keinen Anspruch auf abschließende Vollständigkeit, sondern stellen nur demonstrative Verweise auf wesentliche Fundstellen zur Beantwortung der Fragestellungen dar.

zu Aufgabe 1 (25 Punkte):

a) Unter Subsequent Events werden Ereignisse verstanden, die nach dem Bilanzstichtag des vom Abschlussprüfer zu prüfenden Abschlusses bis zum Tag der Erteilung des Bestätigungsvermerks eintreten. Darüber hinaus sind vom Begriff der Subsequent Events auch Fakten umfasst, die dem Abschlussprüfer nach Erteilung seines Testats zur Kenntnis gelangen (vgl. ISA 560.5e)

In Abhängigkeit davon, wann die Subsequent Events dem Abschlussprüfer zur Kenntnis gelangen sind unterschiedliche Vorgehensweisen gefordert.

b) Subsequent Events bis zum Datum des Bestätigungsvermerks

Entsprechend ISA 560.6 ist der Abschlussprüfer verpflichtet sich ausreichende und geeignete Nachweise zu beschaffen um alle Ereignisse zu identifizieren, die nach dem Bilanzstichtag des geprüften Abschlusses bis zum Datum des Bestätigungsvermerks (oder so nahe zu diesem Datum wie praktikabel) eingetreten sind, und die eine Anpassung des Abschlusses oder eine Offenlegung im Abschluss erfordern.

Die Art und der Umfang der geforderten (zusätzlichen) Prüfungshandlungen ist durch den Abschlussprüfer in Abhängigkeit von seiner Risikoeinschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zu planen.

Diese Prüfungshandlungen umfassen (ISA 560.7):

- a) Ein Verständnis darüber welche Prozesse das Management implementiert hat um Subsequent Events zu identifizieren
- b) Eine Befragung des Managements und anderer geeigneter Personen zu deren Kenntnis über eingetretene Subsequent Events
- c) Die Durchsicht allfälliger Besprechungs- oder Sitzungsprotokolle der Eigentümer, des Managements oder anderer Gremien die nach dem Abschlussstichtag stattgefunden haben, bzw entsprechende Befragungen wenn noch keine schriftlichen Protokolle vorliegen
- d) Durchsicht allfällig vorhandener Zwischenabschlüsse oder ähnlicher Aufstellungen

Der Abschlussprüfer ist verpflichtet, allfällig identifizierte Subsequent Events auf ihre korrekte Aufnahme / Wiedergabe im Abschluss hin zu untersuchen und sich von den Verantwortlichen des Unternehmens eine schriftliche Bestätigung über die korrekte Aufnahme / Offenlegung der Subsequent Events in den Abschluss geben zu lassen (ISA 560.8f)

c) Der Abschlussprüfer muss auch Subsequent Events würdigen die ihm nach dem Datum des Bestätigungsvermerks bis zur Veröffentlichung des Abschlusses zur Kenntnis gelangen. Sofern dem Abschlussprüfer im Zeitraum nach Erteilung des Testats bis zur Veröffentlichung

des Abschlusses Tatsachen bekannt werden, die hätte er sie im Zeitpunkt der Erteilung des Testats gekannt, allenfalls zu einer Anpassung des Testats geführt hätten, so muss der Abschlussprüfer (ISA 560.10):

- a) die Tatsachen mit den Verantwortlichen des Unternehmens diskutieren,
- b) entscheiden ob aus seiner Sicht diese Tatsachen eine Berücksichtigung im Abschluss finden sollten, und falls er dies bejaht
- c) nachforschen wie das Management diese Tatsachen im Abschluss zu erfassen plant

Sofern die in Rede stehenden Tatsachen Berücksichtigung im Abschluss finden, ist der Abschlussprüfer verpflichtet, entsprechend angemessene und ausreichende Prüfungshandlungen zu setzen und nach Beschlussfassung der zuständigen Gremien über die Änderungen des Abschlusses einen entsprechend ergänzten, neuen Bericht zu erstellen (ISA 560.11ff)

zu Aufgabe 2 (40 Punkte):

a) Siehe ISA 200.17 und ISA 200.A32 ff: Das Prüfungsrisiko besteht aus dem Risiko, dass der dem Abschlussprüfer vorgelegte Abschluss unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit fehlerhaft ist (Risiko wesentlicher Fehler, kurz „Fehlerrisiko“) und dem Risiko, dass der Prüfer wesentliche Fehler nicht aufdeckt („Entdeckungsrisiko“).

Der Abschlussprüfer hat zunächst das Fehlerrisiko einzuschätzen und aufgrund dieser Einschätzung zu trachten, durch entsprechende Prüfungshandlungen das Entdeckungsrisiko einzugrenzen und auf diese Weise das Prüfungsrisiko auf ein vertretbares Ausmaß zu senken. Das Fehlerrisiko besteht aus den Komponenten inhärentes Risiko und Kontrollrisiko.

Das inhärente Risiko betrifft die Anfälligkeit eines Prüffelds für das Auftreten von Fehlern ohne Berücksichtigung der internen Kontrollen.

Das Kontrollrisiko besteht darin, dass durch die internen Kontrollen des Unternehmens Fehler nicht verhindert oder aufgedeckt und berichtigt werden. Das Kontrollrisiko kann nicht zur Gänze ausgeschaltet werden, da der Wirksamkeit interner Kontrollen immanente Grenzen gesetzt sind.

Das Fehlerrisiko besteht sowohl auf der Ebene des Gesamtabchlusses als auch auf der Ebene der Aussagen über Einzelposten im Abschluss.

Das Risiko auf der Ebene der Aussagen über Geschäftsvorfälle, Kontoinhalte und die Angaben im Abschluss bildet für den Abschlussprüfer die Grundlage für die Festlegung von Art, Zeitpunkt und Umfang der konkreten Prüfungshandlungen bezüglich der Aussagen zu den Einzelposten.

Das Entdeckungsrisiko ist das Risiko, dass der Abschlussprüfer einen wesentlichen Fehler oder eine Mehrheit von Fehlern, die zusammen wesentlich sind, nicht aufdeckt.

b) Der Abschlussprüfer kann nur das Entdeckungsrisiko beeinflussen, da die anderen Risikobestandteile des Prüfungsrisikos ausschließlich durch die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens verursacht werden und somit keiner Einflussnahme durch den Prüfer zugänglich sind.

c) Da durch den Abschlussprüfer nur das Entdeckungsrisiko beeinflussbar ist, müsste eine Vollprüfung einer Grundgesamtheit im Hinblick auf die auszuschließenden Fehldarstellungen durchgeführt werden, um eine Reduktion des Entdeckungsrisikos auf „Null“ zu erreichen. Dies ist aber auf Grund einer in der Regel auf Stichproben basierenden Abschlussprüfung praktisch meist nicht möglich.

d) Der Abschlussprüfer könnte den von ihm zu beeinflussenden Teil des Prüfungsrisikos (das Entdeckungsrisiko) nur dann völlig unbeachtet lassen, wenn das inhärente Risiko als nicht existent eingestuft werden könnte. Diese theoretische Konstellation würde mit sich bringen, dass das Prüfungsrisiko in einem Abschluss (oder einem Prüffeld) mangels Anfälligkeit für eine Fehldarstellung, völlig unabhängig von der Frage der Existenz und Funktionsfähigkeit mitigierender Kontrollen, nicht existiert, somit auch kein Entdeckungsrisiko bestehen könnte, welches, in Abhängigkeit von der Einschätzung des Fehlerrisikos, betrachtet werden müsste. Im Bereich des Kontrollrisikos könnte eine solche (theoretische) Annahme auf Grund der immanenten Grenzen jedes IKS nicht getroffen werden, da diese immanenten Grenzen einer (auch nur theoretischen) Ausschließbarkeit der Anfälligkeit für eine Fehldarstellung jedenfalls entgegenstehen.

e) ISA 315.4 e) definiert ein bedeutsames Risiko als ein identifiziertes und beurteiltes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen, das nach der Beurteilung des Abschlussprüfers eine besondere Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung erfordert.

f) Gemäß ISA 330.14 muss der Abschlussprüfer nur insoweit Prüfungsnachweise in Form von Funktionstests prüfungsrelevanter Kontrollen einholen, als er sich auf die Wirksamkeit dieser Kontrollen im Rahmen seiner Abschlussprüfung verlassen möchte.

Insoweit als sich der Abschlussprüfer auf prüfungsrelevante Kontrollen verlassen möchte genügt es unter der Voraussetzung der Prüfung der unveränderten Existenz der als prüfungsrelevant definierten Kontrollen (durch Befragungen verbunden mit Beobachtungen oder Einsichtnahmen), diese in einem 3 Jahreszeitraum auf deren Funktionsfähigkeit hin zu prüfen (Funktionstests). Es ist allerdings nicht zulässig sämtliche prüfungsrelevante Kontrollen nach Ablauf von 3 Jahren in einem Jahr zu prüfen, sondern es muss in einer Art Rotationsplan jedes Jahr ein Teil der relevanten Kontrollen geprüft werden. Sollten bedeutsame Änderungen bei diesen Kontrollen eingetreten sein, die sich auf die andauernde Relevanz der Prüfungsnachweise aus der vorhergehenden Abschlussprüfung auswirken, muss der Abschlussprüfer die Kontrollen in der laufenden Abschlussprüfung erneut auf ihre Funktionsfähigkeit hin prüfen.

g) ISA 330.15 legt fest, dass falls der Abschlussprüfer plant, sich auf Kontrollen für ein von ihm als bedeutsam eingestuftes Risiko zu verlassen, er diese Kontrollen jedenfalls im laufenden Berichtszeitraum auf Funktionsfähigkeit prüfen muss (unabhängig davon ist für als bedeutsam eingestufte Risiken jedenfalls das Design und die Implementierung für diese Kontrollen zu erheben). Weiters verlangt ISA 330.21 die Durchführung speziell auf das Risiko gerichteter aussagebezogener Prüfungshandlungen Wenn der Ansatz, mit dem einem

bedeutsamen Risiko begegnet werden soll, ausschließlich aus aussagebezogenen Prüfungshandlungen besteht, müssen diese Prüfungshandlungen auch Einzelfallprüfungen umfassen (keine ausschließliche Prüfung mittels analytischer Prüfungshandlungen im Sinn von ISA 520).

zu Aufgabe 3 (25 Punkte):

a) Die Zielsetzung von ISA 240 ist, die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit dolosen Handlungen im Rahmen der Abschlussprüfung zu definieren. Es wird ausgeführt wie ISA 315 und ISA 330 im Hinblick auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen anzuwenden sind. (ISA 240.1). Die allgemein sich für den Abschlussprüfer ergebenden Pflichten werden festgelegt in ISA 240.5-8 (Urteil ob der Abschluss als Ganzes frei von einer wesentlichen - beabsichtigten oder unbeabsichtigten - falschen Darstellung ist, Erreichen einer hinreichenden Sicherheit unter Sicherstellung der Beibehaltung einer kritischen Grundhaltung während der ganzen Prüfung, entsprechende Würdigung der Möglichkeit einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management, sich der Tatsache bewusst sein, dass Prüfungshandlungen, mit denen Irrtümer wirksam aufgedeckt werden können, möglicherweise bei der Aufdeckung von dolosen Handlungen nicht wirksam sind)

b) ISA 240.26 fordert, dass der Abschlussprüfer von der Vermutung auszugehen hat, dass
(1) Risiken doloser Handlungen im Rahmen der Erlöserfassung bestehen.

Weiters muss der Abschlussprüfer entsprechend ISA 240.32 ff vom

(2) Risiko einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management ausgehen.

Diese Risiken sind als bedeutsame Risiken im Sinne von ISA 315.4 e) einzustufen und bedürfen einer besonderen Berücksichtigung im Rahmen der Abschlussprüfung.

c) Als Reaktion auf das mögliche Risiko von dolosen Handlungen bei der Erlöserfassung (ISA 240.26) hat der Abschlussprüfer jedenfalls zu beurteilen, welche Erlösarten, erlösrelevante Geschäftsvorfälle oder Aussagen die Existenz dieser Risiken zur Folge haben können, um eine Einschätzung hinsichtlich diesbezüglich durchzuführender Prüfungshandlungen vornehmen zu können. Falls der Abschlussprüfer zum Schluss kommt, dass die Vermutung für das Vorliegen eines Risikos doloser Handlungen bei der Erlöserfassung widerlegt werden kann so hat er die dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Überlegungen gesondert zu dokumentieren.

Hinsichtlich des Risikos einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management schreibt ISA 240.32 vor, Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um

(1) die Angemessenheit von im Hauptbuch erfassten Journaleinträgen und von anderen bei der Abschlussaufstellung vorgenommenen Anpassungen zu prüfen;

- (2) geschätzte Werte in der Rechnungslegung auf Einseitigkeiten durchzusehen und eine Durchsicht der Beurteilungen und Annahmen des Managements im Zusammenhang mit bedeutsamen geschätzten Werten, die sich im Abschluss des Vorjahres widerspiegeln durchzuführen; und
- (3) bei bedeutsamen Geschäftsvorfällen, die sich außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs der Einheit ergeben oder in anderer Hinsicht ungewöhnlich erscheinen, zu beurteilen, ob der wirtschaftliche Hintergrund (bzw. das Fehlen desselben) die Vermutung nahe legt, dass die Geschäftsvorfälle möglicherweise dazu dienen, die Rechnungslegung zu manipulieren oder Vermögensschädigungen zu verschleiern.

zu Aufgabe 4 (30 Punkte):

a) Privatstiftung nach dem PSG:

Hinsichtlich URG Kennzahlen:

Gemäß § 21 Abs 3 erster Satz PSG ist für die Berichterstattung des Stiftungsprüfers § 273 UGB sinngemäß anzuwenden. Da gemäß § 273 Abs 3 UGB die Anwendung dieser Bestimmung das Vorliegen eines Unternehmens voraussetzt (vgl KFS / PE 21 Tz 38), betrifft sie nur unternehmerisch tätige Privatstiftungen. Dem zu Folge muss durch den Stiftungsprüfer geklärt werden (ggf durch Befragung des Vorstandes) ob es sich um eine unternehmerisch tätige Privatstiftung handelt. In diesem Fall wäre unverzüglich die Redepflicht gemäß § 273 Abs 3 UGB auszuüben. Ist das Vorliegen der Unternehmereigenschaft nicht eindeutig zu verneinen, so wird die Ausübung der Redepflicht gem § 273 Abs 3 UGB gegenüber den in § 273 Abs 4 UGB genannten Adressaten empfohlen (vgl KFS / PE 21, Tz 40).

Hinsichtlich Derivate:

Da laut Angabe der Vorstand in Kenntnis seiner Unwissenheit bezüglich der inhärenten Risiken der Derivate gehandelt hat ist in diesem Fall die Redepflicht im Sinne des § 273 Abs 2 UGB unmittelbar schriftlich gegenüber den gesetzlichen Vertretern auszuüben. In weiterer Folge ist der Stiftungsprüfer auf Grund seiner Organstellung (im Gegensatz zum Abschlussprüfer der Aktiengesellschaft) gegebenenfalls verpflichtet, seine unter die Redepflicht des § 273 Abs 2 UGB fallenden Wahrnehmungen dem Gericht mitzuteilen und gegebenenfalls entsprechende Maßnahmen nach dem PSG (Abberufung des Vorstandes bzw eine Sonderprüfung) zu beantragen (vgl KFS PE 21 / Abschnitt 5)

b) Aktiengesellschaft: Ausüben der Redepflicht nach § 273 Abs 3 UGB, eventuell auch nach § 273 Abs 2 UGB („...schwerwiegender Verstoß des gesetzlichen Vertreters gegen Gesetz...“), da der Vorstand in Kenntnis seiner Unwissenheit bezüglich der inhärenten Risiken der Derivate gehandelt hat und offenbar kein entsprechendes IKS eingerichtet ist. Die Redepflicht ist unmittelbar schriftlich gegenüber den gesetzlichen Vertretern und gegebenenfalls dem Aufsichtsrat auszuüben. Der Abschlussprüfer der Aktiengesellschaft ist nicht Organ der Gesellschaft, daher treffen ihn auch keine weitergehenden Verpflichtungen (im Gegensatz zum Abschlussprüfer der Privatstiftung)

zu Aufgabe 5 (40 Punkte):

a) ISA 315.14 ff schreibt vor, dass sich der Abschlussprüfer ein Verständnis über die folgenden IKS Komponenten verschaffen muss:

- das Kontrollumfeld (ISA 315.A76-86)
- den Risikobeurteilungsprozess (ISA315.A87,88)
- das rechnungslegungsbezogene Informationssystem und der Geschäftsprozesse (ISA 315.A89-95)
- die für die Durchführung der Abschlussprüfung relevanten Kontrollaktivitäten (ISA315.A89-95)
- die Überwachung von Kontrollen (ISA315.A106-117)

Das hier geforderte Verständnis wird in der Regel durch Befragungen von geeigneten Mitarbeitern des Unternehmens und durch Einsichtnahme in vorhandene Unterlagen zu erreichen sein,

Der Umfang der Prüfungshandlungen und die Anforderungen an die Dokumentation hängen immer von der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens ab. Es kann bei Folgeprüfungen ausreichen, auf Basis von Befragungen die Aufzeichnungen des Vorjahres zu aktualisieren.

b) Kontrollaktivitäten sind alle die Regelungen und Maßnahmen, die dazu beitragen, sicherzustellen dass die Anweisungen des Managements ausgeführt werden (ISA 315.A96)

Kontrollaktivitäten können sowohl über IT-Systeme als auch manuell basiert sein und beispielsweise folgende Aspekte betreffen:

- Genehmigungen
- Ergebniskontrollen
- Informationsverarbeitung
- physische Kontrollen
- Funktionstrennungen

c) Für den Abschlussprüfer sind nur solche Kontrollaktivitäten zwingend relevant, die sich

- auf bedeutsame Risiken beziehen (ISA 315.29)
- auf Risiken beziehen, für die ausschließlich aussagebezogene Prüfungshandlungen keine ausreichenden Prüfungsnachweise erbringen, wie zB Massentransaktionen (ISA 315.30)
- bei sonstigen Risiken, bei denen der Prüfer die Kontrollaktivität für relevant erachtet (ISA 315.20).

Somit erfordert die Abschlussprüfung nicht das Verstehen aller Kontrollaktivitäten des Unternehmens.

Ausschließlich in den oben genannten Fällen ist daher eine verpflichtende „Aufbauprüfung“ der Kontrollen durchzuführen.

d) Die Aufbauprüfung umfasst ein Verständnis von der Einrichtung und Ausgestaltung (Design & Implementation) der relevanten Kontrollen. Dabei können beispielsweise folgende Aspekte relevant sein:

- Kontrollinhalt bzw –ziel
- Häufigkeit der Kontrolldurchführung
- wie wird die Kontrolle durchgeführt (manuell / automatisch)
- werden spezielle Kenntnisse für die Durchführung der Kontrolle benötigt
- IT-Prozesse bzw -Systeme für die Kontrolle
- Dokumentationsform der Ergebnisse der Kontrolldurchführung
- Maßnahmen die aus der Kontrolldurchführung resultieren

zu Aufgabe 6 (25 Punkte):

a) Nein. Wesentlichkeitsgrenzen im Sinne des ISA 320 dienen sowohl bei der Planung der Abschlussprüfung als auch bei der Beurteilung festgestellter falscher Angaben als Maßstab für die Entscheidung, ab welcher Größenordnung falsche Angaben als wesentlich angesehen werden.

b) ISA 450 behandelt Nichtaufgriffsgrenzen im Kontext der Beurteilung festgestellter falscher Angaben. Nichtaufgriffsgrenzen stellen eine limitierende Größe dar, bis zu welcher ein Fehler als so unbeachtlich angesehen werden kann, dass er für Zwecke der Abschlussprüfung weder aufzuzeichnen noch weiter zu verfolgen ist (vgl. ISA 450.A26). Dabei ist zu beachten, dass der Fehler sowohl hinsichtlich seiner Art (Fehlerursache und mögliche Verbreitung) als auch seiner absoluten Höhe, somit in qualitativer und quantitativer Hinsicht, unbeachtlich sein muss.

Nichtaufgriffsgrenzen sind demnach keine Wesentlichkeitsgrenzen (und folglich in ISA 450) und nicht in ISA 320 geregelt, da ISA 450 die Beurteilung festgestellter falscher Angaben behandelt. Gleichwohl werden Nichtaufgriffsgrenzen aus praktischen Erwägungen häufig bereits zu Beginn der Prüfung – gemeinsam mit den Wesentlichkeitsgrenzen – festgelegt. Sie haben eine deutlich kleinere Größenordnung als Wesentlichkeitsgrenzen und werden in der

Praxis oft innerhalb einer Bandbreite (von in der Regel 3-5%) der Wesentlichkeitsgrenze (nicht der Toleranzwesentlichkeit) festgelegt.

zu Aufgabe 7 (25 Punkte):

ISA 330 stellt die Frage ob externe Saldenbestätigungen eingeholt werden, ins pflichtgemäße Ermessen des Abschlussprüfers (ISA 330.19, ISA 330.A48-A51).

Es ist durch den Abschlussprüfers zu entscheiden, ob es sich aus seiner Sicht um einen wesentlichen Saldo (im Sinne ISA 330.18) handelt, der identifizierten Risiken für wesentliche Falschaussagen unterliegt. Sofern dies der Fall ist, ist in der Folge zu entscheiden ob, in Abhängigkeit von der Art des identifizierten Risikos, eine externe Saldenbestätigungsaktion geeignete Prüfungsnachweise liefern kann, um zu einer abschließenden Einschätzung hinsichtlich dieses Risikos zu gelangen.

a) Eine externe Saldenbestätigung für **Forderungen** wird hinsichtlich Aussagen über die Einbringlichkeit (Bewertung) oder den Ausweis von Forderungssalden wenig relevante Prüfungsnachweise liefern, da vom Empfänger regelmäßig nur die Existenz und Höhe einer bestimmten Forderung bestätigt wird, somit deren Vorhandensein. Der Abschlussprüfer kann daraus allein aber in der Regel nicht ausreichende Rückschlüsse über die Einbringlichkeit (Bewertung) der Forderung ziehen.

b) Hier handelt es sich um das Risiko der unvollständigen Bilanzierung von Verbindlichkeiten.

Für den Nachweis der Vollständigkeit eines Postens ist eine Saldenbestätigungsaktion auf Basis einer Stichprobe der bilanzierten offenen Posten (OP Salden) in aller Regel keine geeignete Prüfungshandlung, da nicht erfasste Beträge (und genau diese werden ja gesucht) nicht in eine Stichprobe auf Basis dieser Grundgesamtheit kommen können.

Es empfiehlt sich daher in einem solchen Fall eine Stichprobe aus der Grundgesamtheit der Jahresverkehrszahlen (Umsatzzahlen inklusive „Nullbewegungen“) aller in den Stammdaten erfassten Lieferanten zu ziehen.

Hinsichtlich des Stichprobenverfahrens empfiehlt sich „Random Selection“ als statistisches Auswahlverfahren (ISA 520.8 und 520.A12 und .A13, Appendix 4 a) zu .A13).

„Monetary Unit Sampling“ (Appendix 4 c) zu .A13) ist nicht so geeignet da bei diesem Verfahren keine „Nullsalden“ erfasst werden, was aber hier von Bedeutung ist, weil auch Lieferanten erfasst werden sollen, bei denen unzutreffender Weise kein offener Verbindlichkeitssaldo (eben ein „Nullsaldo“) bilanziert ist.

Eine „Systematische Auswahl“ (Appendix 4 b) zu .A13), eine „Zufallsauswahl“ (Appendix 4 d) zu .A13) oder eine „Blockauswahl“ (Appendix 4 e) zu .A13) werden aus den dort genannten Anwendungsvoraussetzungen in der Regel keine geeigneten Prüfungsnachweise liefern können.

zu Aufgabe 8 (30 Punkte):

a) ISA 540 „Die Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung, einschließlich geschätzter Zeitwerte, und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben“ ist hier einschlägig anwendbar.

Zu beurteilende Parameter sind beispielsweise (vgl ISA 540.8ff und ISA 540.A12 - A44):

- wie hoch der Schätzanteil ist
- wie hoch die Schätzunsicherheit ist
- zu welchen Fehlern Schätzungen führen können
- nach welcher Art und Weise das Management die geschätzten Werte ermittelt
- ob auf das Schätzrisiko bezogene Kontrollen existieren
- ob Einseitigkeit des Managements bei Schätzungen vorliegt.

b) Mögliche Reaktionen können beispielsweise einen oder mehrere der folgenden Schritte umfassen (vgl ISA 540.10ff und ISA 540.A52 - A102):

- Feststellen, ob bis zum Datum des Bestätigungsvermerks Prüfungsnachweise für die geschätzten Werte zu erlangen sind
- Prüfen der Art und Weise, in der das Management die geschätzten Werte ermittelt hat und auf welchen Daten diese basieren
- Prüfen der Wirksamkeit der Kontrollen über die Vorgehensweise, mit denen das Management den geschätzten Wert ermittelt hat
- Entwickeln einer eigenen Punktschätzung oder Bandbreite
- Verlässlichkeit der Vorjahresschätzungen?

Hierbei muss der Abschlussprüfer einschätzen, ob besondere Fähigkeiten oder Fachkenntnisse zur Prüfung der geschätzten Werte erforderlich sind und gegebenenfalls interne Spezialisten oder externe Sachverständige hinzuziehen. Zieht das Management zu seiner Unterstützung Sachverständige hinzu, dann ist die Verlässlichkeit der daraus gewonnenen Informationen und damit die Tauglichkeit als Prüfungsnachweis gemäß ISA 500.8 zu beurteilen.

c) Besteht eine hohe Schätzunsicherheit und kann diese zu wesentlichen Fehlern führen, hat der Abschlussprüfer darüber hinaus zu beurteilen, ob ein bedeutsames Risiko vorliegt (vgl ISA 540.15f und ISA 540.A102 – A112).

Bei geschätzten Werten, die bedeutsame Risiken zur Folge haben, muss der Abschlussprüfer in Bezug auf die Schätzunsicherheit zusätzlich zu anderen aussagebezogenen Prüfungshandlungen beurteilen,

- wie das Management alternative Annahmen oder Ergebnisse berücksichtigt und warum es diese verworfen hat
- ob die vom Management getroffenen bedeutsamen Annahmen vertretbar sind
- ob die Schätzungen in Zusammenhang mit einer bestimmten Absicht des Managements stehen und diese unterstützen.

In Bezug auf Ansatz und Bewertung muss der Abschlussprüfer bei bedeutsamen Risiken zusätzlich beurteilen, ob die Entscheidung des Managements, die geschätzten Werte im Abschluss an- bzw. nicht anzusetzen und die gewählte Bewertungsgrundlage mit den Anforderungen der Rechnungslegung übereinstimmen. Dies gilt auch für Aussagen in Anhang und Lagebericht, die mit Schätzungen in Zusammenhang stehen.

Falls die mit den erkannten systematischen Risiken verbundenen Schätzunsicherheiten erhebliche Zweifel über die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen sind auch die in ISA 570 „Fortführung der Unternehmenstätigkeit“ aufgestellten Anforderungen zu beachten.