



## Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer: Hinweis zur skalierten Prüfungsdurchführung auf Grundlage der ISA

### Inhaltsverzeichnis

1.	Grundlagen und Zielsetzung des Hinweises .....	1
2.	Gegenstand der Skalierung und des Hinweises, Grenzen seiner Anwendung .....	3
3.	Verständnis von skalierten Prüfungsdurchführung .....	4
4.	Grundlegende Skalierungsaspekte .....	5
5.	Anwendungsbereich der skalierten Prüfungsdurchführung .....	7
6.	Aspekte der skalierten Prüfungsdurchführung im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes .....	9
6.1	Darstellung des risikoorientierten Prüfungsansatzes .....	9
6.1.1	<i>Grundlagen des risikoorientierten Prüfungsansatzes</i> .....	9
6.1.2	<i>Skalierungsaspekte im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes</i> .....	14
6.2	Wesentlichkeit .....	20
6.2.1	<i>Grundlagen der Wesentlichkeit</i> .....	20
6.2.2	<i>Skalierungsaspekte im Rahmen der Wesentlichkeit</i> .....	21
6.3	Prüfungsplanung .....	22
6.3.1	<i>Grundlagen der Prüfungsplanung</i> .....	22
6.3.2	<i>Skalierungsaspekte im Rahmen der Prüfungsplanung</i> .....	22
6.4	Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen über Prüfungsziele ..	23
6.4.1	<i>Grundlagen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen</i> .....	23
6.4.2	<i>Skalierungsaspekte im Rahmen der Prüfungshandlungen zur Nachweiserlangung</i> ..	25
6.5	Dokumentation .....	28
6.5.1	<i>Grundlagen der Dokumentation</i> .....	28
6.5.2	<i>Skalierungsaspekte im Rahmen der Dokumentation</i> .....	28
7.	Schlussbemerkungen .....	31
Anlage – Gegenüberstellung IDW PS und IFAC ISA .....		33

---

Diese Publikation beinhaltet Auszüge aus den International Standards on Auditing (ISA) des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), veröffentlicht von der International Federation of Accountants (IFAC) im April 2010, verwendet mit Erlaubnis von IFAC. Die deutsche Übersetzung der International Standards on Auditing (ISA) wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) vorgenommen. IFAC übernimmt keine Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Auszüge aus der deutschen Übersetzung oder für Maßnahmen, die als Folge daraus resultieren können. Der genehmigte Text sämtlicher IFAC Publikationen ist nur der von IFAC in englischer Sprache veröffentlichte Text.

---

## 1. Grundlagen und Zielsetzung des Hinweises

Der vorliegende Hinweis ist darauf ausgerichtet, Hinweise und Anregungen für eine skalierte Prüfungsdurchführung bei gleich bleibender Qualität der Prüfungen zur Verfügung zu stellen und hierdurch den Einstieg in die International Standards on Auditing (ISA) zu erleichtern. Er stellt hingegen keinen umfassenden Leitfaden zur Prüfungsdurchführung dar.

Hintergrund der Erarbeitung dieses Hinweises ist die im Berufsstand zu beobachtende Unsicherheit in Bezug auf den Anforderungsgehalt der bestehenden – und grundsätzlich als sinnvoll und hilfreich erachteten – Verlautbarungen nationaler und internationaler Verbände in Bezug auf die Prüfung von kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU). Die ISA verfolgen implizit das Leitbild der Prüfung großer, kapitalmarktorientierter Unternehmen, erheben allerdings gleichzeitig den Anspruch als universell anwendbare Standards.

Da der Gesetzgeber im Rahmen des BilMoG in § 317 Abs. 5 HGB die verpflichtende Anwendung der ISA im HGB bereits kodifiziert hat und deren Annahme durch die EU-Kommission mittelfristig zu erwarten ist, haben die im Folgenden dargestellten Überlegungen die Prüfungsdurchführung unter Anwendung der ISA zum Gegenstand. Artikel 26 des aktuell vorliegenden Vorschlags der EU-Kommission zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie sieht zudem ebenfalls die verpflichtende Anwendung der internationalen Prüfungsstandards bei der Durchführung von Abschlussprüfungen vor. Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass bei Anwendung der ISA unter dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit stehen.

Die Übertragung der in diesem Hinweis getroffenen Ausführungen auf eine Prüfung unter Anwendung der Prüfungsstandards des IDW ist aus Sicht der WPK möglich, da die internationalen Prüfungsstandards in die IDW-Standards transformiert wurden. Im Übrigen weisen die Prüfungsstandards des IDW auf deutsche Besonderheiten hin, die sich aus der Rechtslage ergeben.

Dieser Hinweis des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer in Unterstützung durch den Ausschuss „Rechnungslegung und Prüfung“ gibt die Überlegungen der WPK zur Berücksichtigung von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes im Rahmen der Prüfungsdurchführung wieder (so genannte skalierte Prüfungsdurchführung) und soll in erster Linie Angehörige des Berufsstandes bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB unterstützen. Der Grundgedanke der skalierten Prüfungsdurchführung ist gleichwohl auf sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen im Sinne des

§ 2 Abs. 1 WPO (bspw. Prüfungen nach § 16 MaBV, Prüfungen nach ISA 800, ISA 805, ISA 810) übertragbar.<sup>1</sup>

Hingewiesen wird darauf, dass die EU-Kommission in Artikel 43a des Vorschlags zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie eine Skalierbarkeit der internationalen Prüfungsstandards vorschreibt. Die Berufssatzung enthält eine entsprechende Regelung in § 24b Abs. 1 BS WP/vBP.

Als Anlage ist diesem Hinweis eine Gegenüberstellung der ISA und den thematisch korrespondierenden IDW Prüfungsstandards zur weiteren Hilfestellung beigefügt.

## **2. Gegenstand der Skalierung und des Hinweises, Grenzen seiner Anwendung<sup>2</sup>**

Die Skalierung von Prüfungen hat zwei Anwendungsgebiete:

1. Das Vorhalten eines angemessenen Qualitätssicherungssystems (QSS) in Abhängigkeit von der Größe des Prüfungsunternehmens, den Besonderheiten in der Mandatsstruktur (z.B. § 319a-Mandate), der Leitungsspanne der Abschlussprüfer und ihrer persönlichen Anwesenheit bei Prüfungen.
2. Die Abwicklung der Prüfungsaufträge (Auftragsannahme, Auftragsdurchführung und Berichterstattung [Prüfungsbericht, Bestätigungsvermerk]).

Zu 1.: Die Skalierung des QSS ist nicht Gegenstand dieses Hinweises. Es wird auf die VO 1/2006 und den Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle zur Prüfung eines QSS unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen verwiesen.

Zu 2.: Der Hinweis beschränkt sich auf den Bereich der Auftragsdurchführung. Auftragsannahme und Berichterstattung sind nicht Gegenstand dieses WPK Hinweises.

Der vorliegende Hinweis soll dem Berufsangehörigen Hinweise und Anregungen zur skalierten Prüfungsdurchführung an die Hand geben und ist ausdrücklich nur als Hilfestellung zu verstehen. Dieser Hinweis stellt keine umfassende Anleitung zur Prüfungsdurchführung dar. Er entbindet die Berufsangehörigen nicht von einer den jeweiligen Umständen entsprechenden Prüfungsdurchführung nach pflichtgemäßem Ermessen. Zudem erhebt dieser Hinweis keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die ISA können weitere Ansatzpunkte für eine Skalierung der Prüfungsdurchführung beinhalten, die im Folgenden möglicherweise nicht dargestellt sind.

---

<sup>1</sup> Im Folgenden werden vereinheitlichend die Begriffe "Abschlussprüfer" und "Abschlussprüfung" verwendet.

<sup>2</sup> Zu Skalierungsaspekten in Bezug auf die Prüferpraxis vgl. VO 1/2006 sowie ISA 220.

Ebenfalls unberührt bleibt die Verpflichtung des Berufsangehörigen, sich umfassend mit den ISA auseinanderzusetzen und ein angemessenes Verständnis der ISA-Regelungen zu erlangen. Im Konfliktfall haben die ISA – unter Beachtung der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers – vorrangige Geltungswirkung vor den Ausführungen in diesem Hinweis.

Die folgenden Grundsätze werden – auch unter Anwendung der ISA – im Rahmen einer Prüfungsdurchführung als unverzichtbar angesehen:

- Risikoorientierter Prüfungsansatz
- Ermittlung von Wesentlichkeitsgrenzen
- Prüfungsplanung in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht
- Prüfungshandlungen zur Erlangung angemessener und ausreichender Prüfungsnachweise
- Dokumentation.

### **3. Verständnis von skaliertem Prüfungsdurchführung**

Unter skaliertem Prüfungsdurchführung wird eine Prüfungsdurchführung verstanden, deren Art, Umfang und Dokumentation sich in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands bestimmt. Prüfungsqualität sowie Verlässlichkeit des Prüfungsurteils müssen jedoch bei allen Abschlussprüfungen einheitlich sein.

Das bedeutet, dass sich bei einheitlicher Zielsetzung für alle Abschlussprüfungen der Weg zur Zielerreichung größen-, komplexitäts- und risikoabhängig von Prüfungsgegenstand zu Prüfungsgegenstand unterscheiden kann. Diesen Weg der Zielerreichung, d.h. Festlegung und Umsetzung von Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung, hat der Berufsangehörige im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen. Die skalierte Prüfungsdurchführung ist kein neues Konzept, das durch die ISA erstmals eingeführt wird. Auch bei der bisherigen Prüfungsdurchführung ergibt sich die Skalierbarkeit aus den IDW-Prüfungsstandards (bspw. IDW PS 200 Tz. 18 ff., IDW PS 240 Tz. 12, IDW PS 261 Tz. 74 ff.).

*Art und Umfang* der Prüfungsdurchführung bezieht sich insbesondere auf die Bestimmung von Wesentlichkeiten, die Festlegung von Art und Anzahl von Prüfungsaktivitäten, den Umfang der Prüfungsnachweise sowie die Festlegung von Stichproben und Stichprobenverfahren.

*Komplexität und Risiko* beziehen sich in erster Linie auf das Risiko einer materiellen falschen Darstellung im zu prüfenden Abschluss, wobei sich dieses Risiko selbstverständ-

lich auch aus dem Risiko der Geschäftstätigkeit, der Komplexität der Geschäftsvorfälle und der Art der Buchführung des Mandanten ableitet. Insoweit liegt diesem WPK-Hinweis der risikoorientierte Prüfungsansatz der ISA 315 und 330 zugrunde.

*Prüfungsgegenstand* bezieht sich auf das Prüfungsmandat als Ganzes als auch auf einzelne Prüffelder. Zu unterscheiden ist somit zwischen auftragsbezogenen und prüffeldbezogenen Risiken.

#### 4. Grundlegende Skalierungsaspekte

Die Skalierung der Prüfungsdurchführung findet in folgenden Überlegungen ihren Ausdruck, wobei der Schwerpunkt auf den Buchstaben c. und d. liegt:

- a. Entscheidung über die Nicht-Anwendbarkeit eines ISA
- b. Entscheidung über die Nicht-Anwendbarkeit von bestimmten Detailregelungen eines ISA
- c. Umsetzung allgemein gehaltener („skalierbarer“) Anforderungen in den ISA
- d. Berücksichtigung von spezifischen *Anwendungshinweisen und sonstigen Erläuterungen* in den ISA („spezielle Überlegungen zu kleineren Einheiten“).

Zu a.: ISA 200.18 i.V.m. 200.19 fordern vom Abschlussprüfer die Einhaltung aller für die Prüfung relevanten Prüfungsstandards. Liegen die in einem Standard angesprochenen Umstände nicht vor, ist daher die Relevanz des jeweiligen ISA zu verneinen und daher der Standard in Gänze nicht anzuwenden (ISA 200.22).

Im Rahmen der Prüfung ist es hilfreich, vor Prüfungsbeginn insbesondere die Relevanz folgender Prüfungsstandards zu beurteilen:

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

ISA 510 – Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen

ISA 600 – Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen

ISA 610 – Verwertung der Arbeit interner Prüfer („interne Revision“)

ISA 620 – Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers

Zu b.: Gemäß ISA 200.22 muss der Abschlussprüfer jede Anforderung eines im Sinne von a. einschlägigen ISA einhalten, es sei denn, eine Anforderung in einem Standard ist im konkreten Fall nicht relevant, weil sie bedingt ist und diese Bedingung nicht erfüllt ist (bspw. sind bestimmte Anforderungen an die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks bei Erteilung eines uneingeschränkten Be-

stätigungsvermerks nicht beachtlich). Im Rahmen der Prüfung von Unternehmen kann es daher zu Erleichterungen durch die zulässige Nichtanwendung bedingter Einzelregelungen kommen.

Darüber hinaus umfassen die ISA vom Aufbau her so genannte „Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen“. Diese Anwendungshinweise stellen keine eigenen, weitergehenden Anforderungen an den Prüfer. Gemäß IFAC sind sie jedoch von Bedeutung für eine korrekte Anwendung der ISA-Anforderungen<sup>3</sup>.

Zu c.: Die ISA enthalten eine Vielzahl von Aussagen zur Prüfungsdurchführung, in denen die Skalierbarkeit 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 der 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 ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.*

Insbesondere Aussagen in den Standards, die „angemessene“, „den Umständen entsprechende“ oder „hinreichende“ Anforderungen stellen, machen die Skalierbarkeit der Regelungen deutlich. In diesen Fällen hat der Abschlussprüfer in pflichtgemäßem Ermessen Art und Umfang der jeweiligen Aktivität festzulegen, d.h. eine Entscheidung über den Grad der Skalierbarkeit 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 Berufsangehörigen, die konkreten Maßnahmen zur Erfüllung einer ISA-Anforderung festzulegen. Weitere Hilfestellung zu diesem Aspekt sollen die Ausführungen unter *6. Aspekte der skalierten Prüfungsdurchführung im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes* geben.

Zu d.: Einzelne ISA enthalten in den „Anwendungshinweisen“ an verschiedenen Stellen „spezielle Überlegungen zu kleineren Einheiten“. IFAC gibt damit dem Berufsangehörigen besondere Leitlinien und Hinweise zur Prüfung von kleineren

---

<sup>3</sup> vgl. IFAC: Guide to Using ISAs in the Audit of Small- and Medium-Sized Entities, Volume 1; S. 14; 3. Auflage, 2011

Unternehmen an die Hand. Eine von der WPK erstellte Zusammenfassung der in den ISA enthaltenen „speziellen Überlegungen zu kleineren Einheiten“ kann auf der Homepage der WPK unter [www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/skalierte-pruefungsdurchfuehrung/](http://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/skalierte-pruefungsdurchfuehrung/) herunter geladen werden.

Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang, dass eine von den immer zu beachtenden Regelungen in den ISA ausgehende zusätzliche Anwendung weiterer Regelungen in Abhängigkeit von den Spezifika des Prüfungsmandates zum gleichen Ergebnis führt („Aufskalierung“).

Es sei allerdings betont, dass skalierte Prüfungsdurchführung nicht bedeutet, einschlägige ISA-Regelungen nicht zu beachten, mit der Begründung, dass diese für das zu prüfende Unternehmen „zu aufwendig“ seien. Skalierung ist somit nur in den oben genannten Fällen möglich und dann auch nur in einem den Umständen des Einzelfalles (Größe, Komplexität, Risiko) angemessenen Ausmaß. Insbesondere kann die Regelung in ISA 200.23 („*In Ausnahmefällen kann es der Abschlussprüfer als notwendig erachten, von einer relevanten Anforderung in einem ISA abzuweichen.*“) nicht als Generalnorm für eine Skalierung verstanden werden.

## 5. Anwendungsbereich der skalierten Prüfungsdurchführung

Die Überlegungen zur skalierten Prüfungsdurchführung sind grundsätzlich bei jeder Abschlussprüfung – unabhängig von bspw. Rechtsform oder Größe des Prüfungsgegenstandes – anwendbar und somit nicht auf die Prüfung von KMU beschränkt. Bei gleicher Prüfungsqualität und Verlässlichkeit des Prüfungsurteils bestimmen sich Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands. Unterschiedlich ist letztlich der Grad der Skalierbarkeit der ISA-Anforderungen.

- Die *Größe* eines Unternehmens als quantitatives Merkmal kann allein jedoch nicht das ausschlaggebende Kriterium zur Festlegung des Grades der Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung sein. Die qualitativen Aspekte Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes sind stärker zu gewichten. Dabei sollte im Zweifelsfall dem Risiko-Kriterium höchstes Gewicht beigemessen werden.
- Unter *Komplexität* wird in erster Linie die Kompliziertheit der bilanziellen Sachverhalte (abgeleitet aus der Komplexität der Geschäftstätigkeit) verstanden.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Die Komplexität außerbilanzieller Sachverhalte ist hier ebenfalls zu berücksichtigen

- Unter *Risiko* ist die Möglichkeit einer wesentlichen falschen Darstellung im zu prüfenden Abschluss zu verstehen. Dieses leitet sich wiederum unter anderem aus dem Risiko der Geschäftstätigkeit, der Komplexität der Geschäftsvorfälle und der Art der Buchführung des Mandanten ab. Der Abschlussprüfer hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen die Aspekte Größe, Komplexität und Risiko zu beurteilen und anhand einer sachgerechten Gewichtung den Grad der Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung abzuleiten.

Die genannten Gesichtspunkte werden auch in den ISA selbst berücksichtigt. So enthalten die internationalen Prüfungsstandards in ISA 200.A64 folgende Begriffsbestimmung für so genannte „kleinere Einheiten“:

*„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:*

*(i) überschaubare oder nicht komplexe Geschäftsvorfälle,*

*(ii) einfache Aufzeichnungen,*

*(iii) wenige Geschäftszweige und wenige Produkte innerhalb der Geschäftszweige,*

*(iv) wenige interne Kontrollen,*

*(v) wenige Managementebenen mit Verantwortung für ein breites Spektrum von Kontrollen oder*

*(vi) 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 Merkmale auf.“*

Die beispielhaft aufgezählten Kriterien stellen mögliche Ausgestaltungen für die Skalierungsanforderungen „Komplexität“ und „Risiko“ dar. Mit „kleineren Einheiten“ im Sinne des ISA 200.A64 sind Unternehmen gemeint, die eine geringe Größe, eine geringe Komplexität und bzw. oder ein geringes Risiko aufweisen und damit einen hohen Grad an Skalierbarkeit (diese werden im Folgenden als KMU bezeichnet). Weitere denkbare Indikatoren für das Vorliegen eines KMU könnten sein (vgl. IDW PH 9.100.1, Tz. 3):

- unternehmensrelevante Entscheidungen liegen weitgehend im Kompetenzbereich des oder der Inhaber
- keine Konzernabhängigkeit
- starker Einfluss typischer regionaler und branchenspezifischer Faktoren
- einfaches Rechnungswesen
- rechnungslegungsrelevante Informationen sind bei nur wenigen im Rechnungswesen zuständigen Mitarbeitern vorhanden,
- unternehmensspezifisches Wissen ist vornehmlich bei nur wenigen Personen angesiedelt.

Die Entscheidung über den Umfang, in dem eine Skalierung der Prüfungsdurchführung sachgerecht ist, obliegt dem auftragsverantwortlichen Abschlussprüfer i.S.d. § 24a BS WP/vBP. Dabei sind die relevanten Faktoren für diese Entscheidung in ihrer Gesamtheit zu würdigen.

## **6. Aspekte der skalierten Prüfungsdurchführung im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes**

### **6.1 Darstellung des risikoorientierten Prüfungsansatzes**

#### *6.1.1 Grundlagen des risikoorientierten Prüfungsansatzes*

Die internationalen Prüfungsstandards kodifizieren in ISA 315 – *Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds* – und ISA 330 – *Die Reaktion des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken* – den risikoorientierten Prüfungsansatz.

ISA 315.1 i.V.m. ISA 315.3 verpflichtet den Abschlussprüfer, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds, einschließlich ihres internen Kontrollsystems (IKS)<sup>5</sup>, zu identifizieren und zu beurteilen, um dadurch eine Grundlage für das Planen und Umsetzen von Reaktionen auf die beurteilten Risiken zu schaffen. Ergänzend kodifiziert ISA 330.1 i.V.m. ISA 330.3 die Pflicht des Abschlussprüfers, sein Vorgehen im Hinblick auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu planen und umzusetzen, die der Abschlussprüfer identifiziert und beurteilt hat, um ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu den beurteilten Risiken zu erhalten.

---

<sup>5</sup> Auch wenn hier der Begriff „internes Kontrollsystem (IKS)“ verwendet wird, ist es denkbar, dass insbesondere kleine Unternehmen lediglich einige wenige Kontrollen für wesentliche Sachverhalte installiert haben, ohne dass insgesamt von einem geschlossenen „System“ interner Kontrollen gesprochen werden kann. Ungeachtet dessen wird im Folgenden der Begriff „internes Kontrollsystem“ bzw. „IKS“ verwendet.

Die Ausgestaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes kann entweder rechnungslegungsorientiert, funktionsorientiert oder prozessorientiert erfolgen.

- Bei einer Orientierung an der Rechnungslegung werden die Prüffelder im Wesentlichen anhand der Posten der Rechnungslegung bzw. des Jahresabschlusses bestimmt.
- Bei funktionsorientierter Ausgestaltung des Prüfungsansatzes erfolgt die Prüffeldfestlegung in Anlehnung an betriebliche Funktionen des Unternehmens (z.B. Einkauf, Produktion, Vertrieb).
- Bei der prozessorientierten Vorgehensweise erfolgt die Prüffeldfestlegung auf Grundlage der wesentlichen Unternehmensprozesse (z.B. Beschaffungsprozess: von der Bedarfsermittlung bis zur Warenbezahlung, Verkaufsprozess: vom Bestelleingang bis zum Geldeingang).

Bei der Entscheidung über die Ausgestaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes ist die Aufbau- und Ablauforganisation des zu prüfenden Unternehmens zu berücksichtigen.

Der risikoorientierte Prüfungsansatz lässt sich vereinfacht in folgende drei Phasen aufteilen:

*Phase 1: Risiko-Identifikation (Feststellung von Fehlerrisiken durch Verstehen der Einheit und ihres Umfeldes sowie ihres IKS)*

Das Verstehen der Einheit und ihres Umfeldes dient insbesondere der Feststellung inhärenter Risiken und umfasst auf Unternehmensebene Kriterien wie Organisation, Finanzierung, Investitionsvorhaben, Ziele und Strategien, Erfolgskennzahlen, Kompetenz und Integrität der Führungsebene und der Mitarbeiter, Art, Umfang und Besonderheiten der Geschäftstätigkeit und -entwicklung. Auf Aussageebene (Prüffeldenebene) umfassen bedeutsame Aspekte bspw. die Fehleranfälligkeit von Abschlussposten, die Komplexität der Geschäftsvorfälle, Fraud-Gefahr, Ermessensspielräume bei Ansatz und Bewertung.

Das Verstehen des IKS der Einheit dient als Grundlage zur Feststellung des Kontrollrisikos. Der Abschlussprüfer hat sich dabei zunächst vom Aufbau (d.h. von Angemessenheit und Implementierung) des IKS zu überzeugen. Das Augenmerk des Abschlussprüfers im Rahmen dieser Aufbauprüfung liegt dabei auf dem rechnungslegungsbezogenen IKS, d.h. den für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen. Dazu hat der Abschlussprüfer ein Verständnis für sämtliche der folgenden IKS-Komponenten zu erlangen (ISA 315.14 - .22):

- Kontrollumfeld

Gemäß ISA 315.A69 umfasst das Kontrollumfeld die Überwachungs- und Leitungsfunktionen sowie die Einstellung, das Bewusstsein und die Maßnahmen der für die Überwachung verantwortlichen Personen und der Geschäftsleitung im Hinblick auf das IKS und dessen Bedeutung im Unternehmen. Zudem prägt das Kontrollumfeld die Grundhaltung der Organisation, indem sie das Kontrollbewusstsein der Mitarbeiter beeinflusst. Bestandteile des Kontrollumfeldes sind u.a. Kommunikation und Durchsetzung von Integrität und ethischen Werten, Philosophie und Führungsstil der Geschäftsleitung, Organisationsstruktur.

- Risikobeurteilungsprozess

Der Risikobeurteilungsprozess bildet die Grundlage für die Feststellung von Risiken, auf die die Geschäftsleitung reagieren muss. Dazu gehören insbesondere die Identifizierung von Geschäftsrisiken, die Einschätzung der Bedeutsamkeit der Risiken, die Beurteilung der Eintrittswahrscheinlichkeit und die Entscheidung über Maßnahmen, um diesen Risiken zu begegnen (ISA 315.15).

- Rechnungslegungsbezogenes Informationssystem (inkl. der damit verbundenen Geschäftsprozesse) sowie Kommunikation

Das für die Rechnungslegungsziele relevante Informationssystem, das auch das Buchführungssystem umfasst, besteht aus den Verfahren und Aufzeichnungen, die das Unternehmen eingerichtet hat, um (ISA 315.A81):

- Geschäftsvorfälle auszulösen, aufzuzeichnen, zu verarbeiten, darüber zu berichten und Rechenschaft ablegen zu können;
- die fehlerhafte Verarbeitung von Geschäftsvorfällen zu erkennen und zu beheben;
- die bewusste Außerkraftsetzung von Systemen oder die Umgehung von Kontrollen zu erfassen und dieser Möglichkeit Rechnung zu tragen;
- Informationen aus Vorsystemen in das Hauptbuch zu übertragen;
- sonstige Informationen über Sachverhalte zu erfassen, die nicht aus Geschäftstransaktionen resultieren (bspw. Abschreibung von Vermögensgegenständen);
- sicherzustellen, dass die angabepflichtigen Informationen gesammelt, aufgezeichnet, verarbeitet, zusammengefasst und im Abschluss angemessen dargestellt werden.

Die Kommunikation beinhaltet einerseits die Kommunikation der Funktionen und Verantwortlichkeiten in der Rechnungslegung, andererseits die Kommunikation bedeutensreicher Sachverhalte mit Bezug zur Rechnungslegung. Kommunikationsbeispiele sind Unternehmensleitlinien und Rechnungslegungshandbücher (ISA 315.A86).

- Für die Abschlussprüfung relevante Kontrollaktivitäten

Relevante Kontrollaktivitäten sind diejenigen, deren Verstehen der Abschlussprüfer für notwendig erachtet, um die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu beurteilen und um weitere Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken zu planen (ISA 315.20). Kontrollaktivitäten sind Maßnahmen und Regelungen, die dazu beitragen sicherzustellen, dass Anweisungen oder Regelungen der Geschäftsleitung ausgeführt werden (bspw. Genehmigungserfordernisse, Erfolgskontrollen, Informationsverarbeitung, physische Kontrollen, Funktionstrennung; ISA 315.A88).

- Überwachung von Kontrollen

Die Überwachung der Kontrollen ist ein Prozess, mit dem die Wirksamkeit des IKS im Zeitablauf beurteilt wird. Dazu zählen Einzelaktivitäten als auch fortlaufende Aktivitäten.

### *Phase 2: Risikoanalyse und -beurteilung (Beurteilung der Fehlerrisiken und Ableitung der Prüfungsstrategie)*

Auf die Feststellung folgt die Beurteilung der Auswirkung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf die Rechnungslegung nach Größenordnung und Eintrittswahrscheinlichkeit. Diese Beurteilung ist sowohl auf Abschlussebene (d.h. für den Abschluss als Ganzes), als auch auf Aussageebene für Arten von Geschäftsvorfällen, für Kontensalden und für Anhangangaben vorzunehmen (ISA 315.25). Anhand dieser Beurteilung erstellt der Abschlussprüfer die Prüfungsstrategie.

Bedeutsame identifizierte Risiken (z.B. Umsatzrealisierung oder aus Nichtrutinetransaktionen) erfordern eine besondere Berücksichtigung im Rahmen der Abschlussprüfung. So hat der Abschlussprüfer in jedem Falle ein Verständnis für die für diese Risiken relevanten Kontrollen zu gewinnen (ISA 315.27 ff.).

Zudem kann der Abschlussprüfer bei einigen Risiken zu der Auffassung gelangen, dass es nicht möglich oder praktisch durchführbar ist, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise ausschließlich durch aussagebezogene Prüfungsaktivitäten einzuholen (z.B. bei automatisierten Massenverarbeitungsprozessen). In diesen Fällen hat der Abschlussprüfer ein Verständnis von den auf diese Risiken bezogenen Kontrollen zu gewinnen (ISA 315.30).

### *Phase 3: Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken*

Der Abschlussprüfer hat sowohl auf Abschlussebene als auch auf Aussageebene Reaktionen zu planen und umzusetzen, um den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Dar-

stellungen zu begegnen (ISA 330.5 und .6). Reaktionen auf Abschlussebene sind insbesondere die Betonung der kritischen Grundhaltung, der Einsatz von erfahrenen Prüfern oder Spezialisten im Prüfungsteam, die Durchführung überraschender Prüfungsaktivitäten sowie besondere Qualitätssicherungsmaßnahmen (ISA 330.A1).

Auf Aussageebene hat der Abschlussprüfer mittels Funktionsprüfungen des IKS und bzw. oder aussagebezogenen Prüfungshandlungen angemessen zu reagieren. Die Beurteilung der identifizierten Risiken auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer bildet eine Grundlage für die Überlegungen zu einem angemessenen Prüfungsansatz für die Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen (ISA 330.A4). So kann der Abschlussprüfer festlegen, dass

- bei einer bestimmten Aussage nur durch Funktionsprüfungen wirksam auf das beurteilte Risiko wesentlicher falscher Aussagen reagiert werden kann;
- es bei bestimmten Aussagen angemessen ist, ausschließlich aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen und der Abschlussprüfer daher die Auswirkungen von Kontrollen bei der Beurteilung der relevanten Risiken außer Betracht lässt;
- ein kombinierter Ansatz aus Funktionsprüfungen als auch aussagebezogene Prüfungshandlungen zielführend ist.

Funktionsprüfungen sind darauf ausgelegt, die Wirksamkeit von Kontrollen zur Verhinderung bzw. Aufdeckung und Korrektur wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu beurteilen (ISA 330.4(a)). Der Abschlussprüfer muss Funktionsprüfungen planen und durchführen, falls

- seine Risikobeurteilung über wesentliche falsche Darstellungen auf Aussageebene von der Annahme wirksamer Kontrollen ausgeht (d. h. er beabsichtigt, sich bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang aussagebezogener Prüfungsaktivitäten auf die Wirksamkeit von Kontrollen zu verlassen), oder
- aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen können.

Ungeachtet der Höhe des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen muss der Abschlussprüfer für alle *wesentlichen* Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben aussagebezogene Prüfungshandlungen planen und durchführen (ISA 330.18). Dabei hat er auch abzuwägen, ob Verfahren der externen Bestätigung als Prüfungshandlungen durchzuführen sind. Art, Umfang und zeitlicher Ablauf der aussagebezogenen Prüfungshandlungen hängen vom Ergebnis der Risikobeurteilung ab. Einzelfallabhängig kann sich der Abschlussprüfer dafür entscheiden, dass allein die Durchführung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen ausreicht, ausschließlich Einzel-

fallprüfungen geeignet sind oder eine Kombination aus aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken am besten geeignet ist.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass auf Grundlage der in Phase 1 gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers über den Mandanten, das Unternehmensumfeld und über Angemessenheit und Implementierung dessen IKS (Aufbauprüfung) die Identifikation der potentiellen Fehlerrisiken des Mandanten erfolgt. Im Anschluss in Phase 2 werden die identifizierten Fehlerrisiken hinsichtlich Auswirkung und Eintrittswahrscheinlichkeit gewürdigt und dementsprechend die Prüfungsstrategie festgelegt.

In Phase 3 erfolgt auf dieser Grundlage die Festlegung und Durchführung des Prüfungsprogramms für die weiteren Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerisiken.

Bei sachgerechter Anwendung kann der Abschlussprüfer im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes relativ schnell ein hohes Maß an Prüfungssicherheit gewinnen. Dies kann dazu führen, dass in bestimmten Fällen bereits nach Phase 2 ausreichend Prüfungssicherheit für bestimmte Prüffelder gewonnen werden konnte (wie bereits dargestellt, sind jedoch auch in diesem Fall für alle wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben aussagebezogene Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen).

Der risikoorientierte Prüfungsansatz führt zu einer Fokussierung der Prüfungsaktivitäten auf die risikobehafteten Bereiche des Mandanten, während risikoarme Prüfungsgebiete in der Folge sachgerechter Weise weniger intensiv geprüft werden.

### *6.1.2 Skalierungsaspekte im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes*

Im Folgenden werden – bei gleichzeitig unveränderter kritischer Grundhaltung – mögliche Ansätze für Skalierungsmaßnahmen dargestellt.

- Erleichterte Gewinnung eines Verständnisses vom Mandanten und seines Umfeldes bei mehrjähriger Mandantenbeziehung

Die Erlangung eines Verständnisses vom Mandanten, seinem Umfeld und seiner rechnungslegungsbezogenen Kontrollen kann dem Abschlussprüfer umso leichter fallen, je länger er schon als Abschlussprüfer für den Mandanten tätig ist. Den Umfang des erforderlichen Verständnisses legt der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen fest. Die Tiefe des vom Abschlussprüfer erwarteten Gesamtverständnisses kann geringer als das Verständnis der Geschäftsführung des Mandanten sein (ISA 315.A3).

Der Abschlussprüfer kann zudem Informationen aus Vorjahren verwenden, die aus bisherigen Erfahrungen mit dem Mandanten oder aus Prüfungshandlungen vorangegangener Abschlussprüfungen resultieren. Dann hat er allerdings festzustellen, ob zwischenzeitliche Veränderungen stattgefunden haben, die sich auf die Relevanz der der Informationen auswirken (ISA 315.9).

- Oftmals einfachere Gewinnung eines Verständnisses vom IKS des Mandanten bei kleineren Unternehmen

Die Ausgestaltung des IKS kann bei kleineren Unternehmen mitunter sehr einfach sein (ISA 315.A41). So ist es denkbar, dass das Unternehmen einige wenige Kontrollen für wesentliche Sachverhalte auf Geschäftsführungsebene 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.

- 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 des Unternehmens, die erforderlich sind, um die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu beurteilen und 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).

- Aspekte bzgl. 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 beim Mandanten widerspiegeln:

- *Kontrollumfeld*

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

- es in kleinen Einheiten möglicherweise keine unabhängigen für die Überwachung verantwortlichen Personen gibt oder die Überwachungsfunktion möglicherweise direkt durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer wahrgenommen wird;

- Prüfungsnachweise für das Kontrollumfeld in kleineren Einheiten möglicherweise nicht in Dokumentform vorhanden sind, insbesondere bei Vorhandensein von informellen Kommunikationswegen zwischen Geschäftsleitung und Mitarbeitern;
- 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 im Unternehmen mindern oder erhöhen).

- *Risikobeurteilungsprozess der Einheit,*

In einer kleinen Einheit gibt es oft keinen festgelegten Risikobeurteilungsprozess. Wahrscheinlicher ist es, dass die Geschäftsleitung Risiken durch direkte persönliche Einbindung in das Geschäft identifiziert. Befragungen nach identifizierten Risiken und nach deren Handhabung sind trotzdem erforderlich (ISA 315.A80).

- *rechnungslegungsbezogene Informationssystem, inkl. verbundener Geschäftsprozesse, sowie Kommunikation,*

Die rechnungslegungsbezogenen Informationssysteme in kleinen Einheiten sind überwiegend weniger hoch entwickelt als in größeren Einheiten. Kleine Einheiten mit aktiv eingebundener Geschäftsleitung 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.A85).

- *Kontrollaktivitäten*

Der Formalisierungsgrad der Kontrollaktivitäten in größeren und kleineren Einheiten kann unterschiedlich sein. Unter Umständen sind bestimmte Arten von Kontrollaktivitäten bei kleineren Einheiten aufgrund von Kontrollen auf Geschäftsleitungsebene nicht relevant. Beispielsweise kann durch Genehmigungsvorbehalt von Kundenkrediten oder Investitionen auf Geschäftsleitungsebene eine starke Kontrolle über wichtige Kontensalden und Geschäftsvorfälle ausgeübt werden, wodurch die Notwendigkeit weitergehender Kontrollaktivitäten sich verringert oder ganz entfällt (ISA 315.A93). Allerdings sei an dieser Stelle auch auf die erhöhte Gefahr durch Management-override hingewiesen.

- *Überwachung von Kontrollen*

Oftmals wird die Überwachung von Kontrollen durch die Geschäftsleitung 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.A100).

- Funktionsprüfungen nicht in jedem Falle zwingend erforderlich

Der Abschlussprüfer hat auf Abschluss- und Aussageebene angemessen durch Funktionsprüfungen und bzw. oder aussagebezogene Prüfungshandlungen auf die identifizierten wesentlichen Risiken zu reagieren.

Funktionsprüfungen sind dabei wie oben erwähnt dann erforderlich, wenn sich der Abschlussprüfer auf die Wirksamkeit von IKS-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).

Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass Funktionsprüfungen nicht bei jeder Abschlussprüfung zwingend erforderlich sind: 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 in ggf. größerem Umfang durchzuführen wären. Ein weiterer solcher Fall wäre, wenn es im Unternehmen nicht viele 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.

- Fokussierung auf ggf. übergeordnete Kontrollen

Auch kann es denkbar sein, dass ein Unternehmen entlang seiner Prozesse eine Vielzahl von Kontrollen auf verschiedensten Ebenen installiert hat (z.B. Materialeinkauf: Bedarfsanforderungsschein – Freigabe Vorgesetzter – Einhaltung Budgetgrenzen / Kontierungsvorschlag – Freigabe Geschäftsführer – Rechnungsvorerfassung – Wareneingangskontrolle – Zahlungsvorschlagsliste – Freigabe Zahlung / Buchung). Im Rahmen der Funktionsprüfung ist oftmals nicht in jedem Falle die Funktionsprüfung sämtlicher Kontrollen erforderlich. Ggf. sind einige wenige „übergeordnete“ Kontrollen identifizierbar, auf die sich die Funktionsprüfung beschränken kann.

- Mehrfache Verwendung von Prüfungsaktivitäten

Prüfungsaktivitäten im Rahmen der Aufbauprüfung können gleichzeitig auch Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit von Kontrollmaßnahmen erbringen. So kann es der Abschlussprüfer als effizient erachten, gleichzeitig mit der Beurteilung der Konzeption von Kontrollen und der Feststellung ihrer Einrichtung auch eine Prüfung ihrer Wirksamkeit durchzuführen (ISA 330.A21). Auch wenn manche Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung nicht speziell als Funktionsprüfungen geplant wurden, können sie dennoch Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit der Kontrollen liefern und folglich als Funktionsprüfungen dienen (ISA 330.A22).

Zudem kann der Abschlussprüfer eine Funktionsprüfung so planen, dass mit ihr gleichzeitig eine auf denselben Geschäftsvorfall bezogene Einzelfallprüfung durchgeführt wird. Der Abschlussprüfer kann bspw. eine Prüfung zur Untersuchung einer Rechnung so planen und auswerten, dass sich einerseits feststellen lässt, ob sie genehmigt wurde, und sich andererseits ein aussagebezogener Nachweis für einen Geschäftsvorfall ergibt. Ein solcher „Dual-Purpose-Test“ wird so geplant und ausgewertet, dass jeder der Prüfungszwecke separat betrachtet wird (ISA 330.A23).

- Arbeitserleichterung durch erhöhten Einsatz analytischer aussagebezogener Prüfungshandlungen

Art, Umfang und zeitlicher Ablauf aussagebezogener Prüfungshandlungen hängen vom Ergebnis der Risikobeurteilung ab. Im Einzelfall kann allein die Durchführung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen gemäß den Anforderungen nach ISA 520 ausreichen, so bspw. für den Fall, dass sich die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers auf Prüfungsnachweise aus Funktionsprüfungen stützt. Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen eignen sich im Allgemeinen besser für große Volumina an Geschäftsvorfällen, die im Zeitablauf eher vorhersehbar sind (ISA 330.A.44).

- Verwendung von Ergebnissen aus Vorjahresprüfungen

Im Rahmen der Funktionsprüfung kann es der Abschlussprüfer vor dem Hintergrund seiner Risikobeurteilung als angemessen erachten, wenn er sich auf Prüfungsnachweise aus Vorjahresprüfungen verlässt (ISA 330.13). In einem solchen Fall hat sich der Abschlussprüfer allerdings - bspw. durch ein Gespräch mit dem Management - davon zu überzeugen, dass seitdem keine bedeutsamen Änderungen an der Kontrolle vorgenommen wurde. Sind Änderungen erfolgt, hat der Abschlussprüfer die Kontrolle in der laufenden Abschlussprüfung erneut zu prüfen, sofern er sich im weiteren Prüfungsvorgehen auf deren Wirksamkeit verlassen will.

Sind keine Änderungen an einer Kontrolle erfolgt, kann es der Abschlussprüfer als sachgerecht erachten, sich auf das Ergebnis seiner Beurteilung der Wirksamkeit dieser Kontrolle der Vorjahre zu verlassen. Der zeitliche Abstand bis zur erneuten Funktionsprüfung solcher unveränderter Kontrollen kann bis zu drei Jahre umfassen (erneute Prüfung im dritten Jahr) und liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers (ISA 330.14(b)). Im Allgemeinen gilt, dass der zeitliche Abstand zwischen zwei Funktionsprüfungen umso kürzer ist, je höher das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen ist oder je mehr man sich auf die Kontrolle verlässt.

Gleichwohl sind bei jeder Abschlussprüfung einige Funktionsprüfungen durchzuführen, um zu vermeiden, dass sämtliche Kontrollen, auf die sich der Abschlussprüfer verlassen möchte, in einer Periode einer Funktionsprüfung zu unterziehen sind und dass in den beiden Folgeperioden keine derartigen Prüfungen durchgeführt werden (ISA 330.14(b)).

Der Abschlussprüfer kann sich allerdings im Falle von Kontrollen zur Minderung eines bedeutsamen Risikos nicht auf Prüfungshandlungen aus Vorjahren verlassen, sondern hat in diesen Fällen im Rahmen der laufenden Abschlussprüfung erneut Funktionsprüfungen vorzunehmen (ISA 330.15).

- Fehlende Dokumentation des IKS durch den Mandanten<sup>6</sup>

Eine fehlende Dokumentation von Teilen oder des gesamten IKS durch den Mandanten 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.A77, .A80). 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).

Vom Abschlussprüfer wird nicht verlangt, dass er anstelle des Mandanten dessen IKS umfassend und in Gänze dokumentiert. Hingegen hat er nach ISA 315.32 unter Berücksichtigung von ISA 230.8 ff. in Bezug auf das IKS zu dokumentieren:

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

---

<sup>6</sup> Die Buchführung ist Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung. Es sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einzuhalten.

## 6.2 Wesentlichkeit<sup>7</sup>

### 6.2.1 Grundlagen der Wesentlichkeit

Das Konzept der Wesentlichkeit ist in ISA 320 – *Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung* geregelt. Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Bestimmung seiner Prüfungsstrategie zunächst die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes (Gesamtwesentlichkeit) festzulegen (ISA 320.10). Die Höhe der Gesamtwesentlichkeit soll sich daran orientieren, ab welcher Höhe eine falsche Darstellung im Abschluss die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst. Nicht sachgerecht ist es, wenn der Abschlussprüfer die Gesamtwesentlichkeit niedrig ansetzt, weil ein hohes Fehlerrisiko besteht (vgl. *Guide to using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Vol 1 – Core Concepts, 3rd Edition, S. 95*).

Gleichwohl hat der Abschlussprüfer für bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben eine niedrigere Wesentlichkeitsgrenze (spezifische Wesentlichkeit) zu bestimmen, wenn für diese Sachverhalte zu erwarten ist, dass falsche Darstellungen von Beträgen unterhalb der Gesamtwesentlichkeit die auf Grundlage des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Nutzern beeinflusst werden (ISA 320.10). Die Festsetzung einer höheren Wesentlichkeitsgrenze für bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben ist nicht zulässig.

Nach ISA 320.11 hat der Abschlussprüfer zudem die so genannte Toleranzwesentlichkeit (Aggregationswesentlichkeit) festzulegen. Dies ist der Betrag oder die Beträge unterhalb der Gesamtwesentlichkeit bzw. den spezifischen Wesentlichkeiten, um das Risiko dafür auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren, dass die Summe aus den nicht korrigierten und den nicht aufgedeckten falschen Darstellungen die Gesamtwesentlichkeit überschreitet. Die Toleranzwesentlichkeit ist im Rahmen der Festlegung der Prüfungsstrategie insbesondere Ausgangspunkt der Bestimmung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen (ISA 320.11) bei der Prüfungsdurchführung.

---

<sup>7</sup> Detaillierte Ausführungen zur Wesentlichkeit nach ISA 320 können den vom IDW am 17.11.2011 veröffentlichten *Fragen und Antworten zur Festlegung der Wesentlichkeit und der Toleranzwesentlichkeit nach ISA 320* bzw. *IDW PS 250* entnommen werden (vgl. IDW Fachnachrichten 12/2011, s: 743 ff.).

## 6.2.2 Skalierungsaspekte im Rahmen der Wesentlichkeit

Im Folgenden werden mögliche Ansätze für Skalierungsmaßnahmen dargestellt.

- Festlegung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes beeinflusst den Umfang der sich anschließenden Prüfungshandlungen

Die ISA schreiben dem Abschlussprüfer keine bestimmte Methode zur Bestimmung der Gesamtwesentlichkeit vor. Ebenso wenig sehen die Standards die Heranziehung einer bestimmten Bezugsgröße für die Wesentlichkeitsbestimmung verpflichtend vor. Sowohl die Auswahl einer geeigneten Bezugsgröße als auch eines Berechnungssatzes liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.

Im Rahmen der Wesentlichkeitsbestimmung, die sich wie oben beschrieben an der Entscheidungsrelevanz für die Abschlussadressaten zu orientieren hat, sind die Gegebenheiten des Prüfungsmandanten (bspw. Eigentümerstruktur, Finanzierungsart, wirtschaftliches Umfeld) allerdings bei der Festlegung der Bezugsgröße und des Berechnungssatzes – und damit in der Folge auch bei der Bestimmung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen – zu berücksichtigen.

- Festlegung der postenspezifischen Toleranzwesentlichkeiten beeinflusst den Umfang der sich anschließenden Prüfungshandlungen

Die Toleranzwesentlichkeit kann entweder als ein Betrag analog zur Gesamtwesentlichkeit bestimmt werden oder auch sachverhaltsspezifisch für bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben (vgl. *Guide to using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Vol 1 – Core Concepts, 3rd Edition, S. 96*). Risiko- und komplexitätsbedingt kann die Festlegung sachverhaltsspezifischer Toleranzwesentlichkeiten bei kleineren Einheiten zur Reduzierung der durchzuführenden Prüfungshandlungen beitragen.

Hinzuweisen ist an dieser Stelle, dass die Vereinbarung möglicher Zusatzaufträge im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung, wie bspw. die Erstellung eines Erläuterungsteils im Prüfungsbericht, die zuvor genannten Wesentlichkeitsüberlegungen aufgrund der notwendigerweise höheren Genauigkeit durchkreuzen und somit die verbundenen Skalierungsaspekte zunichte machen kann.

## 6.3 Prüfungsplanung

### 6.3.1 Grundlagen der Prüfungsplanung

ISA 300 – *Planung einer Abschlussprüfung* enthält die Pflicht des Abschlussprüfers zur Prüfungsplanung. Zur Planung einer Abschlussprüfung gehören die Entwicklung der Prüfungsstrategie und die daraus abgeleitete Entwicklung des Prüfungsprogramms. Wesentlichen Überlegungen, die der Abschlussprüfer im Rahmen der Entwicklung der Prüfungsstrategie und der Erarbeitung des Prüfungsprogramms anzustellen hat, sind bereits im Abschnitt „Risikoorientierter Prüfungsansatz“ dargelegt worden.

### 6.3.2 Skalierungsaspekte im Rahmen der Prüfungsplanung

Im Folgenden werden mögliche Ansätze für Skalierungsmaßnahmen dargestellt.

- Größe und Komplexität des Prüfungsgegenstandes beeinflussen Art und Umfang der Prüfungsplanung

Art und Umfang von Planungsaktivitäten hängen ab von der Größe und Komplexität des Prüfungsgegenstandes, von den bisherigen Erfahrungen von Mitgliedern des Prüfungsteams mit dem Mandanten und sich eventuell ändernden Gegebenheiten während der laufenden Prüfung. Die Entwicklung der Prüfungsstrategie für Prüfungen von kleinen Einheiten muss kein komplexer oder zeitaufwendiger Vorgang sein; dies hängt von der Größe der Einheit, der Komplexität der Prüfung und der Größe des Prüfungsteams ab (ISA 300.A11).

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).

- Erleichterte Planungsanforderungen bei Ein-Mann-Prüfungen

Wird eine Prüfung vollständig vom Auftragsverantwortlichen allein durchgeführt, sind Überlegungen zu Anleitung und Überwachung des Prüfungsteams sowie Durchsicht ihrer Arbeit nicht erforderlich. In solchen Fällen werden dem Auftragsverantwortlichen alle wesentlichen Sachverhalte bekannt sein. Allerdings kann es eine solche Situation erforderlich machen, dass er sich im Falle besonders komplexer oder ungewöhnlicher Sachverhalte fachlichen Rat bei Dritten einholt (ISA 300.A15).

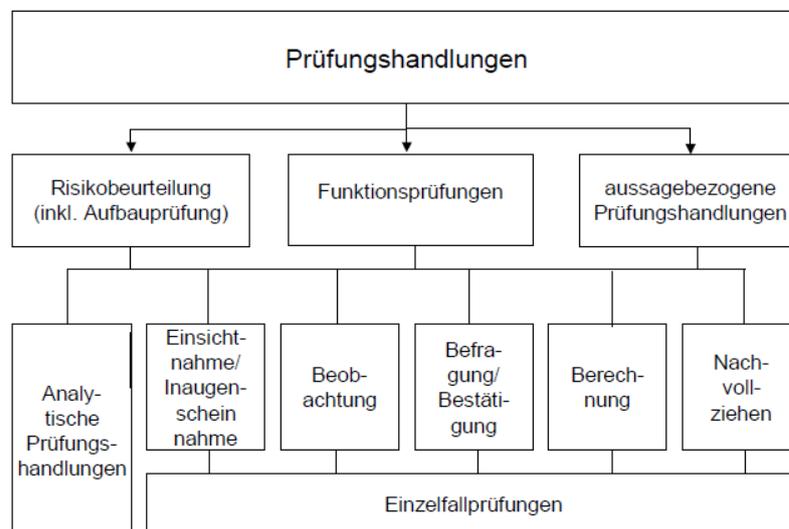
- Erst- oder Folgeprüfung

Bei Folgeprüfungen kann der Abschlussprüfer auch im Rahmen der Prüfungsplanung einerseits Kenntnisse und Informationen mit dem Mandanten aus Vorjahren im Rahmen der Prüfungsplanung verwenden, andererseits bei KMU auf Arbeitspapiere aus Vorjahren zurückgreifen, die im Rahmen der gegenwärtigen Prüfungsplanung aktualisiert werden.

## 6.4 Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen über Prüfungsziele

### 6.4.1 Grundlagen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen

Die folgende Abbildung stellt die verschiedenen Arten von Prüfungshandlungen und -aktivitäten nach ISA im Überblick dar (vgl. IDW PS 300 Tz. 14):



Grundlegende Ausführungen zu Prüfungshandlungen sind in den ISA 315 – *Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds* und ISA 330 – *Die Reaktion des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken* (zu beiden Standards siehe die Ausführungen oben unter Abschnitt VI.1 - *Risikoorientierter Prüfungsansatz*), ISA 520 – *Analytische Prüfungshandlungen* und ISA 530 – *Stichprobenprüfungen* enthalten.

Grundlegende Anforderungen an Prüfungsnachweise finden sich in ISA 500 – *Prüfungsnachweise*.

Darüber hinaus gibt es eine Reihe weiterer Standards, die sich mit besonderen Prüffeldern bzw. Prüfungsnachweisen auseinandersetzen, z.B.:

- ISA 501 – Prüfungsnachweise – besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten
- ISA 505 – Externe Bestätigungen
- ISA 540 – Prüfung geschätzter Werte und Zeitwerte
- ISA 550 – Nahe stehende Personen
- ISA 560 – Ereignisse nach dem Abschlussstichtag
- ISA 570 – Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- ISA 580 – Schriftliche Erklärungen

Überwiegend gilt, dass die ISA dem Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung eines bestimmten Prüffeldes keine spezifischen Prüfungshandlungen oder -aktivitäten oder die Einholung einer bestimmten Art von Prüfungsnachweisen vorschreiben. Vielmehr hat der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen „...Prüfungshandlungen so zu planen und durchzuführen, dass ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt werden, um begründete Schlussfolgerungen als Grundlage für das Prüfungsurteil ziehen zu können“ (ISA 500.1).

In bestimmten Fällen schreiben die ISA allerdings spezifische Prüfungshandlungen und -aktivitäten bzw. die Einholung bestimmter Prüfungsnachweise verpflichtend vor, so bspw. (nicht abschließend):

- die verpflichtende Inventurteilnahme, sofern die Vorräte für den Abschluss wesentlich sind und die Teilnahme praktisch durchführbar ist (ISA 501.4),
- die Befragung der Geschäftsleitung, die Durchsicht von Sitzungsprotokollen des Aufsichtsorgans und des Schriftverkehrs mit den Rechtsberatern des Unternehmens sowie die Durchsicht von Aufwandskonten für die Rechtsberatung zur Feststellung von Rechtsstreitigkeiten und Ansprüchen (ISA 501.9),
- verpflichtende Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen in zeitlicher Nähe zum Ende der Abschlussprüfung, die dem Abschlussprüfer bei der Bildung einer Gesamtbeurteilung helfen, ob der Abschluss mit dem Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit in Einklang steht (ISA 520.6),
- spezifische Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung in Bezug auf geschätzte Werte (u.a. ISA 540.8, .12 ff.),
- spezifische Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung in Bezug auf nahe stehende Personen (ISA 550.12 ff.),

- spezifische Prüfungshandlungen für den Fall, dass Ereignisse oder Gegebenheiten festgestellt wurden, die erhebliche Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen (ISA 570.16),
- die Einholung von schriftlichen Erklärungen zur Vollständigkeit sowie zur Verantwortlichkeit der Geschäftsleitung für den Abschluss sowie in bestimmten weiteren Fällen (ISA 580.10 und 580.13).

Prüfungsnachweise haben ausreichend und geeignet zu sein (ISA 500.6). „Ausreichend“ bezieht sich auf die erforderliche Anzahl der Prüfungsnachweise. Hier gilt, dass die Qualität der benötigten Prüfungsnachweise sowohl durch das beurteilte Fehlerrisiko als auch durch die Qualität dieser Prüfungsnachweise beeinflusst wird (ISA 500.5(e)). Geeignet sind Prüfungsnachweise dann, wenn sie relevant und verlässlich sind, um das Prüfungsurteil zu unterstützen (ISA 500.5(b)).

Nach ISA 315.A110 trifft das Management mit der abzugebenden Erklärung zum Jahresabschluss implizit oder explizit Aussagen zu Ansatz, Bewertung und Darstellung der verschiedenen Bestandteile des Abschlusses sowie der dazugehörigen Angaben. Damit werden auch die Zielstellungen der Abschlussprüfung umrissen. Um auf der Aussageebene diese Zielstellungen umzusetzen, müssen die mittels der Prüfungstätigkeit erlangten Prüfungsnachweise die Beurteilung der folgenden Abschlusss Aussagen ermöglichen:

- **Vollständigkeit** (der Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen und Erträge)
- **Eigentum** (Zuordnung von Vermögensgegenständen, Schulden zum wirtschaftlichen Eigentümer)
- **Bestand** (Vorhandensein bestimmter Vermögensgegenstände und Schulden)
- **Bewertung** (der ausgewiesenen Vermögensgegenstände, Schulden)
- **Ausweis** (Korrektur Ausweis im Abschluss)
- **Genauigkeit** (betragsmäßig richtige Erfassung und zutreffende Periodenabgrenzung)

#### 6.4.2 Skalierungsaspekte im Rahmen der Prüfungshandlungen zur Nachweiserlangung

Im Folgenden werden mögliche Ansätze für Skalierungsmaßnahmen dargestellt.

- Abschlussprüfung nach ISA ist keine lückenlose Prüfung (keine Vollprüfung)

Nach ISA 200.5 muss der Abschlussprüfer hinreichende Sicherheit darüber erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.

Unter hinreichender Sicherheit versteht der Standard „ein hohes Maß an Sicherheit“ – und keine absolute Sicherheit. Dementsprechend ist die Abschlussprüfung nach ISA keine Vollprüfung.

- Risikoorientierter Prüfungsansatz kann Umfang der nachfolgenden Prüfungsaktivitäten verringern

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. Dies gilt grundsätzlich auch für die in gesonderten Standards geregelten besonderen Prüfgebiete:

- *Geschätzte Werte*: In Abhängigkeit von der Risikobeurteilung in Bezug auf geschätzte Werte bestimmt ISA 540 den Umfang der weiteren Prüfungsaktivitäten für den Abschlussprüfer (ISA 540.8, 10 f., 12 ff., 15 ff.).
- *Nahe stehende Personen*: Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken im Zusammenhang mit Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen hängen von der Art dieser Risiken und von den gegebenen Umständen der Einheit ab (550.A31).
- *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*: Je nach Risikobeurteilung des Abschlussprüfers können die erforderlichen Prüfungshandlungen Handlungen wie die Durchsicht oder Überprüfung von Rechnungslegungsunterlagen oder Geschäftsvorfällen zwischen Abschlussstichtag und Datum des Bestätigungsvermerks beinhalten (560.A6).
- *Fortführung der Unternehmenstätigkeit*: Das Bestehen von Ereignissen oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, hat Auswirkungen auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers in Reaktion auf die beurteilten Risiken (ISA 570.A6).

Zudem gilt, dass der Abschlussprüfer umso überzeugendere Prüfungsnachweise einzuholen hat, je höher das vom Abschlussprüfer eingeschätzte Risiko ist (ISA 330.7(b)). Dabei kann entweder die Anzahl der Nachweise erhöht oder relevantere bzw. verlässlichere Nachweise gesammelt werden (z.B. durch Nachweise von Dritten; ISA 330.A19).

- Verwendung von Prüfungsnachweisen aus vorangegangenen Prüfungen

Prüfungsnachweise werden hauptsächlich aus im Laufe der Abschlussprüfung durchgeführten Prüfungshandlungen erlangt. Es können jedoch auch Prüfungs-

nachweise aus vorangegangenen Abschlussprüfungen verwendet werden, vorausgesetzt, dass der Abschlussprüfer festgestellt hat, ob seit der vorherigen Abschlussprüfung Änderungen eingetreten sind, die sich möglicherweise auf deren Relevanz für die laufende Abschlussprüfung auswirken (ISA 500.A1).

- Besonderheiten bei der Prüfung von geschätzten Werten bei KMU

In KMU ist der Prozess zur Ermittlung geschätzter Werte oftmals weniger strukturiert als in größeren Einheiten. So verfügen die KMU möglicherweise nicht über umfassende Verfahrensbeschreibungen, detaillierte Rechnungslegungsunterlagen oder schriftliche Regelungen. Trotz Fehlens eines formell eingerichteten Prozesses bedeutet dies nicht, dass die Geschäftsleitung des KMU nicht in der Lage ist, eine Grundlage für den Abschlussprüfer zur Prüfung der geschätzten Werte zu schaffen (ISA 540.A70).

Kontrollen des Prozesses zur Ermittlung geschätzter Werte können in KMU oftmals nur einen geringen Grad an Formalisierung aufweisen. Zudem ist es möglich, dass bestimmte Arten von Kontrollen nicht notwendig sind, weil die Geschäftsleitung aktiv in den Rechnungslegungsprozess eingebunden ist.

Sofern bei sehr kleinen Einheiten möglicherweise nur wenige Kontrollen vorhanden sind, besteht die Reaktion des Abschlussprüfers auf die beurteilten Risiken überwiegend in aussagebezogenen Prüfungshandlungen (ISA.540. A86).

- Besonderheiten bei der Prüfung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bei KMU

Oftmals nimmt die Geschäftsleitung eines KMU 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 Fortführungsprognose der Geschäftsleitung beurteilen.

Neben der Würdigung der Ein-Jahresplanung kann es bei KMU angemessen sein, die mittel- und langfristige Finanzierung des Unternehmens mit der Geschäftsleitung zu erörtern, sofern die Aussagen der Geschäftsleitung durch ausreichende schriftliche Nachweise unterstützt werden können und nicht in Widerspruch zu dem Verständnis des Abschlussprüfers vom Unternehmen stehen (ISA 570.A11).

Die laufende Unterstützung durch Gesellschafter-Geschäftsführer ist häufig wichtig für die Fähigkeit von KMU zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (z.B. Finanzierung mittels eines (nachrangigen) Darlehens des Gesellschafter-Geschäftsführers oder Übernahme einer Bürgschaft).

In solchen Fällen kann der Abschlussprüfer geeignete, durch Dokumente belegte Nachweise über die Nachrangigkeit des Darlehens oder die Bürgschaft erlangen. Wenn ein KMU 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.A12).

## **6.5 Dokumentation**

### *6.5.1 Grundlagen der Dokumentation*

Die Dokumentationsanforderungen sind grundlegend in ISA 230 – *Prüfungsdokumentation* geregelt. Weitere Prüfungsstandards können eigene zusätzliche Anforderungen an die Prüfungsdokumentation enthalten. ISA 230 bietet in der Anlage eine Übersicht mit diesen weiteren Prüfungsstandards.

Unter Prüfungsdokumentation („Arbeitspapiere“) versteht der Standard die Aufzeichnung der durchgeführten Prüfungshandlungen, der erlangten relevanten Prüfungsnachweise und der vom Abschlussprüfer gezogenen Schlussfolgerungen (ISA 230.6(a)). Zielsetzung der Dokumentation ist eine ausreichende und geeignete Aufzeichnung der Grundlage für den Vermerk des Abschlussprüfers und des Nachweises, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA und den maßgeblichen gesetzlichen (z.B. § 51b WPO) und anderen rechtlichen Anforderungen geplant und durchgeführt wurde (ISA 230.5).

### *6.5.2 Skalierungsaspekte im Rahmen der Dokumentation*

Im Folgenden werden mögliche Ansätze für Skalierungsmaßnahmen dargestellt.

- Orientierungsgröße: Erfahrungshorizont eines erfahrenen, unbeteiligten Prüfers
- Hinsichtlich Form, Inhalt und Umfang bestimmt ISA 230.8, dass die Prüfungsdokumentation so zu erstellen ist, dass sie ausreicht, einen erfahrenen, zuvor nicht mit der Prüfung befassten Prüfer in die Lage zu versetzen, Folgendes zu verstehen:
- (a) Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen,
  - (b) die Ergebnisse der durchgeführten Prüfungshandlungen und die erlangten Prüfungsnachweise
  - (c) bedeutsame Sachverhalte, die sich während der Prüfung ergeben, die dazu gezogenen Schlussfolgerungen und bedeutsame Beurteilungen nach pflichtge-

mäßigem Ermessen, die im Zusammenhang mit diesen Schlussfolgerungen getroffen wurden.

- Fokussierung auf relevante Sachverhalte

Weiter heißt es dazu in ISA 230.A2, dass Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation von Faktoren wie unter anderem Größe und Komplexität der Einheit, festgestellten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und den vorgenommenen Prüfungshandlungen und Prüfungshilfsmitteln abhängen. Zudem ist es weder notwendig noch praktisch durchführbar, bei einer Prüfung alle berücksichtigten Sachverhalte oder nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommenen Beurteilungen zu dokumentieren (ISA 230.A7). Bei Belegprüfungen müssen keine Kopien der durchgesehenen Belege zu den Akten genommen werden. Originalbelege müssen anhand von kennzeichnenden Merkmalen lediglich identifizierbar sein (ISA 230.A12). Auch muss der Abschlussprüfer nicht die Übereinstimmung mit Sachverhalten separat dokumentieren, wenn diese bereits durch in der Prüfungsakte enthaltene Dokumente nachgewiesen werden.

Bedeutsame Sachverhalte sind jedoch zu dokumentieren (siehe oben ISA 230.8 (c)). Die Beurteilung der Bedeutung eines Sachverhalts erfordert dabei eine Analyse der gegebenen Tatsachen und Umstände. Bedeutsame Sachverhalte sind nach ISA 230.A8 bspw. Sachverhalte, die bedeutsame Risiken zur Folge haben, Ergebnisse von Prüfungshandlungen, die darauf hindeuten, dass der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthalten könnte oder eine Notwendigkeit dafür besteht, die frühere Risikobeurteilung des Abschlussprüfers zu berichtigen, Umstände, die dem Abschlussprüfer die Anwendung notwendiger Prüfungshandlungen erheblich erschweren sowie Feststellungen, die zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils oder zur Aufnahme eines Absatzes zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Vermerk des Abschlussprüfers führen könnten. Ein wichtiger Faktor bei der Festlegung von Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation über bedeutsame Sachverhalte ist das Ausmaß des ausgeübten pflichtgemäßen Ermessens im Rahmen der Durchführung der Tätigkeit und der Auswertung der Ergebnisse.

- Zusammenfassende Dokumente

Bei der Prüfung von Unternehmen, die aufgrund Größe, Komplexität und Risiko als „kleinere Einheiten“ im Sinne der ISA zu verstehen sind, ist die Prüfungsdokumentation im Allgemeinen weniger umfangreich als diejenige bei der Prüfung einer „größeren Einheit“ (ISA 230.A16).

So kann es bspw. nicht notwendig sein, das Verständnis des Abschlussprüfers von dem Unternehmen und den hiermit zusammenhängenden Sachverhalten in Gänze

zu dokumentieren (ISA 315.A132). Denkbar ist auch, dass ein Memorandum, das bei Beendigung der Vorjahresprüfung anhand einer Durchsicht der Arbeitspapiere erstellt wurde und für die laufende Prüfung aktualisiert wurde, als dokumentierte Prüfungsstrategie ausreichend sein kann (ISA 300.A11).

Zudem kann es 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 der Prüfungsplan, die festgelegten Wesentlichkeitsgrenzen, beurteilte Risiken, bedeutsame Sachverhalte, die während der Prüfung festgestellt wurden, sowie gezogene Schlussfolgerungen.

- Besonderheiten bei Ein-Personen-Prüfungen

Wird die gesamte Prüfungsarbeit nur von dem für den Auftrag Verantwortlichen durchgeführt, müssen keine Sachverhalte dokumentiert werden, die nur für die Information oder Anweisung eines Prüfungsteams erforderlich sind oder um Nachweise für eine Durchsicht durch andere Teammitglieder bereitzustellen (ISA 230.A16).

- Mündliche Erläuterungen

Mündliche Erläuterungen können verwendet werden, um in der Prüfungsdokumentation enthaltene Informationen zu erläutern oder zu verdeutlichen (ISA 230.A5). Allerdings erfüllen mündliche Erläuterungen allein nicht die Dokumentationsanforderungen für die vom Abschlussprüfer durchgeführten Arbeiten oder gezogenen Schlussfolgerungen.

- Besonderheiten bei der Dokumentation des IKS

Form und Umfang der Prüfungsdokumentation liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers und werden beeinflusst durch Art, Größe und Komplexität der Einheit und ihres IKS, durch die Verfügbarkeit von Informationen aus der Einheit sowie durch die im Rahmen der Abschlussprüfung vorgenommenen Prüfungshandlungen (ISA 315.A131, 330.A63).

Bei Einheiten mit unkomplizierten Geschäften und 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 verbundenen Sachverhalten vollständig dokumentiert werden. Zu dokumentieren sind in jedem Falle aber die Grundlagen seines Verständ-

nisses auf die er die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen gestützt hat (ISA 315.A132).

Der Dokumentationsumfang hat auch die Erfahrung und die Fähigkeiten der Mitglieder des Prüfungsteams widerzuspiegeln. Besteht ein Prüfungsteam aus erfahrenen Mitarbeitern, wird eine weniger detaillierte Dokumentation erforderlich sein, damit diese ein angemessenes Verständnis von der Einheit erlangen können, als dies bei weniger erfahrenen Mitarbeitern der Fall wäre (ISA 315.A133).

Bei Folgeprüfungen können bestimmte Teile der Dokumentation übernommen werden, ggf. mit Aktualisierungen, die Veränderungen im Geschäft oder in Prozessen der Einheit widerspiegeln (ISA 315.A134).

- Keine Abzeichnungspflicht jedes einzelnen Arbeitspapiers

Gemäß ISA 230.9 muss aus der Dokumentation u.a. erkennbar sein, von wem, wann und in welchem Umfang die Prüfungsdokumentation durchgesehen wurde. Allerdings bedeutete dies nicht, dass jedes einzelne Arbeitspapier diesbezüglich abgezeichnet werden muss (ISA 230.A13).

## **7. Schlussbemerkungen**

Der Vorstand der WPK veröffentlicht diesen Hinweis mit dem Ziel, dem Berufsstand die Möglichkeiten und Grenzen aufzuzeigen, die Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands auf die Durchführung und Dokumentation der Prüfung haben. Diese sog. KMU-Prüfungen führen zu qualitätsmäßig gleich hohen Prüfungsurteilen wie die Nicht-KMU-Prüfungen. Die Aussage „an audit is an audit“ ist im Sinne von „an audit opinion is an audit opinion“ zu verstehen.

Der Hinweis soll auch möglicherweise vorhandene Defizite in der Transformation der KMU-Hinweise der ISA in die deutschen Prüfungsstandards abzubauen helfen. Der Vorstand der WPK verbindet damit die Hoffnung, bestehende Unsicherheiten und Fehlerquellen bei der Prüfungsdurchführung zu beseitigen.

Unberührt bleibt die Verpflichtung des Berufsangehörigen, sich umfassend mit den ISA auseinanderzusetzen und ein angemessenes Verständnis der ISA-Regelungen zu erlangen. Im Konfliktfall haben die ISA vorrangige Geltungswirkung vor den Ausführungen in diesem Hinweis.

Dieser Hinweis erhebt nicht den Anspruch auf Vollständigkeit. Er basiert auf den ISA mit Stand vom 31.12.2011 und wird – soweit erforderlich – aktualisiert. Die Verbände und sonstigen Dienstleister der Wirtschaftsprüfung werden aufgefordert, dem prüfen-

den Berufsstand auf der Basis dieses Hinweises Arbeitshilfen für die Umsetzung in der prüferischen Praxis zur Verfügung zu stellen.

---

## Anlage – Gegenüberstellung IDW PS und IFAC ISA

IDW Prüfungsstandards (PS)		International Standards on Auditing (ISA)	
<b>PS 200</b>	Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen	<b>ISA 200</b>	Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing
<b>PS 201</b>	Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung	<b>ISA 720</b>	Die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten
<b>PS 202</b>	Beurteilung zusätzlicher Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden	<b>ISA 560</b>	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag
<b>PS 203</b>	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	<b>ISA 510</b>	Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen
<b>PS 205</b>	Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten im Rahmen von Erstprüfungen		/
<b>PS 208</b>	Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen	<b>ISA 240</b>	Die Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen
<b>PS 210</b>	Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung	<b>ISA 250</b>	Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss bei einer Abschlussprüfung
<b>PS 220</b>	Vereinbarungen zur Beauftragung des Abschlussprüfers	<b>ISA 210</b>	Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge
<b>PS 230</b>	Kenntnisse über Geschäftstätigkeit, wirtschaftliches und rechtliches Umfeld des zu prüfenden Unternehmens iRd. Abschlussprüfung	<b>ISA 315</b>	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds
<b>PS 240</b>	Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen	<b>ISA 300</b>	Planung einer Abschlussprüfung
<b>PS 250</b>	Wesentlichkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung	<b>ISA 320</b>	Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung
<b>PS 255</b>	Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung	<b>ISA 550</b>	Nahe stehende Personen

## IDW Prüfungsstandards (PS)

<b>PS 261</b>	Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des APPr auf die beurteilten Fehlerrisiken
<b>PS 270</b>	Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung
<b>PS 300</b>	Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung
<b>PS 301</b>	Prüfung der Vorratsinventur
<b>PS 302</b>	Bestätigungen Dritter
<b>PS 303</b>	Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer
<b>PS 312</b>	Analytische Prüfungshandlungen
<b>PS 314</b>	Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung einschließlich von Zeitwerten
<b>PS 318</b>	Prüfung von Vergleichsangaben über Vorjahre
<b>PS 320</b>	Verwendung der Arbeit eines anderen externen Prüfers

## International Standards on Auditing (ISA)

<b>ISA 265</b>	Mitteilung über Mängel im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management
<b>ISA 315</b>	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds
<b>ISA 330</b>	Die Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken
<b>ISA 570</b>	Fortführung der Unternehmenstätigkeit
<b>ISA 500</b>	Prüfungsnachweise
<b>ISA 501</b>	Prüfungsnachweise – besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten
<b>ISA 505</b>	Externe Bestätigungen
<b>ISA 580</b>	Schriftliche Erklärungen
<b>ISA 520</b>	Analytische Prüfungshandlungen
<b>ISA 540</b>	Die Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung, einschließlich geschätzter Zeitwerte, und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben
<b>ISA 710</b>	Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsabschlüsse
<b>ISA 600</b>	Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)

## IDW Prüfungsstandards (PS)

<b>PS 321</b>	Interne Revision und Abschlussprüfung
<b>PS 322</b>	Verwertung der Arbeit von Sachverständigen
<b>PS 330</b>	Abschlußprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie
<b>PS 331</b>	Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen
<b>PS 340</b>	Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB
<b>PS 345</b>	Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung
<b>PS 350</b>	Prüfung des Lageberichts
<b>PS 400</b>	Grundsätze für die ordnungsmässige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen
<b>PS 450</b>	Grundsätze ordnungsmässiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen
<b>PS 460</b>	Arbeitspapiere des Abschlussprüfers
<b>PS 470</b>	Grundsätze für die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat
<b>HFA 1/88</b>	Anwendung stichprobengestützter Prüfungsmethoden bei der Jahresabschlussprüfung
<b>VO 1/2006</b>	Anforderungen an die Qualitätssicherung in der WP-Praxis

/

## International Standards on Auditing (ISA)

<b>ISA 610</b>	Verwertung der Arbeit interner Prüfer
<b>ISA 620</b>	Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers
	/
<b>ISA 402</b>	Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen
	/
	/
<b>ISA 700</b>	Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss
<b>ISA 705</b>	Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers
<b>ISA 706</b>	Hervorhebung eines Sachverhalts und Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers
<b>ISA 260</b>	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
<b>ISA 230</b>	Prüfungsdokumentation
<b>ISA 260</b>	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
<b>ISA 530</b>	Stichprobenprüfungen
<b>ISA 220</b>	Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung (sowie ISQC 1)
<b>ISA 450</b>	Die Beurteilung der während der Abschlussprüfung festgestellten falschen Darstellungen

## IDW Prüfungsstandards (PS)

/

/

/

---

## International Standards on Auditing (ISA)

<b>ISA 800</b>	Besondere Überlegungen bei Prüfungen von Abschlüssen, die aufgestellt sind in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck
<b>ISA 805</b>	Besondere Überlegungen bei Prüfungen von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung
<b>ISA 810</b>	Auftrag zur Erteilung eines Vermerks zum verdichteten Abschluss