

Fragen und Antworten: Zur Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA 315 bzw. IDW PS 261 n.F. (F & A zu ISA 315 bzw. IDW PS 261 n.F.)

(Stand: 21.11.2014)

1. Vorwort
2. Allgemeine Überlegungen
3. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten
4. Das erforderliche Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld, einschließlich IKS, als Grundlage der Risikobeurteilung des Abschlussprüfers
5. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

1. Vorwort

Die nachfolgende Zusammenstellung behandelt häufig gestellte Fragen im Kontext der Risikoidentifikation und -beurteilung nach ISA 315¹ bzw. *IDW PS 261 n.F.*² (im Folgenden: „die Standards“ oder „beide Standards“). Die Fragen und Antworten wurden vom IDW Arbeitskreis „ISA-Implementierung“ entwickelt und sind das Ergebnis der Diskussion mit Stand vom 21.11.2014. Bei allen Antworten in dieser Zusammenstellung handelt es sich um Handlungsempfehlungen mit exemplarischem Charakter. Sie stellen weder zusätzliche Anforderungen zur Ergänzung von ISA 315 bzw. *IDW PS 261 n.F.* dar, noch handelt es sich um verbindliche Hinweise zur Auslegung dieser Standards. Mit der Veröffentlichung dieser Fragen und Antworten möchte das IDW den Berufsstand bei der praktischen Umsetzung des ISA 315 bzw. des *IDW PS 261 n.F.* unterstützen. Es ist vorgesehen, die Zusammenstellung bei Bedarf zu aktualisieren, um auch künftig auftretende praktische Anwendungsfragen berücksichtigen zu können.

2. Allgemeine Überlegungen

2.1. Warum führt der Abschlussprüfer eine Risikobeurteilung durch?

Der Abschlussprüfer muss am Ende der Prüfung ein Urteil darüber abgeben, ob der Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen („Fehlern“) ist.

Auch eine vollständige Prüfung der gebuchten Geschäftsvorfälle, Vermögensgegenstände und Schulden reicht alleine nicht aus, um wesentliche falsche Darstellungen aufgrund nicht erfasster Geschäftsvorfälle, Vermögensgegenstände und Schulden aufzudecken und um festzustellen, ob alle wesentlichen Sachverhalte im Abschluss erfasst und sachgerecht abgebildet sind. Aus diesem Grund ist zur Identifizierung der Fehlerquellen eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss immer notwendig. Auch die zeitgerechte Durchführung einer Abschlussprüfung schließt es in aller Regel aus, dass der Abschlussprüfer eine vollständige Prüfung der Geschäftsvorfälle, Vermögensgegenstände und Schulden, die in einem Abschluss abgebildet sind, durchführen kann. Auch aus dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Durchführung einer Abschlussprüfung ergibt sich die Notwendigkeit, hierbei Schwerpunkte zu setzen.

Eine sachgerechte Risikobeurteilung versetzt den Abschlussprüfer daher in die Lage, seine Prüfungshandlungen auf die Teile der Finanzinformationen zu konzentrieren, die Risiken, die über ein vertretbar niedriges bzw. akzeptables Maß hinausgehen (vgl. ISA 200³.17 bzw. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 5), unterliegen, und seine Reaktion auf diese Risiken entsprechend zu planen und durchzuführen.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

2.2. Welche konkrete Bedeutung hat die Risikobeurteilung für die Abschlussprüfung?

Das Ziel des Abschlussprüfers ist, aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds, einschließlich ihres IKS, insb. die Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene zu identifizieren und zu beurteilen, um dadurch eine Grundlage für das Planen und Umsetzen von Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu schaffen (vgl. ISA 315.3; *IDWPS 261 n.F.*, Tz. 12).

Die Überlegungen, die der Abschlussprüfer anstellt, um bspw. ein zu prüfendes Unternehmen zu verstehen, bilden dabei die Grundlage für eine Reihe von Ermessensentscheidungen des Abschlussprüfers, die im Rahmen der Prüfungsplanung relevant sind. Hierzu gehören z.B. die (vgl. ISA 315.A1):

- Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen;
- Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss;
- Einschätzung der Angemessenheit der Auswahl und Anwendung der

Rechnungslegungsmethoden sowie die Angemessenheit der Abschlussangaben;

- Identifikation von Gebieten, die einer besonderen Berücksichtigung im Rahmen der Prüfung bedürfen (z.B. Transaktionen mit nahe stehenden Personen);
- Reaktion auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen;
- Entwicklung von Erwartungen, die bei der Verwendung von aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen benötigt werden.

Das Verständnis, das der Abschlussprüfer im Rahmen der Risikobeurteilung vom Unternehmen erlangt, ist darüber hinaus auch jenseits der Prüfungsplanung relevant, bspw. bei der Beurteilung, inwieweit ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

2.3. Auf Grundlage welcher Standards führt der Abschlussprüfer die Risikobeurteilung durch?

Die relevanten Standards für die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers sind ISA 315 und *IDW PS 261 n.F.* Besondere Überlegungen, die sich mit der Bedeutung von und dem Umgang mit dolosen Handlungen (Fraud) im Rahmen einer Abschlussprüfung beschäftigen, finden sich in ISA 240⁴ bzw. *IDW PS 210*⁵. Die beiden letztgenannten Standards werden im Rahmen dieser Fragen und Antworten nicht vertieft diskutiert; ggf. wird auf diese beiden Standards verwiesen.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

2.4. Welche Risiken sind Gegenstand der Risikobeurteilung des Abschlussprüfers?

Gegenstand der Risikobeurteilung ist es, Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der Rechnungslegung zu identifizieren und zu beurteilen. Diese Risiken werden in den deutschen Prüfungsstandards und im Schrifttum oft auch als Fehlerrisiken bezeichnet. Das Fehlerrisiko setzt sich aus dem inhärenten Risiko und dem Kontrollrisiko zusammen und steht in folgendem Zusammenhang mit dem Prüfungsrisiko und dem Entdeckungsrisiko (vgl. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 6):



Abb. 1: Risiken der Abschlussprüfung

Das Prüfungsrisiko beschreibt das Risiko, dass der Abschlussprüfer ein unangemessenes Prüfungsurteil abgibt, wenn der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthält. Das Prüfungsrisiko ist eine Funktion des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen (Fehlerrisikos) auf Mandantenseite und des Entdeckungsrisikos (vgl. ISA 200.13(c); *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 5) auf Seiten des Abschlussprüfers.

Im Gegensatz zum Entdeckungsrisiko, das der Abschlussprüfer bspw. durch zusätzliche Prüfungshandlungen verringern (d.h. beeinflussen) kann, ist das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen je nach Abschluss unterschiedlich hoch und durch den Abschlussprüfer nicht beeinflussbar.

[IDW Verlautbarungen](#) > [F&A zu ISA \[DE\] bzw. IDW ...](#) >

IDW Verlautbarungen

2.5. Muss der Abschlussprüfer jedes dieser Risiken einschätzen?

Die Prüfungsstandards verlangen lediglich explizit, das Fehlerrisiko einzuschätzen (vgl. ISA 315.25; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 10). Eine gesonderte Identifizierung, Beurteilung und Dokumentation von inhärenten und Kontroll-Risiken wird nicht verlangt, auch wenn dies in der Praxis teilweise so gehandhabt wird.

Eine Ausnahme hiervon liegt im Fall der bedeutsamen Risiken vor, da bei der Einordnung, ob es sich bei einem Fehlerrisiko um ein bedeutsames Risiko handelt, die Wirkung von internen Kontrollen außer Betracht zu lassen ist (vgl. ISA 315.27; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 66). Bedeutsame Risiken stellen daher inhärente Risiken dar und sind als solche zu würdigen (vgl. auch Frage 5.9.).

[IDW Verlautbarungen](#) > [F&A zu ISA \[DE\] bzw. IDW ...](#) >

IDW Verlautbarungen

2.6. Was verstehen die ISA bzw. die IDW PS unter dem „Internen Kontrollsystem (IKS)“?

Der Begriff „Internes Kontrollsystem (IKS)“ wird in ISA 315.4(c) wie folgt definiert (vgl. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 19):

„IKS – Der Prozess, der von den für die Überwachung Verantwortlichen, vom Management und von anderen Mitarbeitern konzipiert, eingerichtet und aufrechterhalten wird, um mit hinreichender Sicherheit die Ziele der Einheit im Hinblick auf die Verlässlichkeit der Rechnungslegung, die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit sowie die Einhaltung der maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Bestimmungen zu

erreichen. Der Begriff „Kontrollen“ bezieht sich auf jegliche Aspekte einer oder mehrerer Komponenten des IKS.“

Die Prüfungsstandards kennen keinen einheitlichen Begriff für die konkrete Anwendung bzw. Durchführung einer internen Kontrolle. Die Durchführung einer internen Kontrolle, die im Rahmen von Funktionsprüfungen betrachtet wird, wird im deutschen Sprachgebrauch oft auch als „Kontrollaktivität“ bezeichnet. Dieser Sprachgebrauch kann jedoch zu Missverständnissen führen, da der Begriff „Kontrollaktivitäten“ i.S. der ISA anders gefasst ist (vgl. Fragen 4.8. ff.). Für Zwecke dieser Fragen und Antworten wird daher die konkrete Anwendung einer internen Kontrolle als Kontrolldurchführung bezeichnet.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

3. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

3.1. Welche Prüfungshandlungen sind im Rahmen der Risikobeurteilung erforderlich?

Für Zwecke der Risikobeurteilung ist eine Kombination von Prüfungshandlungen erforderlich. Diese müssen zumindest Folgendes umfassen (vgl. ISA 315.6; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 16):

- Befragung des Managements und weiterer geeigneter Ansprechpartner innerhalb der Einheit (z.B. Mitarbeiter der Internen Revision oder der Rechtsabteilung);
- Analytische Prüfungshandlungen;
- Beobachtungen und Inaugenschein-/Einsichtnahme.

Der Abschlussprüfer legt den Umfang der Prüfungshandlungen im Rahmen der Risikobeurteilung nach pflichtgemäßem Ermessen fest. Das hierbei zu gewinnende Verständnis muss ausreichen, um die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene identifizieren und beurteilen zu können und um dadurch eine Grundlage für das Planen und Umsetzen von geeigneten weiterführenden Prüfungshandlungen zu erlangen (vgl. ISA 315.A3).

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

3.2. Worin unterscheiden sich die analytischen Prüfungshandlungen im Rahmen der Risikobeurteilung von den

aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken?

Ziel der analytischen Prüfungshandlungen für die Risikobeurteilung ist insb., Risiken wesentlicher falscher Darstellungen z.B. in Zusammenhang mit ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen zu identifizieren, um hieraus Auswirkungen auf die weitere Prüfungsplanung abzuleiten. Hierbei sind jedoch im Gegensatz zu aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen keine expliziten Erwartungswerte für die Entwicklung der Abschlussposten zu bilden, da im Rahmen der Planung noch kein abschließendes Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Abschlussposten getroffen werden soll. Analytische Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung müssen nicht denselben Genauigkeitsgrad erlangen wie aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen. Sie können daher auf Basis höher aggregierter, finanzieller und nicht finanzieller Informationen durchgeführt werden (vgl. ISA 315.A14; *IDW PS 312*⁶, Tz. 17 ff.). Bei aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen gelten darüber hinaus weitere Anforderungen wie z.B. an die Beurteilung der Verlässlichkeit der zugrundeliegenden Daten (vgl. ISA 520⁷.5; *IDW PS 312*, Tz. 21).

Allerdings kann sich der Abschlussprüfer aus Effizienzgründen auch dafür entscheiden, aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen bereits für Zwecke der Risikobeurteilung durchzuführen (vgl. ISA 315.A2). Wenn diese analytischen Prüfungshandlungen zugleich als aussagebezogene Prüfungshandlungen verwendet werden, gelten dann die strengereren Anforderungen an aussagebezogene Prüfungshandlungen. Wird die aussagebezogene Prüfungshandlung vor dem Abschlussstichtag durchgeführt, kann hierzu auch zählen, dass die Ergebnisse der Prüfungshandlungen auf den Abschlussstichtag fortgeschrieben werden müssen (vgl. ISA 330⁸.22; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 82).

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

3.3. Warum erfordern die Prüfungsstandards eine Diskussion im Prüfungsteam?

Die Besprechung im Prüfungsteam über die Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche beabsichtigte oder unbeabsichtigte Fehler dient dem Erfahrungsaustausch und hilft dem Prüfungsteam dabei, ein besseres Verständnis der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen der jeweils zugeteilten Prüfungsgebiete zu gewinnen und zu verstehen, welche Auswirkungen die Ergebnisse der durchgeführten Prüfungshandlungen auf andere Aspekte der Abschlussprüfung haben können (vgl. ISA 315.10 i.V.m. A21 – 23; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 17).

Die Diskussion im Prüfungsteam bietet auch eine gute Gelegenheit, die Bedeutung der Risiken doloser Handlungen für die Abschlussprüfung zu betonen und unter Nutzung der Kenntnisse des gesamten Prüfungsteams zu würdigen. ISA 240 enthält hierzu weitere Anforderungen und erläuternde Hinweise (vgl. ISA 240.15 i.V.m. A10 f.; *IDW PS 210*, Tz. 25).

3.4. Welche organisatorischen Aspekte sind bei der Diskussion im Prüfungsteam zu beachten?

Es ist nicht immer notwendig oder praktisch durchführbar, alle Mitglieder des Prüfungsteams in eine einzige Besprechung einzubeziehen. Ebenso ist es nicht notwendig, alle Mitglieder des Prüfungsteams über alle während der Besprechung getroffenen Entscheidungen zu informieren. Der für den Auftrag verantwortliche Wirtschaftsprüfer kann Sachverhalte mit Mitgliedern des Prüfungsteams in Schlüsselfunktionen (z.B. Spezialisten) erörtern und Besprechungen mit anderen Beteiligten delegieren, wobei er den von ihm für notwendig erachteten Umfang der Kommunikation innerhalb des gesamten Prüfungsteams berücksichtigen muss (vgl. ISA 315.A22).

Die Teilnahme des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers ist nicht vorgeschrieben, kann aber aus Effizienz- und Qualitätsgründen sinnvoll sein.

Bei kleinen Prüfungsteams bzw. einer Prüfung durch eine Einzelperson kann die Diskussion entsprechend vereinfacht werden bzw. entfallen (vgl. ISA 315.A23; ISA 230⁹.A16).

4. Das erforderliche Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld, einschließlich IKS, als Grundlage der Risikobeurteilung des Abschlussprüfers

4.1. Welche Informationen über das Unternehmen und sein Umfeld benötigt der Abschlussprüfer für seine Risikobeurteilung?

Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis über folgende Themenbereiche gewinnen (vgl. ISA 315.11; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 13; Anhang zu *IDW PS 230*¹⁰):

- relevante branchenbezogene, rechtliche und andere externe Faktoren, einschließlich der einschlägigen Rechnungslegungsgrundsätze;
- relevante Unternehmensmerkmale, wie z.B. Geschäftstätigkeit, Eigentümer-, Führungs- und Überwachungsstruktur, derzeitige und geplante Investitionen, Beteiligungen an Zweckgesellschaften sowie Organisations- und Finanzierungsstruktur;

- ausgewählte und angewendete Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, einschließlich der Gründe für vorgenommene Änderungen;
- Unternehmensziele und -strategien sowie damit verbundene Geschäftsrisiken, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zur Folge haben können;
- System zur Messung und Überwachung des wirtschaftlichen Erfolgs.

Die Prüfungsstandards verlangen ferner ein Mindestverständnis des Internen Kontrollsystems (IKS) des zu prüfenden Unternehmens (vgl. ISA 315.12; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 35; s. hierzu Frage 4.4.). Letzteres ist erforderlich, um ggf. vorhandene Kontrollrisiken identifizieren und deren Bedeutung für das Fehlerrisiko einschätzen zu können.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.2. Was ist ein Geschäftsrisiko und in welchem Verhältnis steht es zum Fehlerrisiko?

Die Geschäftstätigkeit der Einheit findet im Kontext von branchenbezogenen, rechtlichen und anderen internen und externen Faktoren statt. Um auf diese Faktoren zu reagieren, definieren das Management der Einheit oder die für die Überwachung Verantwortlichen Ziele als allgemeine Pläne für die Einheit. Strategien sind die Ansätze, mit deren Hilfe das Management seine Ziele erreichen will. Die Ziele und Strategien der Einheit können sich im Zeitablauf verändern (vgl. ISA 315.A36; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 31).

Der Begriff „Geschäftsrisiko“ ist weiter gefasst als der Begriff „Risiko wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss“ (zum Fehlerrisiko s. Frage 2.4.), schließt diesen jedoch mit ein. Geschäftsrisiken können sich aus Veränderungen oder aus komplexen Verhältnissen ergeben. Das Nichterkennen der Notwendigkeit für eine Veränderung kann ebenfalls zu Geschäftsrisiken führen (vgl. ISA 315.A37).

Das Verstehen von für die Einheit bestehenden Geschäftsrisiken erhöht die Wahrscheinlichkeit, Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren, da die meisten Geschäftsrisiken irgendwann einmal mit finanziellen Konsequenzen verbunden sind und sich deshalb auf den Abschluss auswirken (vgl. ISA 315.A38, Satz 1).

Ein Geschäftsrisiko kann sich unmittelbar auf das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen von Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben auf Aussage- oder Abschlussebene auswirken. Beispielsweise kann das aus einem schrumpfenden Kundenstamm resultierende Geschäftsrisiko das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen bei der Erfassung fiktiver Umsatzerlöse oder der Bewertung von Forderungen vergrößern. Besonders in Kombination mit einer rückläufigen Wirtschaftstätigkeit kann dasselbe Risiko auch längerfristige Folgen haben, die der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Angemessenheit der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit berücksichtigt (vgl. ISA 315.A40). Beispiele für Umstände und Ereignisse, die möglicherweise auf Risiken

wesentlicher falscher Darstellungen hindeuten, finden sich außer in der folgenden Übersicht auch in Anlage 2 zu ISA 315.

Es liegt jedoch nicht in der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, sämtliche Geschäftsrisiken zu identifizieren oder zu beurteilen, da nicht alle Geschäftsrisiken zu Risiken wesentlicher falscher Darstellungen führen (vgl. ISA 315.A38, Satz 2). Beispielsweise kann eine Lohnsteigerung bei einem ohnehin schon hohen Lohnniveau in einer Branche bei einem Hersteller von Premiumprodukten mit hohem Deckungsbeitrag weniger gravierende Auswirkungen haben als bei einem Hersteller von Massenprodukten mit sehr geringem Deckungsbeitrag.

Zur Abgrenzung siehe auch Frage 4.3.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.3. Welche konkreten Beispiele für Geschäftsrisiken gibt es?

Im Folgenden werden einige Beispiele dargestellt:

Potenzieller Risikobereich	Mögliche Fragestellungen	Potenzielles Risiko
Gesamtwirtschaft		
• Steigende Zinsen	Werden die steigenden Zinsen die Nachfrage nach den Produkten nachhaltig reduzieren?	Bestandsgefährdung Möglicherweise Einsatz aggressiver Vertriebsmaßnahmen mit Folgen für Forderungsbewertungen aus Neugeschäften (Wertberichtigungen)
Branche		
• Im Vergleich zum Branchendurchschnitt unterdurchschnittliche Entwicklung der Einheit	Welche Ursachen hat die unterdurchschnittliche Entwicklung?	Bestandsgefährdung Verstöße
Unternehmen – externe Einflussfaktoren		
• Kunden	Bestehen Abhängigkeiten von einzelnen Kunden?	Bestandsgefährdung
• Lieferanten	Bestehen Abhängigkeiten von einzelnen Lieferanten?	Bestandsgefährdung

Potenzieller Risikobereich	Mögliche Fragestellungen	Potenzielles Risiko
• Wettbewerber	Gibt es Konkurrenzprodukte, die den Absatz eigener Produkte gefährden?	Ermessensentscheidungen im Zusammenhang mit Bewertungsentscheidungen
• Rechtliches Umfeld	Gibt es behördliche Auflagen, die umfangreiche Investitionen erforderlich machen bzw. ansonsten den Fortbestand eines Produktionsstandorts gefährden können?	Bestandsgefährdung Investitionsmaßnahmen mit Abgrenzungsfragen bzgl. erforderlicher Aktivierung oder Aufwandserfassung
• Mitarbeiter	Haben Mitarbeiter mit Schlüsselqualifikationen im Berichtszeitraum gekündigt?	Bestandsgefährdung Erhöhtes Fehlerrisiko in den von diesen Mitarbeitern „betreuten“ Finanzinformationen
• Kapitalgeber	Stehen der Einheit stets ausreichend finanzielle Mittel zur Verfügung?	Bestandsgefährdung
Unternehmen – interne Einflussfaktoren		
• Organisation	Welche Konsequenzen haben die vom IT-Prüfer festgestellten Schnittstellenprobleme zwischen zwei DV-Programmen im Vertrieb?	Unregelmäßigkeiten Risiken in Bezug auf die Vollständigkeit der im Jahresabschluss verarbeiteten Daten
• Rechnungswesen	Wie geht das Management mit den ab Jahresende zu beachtenden neuen IFRS Standards um?	Erstmals Annahmen über die Auswirkungen künftiger Ereignisse erforderlich (z.B. Zeitwerte)
• Planung	Ist die existierende Liquiditätsplanung hinreichend präzise?	Bestandsgefährdung
• Steuerung	Reaktion auf die rückläufigen (finanziellen und nicht-finanziellen) internen Leistungskennzahlen durch das Management?	Verstöße (Management Override)

4.4. Warum ist es notwendig, sich im Rahmen der Risikobeurteilung ein Verständnis des internen Kontrollsystems zu verschaffen?

Der Abschlussprüfer muss das für die Abschlussprüfung relevante IKS verstehen (vgl. ISA 315.12; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 35). Ein Verständnis vom IKS hilft dem Abschlussprüfer dabei, Arten möglicher falscher Darstellungen und Faktoren, die sich auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auswirken, zu identifizieren sowie Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen zu planen (vgl. ISA 315.A49; vgl. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 35).

Das IKS wird so konzipiert, eingerichtet und aufrechterhalten, dass identifizierten Geschäftsrisiken begegnet werden kann, welche die Erreichung jeglicher Ziele der Einheit in den folgenden Bereichen bedrohen (vgl. ISA 315.A51; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 19):

- Verlässlichkeit der Rechnungslegung der Einheit
- Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsprozesse
- Einhaltung der maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Bestimmungen.

Konzeption, Einrichtung und Aufrechterhaltung des IKS hängen von der Größe und Komplexität der Einheit ab.

4.5. Gibt es einen Mindestumfang des Verständnisses vom IKS, das immer zu erlangen ist?

Ja. ISA 315 bzw. *IDW PS 261 n.F.* schreiben vor, dass der Abschlussprüfer von folgenden Komponenten des IKS der Einheit ein Verständnis gewinnen muss (ISA 315.14 ff.; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 40):

- a) Kontrollumfeld (vgl. im Einzelnen ISA 315.A76 – 86; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 43 f.),
- b) Risikobeurteilungsprozess der Einheit (vgl. im Einzelnen ISA 315.A87,88; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 45 ff.),
- c) Rechnungslegungsbezogenes Informationssystem, einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse, sowie Kommunikation, (vgl. im Einzelnen ISA 315.A89 – 95; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 56 ff.),
- d) Kontrollaktivitäten, soweit sie relevant für die Abschlussprüfung sind (vgl. Frage 4.9.), sowie (vgl. im Einzelnen ISA 315.A96 – 105; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 49 ff.),
- e) Überwachung von Kontrollen. (vgl. ISA 315.A106 – 117; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 59 f.),

Die Unterteilung spiegelt nicht notwendigerweise wider, wie eine Einheit das IKS konzipiert, einrichtet und aufrechterhält oder wie sie einzelne Komponenten möglicherweise klassifiziert. Abschlussprüfer können eine andere Terminologie oder andere Bezugsrahmen verwenden als in den Prüfungsstandards, um die verschiedenen Aspekte des IKS sowie deren Auswirkungen auf die Abschlussprüfung zu beschreiben, müssen sich jedoch mit allen in diesem ISA beschriebenen Komponenten befassen (vgl. ISA 315.A51).

Zur Erlangung eines Verständnisses wird der Abschlussprüfer zunächst Befragungen von geeigneten Funktionsträgern durchführen sowie Einsicht in vorhandene Unterlagen des Mandanten nehmen (z.B. Flowcharts, Prozessbeschreibungen). Zur Dokumentation bieten sich die Unterlagen des Mandanten oder eigene Aufzeichnungen an¹¹. Der Umfang der Prüfungshandlungen zur Erlangung eines Verständnisses bzw. der Dokumentation hängt dabei insb. vom Komplexitätsgrad des zu prüfenden Unternehmens ab. Bei einer Folgeprüfung kann es ausreichen, auf der Grundlage von Befragungen im Rahmen der laufenden Prüfung die Aufzeichnungen des Vorjahres zu aktualisieren.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.6. Wie sollte der Risikobeurteilungsprozess der Einheit ausgestaltet sein?

Die Einheit sollte über einen Prozess verfügen, der geeignet ist zur (vgl. ISA 315.15.A87; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 31, 45 ff.):

- Identifizierung von Geschäftsrisiken, die für Rechnungslegungsziele relevant sind
- Einschätzung der Bedeutsamkeit dieser Risiken
- Beurteilung ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit und
- Entscheidung über Maßnahmen, um diesen Risiken zu begegnen.

Wenn die Einheit keinen derartigen Prozess eingerichtet hat oder über einen Ad-hoc-Prozess verfügt, muss der Abschlussprüfer mit dem Management erörtern, ob für Rechnungslegungsziele relevante Geschäftsrisiken identifiziert wurden und wie ihnen begegnet wurde. Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob das Fehlen eines dokumentierten Risikobeurteilungsprozesses den Umständen angemessen ist oder feststellen, ob es einen bedeutsamen Mangel im IKS der Einheit darstellt (vgl. ISA 315.17.A88).

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.7. Wie sind die Begriffe rechnungslegungsbezogenes Informationssystem, Geschäftsprozesse und Geschäftsvorfälle

voneinander abzugrenzen?

Das für Rechnungslegungsziele relevante Informationssystem, das auch das Buchführungssystem einschließt, besteht aus den Verfahren und Aufzeichnungen, die konzipiert und eingerichtet wurden (vgl. ISA 315.A89; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 33), um bspw.:

- Geschäftsvorfälle der Einheit auszulösen, aufzuzeichnen, zu verarbeiten und darüber zu berichten,
- die fehlerhafte Verarbeitung von Geschäftsvorfällen zu beheben,
- die bewusste Außerkraftsetzung von Systemen oder Umgehung von Kontrollen zu erfassen und dieser Möglichkeit Rechnung zu tragen,
- Informationen aus den Systemen zur Verarbeitung von Geschäftsvorfällen in das Hauptbuch zu übertragen,
- rechnungslegungsbezogene Informationen für Ereignisse und Umstände zu erfassen, die keine Transaktionen sind, z.B. planmäßige Abschreibung von Vermögenswerten, sowie
- sicherzustellen, dass die Informationen, die nach dem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung im Abschluss anzugeben sind, gesammelt, aufgezeichnet, verarbeitet, zusammengefasst und im Abschluss angemessen dargestellt werden.

Dieses **Informationssystem** umfasst typischerweise die Verwendung von **wiederkehrenden Standard-Buchungen** zur Erfassung von Geschäftsvorfällen (vgl. ISA 315.A90). Außerdem umfasst der Rechnungslegungsprozess einer Einheit auch die Erfassung von **nicht standardisierten Buchungen** zur Aufzeichnung von nicht wiederkehrenden ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen oder Anpassungen (vgl. ISA 315.A91). Dabei kann es sich bspw. um Jahresabschlussbuchungen, Konsolidierungsbuchungen, Buchungen für einen Unternehmenszusammenschluss oder um eine Veräußerung oder nicht wiederkehrende Schätzungen handeln, z.B. bei außerplanmäßigen Abschreibungen von Vermögensgegenständen.

Als **Geschäftsprozesse** einer Einheit gelten Aktivitäten, die darauf ausgerichtet sind (vgl. ISA 315.A92),

- die Produkte und Dienstleistungen der Einheit zu entwickeln, zu beschaffen, herzustellen, zu verkaufen und zu vertreiben,
- die Einhaltung von gesetzlichen und anderen rechtlichen Bestimmungen sicherzustellen sowie
- Informationen, einschließlich Buchführungs- und Rechnungslegungsinformationen, aufzuzeichnen.

Aus Geschäftsprozessen ergeben sich die **Geschäftsvorfälle**, die vom Informationssystem aufgezeichnet und verarbeitet werden und über die berichtet wird. Die Gewinnung eines Verständnisses von den Geschäftsprozessen der Einheit, einschließlich der Entstehung von Geschäftsvorfällen, hilft dem Abschlussprüfer dabei, ein den Umständen der Einheit

angemessenes Verständnis von deren rechnungslegungsbezogenem Informationssystem zu gewinnen (vgl. ISA 315.A92).

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.8. Was ist unter Kontrollaktivitäten zu verstehen?

Kontrollaktivitäten sind die Regelungen und Maßnahmen, die dazu beitragen, sicherzustellen, dass Anweisungen des Managements ausgeführt werden (vgl. ISA 315.A96; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 32). Unabhängig davon, ob Kontrollaktivitäten in IT-Systeme oder in manuelle Systeme eingebunden sind, haben sie verschiedene Ziele und werden auf unterschiedlichen organisatorischen und funktionalen Ebenen angewendet. Beispielsweise stehen bestimmte Kontrollaktivitäten im Zusammenhang mit den folgenden Aspekten (vgl. ISA 315.A96):

- Genehmigung
- Ergebniskontrollen
- Informationsverarbeitung
- physische Kontrollen
- Funktionstrennung.

Durch das Verständnis von den Kontrollaktivitäten der Einheit muss der Abschlussprüfer verstehen, wie die Einheit auf Risiken reagiert hat, die sich aus dem Einsatz von IT ergeben (vgl. ISA 315.21, A103 – 105; *IDW PS 330¹²*, Tz. 26).

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.9. Welche Kontrollaktivitäten sind für die Abschlussprüfung relevant?

Kontrollaktivitäten sind für die Abschlussprüfung relevant, wenn sie (vgl. ISA 315.20, A97; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 51):

- sich auf bedeutsame Risiken beziehen (vgl. ISA 315.29; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 65 ff.),
- sich auf Risiken beziehen, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen (vgl. ISA 315.30; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 68 ff.),
- bei sonstigen Risiken nach der Beurteilung des Abschlussprüfers aus anderen Gründen als für die Prüfung relevant eingeschätzt werden. Bei dieser Beurteilung werden in der Regel Effizienzüberlegungen ausschlaggebend sein. Kommt der Abschlussprüfer zum Ergebnis, dass zur Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise die ausschließliche

Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen effizienter ist als die Kombination von Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen, kann bereits auf eine Aufbauprüfung verzichtet werden (vgl. ISA 315.20; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 51).

Eine Abschlussprüfung erfordert demnach nicht das Verstehen sämtlicher Kontrollaktivitäten für alle bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben oder für jede dafür relevante Aussage (vgl. ISA 315.20; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 51).

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.10. Was bedeutet es konkret, sich ein Verständnis von einer für die Abschlussprüfung relevanten Kontrolle zu verschaffen?

Ausgehend vom Prozessverständnis (s. Frage 4.7.) hat der Abschlussprüfer durch Befragungen und weitere Prüfungshandlungen ein Verständnis von den für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen zu erlangen. Konkret bedeutet dies, dass der Abschlussprüfer für jede Kontrolle, die er als für die Abschlussprüfung relevant ansieht, deren Aufbau bzw. Ausgestaltung zu würdigen und sich zu vergewissern hat, dass diese Kontrolle eingerichtet (implementiert) ist (vgl. ISA 315.13; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 18). Diese Beurteilung wird im deutschen Sprachraum zusammenfassend auch als Aufbauprüfung bezeichnet.

Hiervon abzugrenzen ist die Beurteilung der Wirksamkeit einer internen Kontrolle, die auch als Funktionsprüfung bezeichnet wird. Die Funktionsprüfung ist Teil der Reaktionen eines Abschlussprüfers auf erkannte Fehlerrisiken und ist daher nicht Teil der Risikobeurteilung. Dessen ungeachtet steht es dem Abschlussprüfer frei, soweit möglich, aus Effizienzgründen diese zeitgleich mit der Aufbauprüfung durchzuführen.

Die Durchführung einer internen Kontrolle, die im Rahmen von Funktionsprüfungen betrachtet wird, wird im deutschen Sprachgebrauch oft auch als „Kontrollaktivität“ bezeichnet. Dieser Sprachgebrauch kann jedoch zu Missverständnissen führen, da der Begriff „Kontrollaktivitäten“ i.S. der ISA anders gefasst ist. Für Zwecke dieser Fragen und Antworten wird daher die konkrete Anwendung einer internen Kontrolle als Kontrolldurchführung bezeichnet.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.11. Mit welchen Fragen beschäftigt sich der Abschlussprüfer im Rahmen der Aufbauprüfung und welche weiteren Prüfungshandlungen kommen in Betracht?

Ein Abschlussprüfer kann sich bspw. folgende Fragen stellen, um die Ausgestaltung und Einrichtung einer Kontrolle zu beurteilen:

- Was ist der Inhalt der Kontrolle bzw. das Kontrollziel?
- Wie häufig wird die Kontrolle durchgeführt (z.B. täglich, wöchentlich, monatlich, jährlich)?
- Wer führt die Kontrolle durch (u.a. manuell/automatisch)?
- Ist für die Durchführung der Kontrolle eine besondere Sachkenntnis oder Qualifikation erforderlich?
- Sind IT-Prozesse bzw. IT-Systeme für die Kontrolle relevant?
- Wie wird die Durchführung der internen Kontrolle bspw. bezogen auf einzelne Geschäftsvorfälle dokumentiert?
- Welche Folgerungen/Maßnahmen resultieren aus diesen Kontrolldurchführungen?

Der Abschlussprüfer kann diese Fragen beantworten, indem er neben der Befragung des Mandanten bspw. Einsicht in vorhandene Unterlagen nimmt, die Anwendung einer Kontrolle auf einzelne Geschäftsvorfälle beobachtet oder wiederholt.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.12. Welche Bedeutung hat ein Walkthrough für die Aufbauprüfung?

Bei einem „Walkthrough“ handelt sich um das Nachvollziehen eines Geschäftsvorfalles von seiner Entstehung bis zur Abbildung im Abschluss. Er gibt grundsätzlich Aufschluss darüber, ob der Prozess tatsächlich so abläuft und ob prüfungsrelevante Kontrollen tatsächlich so gehandhabt werden, wie vom Mandanten beschrieben.

Ein „Walkthrough“ ist daher vom Ansatz her primär darauf ausgerichtet, das bisher erlangte Verständnis über einen rechnungslegungsrelevanten Geschäftsprozess zu vertiefen; er kann in Bezug auf die prüfungsrelevanten Kontrollen auch als Nachweis für deren Einrichtung (Implementierung) genutzt werden.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.13. In IDW PS 261 n.F., Tz. 18 und 22 werden die Anforderungen an die Risikobeurteilung teilweise anders formuliert als in ISA 315. Ergeben sich hieraus weitergehende Anforderungen?

Nein. Obwohl die Anforderungen teilweise anders formuliert sind (z.B. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 18), übersteigen die grundlegenden Anforderungen aus *IDW PS 261 n.F.* diejenigen des ISA 315 (z.B. ISA 315.18, 20) nicht.

Weitergehende Anforderungen ergeben sich allerdings aus den in *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 95 genannten Abweichungen zu den Anforderungen der ISA. Diese beruhen auf gesetzlichen Anforderungen für Abschlussprüfungen in Deutschland. Aufgrund der nach § 317 HGB bestehenden Prüfungspflicht der Buchführung und des Risikofrüherkennungssystems sowie der entsprechenden Berichtspflichten im Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsbericht sind das Buchführungssystem und das Risikofrüherkennungssystem originäre prüfungsrelevante Bestandteile des internen Kontrollsystems.

[IDW Verlautbarungen](#) > [F&A zu ISA \[DE\] bzw. IDW ...](#) >

IDW Verlautbarungen

4.14. Gibt es in der Aufbauprüfung einen mehrjährigen Prüfungsplan?

Nein. Die Aufbauprüfung der für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollaktivitäten sowie der übrigen Komponenten des IKS (s. Frage 4.5.) ist für jeden zu prüfenden Abschluss durchzuführen, um festzustellen, ob Ausgestaltung und Einrichtung dieser Kontrollen im Vergleich zum Vorjahr unverändert sind bzw. welche Änderungen stattgefunden haben. Hierbei reicht es i.d.R. aus, das im Vorjahr erlangte Verständnis über die Ausgestaltung und die Einrichtung der Kontrollen zu aktualisieren.

Bei Funktionsprüfungen hingegen sind unter bestimmten Bedingungen (unveränderte Kontrolle, kein bedeutsames Risiko) mehrjährige Prüfungspläne zulässig, d.h., dass geplant wird, Prüfungsnachweise aus Vorjahren soweit möglich zu verwenden (vgl. ISA 330.14; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 77).

[IDW Verlautbarungen](#) > [F&A zu ISA \[DE\] bzw. IDW ...](#) >

IDW Verlautbarungen

4.15. Welche Folgen für die Aufbauprüfung hat eine fehlende Dokumentation des Mandanten über Ausgestaltung und Einrichtung einer Kontrolle?

Die Aufbauprüfung kann dadurch erschwert werden, dass das IKS des Mandanten bzw. einzelne, für die Abschlussprüfung relevante Kontrollen (obwohl vorhanden) nicht oder nicht ausreichend dokumentiert sind.

Dies erhöht den Bedarf an Befragungen, Beobachtungen oder anderer Prüfungshandlungen zur Erlangung eines ausreichenden Verständnisses von Ausgestaltung und Einrichtung der

(nicht dokumentierten) Kontrolle. Ferner hat der Abschlussprüfer in diesem Fall besonders wichtige Elemente des gewonnenen Verständnisses für jede Komponente des IKS (s. Frage 4.5.) selbst in den Arbeitspapieren aufzuzeichnen, um die Dokumentationsanforderungen des ISA 315.32(b) bzw. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 86 zu erfüllen.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

4.16. Welcher grundlegende Unterschied besteht zwischen generellen IT-Kontrollen und Anwendungskontrollen?

Generelle IT-Kontrollen sind Regelungen und Maßnahmen, die sich auf eine *Vielzahl* von Anwendungen beziehen und die das wirksame Funktionieren von Anwendungskontrollen unterstützen. Generelle IT-Kontrollen, mit deren Hilfe die Integrität von Informationen sowie die Datensicherheit aufrechterhalten werden, umfassen üblicherweise Kontrollen in den folgenden Bereichen (vgl. ISA 315.A104):

- Rechenzentrum und Netzwerkbetrieb
- Erwerb, Änderung und Pflege von Systemsoftware
- Programmänderung
- Zugriffssicherheit
- Erwerb, Entwicklung und Pflege von Anwendungssystemen

Diese Kontrollen werden im Allgemeinen mit Blick auf die in ISA 315.A56 genannten Risiken eingerichtet.

Anwendungskontrollen hingegen sind manuelle oder automatisierte Verfahren (siehe im Einzelnen ISA 315.A60 – 66), die typischerweise auf der Ebene *eines* Geschäftsprozesses durchgeführt werden und sich auf die Verarbeitung von Geschäftsvorfällen durch einzelne Anwendungen beziehen. Anwendungskontrollen können präventiver Natur sein oder zur Aufdeckung von Fehlern dienen. Sie sind darauf ausgerichtet, die Integrität der Rechnungslegungsunterlagen sicherzustellen (vgl. ISA 315.A105).

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

5. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

5.1. Welche Arten von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Fehlerrisiken) werden in den ISA bzw. IDW PS

unterschieden?

Die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die für die Abschlussprüfung relevant sind, sind nach den Prüfungsstandards in folgender Hinsicht zu kategorisieren:

- ob ein Risiko auf Aussageebene oder auf Abschlussebene vorliegt (vgl. ISA 315.25(a), (b); *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 10, 70),
- ob ein bedeutsames Risiko vorliegt (vgl. ISA 315.27; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 10, 65),
- ob ein Risiko vorliegt, bei dem aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen (z.B. Risiken aus Massentransaktionen) (vgl. ISA 315.30; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 10, 68).

In der Praxis werden nicht bedeutsame Risiken vielfach als „normale“ Fehlerrisiken bezeichnet, auch wenn sich ein entsprechender Begriff nicht in den Prüfungsstandards findet. „Normale“ Risiken sind Risiken, die ein vertretbar niedriges Maß übersteigen. Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden Prüfungsnachweise erbringen, können sowohl bei „normalen“ als auch bei bedeutsamen Fehlerrisiken vorliegen.

Ferner gibt es Fehlerrisiken, die ein vertretbar niedriges Maß nicht übersteigen, da deren Eintrittswahrscheinlichkeit bzw. deren maximales Fehlerausmaß vernachlässigbar gering ist. Die Prüfungsstandards verlangen nicht, solche Risiken zu identifizieren, da grundsätzlich keine weiteren Prüfungshandlungen erforderlich sind (zu Ausnahmen s. Frage 5.8.). Aus diesem Grund ist auch eine Dokumentation dieser Risiken nicht erforderlich.

Die Einteilung der identifizierten Fehlerrisiken ist wichtig, um eine Grundlage für Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zu schaffen.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

5.2. Warum unterscheiden die ISA bzw. IDW PS zwischen Risiken auf Abschluss- und auf Aussageebene?

Die Unterscheidung ist notwendig, weil sie jeweils unterschiedliche Reaktionen des Abschlussprüfers erfordern.

Der Begriff „Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene“ bezieht sich auf Risiken, die sich auf den Abschluss als Ganzes auswirken und möglicherweise viele Aussagen betreffen (vgl. ISA 315.A118; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 64). In der Praxis werden Risiken auf Abschlussebene durch qualitative Umstände verursacht, die eine ganze Reihe von Abschlussposten betreffen bzw. Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene vergrößern können. Beispiele hierfür sind:

- Außerkraftsetzung des IKS durch das Management

- Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- Umstellung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze (z.B. HGB auf IFRS) bzw. grundlegende Änderungen in den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen (z.B. BilMoG)
- Mangel an Kompetenz des Managements
- Umfangreiche gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen (z.B. Verschmelzungen, Spaltungen)
- Mangelhaftes Kontrollumfeld
- Änderungen von rechtlichen Vorschriften, die sich erheblich auf die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens auswirken mit Folgewirkungen für die Rechnungslegung (z.B. allgemeine Umweltauflagen, Einführung eines Dosenpfands, Ausfuhrbeschränkungen, Elektroschrott-Verordnung)

Der Abschlussprüfer kann auf derartige Risiken auf Abschlussebene in allgemeiner Form reagieren (vgl. ISA 330.5; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 71), indem er bspw.:

- Spezialisten oder erfahrenere Mitarbeiter im Prüfungsteam einsetzt,
- mehr Prüfungszeit einplant oder die zeitliche Prüfungsplanung anpasst,
- die Aufmerksamkeit des Prüfungsteams für die relevanten Risikoursachen erhöht (bspw. im Rahmen von Teambesprechungen),
- besondere Qualitätssicherungsmaßnahmen ergreift (bspw. freiwillige Hinzuziehung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers),
- Einzelfallprüfungen ausdehnt bzw. analytische Prüfungshandlungen durch Einzelfallprüfungen ersetzt.

Alternativ kann der Abschlussprüfer Risiken auf Abschlussebene durch konkrete einzelne Prüfungshandlungen begegnen wie bspw. der verstärkte Einsatz von Datenanalysetechniken oder von überraschenden Prüfungshandlungen über eine Vielzahl von Prüffeldern hinweg.

Fehlerrisiken auf Aussageebene betreffen demgegenüber typischerweise nur ein Prüffeld. Auf diese Risiken wird der Abschlussprüfer durch die Auswahl ausreichender und geeigneter aussagebezogener Prüfungshandlungen bzw. Funktionsprüfungen reagieren (vgl. im Übrigen zu den Reaktionen auf Fehlerrisiken auf Aussageebene ISA 330.6 ff. bzw. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 72 ff.).

5.3. Was sind die Aussagen in der Rechnungslegung?

Bei der Einschätzung des Fehlerrisikos auf Aussageebene sehen die Prüfungsstandards vor zu überlegen, welche Fehlermöglichkeiten im Hinblick auf Ansatz, Bewertung und Darstellung der verschiedenen Bestandteile des Abschlusses sowie der dazugehörigen Angaben

bestehen. Diese Aussagen werden in ISA 315.A124 bzw. *IDW PS 300*¹³, Tz. 7 in drei Kategorien eingeteilt und tiefer differenziert:

- a) Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen für den zu prüfenden Zeitraum:
 - (i) Eintritt – erfasste Geschäftsvorfälle und Ereignisse haben stattgefunden und sind der Einheit zuzurechnen;
 - (ii) Vollständigkeit – alle Geschäftsvorfälle und Ereignisse, die erfasst werden mussten, wurden aufgezeichnet;
 - (iii) Genauigkeit – Beträge und andere Daten zu aufgezeichneten Geschäftsvorfällen und Ereignissen wurden angemessen erfasst;
 - (iv) Periodenabgrenzung – Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in der richtigen Berichtsperiode erfasst;
 - (v) Kontenzuordnung – Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden auf den richtigen Konten erfasst;
- b) Aussagen zu Kontensalden am Abschlussstichtag:
 - (i) Vorhandensein – Vermögenswerte und Schulden sowie das Eigenkapital sind vorhanden;
 - (ii) Rechte und Verpflichtungen – Die Einheit hält die Rechte an Vermögenswerten bzw. hat die Kontrolle darüber, Schulden stellen Verpflichtungen der Einheit dar.
 - (iii) Vollständigkeit – Alle Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalposten, die zu erfassen sind, wurden erfasst.
 - (iv) Bewertung und Zuordnung – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalpositionen sind mit angemessenen Beträgen im Abschluss enthalten, Anpassungen bei Bewertung oder Zuordnung wurden in angemessener Weise erfasst.
- c) Aussagen zur Darstellung im Abschluss und zu den Abschlussangaben:
 - (i) Eintritt sowie Rechte und Verpflichtungen – im Abschluss angegebene Ereignisse, Geschäftsvorfälle und andere Sachverhalte haben stattgefunden und sind der Einheit zuzurechnen.
 - (ii) Vollständigkeit – alle Angaben, die im Abschluss enthalten sein müssen, sind enthalten.
 - (iii) Ausweis und Verständlichkeit – Finanzinformationen sind in angemessener Weise dargestellt und erläutert, die Angaben sind deutlich formuliert.
 - (iv) Genauigkeit und Bewertung – Finanzinformationen und andere Informationen sind angemessen und mit zutreffenden Beträgen angegeben.

Die in den Standards genannten Aussagen können vom Abschlussprüfer in den Bezeichnungen modifiziert bzw. kombiniert werden, unter der Voraussetzung, dass alle Aspekte abgedeckt werden (vgl. ISA 315.A125; *IDW PS 300*, Tz. 7). Im *IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung* werden diese bspw. zu sieben Aussagen¹⁴ zusammengefasst.

5.4. Wie erfolgt die Anwendung des Konzepts der „Aussagen“ in der Praxis?

In der Praxis wird der Abschlussprüfer je Prüffeld entscheiden, bei welchen Aussagen das Risiko wesentlicher Fehler relevant ist und bei welchen Aussagen die Wahrscheinlichkeit eines wesentlichen Fehlers so gering ist, dass keine weitere Beurteilung bzw. keine weiteren Prüfungshandlungen¹⁵ notwendig sind, und damit für die Abschlussprüfung nicht relevant ist (vgl. ISA 315.26(c); *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 64).

In der Praxis ist in der Regel je Prüffeld nur ein Teil der Aussagen relevant. Beispielsweise kann ein Abschlussprüfer bei der Risikobeurteilung für das Prüffeld „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ zu dem Ergebnis kommen, dass in Hinblick auf die Vollständigkeit (z.B. wegen Massentransaktionen), das Vorhandensein (z.B. wegen Zweifelsfragen hinsichtlich der Umsatzrealisierung in Vorjahren) und die Bewertung (z.B. wegen des regelmäßigen Einzelwertberichtigungsbedarfs in Vorjahren) der Forderungen Risiken wesentlicher Fehler bestehen (d.h., dass sie ein vertretbar niedriges Maß übersteigen). Zugleich können bspw. Rechte und Verpflichtungen bzw. der Ausweis als nicht relevante Aussagen angesehen werden, da die wirtschaftliche Zugehörigkeit der zu prüfenden Forderungen zum zu prüfenden Unternehmen und die bilanzielle Darstellung der Forderungen eindeutig sind.

Denkbar ist auch, dass einige relevante Aussagen von normalen Fehlerrisiken betroffen sind, während eine bzw. mehrere andere relevante Aussagen desselben Prüffeldes einem bedeutsamen Risiko unterliegen. Bei dem vorgenannten Beispiel könnte demnach in der Bewertung der Forderungen aufgrund erheblicher Schätzunsicherheiten bei Einzelwertberichtigungen ein bedeutsames Risiko gesehen werden, während in der Vollständigkeit und dem Vorhandensein der Forderungen normale Fehlerrisiken gesehen werden.

Auch wenn die Prüfungsstandards eine Risikobeurteilung nur auf Abschluss- und Aussageebene vorsehen (vgl. ISA 315.25(a), (b), *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 64), kann ein Abschlussprüfer es aus Effizienzgründen als sinnvoll ansehen, weitere Differenzierungen vorzunehmen. Beispielsweise können Währungs- und Ausfallrisiken durchaus unterschiedliche Ausprägungen annehmen, obwohl sie dieselbe Aussage (z.B. Bewertung) betreffen.

5.5. Was ist der Unterschied zwischen den beiden Aussagen „Vorhandensein“ und „Eintritt“?

Die Aussage „Vorhandensein“ bezieht sich auf Bestandsgrößen (Bilanz), während sich die Aussage „Eintritt“ auf Stromgrößen bzw. einzelne Geschäftsvorfälle (GuV und Anhangangaben) bezieht (vgl. ISA 315.A124(a), (b); *IDW PS 300*, Tz. 7). Letztlich zielen beide Aussagen in dieselbe Richtung, nämlich, ob ein bestimmter Geschäftsvorfall tatsächlich vorgefallen ist. Bei der Aussage „Vorhandensein“ kommt hinzu, dass der Geschäftsvorfall zum Bilanzstichtag noch nicht vollständig abgewickelt war und der Vermögensgegenstand bzw. die Schuld daher noch vorliegt. In der Praxis werden oft beide Aussagen unter dem Oberbegriff „Existenz“ zusammengefasst.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

5.6. Welche Gedankenschritte sieht der Standard für die Einschätzung der Fehlerrisiken vor und warum?

Um die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene und auf Aussageebene zu identifizieren und zu beurteilen, muss der Abschlussprüfer folgende vier Überlegungen bzw. gedankliche Schritte anstellen (vgl. ISA 315.25, 26; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 64):

1. Zu Beginn jeder Abschlussprüfung ist ein Verständnis vom zu prüfenden Unternehmen und seinem Umfeld sowie der für die Abschlussprüfung relevanten internen Kontrollen zu erlangen, unter Berücksichtigung der konkreten Abbildung von Vermögensgegenständen, Schulden und Geschäftsvorfällen sowie sonstigen Abschlussangaben beim zu prüfenden Unternehmen. Er kann dabei auch überlegen, zu welchen Prüffeldern diese sinnvollerweise zusammengefasst werden können. Während dieses gesamten Verständnisprozesses hat der Abschlussprüfer auf Anzeichen für konkrete Fehlerrisiken zu achten.
2. Jedes identifizierte Fehlerrisiko ist zu beurteilen. Dabei ist auch einzuschätzen, ob es sich um ein Risiko auf Abschlussebene handelt, d.h., ob es umfassend den Abschluss als Ganzes betrifft und sich damit auf eine Vielzahl von Aussagen auswirken kann.
3. Ferner ist ein Bezug zwischen den identifizierten Risiken und den Fehlermöglichkeiten auf Aussageebene herzustellen, d.h., es ist zu überlegen, was auf der Ebene der einzelnen Aussagen jeweils „schiefgehen kann“¹⁶. Hierbei sind relevante Kontrollen, für die der Abschlussprüfer eine Funktionsprüfung beabsichtigt, mit zu berücksichtigen. Sollen bspw. Kontrollen darüber, dass Mitarbeiter bei der Inventur richtig zählen und die Ergebnisse richtig aufzeichnen, geprüft werden, so kann die Wirkung dieser Kontrollen bei der Einschätzung des Fehlerrisikos bei den Aussagen „Vorhandensein“ und „Vollständigkeit“ des Postens „Vorräte“ berücksichtigt werden (vgl. ISA 315.A130).
4. Abschließend sind die Wahrscheinlichkeit und das mögliche Ausmaß einer falschen Darstellung dahingehend einzuschätzen, ob diese zu einer wesentlichen falschen Darstellung führen könnte. Dabei ist auch die Möglichkeit zu berücksichtigen, dass mehrere falsche Darstellungen auftreten können, die in Summe wesentlich sind. Als

wesentlich gelten mögliche Fehler im Kontext der Risikobeurteilung bereits dann, wenn sie die Toleranzwesentlichkeit überschreiten.

5.7. Wieso berücksichtigt der Abschlussprüfer sowohl die Größe als auch die Wahrscheinlichkeit von möglichen falschen Darstellungen?

Die Beurteilung des Prüfers, ob ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen vorliegt oder ob es für Zwecke der Abschlussprüfung vernachlässigbar gering ist, hängt von einer impliziten Einschätzung der Größe und der Eintrittswahrscheinlichkeit des potenziellen Risikos ab, differenziert für die jeweiligen Aussagen der einzelnen Abschlussbestandteile bzw. Prüffelder (vgl. ISA 315.26(d); *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 64).

Zunächst soll die Bedeutung der Größe potenzieller Fehler anhand eines Beispiels erläutert werden. Angenommen sei, dass ein Unternehmen bspw. Vorräte an börsennotierten Rohstoffen hält, deren Buchwert ca. der doppelten Toleranzwesentlichkeit entspricht. Ferner sei unterstellt, dass sich die Vorräte durchschnittlich alle vier Wochen umschlagen und deren durchschnittliche monatliche Kursschwankungen erfahrungsgemäß 10% nicht übersteigen. Der Abschlussprüfer kann hieraus bei der Prüfung der Aussage „Bewertung“, d.h. hier konkret eines möglichen niedrigeren beizulegenden Wertes, dieser Vorräte ein maximales Fehlerpotenzial ableiten, welches für Zwecke der Abschlussprüfung als vernachlässigbar gering angesehen werden kann. Die vorstehende Quantifizierung dient der Veranschaulichung des Gedankengangs des Abschlussprüfers. Häufig wird eine betragsmäßige Quantifizierung für Zwecke der Risikobeurteilung weder praktikabel noch notwendig sein¹⁷.

Auch die Bedeutung der Wahrscheinlichkeit für die Risikobeurteilung kann anhand einiger Beispiele im Zusammenhang mit der Aussage „Rechte und Verpflichtungen“ erläutert werden. Ein Abschlussprüfer kann z.B. bei der Prüfung der korrekten bilanziellen Zuordnung langfristige geleaste Vermögensgegenstände angesichts der Komplexität der entsprechenden Rechnungslegungsvorschriften bzw. der Leasing-Vereinbarung zu dem Ergebnis kommen, dass das Risiko einer falschen Zuordnung nicht als vernachlässigbar gering einzuschätzen ist. Bei der Prüfung anderer Abschlussposten wie bspw. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Personalaufwand oder Kasse kann der Abschlussprüfer demgegenüber zu dem Schluss gelangen, dass die Wahrscheinlichkeit dafür, dass der Mandant entsprechende Transaktionen wirtschaftlich falsch zugeordnet hat, so gering ist, dass dies für Zwecke der Abschlussprüfung als vernachlässigbar angesehen werden kann. Bei einem anderen Unternehmen können Geschäfte im Rahmen von Factoring oder auf Kommissionsbasis hingegen zu der Einschätzung führen, dass Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aus

Sicht der Aussage „Rechte und Verpflichtungen“ mit nicht vernachlässigbar geringen Fehlerwahrscheinlichkeiten verbunden sind.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

5.8. Ist es möglich, dass für einzelne Prüffelder Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung allein als Grundlage für das Prüfungsurteil ausreichen?

Ja. Es ist möglich, dass ein Abschlussprüfer bei einem Prüffeld zu dem Ergebnis kommt, dass aus Sicht sämtlicher Aussagen keine Fehlerrisiken vorliegen bzw. die Wahrscheinlichkeiten oder die maximale Größe möglicher Fehler vernachlässigbar gering sind. In einem solchen Fall sind für dieses Prüffeld keine weiteren Prüfungshandlungen erforderlich. Dieses Ergebnis folgt aus dem Grundgedanken des risikoorientierten Prüfungsansatzes, der vorsieht, dass Prüfungshandlungen auf risikobehaftete Prüffelder zu konzentrieren sind.

Eine Ausnahme von dieser rein risikoorientierten Betrachtung besteht allerdings in dem Vorsichtsgedanken, dass ungeachtet der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen für alle wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben aussagebezogene Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen sind (vgl. ISA 330.18; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 83).

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

5.9. Wann ist ein Risiko als bedeutsames Risiko zu klassifizieren?

Für alle Fehlerrisiken, die der Abschlussprüfer auf Abschluss- oder Aussageebene festgestellt hat (vgl. Fragen 5.6. und 5.7.), ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob es sich um ein „bedeutsames“ Risiko handelt.

Bei der Beurteilung, welche Risiken bedeutsame Risiken sind, muss der Abschlussprüfer mindestens Folgendes berücksichtigen (vgl. ISA 315.28; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 65):

- a) ob es sich um ein Risiko von dolosen Handlungen handelt,
- b) ob das Risiko mit jüngeren bedeutsamen wirtschaftlichen, rechnungslegungsbezogenen oder anderen Entwicklungen zusammenhängt und deshalb besondere Aufmerksamkeit erfordert,
- c) die Komplexität der Geschäftsvorfälle,
- d) ob das Risiko bedeutsame Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen betrifft,

- e) den Grad der Subjektivität der Bewertung der den Risiken zugrunde liegenden finanziellen Informationen, besonders bei solchen Bewertungen, die mit einer großen Bandbreite von Bewertungsunsicherheit verbundenen sind,
- f) ob das Risiko bedeutsame Geschäftsvorfälle betrifft, die sich außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Einheit ereignen oder in anderer Hinsicht ungewöhnlich erscheinen.

Bedeutsame Risiken sind inhärente Risiken, d.h., die Einordnung als bedeutsames Risiko ist ohne Berücksichtigung der einschlägigen Kontrollen vorzunehmen.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

5.10. Liegt stets ein bedeutsames Risiko vor, sobald ein Prüffeld bzw. das darin erkannte Fehlerrisiko eines der in Frage 5.9. genannten Kriterien erfüllt?

Nein, dies ist letztlich eine Ermessensentscheidung des Abschlussprüfers.

Das Vorliegen eines einzigen Kriteriums allein wird i.d.R. nicht zu einem bedeutsamen Risiko führen. Liegt bspw. eine Transaktion mit nahe stehenden Personen vor, bei der börsennotierte Vermögensgegenstände zu Marktpreisen veräußert wurden, so kann die Marktüblichkeit dieses Geschäftsvorfalles problemlos geprüft werden; eine besondere Würdigung im Rahmen der Prüfung als bedeutsames Risiko sowie die Auswahl hierauf ausgerichteter besonderer Prüfungshandlungen ist daher i.d.R. nicht erforderlich.

Liegen allerdings bei einem erkannten Fehlerrisiko gleich mehrere der in Frage 5.9. genannten Kriterien vor, so wächst die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens eines bedeutsamen Risikos. Erfolgt bspw. eine Transaktion mit nahe stehenden Personen, die mit erheblichen bilanziellen Schätzunsicherheiten verbunden ist, so wird dies ein Abschlussprüfer im Rahmen seines prüferischen Ermessens häufig als bedeutsames Risiko beurteilen.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

5.11. Gibt es Situationen, in denen Risiken nach den Prüfungsstandards immer als bedeutsam einzustufen sind?

Ja. In folgenden Fällen unterstellen die Prüfungsstandards, dass stets ein bedeutsames Risiko vorliegt:

- Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Verstößen (vgl. ISA 240.27; *IDW PS 210*, Tz. 38),
- die Möglichkeit, dass das Management Kontrollen außer Kraft setzt (Management-Override)

(vgl. ISA 240.31; *IDW PS 210*, Tz. 43),

- bedeutsame Transaktionen mit nahe stehenden Personen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stattfinden (vgl. ISA 550¹⁸.18 i.V.m. 23; *IDW PS 255*¹⁹, Tz. 20a).

Der Abschlussprüfer muss ferner davon ausgehen, dass bei der Erlöserfassung Risiken doloser Handlungen und damit bedeutsame Risiken bestehen und beurteilen, welche Erlösarten, erlösrelevante Geschäftsvorfälle oder Aussagen solche Risiken zur Folge haben. Allerdings ist es im Einzelfall möglich, dass er unter Würdigung der Umstände eines einzelnen Prüfungsauftrages zu dem Schluss gelangt, dass kein bedeutsames Risiko vorliegt. Falls Letzteres der Fall ist, muss er die Gründe für diese Schlussfolgerung in die Prüfungsdokumentation mit aufnehmen (vgl. ISA 240.26 und 47; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 67).

Der Abschlussprüfer kann bspw. zu der Schlussfolgerung gelangen, dass bei der Erlöserfassung kein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen besteht, wenn nur einfache erlösrelevante Geschäftsvorfälle einer einzigen Art vorliegen (vgl. ISA 240.A30). Vor diesem Hintergrund könnte die Vermutung, dass Risiken doloser Handlungen bei der Erlöserfassung bestehen, bspw. im Falle des Vermietungsgeschäfts einer Wohnungsbaugesellschaft mit der Begründung widerlegt werden, dass deren Erlöse aus vielen homogenen und kleinvolumigen Geschäftsvorfällen bestehen, keine komplexen Erlösrealisierungsregeln (wie z.B. komplexer Gefahrenübergang) vorliegen, keine Bewertungsrisiken in Form von Währungsumrechnungen oder Ermessensspielräume gegeben sind und auch keine einschlägigen Fehler aus vergangenen Prüfungen bekannt sind.

IDW Verlautbarungen > F&A zu ISA [DE] bzw. IDW ... >

IDW Verlautbarungen

5.12. Welche Konsequenzen hat es, wenn ein Risiko als bedeutsames Risiko eingestuft wird?

Die Prüfungsstandards erfordern im Fall bedeutsamer Risiken eine besonders sorgfältige bzw. umsichtige Vorgehensweise des Abschlussprüfers. Sie sehen daher eine Reihe von Maßnahmen im Umgang mit bedeutsamen Risiken vor:

- (a) Der Abschlussprüfer muss in Form einer Aufbauprüfung ein Verständnis von den für dieses Risiko relevanten Kontrollen der Einheit gewinnen, einschließlich der dazugehörigen Kontrollaktivitäten (vgl. ISA 315.29; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 51; vgl. Frage 4.8.).

Bedeutsame Risiken liegen häufig im Falle von nicht routinemäßigen Sachverhalten oder Sachverhalten mit Ermessensspielraum vor. Zwar ist es in diesen Fällen schwieriger als im Fall von Routinetransaktionen, Kontrollen einzurichten, der Abschlussprüfer kann aber z.B. untersuchen, ob und wie das Management auf diese Risiken im Einzelfall reagiert. Beispiele für mögliche kontrollbasierte Reaktionen sind (vgl. ISA 315.A137):

- Kontrollaktivitäten, z.B. Prüfung rechnungslegungsrelevanter Annahmen durch das obere Management oder durch Sachverständige

- dokumentierte Prozesse für Schätzungen
- Genehmigung durch die für die Überwachung Verantwortlichen.

Hat das Management demgegenüber keine Kontrollen für diese bedeutsamen Risiken eingerichtet, kann dies möglicherweise einen Mangel im IKS darstellen, sofern eine kontrollbasierte Reaktion angemessen wäre, der für die Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan relevant ist (vgl. ISA 315.A139).

(b) Der Abschlussprüfer hat folgende besondere Anforderungen zu beachten:

- Eine Verwendung von Prüfungsnachweisen aus Vorjahren im Rahmen der Funktionsprüfung i.S. der Frage 4.14. ist nicht zulässig (vgl. ISA 330.15; *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 78).
- Sofern keine Funktionsprüfungen durchgeführt werden, sind unabhängig von der Größe des jeweiligen Postens stets aussagebezogene Einzelfallprüfungen durchzuführen. Aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen allein reichen in derartigen Fällen nicht aus (vgl. ISA 330.21; *IDW PS 312*, Tz. 12).
- Einzelne Prüfungsstandards sehen bei Vorliegen bedeutsamer Risiken weitere spezielle Prüfungshandlungen vor (bspw. bei Schätzwerten ISA 540²⁰.15 ff. bzw. *IDW PS 314 n.F.*²¹, Tz. 67 ff.).

5.13. Welche Bedeutung können die Eigentumsverhältnisse bei KMU für die Einschätzung von Fehlerrisiken haben

Das Eigentum an kleinen und mittelgroßen Unternehmen ist häufig auf eine geringe Anzahl von Personen konzentriert, von denen eine oder mehrere aktiv in die Geschäftsführung eingebunden sind. In diesen Fällen kann die Dokumentation des Abschlussprüfers über die Eigentumsverhältnisse und die daraus resultierende Überwachungsstruktur des Unternehmens in der Regel relativ knapp gehalten werden.

Familiäre und andere enge Beziehungen, die sich auf die Risikobeurteilungen des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen auswirken können, müssen möglicherweise besonders berücksichtigt und dokumentiert werden. Das betrifft insb. Beziehungen zu geschäftsführenden und anderen Gesellschaftern, zu Mitgliedern in Aufsichtsorganen, zu nahen Angehörigen dieser Personen und zu von diesen Personen abhängigen Unternehmen (vgl. *IDW PH 9.100.1*²², Tz. 57).

Zu weiteren Überlegungen bei der Prüfung von KMU wird auf die Hinweise und Beispiele zur Prüfungsdokumentation bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen nach ISA und *IDW Prüfungsstandards* verwiesen²³.

- International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment, in: IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2013, Volume I, S. 416 ff. Zu einer deutschen Übersetzung der ISA s. IDW Textausgabe, International Standards on Auditing (ISA), Düsseldorf 2011. Da die deutsche Übersetzung den aktuellen Stand des ISA 315 (Revised) noch nicht berücksichtigt, ergeben sich insoweit Abweichungen hinsichtlich der in ISA 315 (Revised) erfolgten Änderungen in den Anwendungshinweisen.
- ² *IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlrissen und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlrissen (IDW PS 261 n.F.)* (Stand: 13.03.2013).
- ³ International Standard on Auditing (ISA) 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, in: IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2013, Volume I, S. 73 ff.
- ⁴ International Standard on Auditing (ISA) 240: The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, in: IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2013, Volume I, S. 157 ff.
- ⁵ *IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210)* (Stand: 12.12.2012).
- ⁶ *IDW Prüfungsstandard: Analytische Prüfungshandlungen (IDW PS 312)* (Stand: 13.03.2013).
- ⁷ International Standard on Auditing (ISA) 520: Analytical Procedures, in: IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2013, Volume I, S. 441 ff.
- ⁸ International Standard on Auditing (ISA) 330: The Auditor's Responses to Assessed Risks, in: IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2013, Volume I, S. 330 ff.
- ⁹ International Standard on Auditing (ISA) 230: Audit Documentation, in: IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2013, Volume I, S. 144 ff.
- ¹⁰ *IDW Prüfungsstandard: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 230)* (Stand: 08.12.2005).
- ¹¹ s. hierzu z.B. *IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung 2013/2014*, Arbeitshilfen „B – 4.2.1.“ bis „B – 4.9.2.“.
- ¹² *IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW PS 330)* (Stand: 24.09.2002).
- ¹³ *IDW Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 300)* (Stand: 19.06.2013).
- ¹⁴ s. hierzu *IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung 2013/2014*, Meilenstein 5, Tz. 9.
- ¹⁵ s. ISA 330.18 bzw. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 83: Ausnahmsweise kann es bei wesentlichen Abschlussposten notwendig sein, weitere Prüfungshandlungen durchzuführen.
- ¹⁶ Im englischen Originaltext: What can go wrong at the assertion level (vgl. ISA 315.26(c)).
- ¹⁷ Unabhängig von dieser Überlegung sind jedoch auch die anderen Aussagen zu betrachten.
- ¹⁸ International Standard on Auditing (ISA) 550: Related Parties, in: IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2013, Volume I, S. 511 ff.
- ¹⁹ *IDW Prüfungsstandard: Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 255)* (Stand: 24.11.2010).
- ²⁰ International Standard on Auditing (ISA) 540: Auditing Accounting Estimates Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures, in: IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2013, Volume I, S. 466 ff.
- ²¹ *Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung einschließlich von Zeitwerten (IDW PS 314 n.F.)*, (Stand: 09.09.2009).
- ²² *IDW Prüfungshinweis: Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen (IDW PH 9.100.1)*.
- ²³ Hinweise und Beispiele zur Prüfungsdokumentation bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen nach ISA und IDW Prüfungsstandards (25.06.2012); Pfad: Mitgliederbereich/Aus der Facharbeit/ISA unter www.idw.de.