

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** über die

Durchführung von Abschlussprüfungen

(verabschiedet in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 10. Jänner 2007 als Fachgutachten KFS/PG 1, adaptiert in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 9. Dezember 2009)

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Vorbemerkung	1
2. Anwendungsbereich des Fachgutachtens	2
3. Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung	3
3.1. Berufsgrundsätze und -vorschriften	3
3.2. Kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers.....	6
3.3. Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	7
4. Rechnungslegungsgrundsätze	8
5. Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers	10
5.1. Wahl des Abschlussprüfers	10
5.2. Abschluss des Prüfungsvertrags.....	12
5.3. Inhalt des Prüfungsvertrags.....	13
5.4. Kündigung des Prüfungsvertrags	15
6. Abgrenzung der Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsorgans und des Abschlussprüfers	16
7. Ziel der Abschlussprüfung	18
8. Erforderliche Feststellungen bei der Abschlussprüfung	20
9. Konzeptionelle Grundlagen der Abschlussprüfung	22
9.1. Der risikoorientierte Prüfungsansatz.....	22
9.2. Der Grundsatz der Wesentlichkeit	24
9.3. Sicherheit der Prüfungsaussagen	25
9.3.1. <i>Grenzen der Sicherheit der Prüfungsaussagen und deren Ursachen</i>	25
9.3.2. <i>Unbeabsichtigte Fehler</i>	27
9.3.3. <i>Dolose Handlungen</i>	28
9.3.4. <i>Berichterstattung über unbeabsichtigte Fehler und über dolose Handlungen</i>	30

10. Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers zur Aufdeckung von beabsichtigten Fehlern im Rahmen der Abschlussprüfung	30
10.1. Ausrichtung der Abschlussprüfung	30
10.2. Maßnahmen zur Aufdeckung von beabsichtigten Fehldarstellungen im Abschluss und von Malversationen	31
10.3. Verantwortlichkeit für die Verhinderung und Aufdeckung von dolosen Handlungen durch Mitarbeiter des geprüften Unternehmens	33
10.4. Auswirkungen des Verdachts auf dolose Handlungen durch gesetzliche Vertreter	34
10.5. Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Prüfung der Einhaltung nicht rechnungslegungsbezogener Vorschriften	35
11. Die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung	36
11.1. Die Festlegung der Prüfungsstrategie und die Aufstellung des Prüfungsplans	36
11.2. Kenntnis der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds sowie des internen Kontrollsystems des zu prüfenden Unternehmens	39
11.2.1. Kenntnis der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds	39
11.2.2. Die Bedeutung des internen Kontrollsystems des zu prüfenden Unternehmens für die Abschlussprüfung	41
11.2.3. Kommunikation des Abschlussprüfers mit der Unternehmensleitung und dem Aufsichtsorgan bei der Feststellung von Schwächen des internen Kontrollsystems	44
11.2.4. Feststellung von wesentlichen Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen	46
11.3. Einschätzung des Risikos von wesentlichen Fehldarstellungen im Abschluss	48
11.4. Reaktion des Abschlussprüfers auf die von ihm erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen	49
11.4.1. Allgemeine Maßnahmen zur Berücksichtigung von erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen	50
11.4.2. Prüfungshandlungen zur Berücksichtigung von erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen	50
a) Art, Zeitpunkt und Ausmaß der Prüfungshandlungen	50
b) Prüfung des Funktionierens der internen Kontrollen (Funktionstests)	52
c) Materielle Prüfungshandlungen	55
11.5. Prüfungsnachweise	57
11.5.1. Wesen der Prüfungsnachweise	57
11.5.2. Erforderlicher Umfang und Eignung der Prüfungsnachweise	58
11.5.3. Prüfungshandlungen zur Gewinnung von Prüfungsnachweisen	59
12. Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit	61
12.1. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter	61

12.2. Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers	64
12.3. Maßnahmen des Abschlussprüfers.....	65
12.4. Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk	67
13. Dokumentation der Abschlussprüfung (Arbeitspapiere)	68
14. Einzelfragen der Abschlussprüfung	72
15. Zeitlicher Anwendungsbereich.....	73

1. Vorbemerkung

Das im Jahr 1992 überarbeitete und an die Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes angepasste Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen wurde unter Berücksichtigung der in der Zwischenzeit eingetretenen Änderungen der gesetzlichen Vorschriften und der Rechtsprechung sowie der diesbezüglichen internationalen Entwicklung im Jänner 2007 neu gefasst und im Dezember 2009 auf Grund der Regelungen des Unternehmensrechts-Änderungsgesetzes 2008 adaptiert.

Die Prüfung von Abschlüssen (Jahres- und Konzernabschlüssen sowie Zwischenabschlüssen) von Unternehmen und anderen Institutionen (Abschlussprüfung) zählt zu den wichtigsten beruflichen Aufgaben der Wirtschaftsprüfer. Über die meisten Prüfungen ist nach den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften ein Bericht zu erstatten; das Ergebnis der Prüfung ist in der Regel in einem Bestätigungsvermerk, der das Prüfungsurteil einschließt und zusammen mit dem geprüften Abschluss veröffentlicht wird, zusammenzufassen.

Ein erheblicher Teil der Prüfungen von Abschlüssen ist gesetzlich vorgeschrieben. Die gesetzlichen Vorschriften, die in erster Linie im Unternehmensgesetzbuch (§§ 268 bis 276 UBG) enthalten sind, – erweiterte gesetzliche Vorschriften enthalten unter anderem das Bankwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz, das Pensionskassengesetz und das Wertpapieraufsichtsgesetz¹ – legen jedoch nur den grundsätzlichen Ansatz dieser Prüfungen fest; sie enthalten keine Vorschriften über die Durchführung der Prüfung.

Aufgrund der zunehmenden Globalisierung der Finanzmärkte besteht nicht nur die Notwendigkeit von weltweit einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, sondern auch ein Bedarf nach internationalen Regeln, die eine einheitlich hohe Qualität der Abschlussprüfungen gewährleisten.

¹ Vorschriften über die Prüfung von Abschlüssen enthalten ferner das Genossenschaftsgesetz, das Privatstiftungsgesetz und das Vereinsgesetz.

Gemäß § 269a UGB sind Abschlussprüfungen und Konzernabschlussprüfungen unter Beachtung der internationalen Prüfungsstandards (International Standards of Auditing = ISAs) durchzuführen, wenn und soweit die Europäische Kommission diese übernommen hat (siehe Artikel 26 der Richtlinie 2006/43 EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen und konsolidierten Abschlüssen (im Folgenden als „Abschlussprüfungsrichtlinie“ bezeichnet)).

In diesem Fachgutachten werden die wesentlichen Aussagen der ISAs zu den in dem Fachgutachten behandelten Abschnitten berücksichtigt.²

2. Anwendungsbereich des Fachgutachtens

Dieses Fachgutachten gilt für alle gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Einzel- und Konzernabschlüssen³ und für freiwillige Prüfungen, die den gesetzlichen Prüfungen nach Art und Inhalt entsprechen. Es gilt für die Prüfung von Abschlüssen ohne Rücksicht auf Größe, Rechtsform und wirtschaftliche Zielsetzung (zB Gewinnorientierung) des geprüften Rechtsträgers.⁴

Wenn bei freiwilligen Prüfungen mit dem Auftraggeber vereinbart wird, dass das Fachgutachten oder einzelne Bestimmungen des Fachgutachtens nicht anzuwenden sind, hat der Prüfer in allen schriftlichen Aussagen über die Prüfung ausdrücklich darauf hinzuweisen. Ein

² Mit dem Zeitpunkt der Übernahme der ISAs durch die EU gehen die Bestimmungen der ISAs den nationalen Fachgutachten vor. Eine entsprechende Überarbeitung der Fachgutachten ist in Vorbereitung.

³ Besonderheiten der Prüfung von Konzernabschlüssen werden in einem gesonderten Fachgutachten behandelt.

⁴ Das Gutachten bezieht sich nicht nur auf die Prüfung von Abschlüssen von Unternehmen, sondern auch auf die Prüfung von Abschlüssen von Vereinen, Stiftungen und anderen Körperschaften sowie sonstigen Institutionen (Rechtsträgern). In den anschließenden Ausführungen wird vereinfachend nur von der Prüfung von Unternehmen gesprochen.

Bestätigungsvermerk in der für die gesetzlichen Prüfungen vorgesehenen Form darf in einem solchen Fall nicht erteilt werden.⁵

Andere Prüfungen als jene von Abschlüssen (zB die Prüfung der Gebarung) und die prüferische Durchsicht von Abschlüssen sind nicht Gegenstand dieses Fachgutachtens.

Dieses Fachgutachten legt die Berufsauffassung zur Durchführung von Abschlussprüfungen dar und verdeutlicht zugleich gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen derartiger Prüfungen.

Die Maßgeblichkeit dieses Fachgutachtens für die ordnungsmäßige Durchführung der Abschlussprüfung in Österreich wird durch abweichende Regelungen in anderen Standards nicht eingeschränkt.

3. Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung

3.1. Berufsgrundsätze und -vorschriften

Bei der Durchführung der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer neben den im Unternehmensgesetzbuch (§§ 270, 271, 271 a, 271 b und 275 UGB), im Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (§§ 82, 83, 88, 91 und 96 WTBG) und in der Wirtschaftstreuhänderberufs-Ausübungsrichtlinie (§§ 1, 2, 5, 7 und 21 WT-ARL) enthaltenen Prüfungsvorschriften, die in diesem Fachgutachten und in sonstigen Fachgutachten und Stellungnahmen der Fachsenate des Instituts für Betriebswirtschaft und Organisation der

⁵ Wenn eine Prüfung nach anderen als den in diesem Fachgutachten festgelegten Grundsätzen durchgeführt wird, ist dies im Bericht über die Prüfung darzulegen. Ein Bestätigungsvermerk hat bei solchen Prüfungen die Form, die in den betreffenden Grundsätzen festgelegt ist, aufzuweisen.

Kammer der Wirtschaftstreuhänder und in Richtlinien des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer enthaltenen Regeln zu beachten.⁶

Wenn bei der Prüfung von Unternehmen (vor allem von Tochterunternehmen ausländischer Unternehmen) vereinbarungsgemäß ergänzende Regeln zu beachten bzw Prüfungshandlungen durchzuführen sind, darf dies bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen zu keiner Einschränkung der für Pflichtprüfungen geltenden Prüfungsregeln führen.

Im Einzelfall liegt es im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers, Art und Umfang der Prüfungsdurchführung zu bestimmen.

Aufgrund der vorstehend genannten Gesetze und Richtlinien hat der Abschlussprüfer bei seiner Berufsausübung die nachstehenden Berufsgrundsätze zu beachten:

- Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit;
- Gewissenhaftigkeit einschließlich der fachlichen Kompetenz und der berufsüblichen Sorgfalt;
- Verschwiegenheit;
- Eigenverantwortlichkeit;
- Berufswürdiges Verhalten und Verantwortung gegenüber dem Berufsstand.

Der Abschlussprüfer muss vom Auftraggeber unabhängig sein; er hat darauf zu achten, dass auch jeder Anschein einer Abhängigkeit vom geprüften Unternehmen vermieden wird.

⁶ In den Ausarbeitungen der Fachsenate der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer sind die wesentlichen Aussagen der vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen Internationalen Prüfungsgrundsätze (ISAs) berücksichtigt. Gemäß Artikel 26 der EU-Abschlussprüfungsrichtlinie können die nationalen Prüfungsgrundsätze der Mitgliedsstaaten so lange angewendet werden, als die EU-Kommission keine internationalen Prüfungsgrundsätze, die für denselben Bereich gelten, angenommen hat.

Zur gewissenhaften Berufsausübung gehört es, dass der Wirtschaftsprüfer Prüfungsaufträge nur annimmt, wenn

- die erforderliche Unabhängigkeit vom zu prüfenden Unternehmen gegeben ist und keine sonstigen Ausschlussgründe vorliegen;
- er für den gesamten Zeitraum der Auftragsdurchführung über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügt;
- der Wirtschaftsprüfer und seine Mitarbeiter über die zur ordnungsmäßigen Durchführung der Abschlussprüfung erforderlichen Kenntnisse sowie über ausreichende personelle und technische Ressourcen verfügen oder sich diese beschaffen können;
- keine negativen Hinweise bezüglich der Integrität der Unternehmensleitung bestehen, die den Prüfer veranlassen können, den Prüfungsauftrag nicht anzunehmen bzw die Klientenbeziehungen nicht fortzusetzen, und
- keine wesentlichen Meinungsunterschiede bezüglich der Prüfungsbedingungen bestehen.

Bei Erstprüfungen soll der Wirtschaftsprüfer erweiterte Überlegungen bezüglich der Annahme des Prüfungsauftrags anstellen. Wenn eine Prüfung des vorangegangenen Geschäftsjahres durch einen anderen Abschlussprüfer stattgefunden oder ein Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag zurückgelegt (§ 270 Abs 6 UGB) hat, ist mit diesem Kontakt aufzunehmen, um Zugang zu den relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen zu erhalten (§ 275 Abs 1 fünfter Satz UGB).

Zur berufsüblichen Sorgfalt gehört es, dass der Abschlussprüfer bei seiner Tätigkeit

- die einschlägigen Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze beachtet (siehe Abschn. 4.);
- seine Tätigkeit mit einer kritischen Grundhaltung ausführt (siehe Abschn. 3.2.);
- durch geeignete Maßnahmen ein hohes Qualitätsniveau der Prüfungstätigkeit sicherstellt (siehe Abschn. 3.3.).

Der Abschlussprüfer ist zur Verschwiegenheit über die ihm bei der Ausübung seines Berufs zur Kenntnis gelangten Umstände und Tatsachen verpflichtet.

3.2. Kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers

Zur Erreichung einer hinreichenden Sicherheit der Prüfungsaussagen ist die Abschlussprüfung mit einer kritischen Grundhaltung gegenüber dem Unternehmen und dessen Vertretern und Mitarbeitern zu planen und durchzuführen; dies gilt auch dann, wenn bei früheren Prüfungen keine Bedenken gegen die Ehrlichkeit und Verlässlichkeit der Führungskräfte und der Überwachungsorgane aufgetreten sind.

Die kritische Grundhaltung ist vor allem dann zu verstärken, wenn

- Zweifel an der fachlichen Kompetenz oder der moralischen Integrität der gesetzlichen Vertreter und/oder der mit der Erstellung des Abschlusses befassten qualifizierten Mitarbeiter bestehen;
- das Rechnungswesen des geprüften Unternehmens qualitativ und/oder quantitativ nicht ausreichend mit Mitarbeitern ausgestattet ist;
- Umstände vorliegen, aus denen ein besonderes Interesse der gesetzlichen Vertreter an falschen Angaben abgeleitet werden kann, und
- der ausgewiesene Erfolg des geprüften Unternehmens ohne ersichtlichen Grund von der Entwicklung vergleichbarer Unternehmen wesentlich abweicht.

Wenngleich der Abschlussprüfer grundsätzlich von der Echtheit von Dokumenten, Buchungsunterlagen und sonstigen Aufzeichnungen und der Richtigkeit von erteilten Auskünften ausgehen kann, ist er verpflichtet, Auskünfte zu Fragen, die wesentliche Bedeutung für den Abschluss haben, in geeigneter Form zu verifizieren; dies gilt insbesondere dann, wenn sie mit anderen Prüfungsfeststellungen nicht im Einklang stehen. Ebenso sind zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen, wenn zwischen dem Inhalt von Dokumenten, Buchungsunterlagen und sonstigen Prüfungsnachweisen Inkongruenzen bestehen.

Besondere Prüfungshandlungen sind erforderlich, wenn sich wichtige Kennzahlen des geprüften Unternehmens ohne ersichtlichen Grund wesentlich verändert haben und/oder wenn ungewöhnliche Geschäftsvorfälle insbesondere kurz vor dem Abschlussstichtag anfallen.

Ein über die kritische Grundhaltung hinausgehender Argwohn des Abschlussprüfers im Rahmen der Prüfung eines Abschlusses ist in der Regel nicht erforderlich.

Eine auf die gezielte Aufdeckung von Verstößen, insbesondere von Vermögensschädigungen ausgerichtete Untersuchung („Unterschlagungsprüfung“) ist keine Abschlussprüfung im Sinn dieses Fachgutachtens. Sie erfordert einen anderen Ansatz.

3.3. Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb

Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften haben durch geeignete Maßnahmen ein hohes Qualitätsniveau der Prüfungstätigkeit sicherzustellen. Zur Erreichung dieses Ziels sind auftragsunabhängige und auftragsbezogene Maßnahmen zu ergreifen.

Auftragsunabhängige Maßnahmen sind:

- Sicherstellung der Einhaltung der Grundsätze für die Berufsausübung;
- Sicherstellung der erforderlichen Fähigkeiten und Fachkenntnisse der Mitarbeiter;
- eine geeignete Organisation des Prüfungsbetriebs;
- die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems des Prüfungsbetriebs.

Auftragsbezogene Maßnahmen sind:

- die Erstellung und Anwendung von Regeln für die Auftragsannahme und Auftragsfortführung;
- die Gesamtplanung aller Prüfungsaufträge;
- die Planung der Prüfungsarbeiten bei einzelnen Prüfungsaufträgen;
- die Erstellung und Anwendung von generellen Anweisungen für die Durchführung von Abschlussprüfungen;
- die Überwachung des Prüfungsablaufs;

- die Kontrolle und Beurteilung der Prüfungsergebnisse und der Prüfungsberichte;
- Regeln für die Entscheidung über das Prüfungsurteil.

Abschlussprüfer haben sich den durch das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) vorgeschriebenen Kontrollen ihrer Qualitätssicherungsmaßnahmen durch unabhängige Dritte (externe Qualitätsprüfer) in den gem. § 4 A-QSG vorgeschriebenen Intervallen zu unterziehen. Im Rahmen der externen Qualitätsprüfung festgestellte Mängel sind zu beseitigen.

4. Rechnungslegungsgrundsätze

Der Abschlussprüfer hat sich über die Entwicklung der bei der Abschlussprüfung zu beachtenden Rechnungslegungsgrundsätze auf dem Laufenden zu halten.

Bei der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer neben den Rechnungslegungsvorschriften des Unternehmensgesetzbuchs auch die für das zu prüfende Unternehmen anzuwendenden ergänzenden wirtschaftszweigspezifischen (zB Bankwesengesetz, Versicherungsaufsichtsgesetz, Pensionskassengesetz, Wertpapieraufsichtsgesetz) und rechtsformspezifischen (zB Aktiengesetz, Genossenschaftsgesetz, Vereinsgesetz, Privatstiftungsgesetz) Sondervorschriften zu beachten.

Bei der Prüfung von Konzernabschlüssen, bei deren Erstellung gemäß Artikel 4 der IAS-Verordnung (Verordnung EG Nr 1606/2002) die internationalen Rechnungslegungsstandards angewendet werden müssen oder gemäß § 245 Abs 2 UGB freiwillig angewendet werden, sind die in Verordnungen der EU-Kommission angeführten internationalen Rechnungslegungsstandards⁷ (International Accounting Standards = IAS bzw International Financial Reporting Standards = IFRS und die Interpretationen des Standing Interpretations Committee

⁷ Die zu beachtenden internationalen Rechnungslegungsstandards sind im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.

= SIC bzw des International Financial Reporting Interpretations Committee = IFRIC) zu beachten.

Bei der Prüfung von Abschlüssen, die nach österreichischen Rechnungslegungsvorschriften erstellt werden, dürfen die internationalen Rechnungslegungsstandards nur insoweit berücksichtigt werden, als sie im Einklang mit den österreichischen gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Äußerungen stehen.

Neben den gesetzlichen Vorschriften sind vom Abschlussprüfer

- die nicht gesetzlich festgeschriebenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung;
- die Rechtsprechung von Höchstgerichten Österreichs und der Europäischen Union zu handelsrechtlichen Fragen, deren Bedeutung über den Einzelfall hinausgeht;
- die vom Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC) des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“ herausgegebenen Stellungnahmen, und
- die von den Fachsenaten des Instituts für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer beschlossenen Fachgutachten, Stellungnahmen und Richtlinien, welche die Auffassung des Berufsstands der österreichischen Wirtschaftsprüfer zu Fragen der Rechnungslegung, insbesondere zur Interpretation von Rechnungslegungsvorschriften, enthalten,

zu beachten.

Unbeachtlich sind steuerliche Rechtsvorschriften und fachliche Äußerungen hiezu sowie die Rechtsprechung von Höchstgerichten in Abgabensachen, soweit sie nicht Bestimmungen des Unternehmensrechts zur Grundlage haben.

Wenn in einem vom zu prüfenden Unternehmen aufgestellten Abschluss von den in Fachgutachten, Stellungnahmen und Richtlinien der Fachsenate der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer enthaltenen Interpretationen in wesentlichen Punkten abgewichen wird, und der Abschlussprüfer diese Abweichungen

aufgrund des Vorliegens besonderer Umstände akzeptiert, hat er diese Abweichungen, die besonderen Gründe für deren Akzeptanz und deren Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in seinem Prüfungsbericht deutlich darzustellen.

Die Entscheidung darüber, ob trotz der Abweichungen unter Berücksichtigung einer allfälligen Offenlegung im Anhang ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden kann, trifft der Abschlussprüfer im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens.

5. Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers

5.1. Wahl des Abschlussprüfers

Die Bestellung des gesetzlichen Abschlussprüfers (§ 270 UGB) wird durch drei Verfahrensschritte begründet:

- Berichterstattung nach § 270 Abs. 1a UGB;
- Vorschlag durch den Aufsichtsrat⁸ aufgrund des Vorschlags eines allfälligen Prüfungsausschusses;
- Wahl durch die Gesellschafter (Hauptversammlung oder Gesellschafterversammlung; § 270 Abs 1 UGB);
- Abschluss des Prüfungsvertrages zwischen dem zuständigen Organ der Gesellschaft und dem Abschlussprüfer.

Vor Aufnahme eines Wirtschaftsprüfers in den Wahlvorschlag hat dieser eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr

⁸ Bei prüfungspflichtigen Gesellschaften, bei denen kein Aufsichtsrat besteht, haben die gesetzlichen Vertreter dafür zu sorgen, dass von der Gesellschafterversammlung oder – wenn die Gesellschafterversammlung bis zum Ende des zu prüfenden Geschäftsjahrs noch keinen Prüfer bestellt hat – vom zuständigen Gericht ein Abschlussprüfer bestellt wird.

erhaltene Entgelt vorzulegen⁹ sowie über seine Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten.¹⁰ Darüber hinaus hat er alle Umstände darzulegen und zu dokumentieren, die seine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten, sowie jene Schutzmaßnahmen, die getroffen worden sind, um eine unabhängige und unbefangene Prüfung sicherzustellen. Sofern aufgrund gesetzlicher Vorschriften ein Prüfungsausschuss besteht, ist diesem schriftlich zu berichten.

Zuständig für die Wahl des Abschlussprüfers ist (sind) rechtsformabhängig:

- bei der Aktiengesellschaft die Hauptversammlung bzw die Gründer (für die Wahl des ersten Abschlussprüfers; § 23 Abs 1 AktG);
- bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung die Gesellschafterversammlung (§ 35 Abs 1 Z 1 GmbH-Gesetz);
- bei Personengesellschaften des Handelsrechts, die den Kapitalgesellschaften gleichgestellt sind (§ 221 Abs 5 UGB) die Gesellschafterversammlung.

Sondervorschriften gelten für Genossenschaften, Sparkassen, Vereine und Privatstiftungen.

Wenn der Abschlussprüfer bis zum Ablauf des zu prüfenden Geschäftsjahres nicht gewählt worden ist, oder wenn ein gewählter Abschlussprüfer den Abschluss des Prüfungsvertrags ablehnt, weggefallen ist oder am rechtzeitigen Abschluss der Prüfung verhindert ist und ein anderer Abschlussprüfer nicht gewählt worden ist, hat der für den Sitz des Mutterunternehmens zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelssachen berufene Gerichtshof erster Instanz den Abschlussprüfer im Verfahren außer Streitsachen zu bestellen.

Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen hat dieser Gerichtshof einen anderen als den gewählten Prüfer zu bestellen. Von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen ist der

⁹ Diesbezüglich erscheint eine Aufstellung entsprechend den Angaben gemäß § 237 Z. 14 UGB zweckmäßig.

¹⁰ Bei nicht aufsichtsratspflichtigen Gesellschaften hat der Wirtschaftsprüfer seinen nach § 270 Abs 1a UGB geforderten Bericht direkt gegenüber den Gesellschaftern abzugeben oder eine schriftliche Erklärung an einen gesetzlichen Vertreter zur Vorlage an die Gesellschafterversammlung zu richten.

gewählte Abschlussprüfer unmittelbar nach der Wahl der Finanzmarktaufsichtsbehörde bekannt zu geben; diese hat ein Widerspruchsrecht gegen den gewählten Prüfer.

Als Konzernabschlussprüfer gilt, wenn kein anderer Prüfer bestellt wird, der Abschlussprüfer der Muttergesellschaft (§ 270 Abs 2 UGB).

Für freiwillige Abschlussprüfungen bestehen hinsichtlich der Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers keine gesetzlichen Regelungen.

5.2. Abschluss des Prüfungsvertrags

Der Prüfungsvertrag kommt durch eine schuldrechtliche Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Abschlussprüfer zustande. Bei Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Personengesellschaften, bei denen ein Aufsichtsrat besteht, hat dieser den Prüfungsvertrag abzuschließen. Bei Kapitalgesellschaften, bei denen kein Aufsichtsrat besteht und bei den Kapitalgesellschaften gemäß § 221 Abs 5 UGB gleichgestellten Personengesellschaften – auch wenn bei solchen ein dem Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft vergleichbares Aufsichtsorgan bestellt ist – sind die gesetzlichen Vertreter für den Abschluss des Prüfungsvertrags zuständig. Der Prüfungsvertrag ist unverzüglich nach der Wahl des Abschlussprüfers abzuschließen.

Der Aufsichtsrat bzw die gesetzlichen Vertreter haben mit dem Abschlussprüfer auch eine Vereinbarung über ein angemessenes Prüfungshonorar zu treffen.

Auch für freiwillige Prüfungen ist eine Vereinbarung zwischen dem durch einen Vertretungsberechtigten vertretenen Unternehmen und dem Abschlussprüfer abzuschließen.

Der Abschlussprüfer hat vor Annahme eines Auftrags für eine gesetzlich vorgeschriebene Prüfung gewissenhaft zu prüfen, ob er diesen nach den im Unternehmensgesetzbuch enthaltenen Unabhängigkeitsregeln (§§ 271 bis 271c) und den im Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (§§ 83 bis 88) geregelten Berufspflichten annehmen darf, und ob er die

für die sachgerechte Durchführung der Prüfung erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen und personellen und technischen Ressourcen besitzt oder sich beschaffen kann.

5.3. Inhalt des Prüfungsvertrags

Auch wenn schlüssiges Handeln im Sinne von § 863 ABGB und in manchen Fällen auch bloßes Stillschweigen die Vertragsannahme bewirken kann, ist eine schriftliche Vereinbarung über den Prüfungsvertrag im Interesse des Prüfers und des Auftraggebers geboten.

Im Prüfungsvertrag oder im Anbot auf Abschluss eines Prüfungsvertrags sollen insbesondere folgende Punkte behandelt werden:

- die Feststellung der Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter für die Rechnungslegung;
- Art und Umfang der Abschlussprüfung (Hinweis auf die zu beachtenden Gesetze, Verordnungen, Verlautbarungen des Berufsstands und internationalen Prüfungsstandards). Der gesetzlich (einschließlich relevanter Sondergesetze) vorgeschriebene Mindestumfang der Prüfung darf dabei nicht eingeschränkt werden;
- der Hinweis, dass dem Vertrag subsidiär die allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe bzw die allgemeinen Auftragsbedingungen für Abschlussprüfungen, die den Auftragsbestätigungsschreiben beigelegt werden sollten, zugrunde liegen;
- eine allfällige Vereinbarung von Prüfungsschwerpunkten und eine Erweiterung des gesetzlichen Umfangs der Prüfung (zB Prüfung der Gebarung in bestimmten Bereichen);
- Art und Umfang der Berichterstattung über die Prüfung;
- die Feststellung, dass die Prüfung nicht auf die planmäßige Aufdeckung von Verstößen (Fraud) gerichtet ist;

- die Feststellung, dass wegen der Prüfung in Stichproben und wegen anderer immanenter Grenzen der Abschlussprüfung zusammen mit den immanenten Grenzen eines jeden rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems ein unvermeidbares Risiko besteht, dass selbst wesentliche Fehler unentdeckt bleiben;
- ein Hinweis auf die Verpflichtung, dem Abschlussprüfer uneingeschränkten Zugang zu den für die Prüfung erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen zu gewähren, und auf die Auskunftspflichten der gesetzlichen Vertreter gemäß § 272 UGB;
- eine Vereinbarung über das Prüfungshonorar und ein Hinweis auf dessen Verrechnung;
- bei freiwilligen Abschlussprüfungen ein Hinweis auf eine vereinbarte Haftungsbeschränkung;
- zutreffendenfalls ein Hinweis bzw eine Vereinbarung über die Heranziehung anderer Prüfer, insbesondere bei der Prüfung von Konzernabschlüssen.

Von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist in der Auftragsbestätigung der für die Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer bekanntzugeben. (§ 88 Abs 7 WTBG)

Zutreffendenfalls kann auch ein Hinweis bzw eine Vereinbarung über die Heranziehung von Sachverständigen für bestimmte Bereiche und eine Vereinbarung über Berichte an die Geschäftsleitung und das Aufsichtsorgan, die über das gesetzliche Erfordernis hinausgehen, in die Auftragsbestätigung aufgenommen werden.

Der Abschlussprüfer soll sich vergewissern, dass der Adressat das Anbot auf Abschluss eines Prüfungsvertrags zur Kenntnis genommen hat.

Im Zuge der Auftragsannahme sollte von den gesetzlichen Vertretern eine Erklärung über die Verpflichtung zur Unterfertigung einer Vollständigkeitserklärung eingeholt werden.

5.4. Kündigung des Prüfungsvertrags

Gemäß § 270 Abs 6 UGB kann der Abschlussprüfer einen abgeschlossenen Prüfungsvertrag nur aus wichtigem Grund kündigen, wobei Meinungsverschiedenheiten zwischen Gesellschaft und Abschlussprüfer nicht als wichtiger Grund anzusehen sind.¹¹ Die Kündigung bedarf der Schriftform und ist zu begründen. Der kündigende Abschlussprüfer hat über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung unverzüglich zu berichten, wobei § 273 UGB entsprechend anzuwenden ist.

Das Vorliegen eines Kündigungsgrunds ist restriktiv zu beurteilen. Im Fall der Kündigung des Prüfungsvertrages hat der kündigende Abschlussprüfer dem nachfolgenden Abschlussprüfer auf dessen Anfrage Zugang zu allen relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen zu geben.

Es wird empfohlen, festzuhalten, dass die Auskunft nach bestem Wissen erteilt wurde, dass aber keine Gewähr für die der Auskunft zugrundeliegenden Sachverhalte übernommen werden kann.

¹¹ Über Meinungsverschiedenheiten entscheidet auf Antrag des Abschlussprüfers oder der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft ausschließlich der für den Sitz des Unternehmens zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelssachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen.

6. Abgrenzung der Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsorgans und des Abschlussprüfers

Gemäß § 82 AktG bzw § 22 GmbHG haben die gesetzlichen Vertreter dafür zu sorgen, dass ein Rechnungswesen geführt wird, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht, und dass ein angemessenes internes Kontrollsystem eingerichtet und aufrechterhalten wird. Gemäß § 222 Abs 1 UGB haben die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft in den ersten fünf Monaten eines Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Abschluss sowie einen Lagebericht aufzustellen und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen.¹² Der Abschluss hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln; wenn dies aus besonderen Gründen nicht gelingt, sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.

Der Abschlussprüfer muss sich in geeigneter Weise vergewissern, dass sämtliche gesetzlichen Vertreter dem ihm vorgelegten Abschluss und Lagebericht zugestimmt haben.

Die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter kann auch aus der Strafvorschrift des § 255 AktG abgeleitet werden, die vorsieht, dass Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Beauftragte und Abwickler mit Geld- oder Freiheitsstrafen zu bestrafen sind, wenn sie bei den in dieser Vorschrift genannten Anlässen, zu denen auch die nach § 272 UGB einem Abschlussprüfer oder sonstigen Prüfern zu gebenden Auskünfte gehören,

- die Verhältnisse der Gesellschaft oder mit ihr verbundener Unternehmen oder
- erhebliche Umstände, auch wenn sie nur einzelne Geschäftsvorfälle betreffen,

unrichtig wiedergeben, verschleiern oder verschweigen. (vgl auch § 122 GmbHG)

Zu den Beauftragten im Sinne des § 255 AktG gehört nach herrschender Auffassung auch der Abschlussprüfer; die Strafdrohung trifft auch den Abschlussprüfer, wenn er einen Abschluss,

¹² Für börsennotierte Unternehmen können auf Grund von Sonderregelungen abweichende Fristen bestehen.

der wesentliche Fehldarstellungen enthält, wissentlich (vorsätzlich) mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versieht.

Die zur Aufsicht des Unternehmens berufenen Organe werden durch die Abschlussprüfung bei der Ausübung ihrer Aufgaben unterstützt. Ihre Verantwortung für die Aufsicht bleibt dadurch unberührt.

Der Abschlussprüfer ist für die Prüfungsaussagen im Bestätigungsvermerk und im Prüfungsbericht sowie für alle Aussagen verantwortlich, die er in der Sitzung des Prüfungsausschusses des Aufsichtsrats und in der Aufsichtsratsitzung, die sich mit dem Abschluss befasst,¹³ sowie gegenüber Aufsichtsbehörden macht.

Dem Abschlussprüfer wird empfohlen, darauf zu achten, dass wichtige Aussagen gegenüber dem Aufsichtsrat entweder richtig protokolliert oder durch schriftliche Bestätigung von mündlichen Aussagen ausreichend dokumentiert werden. Eine Einsicht in den die Aussagen des Abschlussprüfers betreffenden Teil des Protokolls von Sitzungen, in denen der Abschlussprüfer mündliche Aussagen gemacht hat, ist auch zu verlangen, wenn der Prüfer für die Prüfung des nächsten Abschlusses nicht wieder bestellt wird. Wenn das Protokoll Fehler bezüglich der Aussagen des Abschlussprüfers enthält, ist eine Berichtigung des Protokolls zu verlangen; erfolgt keine Berichtigung, sind die Fehler in einem Schreiben an den Vorsitzenden des Aufsichtsrats zu dokumentieren.

¹³ Dies gilt auch für allfällige Aussagen in der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung.

7. Ziel der Abschlussprüfung

Ziel der Abschlussprüfung ist die Abgabe eines hinreichend sicheren Urteils darüber, ob

- der Abschluss des Unternehmens unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in allen wesentlichen Punkten den gesetzlichen Vorschriften und den diese Vorschriften in zulässiger Weise ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags (der Satzung) entspricht und auf der Grundlage der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt, und
- der Lagebericht in Einklang mit dem Abschluss steht (und gegebenenfalls die Angaben nach § 243a UGB zutreffen)¹⁴.

Durch die Abschlussprüfung soll die Verlässlichkeit der von der Unternehmensleitung im Abschluss veröffentlichten Informationen bestätigt und deren Glaubwürdigkeit erhöht werden.

Die Adressaten eines Bestätigungsvermerks – das ist die Öffentlichkeit –, die einen geprüften Abschluss bei ihren Entscheidungen benutzen, müssen sich allerdings der Grenzen der Aussagefähigkeit eines Abschlusses und Lageberichts und der Erkenntnismöglichkeiten einer Abschlussprüfung bewusst sein. Sie müssen sich insbesondere der Tatsache bewusst sein, dass

- die Prüfungsaussagen des Abschlussprüfers keine Gewähr für die zukünftige Lebensfähigkeit des Unternehmens bedeuten;
- die Aussage über den Abschluss keine Aussage über die Qualität der Unternehmensführung enthält, und

¹⁴ Die Grundsätze über die Durchführung der Prüfung des Lageberichts werden in einem gesonderten Fachgutachten behandelt (KFS PG10).

- aus den in Abschn. 9.3.1. dargelegten Gründen nicht ausgeschlossen werden kann, dass auch bei ordnungsmäßiger Durchführung der Abschlussprüfung wesentliche Fehldarstellungen nicht entdeckt werden.

Dieser Einschränkungen müssen sich auch die Adressaten des Prüfungsberichts (das sind neben der Unternehmensführung insbesondere die Aufsichtsorgane) bewusst sein.

Bedenken bezüglich der mittel- und langfristigen Lebensfähigkeit des geprüften Unternehmens, die so gravierend sind, dass vom Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht ausgegangen werden kann, bzw wenn ernste Zweifel bezüglich der Anwendbarkeit dieses Grundsatzes bestehen, beeinflussen allerdings die Bewertung im Abschluss unmittelbar oder müssen im Bestätigungsvermerk einen Niederschlag finden (vgl. Abschn. 12.).

Wesentliche Bedenken hinsichtlich der Lebensfähigkeit des geprüften Unternehmens hat der Abschlussprüfer der Unternehmensführung und im Rahmen der gesetzlichen Redepflicht dem zur Beaufsichtigung der Unternehmensführung berufenen Organ (in der Regel dem Aufsichtsrat) des Unternehmens zur Kenntnis zu bringen.

8. Erforderliche Feststellungen bei der Abschlussprüfung

Im Rahmen der im Abschn 7. definierten Zielsetzung hat der Abschlussprüfer mit hinreichender Sicherheit festzustellen, ob die nachfolgenden Aussagen zutreffen:

a) Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und allfälliger ergänzender satzungsmäßiger Regelungen für die Rechnungslegung

- Die Buchführung des geprüften Unternehmens ist ordnungsmäßig; dh die Geschäftsvorfälle werden nachvollziehbar, unveränderlich, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet im Rechnungswesen erfasst.
- Der Abschluss wurde aus dem Rechnungswesen abgeleitet.
- Das Rechnungswesen und das rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem entsprechen unter Berücksichtigung der unternehmensspezifischen Erfordernisse den gesetzlichen Vorschriften.

b) Die Richtigkeit der Aussagen der Unternehmensleitung über die Geschäftsvorfälle und Ereignisse im Prüfungszeitraum

- Alle im Rechnungswesen erfassten und alle offengelegten Geschäftsvorfälle und Ereignisse haben tatsächlich stattgefunden und sind dem Unternehmen zuzurechnen.
- Alle buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in den Büchern auf den richtigen Konten erfasst und der richtigen Rechnungsperiode zugeordnet; die Beträge und anderen Daten dieser Geschäftsvorfälle wurden richtig aufgezeichnet.

c) Die Richtigkeit der Aussagen der Unternehmensleitung über die Kontensalden am Ende des geprüften Geschäftsjahrs

- Alle auf den Konten erfassten Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapitalkomponenten sind vorhanden bzw. bestehen.
- Das Unternehmen besitzt Eigentums- oder Kontrollrechte an den ausgewiesenen Vermögensgegenständen, und die ausgewiesenen Schulden sind dem Unternehmen zuzurechnen.
- Alle bilanzierungspflichtigen, aber keine nicht bilanzierbaren Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapitalposten sind im Abschluss enthalten.
- Die im Abschluss enthaltenen Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapitalposten sind mit den richtigen Beträgen erfasst; dh, dass sie den gesetzlichen Bewertungsvorschriften gemäß bewertet sind und Bewertungswahlrechte richtig und stetig ausgeübt wurden.

d) Die Richtigkeit der Gliederung und des Ausweises

- Die im Abschluss enthaltenen Vermögensgegenstände, Verpflichtungen, das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen sind den gesetzlichen Ausweisvorschriften entsprechend gegliedert und zutreffend bezeichnet und erläutert.
- Im Anhang sind alle im Gesetz vorgeschriebenen Angaben enthalten, und diese sind richtig und klar dargestellt.

e) Die Gesetzmäßigkeit des Lageberichts

Der Lagebericht entspricht den gesetzlichen Vorschriften.

f) Die Aufstellung des Corporate Governance-Berichts

Gegenstand der Abschlussprüfung ist auch, festzustellen, ob der Corporate Governance-Bericht (§ 243b UGB) aufgestellt worden ist, sofern auf die geprüfte Gesellschaft die Bestimmungen des § 243b UGB anzuwenden sind.

9. Konzeptionelle Grundlagen der Abschlussprüfung

9.1. Der risikoorientierte Prüfungsansatz

Der risikoorientierte Prüfungsansatz beruht auf dem Grundgedanken, dass die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung auf einer Analyse des mit der Abschlussprüfung verbundenen Prüfungsrisikos aufgebaut sein muss. Aus den in Abschn 9.3.1. angeführten Gründen ist keine absolute Sicherheit zu erreichen, dass ein geprüfter Abschluss keinen wesentlichen Fehler enthält. Der Abschlussprüfer hat die Prüfung jedoch so zu planen und durchzuführen, dass das Risiko der Abgabe eines unzutreffenden Prüfungsurteils über einen Abschluss (Prüfungsrisiko) gering gehalten wird.

Das Prüfungsrisiko besteht aus dem Risiko, dass der dem Abschlussprüfer vorgelegte Abschluss unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit fehlerhaft ist (Risiko wesentlicher Fehler; kurz Fehlerrisiko) und dem Risiko, dass der Prüfer wesentliche Fehler nicht aufdeckt (Entdeckungsrisiko).

Der Abschlussprüfer hat zunächst das Fehlerrisiko einzuschätzen und aufgrund dieser Einschätzung zu trachten, durch entsprechende Prüfungshandlungen das Entdeckungsrisiko einzugrenzen und auf diese Weise das Prüfungsrisiko auf ein vertretbares Ausmaß zu senken.

Das Fehlerrisiko besteht aus den Komponenten inhärentes Risiko und Kontrollrisiko.

Das inhärente Risiko betrifft die Anfälligkeit eines Prüffelds für das Auftreten von Fehlern ohne Berücksichtigung der internen Kontrollen. Ein hohes inhärentes Risiko besteht beispielsweise bei komplizierten und daher fehleranfälligen Berechnungen, bei von Schätzungen abgeleiteten Wertansätzen und bei Wertansätzen, für die ein erheblicher Ermessensspielraum besteht; das inhärente Risiko für bestimmte Posten des Abschlusses wird auch von den Geschäftsrisiken des Unternehmens und von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens beeinflusst.

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

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

Das Fehlerrisiko auf der Ebene des Gesamtabchlusses besteht aus Risikofaktoren, die potenziell viele Aussagen betreffen können und vom Kontrollumfeld des Unternehmens beeinflusst werden. Dazu gehört auch das Risiko, dass die Unternehmensleitung interne Kontrollmaßnahmen außer Kraft setzt. Dieses Risiko ist insbesondere bei Prüfungshandlungen, die auf die Aufdeckung von Verstößen gerichtet sind, zu beachten. Neben der Integrität und Fähigkeit der Unternehmensleitung und der für die Rechnungslegung zuständigen Mitarbeiter wird das Risiko auf der Ebene des Gesamtabchlusses auch vom Umgang der Unternehmensleitung mit den Geschäftsrisiken und von der Organisation der Geschäftsprozesse beeinflusst.

Das Risiko auf der Ebene der Aussagen über Geschäftsvorfälle, Kontoinhalte und die Angaben im Abschluss¹⁵ bildet für den Abschlussprüfer die Grundlage für die Festlegung von

¹⁵ In den anschließenden Ausführungen werden die "Aussagen über Geschäftsvorfälle, Kontoinhalte und die Angaben im Abschluss" verkürzt als "Aussagen über Einzelposten" bezeichnet.

Art, Zeitpunkt und Umfang der konkreten Prüfungshandlungen bezüglich der Aussagen zu den Einzelposten.

Das Entdeckungsrisiko ist das Risiko, dass der Abschlussprüfer einen wesentlichen Fehler oder eine Mehrheit von Fehlern, die zusammen wesentlich sind, nicht aufdeckt. Das Entdeckungsrisiko kann nicht auf Null reduziert werden, da die Prüfung in der Regel in Stichproben durchgeführt wird.

9.2. Der Grundsatz der Wesentlichkeit

Informationen, die in einem Abschluss enthalten sind, sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung einzeln oder insgesamt wirtschaftliche Entscheidungen der Abschlussadressaten, die auf der Grundlage des Abschlusses getroffen werden, beeinflussen kann. Die Beurteilung, was wesentlich ist, obliegt dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.

Der Abschlussprüfer hat den Grundsatz der Wesentlichkeit

- bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufs und des Umfangs der Prüfungshandlungen und
- bei der Entscheidung über die Auswirkungen von im Zuge der Prüfung festgestellten Fehlern im Abschluss und im Lagebericht auf den Bestätigungsvermerk und das Prüfungsurteil

zu beachten.

Nicht nur bei quantitativ, sondern auch bei qualitativ falschen Darstellungen ist die Wesentlichkeit zu beurteilen. Es ist daher nicht nur der Betrag, sondern auch die Art der Fehldarstellung zu berücksichtigen. Beispiele für die zweite Form von Fehldarstellungen sind

- die unzureichende oder unrichtige Beschreibung eines Rechnungslegungsgrundsatzes, wenn dadurch der Adressat des Abschlusses zu einer Fehlbeurteilung veranlasst werden kann, oder

- das Unterlassen der Offenlegung von Verstößen gegen aufsichtsrechtliche Vorschriften, wenn es wahrscheinlich ist, dass dies aufgrund von Maßnahmen der Aufsichtsbehörde zu einer Einstellung der Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens führen wird.

Die Einschätzung der Wesentlichkeit und damit des Prüfungsrisikos kann sich zwischen dem Zeitpunkt der Prüfungsplanung, dem Zeitpunkt der Ausführung der Prüfungshandlungen und dem Zeitpunkt der Erstattung des Prüfungsurteils ändern; dies kann auch die Folge einer Änderung des Ergebnisses der Geschäftstätigkeit und der finanziellen Lage des zu prüfenden Unternehmens gegenüber den diesbezüglichen Erwartungen sein.

Zur Erhöhung des Sicherheitsspielraums kann es zweckmäßig sein, die Wesentlichkeitsgrenze für einzelne Prüfungsbereiche bei der Prüfungsplanung niedriger anzusetzen als bei der Entscheidung über das Prüfungsurteil.

Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die Summe der von ihm festgestellten und vom geprüften Unternehmen nicht berichtigten Fehldarstellungen wesentlich ist. Wenn sich die festgestellten und von der Unternehmensleitung nicht berichtigten Fehler der Wesentlichkeitsgrenze nähern, sodass der Abschlussprüfer vermutet, dass diese Grenze zusammen mit noch nicht entdeckten Fehldarstellungen überschritten wird, hat er seine Prüfungshandlungen auszuweiten, um hinreichende Sicherheit zu erlangen, dass der geprüfte Abschluss keine wesentlichen Fehldarstellungen enthält.

Wenn die Unternehmensleitung vom Abschlussprüfer verlangte Berichtigungen wesentlicher Fehler im geprüften Abschluss verweigert, hat der Prüfer zu entscheiden, welchen Einfluss dies auf den Bestätigungsvermerk hat.

9.3. Sicherheit der Prüfungsaussagen

9.3.1. Grenzen der Sicherheit der Prüfungsaussagen und deren Ursachen

Durch die Abschlussprüfung soll mit hinreichender Sicherheit gewährleistet werden, dass das in Abschn 7. definierte Prüfungsziel erreicht wird, und der geprüfte und mit einem unein-

geschränkten Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers versehene Abschluss keine wesentlichen Fehldarstellungen enthält.

Hinreichende Sicherheit bedeutet nicht absolute Sicherheit; diese ist bei einer Abschlussprüfung nicht zu erreichen. Aufgrund der jeder Abschlussprüfung innewohnenden begrenzten Erkenntnis- und Feststellungsmöglichkeiten besteht auch bei ordnungsmäßiger Planung und Durchführung der Prüfung ein unvermeidbares Risiko, dass der Abschlussprüfer wesentliche Fehldarstellungen im Abschluss nicht erkennt. Die nachträgliche Entdeckung von wesentlichen falschen Aussagen in einem vom Abschlussprüfer mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen Abschluss erlaubt daher allein kein Urteil darüber, dass der Abschlussprüfer die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung nicht eingehalten hat; dh, dass er die Prüfung unzureichend geplant oder durchgeführt oder die berufusübliche Sorgfalt nicht angewendet hat. Ob der Abschlussprüfer nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung gehandelt hat, bestimmt sich nach der Angemessenheit der Prüfungsplanung, der in Einklang mit der ursprünglichen Planung und den im Zuge der Prüfung getroffenen Feststellungen durchgeführten Prüfungshandlungen und der Berichterstattung auf Grundlage dieser Prüfungshandlungen.

Die Grenzen der Sicherheit der Prüfungsaussagen ergeben sich insbesondere aufgrund der Tatsache, dass

- Prüfungen bei Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit nur in Stichproben durchgeführt werden können;
- für die Wirksamkeit von internen Kontrollen und für die Aussagefähigkeit von Rechnungslegungssystemen immanente Grenzen bestehen;
- Unterlagen, die als Prüfungsnachweis dienen, gefälscht oder unvollständig sein können;
- aus den Büchern nicht ersichtliche Verpflichtungen (zB aufgrund von Bürgschaften) verheimlicht werden können;

- ausreichende Prüfungsnachweise zwar überzeugend sein müssen, in den meisten Fällen aber nicht zwingend sind; sie legen daher Schlussfolgerungen nahe, liefern aber keinen endgültigen Beweis;
- die Möglichkeiten des Abschlussprüfers, die materielle Wahrheit zu ermitteln, dadurch beschränkt sind, dass ihm keine hoheitlichen Ermittlungsbefugnisse eingeräumt sind.

Ein weiterer Unsicherheitsfaktor ergibt sich dadurch, dass Wertansätze in den Abschlüssen zum Teil auf Schätzungen der gesetzlichen Vertreter beruhen. Der Abschlussprüfer muss in diesen Fällen die Angemessenheit der Schätzungen der gesetzlichen Vertreter kritisch würdigen und entscheiden, ob sich aufgrund dieser Würdigung Auswirkungen auf seine Berichterstattung und Redepflicht gegenüber dem Aufsichtsorgan, auf die Verpflichtung des zu prüfenden Unternehmens zur Offenlegung der Ungewissheit (insbesondere im Anhang) oder auf den Bestätigungsvermerk ergeben.

Fehldarstellungen in Abschlüssen können auf unbeabsichtigte Fehler¹⁶ (Irrtümer) oder auf beabsichtigte Fehler zurückzuführen sein.

9.3.2. Unbeabsichtigte Fehler

Unbeabsichtigte Fehler (Irrtümer) sind Fehldarstellungen im Abschluss, durch die eine Täuschung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens nicht beabsichtigt wird. Sie können insbesondere zurückzuführen sein auf

- Fehler bei der Erfassung von Geschäften oder der Verarbeitung von dem Abschluss zugrunde liegenden Daten;
- eine unzutreffende Schätzung, die darauf zurückzuführen ist, dass ein Sachverhalt übersehen oder falsch interpretiert wird;
- eine falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen in Bezug auf den Ansatz, die Bewertung, den Ausweis oder die ergänzenden Angaben;

- nicht berücksichtigte Auswirkungen einer Nichteinhaltung von nicht rechnungslegungsbezogenen gesetzlichen Vorschriften auf den Abschluss.

Werden im Zuge der Prüfung Fehldarstellungen aufgrund von unbeabsichtigten Fehlern aufgedeckt, ist vom Prüfer festzustellen, auf welche Ursachen sie zurückzuführen sind, und zu beurteilen, ob sie allein oder zusammen mit anderen nicht entdeckten, aber vermuteten Fehldarstellungen einen wesentlichen Einfluss auf die Richtigkeit des Abschlusses haben.

Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit von unbeabsichtigten Fehlern ist zu berücksichtigen, dass festgestellte Fehler sehr häufig kein einmaliges Ereignis sind. Festgestellte Fehler können auch ein Indiz für Fehler in anderen Bereichen sein, wenn sich aufgrund der Feststellungen Zweifel an der Glaubwürdigkeit von gesetzlichen Vertretern oder anderen Auskunftspersonen und damit an der Richtigkeit von Auskünften, Erklärungen oder Risiko-beurteilungen ergeben. Der Abschlussprüfer hat in solchen Fällen nach seinem pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden, ob durch Änderung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms, insbesondere durch Ausweitung der Prüfungshandlungen, hinreichende Sicherheit erlangt werden kann, dass der geprüfte Abschluss keine wesentlichen Fehler enthält.

Werden wesentliche unbeabsichtigte Fehler festgestellt, hat der Abschlussprüfer eine Berichtigung des Abschlusses zu verlangen. Wenn sich das Unternehmen weigert, eine Berichtigung vorzunehmen, liegt ein beabsichtigter Fehler vor. In einem solchen Fall sind die dafür vorgesehenen Berichterstattungspflichten auszuüben.

9.3.3. Dolose Handlungen¹⁷

Fehldarstellungen in einem Abschluss können auch auf dolose Handlungen zurückzuführen sein.

¹⁶ In ISA 240 als „error“ bezeichnet.

¹⁷ ISA 240 verwendet in diesem Zusammenhang den Ausdruck „fraud“. Die häufig verwendete Wendung „fraud and error“ ist daher mit „dolose Handlungen und Irrtümer“ zu übersetzen.

Zu den dolosen Handlungen im Sinne dieses Fachgutachtens zählen

- Beabsichtigte Missachtung anzuwendender Rechnungslegungsgrundsätze, die zu einer Fehldarstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen, (Fälschungen des Abschlusses) und
- Malversationen (Diebstahl, Veruntreuung, Betrug und Untreue), die durch Verminderung des Bestands von Vermögensgegenständen und wirtschaftlich nicht begründete Zahlungen an Dritte direkten Einfluss auf die Vermögens- und Ertragslage haben (Vermögensschädigungen). Wenn die Auswirkungen von Malversationen im Abschluss berücksichtigt werden, liegt keine Fälschung des Abschlusses vor.

Dolose Handlungen können von den gesetzlichen Vertretern und anderen Führungskräften (dolose Handlungen von Führungskräften) oder von sonstigen Mitarbeitern (dolose Handlungen von Mitarbeitern) begangen werden. In beiden Fällen kann ein Zusammenwirken von Personen des Unternehmens mit Dritten (eine Kollusion) vorliegen.

Auch absichtliche wesentliche Unterbewertungen von Vermögensgegenständen und Überbewertungen von Schuldposten und daraus resultierende Verschlechterungen des Ergebnisses und ein zu niedriger Ausweis des Eigenkapitals stellen dolose Handlungen dar.

Beabsichtigte Missachtung von Gesetzen, die nicht unmittelbar die Rechnungslegung betreffen, können – zB aufgrund von Strafen (Hinweis auf das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz) – gleichfalls die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des zu prüfenden Unternehmens negativ beeinflussen.

Die Gefahr, dass Fälschungen des Abschlusses und Malversationen, die zu einer falschen Darstellung im Abschluss führen, auch bei ordnungsmäßiger Planung und Durchführung der Abschlussprüfung nicht aufgedeckt werden, ist größer als dass unbeabsichtigte Fehler nicht entdeckt werden, da bei dolosen Handlungen in der Regel Verschleierungsmaßnahmen die Aufdeckung verhindern sollen. In besonderem Maße gilt dies, wenn gesetzliche Vertreter im Zusammenwirken mit Mitarbeitern oder Dritten an den dolosen Handlungen beteiligt sind. Die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers zur Aufdeckung von dolosen Handlungen und

die zur Aufdeckung von dolosen Handlungen vom Abschlussprüfer vorzunehmenden Handlungen und Maßnahmen werden im Abschn 10. näher behandelt.

9.3.4. Berichterstattung über unbeabsichtigte Fehler und über dolose Handlungen

Die Redepflicht gemäß § 273 Abs 2 UGB ist vom Abschlussprüfer unverzüglich auszuüben, wenn er bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen feststellt, die den Bestand des geprüften Unternehmens oder Konzerns gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können, oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen. Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer auch unverzüglich über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses zu berichten. Werden vom Abschlussprüfer beabsichtigte Fehler im Abschluss festgestellt, liegt in der Regel eine Voraussetzung für die Ausübung der Redepflicht vor. Diesbezüglich wird auf die Stellungnahme KFS/PE 18 über ausgewählte Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs 2 und 3 UGB verwiesen.

10. Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers zur Aufdeckung von beabsichtigten Fehlern im Rahmen der Abschlussprüfung

10.1. Ausrichtung der Abschlussprüfung

Durch die Prüfung soll der Abschlussprüfer hinreichende Sicherheit erlangen, dass der geprüfte Abschluss frei von wesentlichen Fehldarstellungen ist, und dass auch keine wesentlichen Verstöße gegen Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorliegen.

Wie bereits in Abschn 9.3.1. ausgeführt, kann bei Abschlussprüfungen keine absolute Sicherheit erreicht werden, dass der geprüfte Abschluss keine wesentlichen Fehldarstellungen enthält. Die Gefahr der Nichtaufdeckung von beabsichtigten Fehlern ist größer als die Gefahr der Nichtaufdeckung von unbeabsichtigten Fehlern; wenn vom Abschlussprüfer Fehldarstellungen aufgrund von dolosen Handlungen, insbesondere Bilanzfälschungen, nicht aufgedeckt werden, liegt daher ein Fehlverhalten des Abschlussprüfers nur dann vor, wenn er die in diesem Fachgutachten enthaltenen Regeln für die Durchführung von Abschlussprüfungen nicht beachtet, insbesondere die in diesem Abschnitt geforderten Maßnahmen und Handlungen nicht durchführt.

10.2. Maßnahmen zur Aufdeckung von beabsichtigten Fehldarstellungen im Abschluss und von Malversationen

Um das Risiko der Nichtaufdeckung von beabsichtigten Fehldarstellungen im Sinne von Abschn 9.3.3. auf ein vertretbares Maß zu reduzieren, hat der Abschlussprüfer bei der Planung und Durchführung der Prüfung die Möglichkeit von beabsichtigten Fehldarstellungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Abschluss (Bilanzfälschungen) und von Malversationen in Betracht zu ziehen.

Zur Aufdeckung von dolosen Handlungen kommen insbesondere folgende Maßnahmen in Betracht:

bei der Prüfungsplanung

- Erlangung von Informationen, die geeignet sind, das Risiko des Auftretens von wesentlichen dolosen Handlungen zu erkennen;
- Einschätzung der Gefahr, dass der zu prüfende Abschluss beabsichtigte Fehldarstellungen (Fälschungen) enthält, oder dass bei dem zu prüfenden Unternehmen wesentliche Malversationen (Diebstahl, Veruntreuung, Betrug und Untreue) vorkommen, und Erörterung dieser Gefahr mit den Mitgliedern des Prüfungsteams;

- Feststellung und Beurteilung der vom zu prüfenden Unternehmen zur Verhinderung von Malversationen vorgesehenen Kontrollen;
- Erörterung der Problematik von Malversationen mit der Unternehmensleitung (gesetzliche Vertreter und andere Führungskräfte) und Befragung dieser Personen, ob im zu prüfenden Geschäftsjahr wesentliche Malversationen aufgetreten sind oder ob diesbezügliche Verdachtsmomente bestehen;
- Festlegung von Maßnahmen, mit denen der Gefahr einer Nichtentdeckung einer wesentlichen Bilanzfälschung begegnet werden kann (zB Auswahl und Überwachung der Prüfer, Einführung eines Elements der Unvorhersehbarkeit bezüglich der Art, des Zeitpunkts und des Umfangs von Prüfungshandlungen).

bei der Prüfungsdurchführung

- Durchführung der Prüfung mit der in Abschn 3.2. dargestellten kritischen Grundhaltung;
- Durchführung von Prüfungshandlungen zur Feststellung, ob die Gefahr besteht, dass interne Kontrollen durch die Unternehmensleitung (gesetzliche Vertreter und andere Führungskräfte) durchbrochen werden;
- Anstellung von Überlegungen, ob ein festgestellter Fehler auf eine Fälschung hindeutet;
- Entscheidung über die Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan und einer allfälligen Aufsichtsbehörde, wenn im Zuge der Prüfung dolose Handlungen festgestellt werden oder diesbezügliche Verdachtsmomente auftreten.

Ein erhöhtes Risiko von Bilanzfälschungen und Malversationen besteht insbesondere, wenn ein Motiv und/oder die Gelegenheit dazu vorliegen. Ein Motiv für Malversationen kann zB gegeben sein, wenn eine Person offenbar über ihre Verhältnisse lebt; ein Motiv für Bilanzfälschungen kann auf den Druck von Kapitalmärkten oder des Mutterunternehmens bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen oder auf hohe erfolgsabhängige Vergütungen an die Mitglieder der Unternehmensleitung zurückzuführen sein. Die Gelegenheit zu dolosen Handlungen wird vergrößert, wenn das interne Kontrollsystem und/oder die Überwachung durch das Aufsichtsorgan Schwächen aufweist.

Zur Aufdeckung von Bilanzfälschungen hat der Abschlussprüfer neben den im Abschn 3.2. (Kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers) genannten Maßnahmen sowohl analytische Prüfungshandlungen (einschließlich Plausibilitätsbeurteilungen zB in Form von Zeitvergleichen oder Branchenvergleichen) als auch Systemprüfungen vorzunehmen.

10.3. Verantwortlichkeit für die Verhinderung und Aufdeckung von dolosen Handlungen durch Mitarbeiter des geprüften Unternehmens

Die Verantwortung für die Verhinderung und Aufdeckung von dolosen Handlungen durch Mitarbeiter liegt bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens. Diese haben hiezu organisatorische Maßnahmen, insbesondere ein geeignetes internes Kontrollsystem einzuführen und aufrechtzuerhalten. Ein solches System kann die Gefahr des Auftretens von dolosen Handlungen zwar vermindern, aber nicht völlig ausschließen.

Es gehört auch zu den Aufgaben der gesetzlichen Vertreter sicherzustellen, dass die Geschäfte des Unternehmens im Einklang mit den einschlägigen gesetzlichen und anderen Vorschriften geführt werden; die gesetzlichen Vertreter sind daher verpflichtet, sich über die Entwicklung dieser Vorschriften auf dem Laufenden zu halten und durch die Vorgabe von entsprechenden Verhaltensvorschriften und durch geeignete Überwachungsmaßnahmen deren Einhaltung sicherzustellen.

Der Abschlussprüfer hat von den gesetzlichen Vertretern des geprüften Unternehmens eine schriftliche Erklärung einzuholen, dass ihm alle von der Unternehmensleitung festgestellten oder vermuteten dolosen Handlungen, die einen wesentlichen Einfluss auf den Abschluss und sein Prüfungsurteil haben können, mitgeteilt wurden.

Der Abschlussprüfer ist – unbeschadet des Umstands, dass die Abschlussprüfung diesbezüglich eine vorbeugende Wirkung haben kann – für die Verhinderung von dolosen Handlungen durch Mitarbeiter nicht verantwortlich. Er ist jedoch verpflichtet, die gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens von im Zuge der Abschlussprüfung festgestellten Mängeln bei

den Vorkehrungen zur Verhinderung von dolosen Handlungen zu informieren; wenn diese Mängel wesentliche Auswirkungen auf die Richtigkeit des geprüften Abschlusses haben können, können zusätzliche Prüfungshandlungen erforderlich sein.

10.4. Auswirkungen des Verdachts auf dolose Handlungen durch gesetzliche Vertreter

Ergibt sich bei der Prüfung der Verdacht auf dolose Handlungen der gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens – und zwar sowohl von Handlungen im Sinn von § 255 AktG bzw § 122 GmbHG (unrichtige Wiedergabe der Verhältnisse der Gesellschaft im Abschluss und im Lagebericht und wesentliche Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Informationen an den Aufsichtsrat und den Abschlussprüfer) als auch von Malversationen – ist diesen vom Abschlussprüfer nachzugehen.

Wenn der Verdacht auf dolose Handlungen durch Prüfungshandlungen nicht entkräftet werden kann, hat der Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern Nachweise einzufordern, dass der Verdacht nicht begründet ist. Er hat unter Berücksichtigung der von den gesetzlichen Vertretern gegebenen Nachweise und Erklärungen und des Wesentlichkeitsmoments zu entscheiden, ob das Aufsichtsorgan von dem Sachverhalt zu unterrichten ist. Eine Redepflicht gemäß § 273 Abs 2 UGB wird durch den Verdacht von dolosen Handlungen nicht ausgelöst; sie besteht erst, wenn solche tatsächlich festgestellt werden.

Es liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers, ob und in welcher Weise in den Bestätigungsvermerk ein Hinweis aufzunehmen ist, dass Verdachtsmomente bezüglich von Fehldarstellungen im Abschluss bestehen. Der Verdacht auf eine Bilanzfälschung allein ist keine ausreichende Begründung für die Einschränkung des Bestätigungsvermerks; wenn jedoch keine ausreichenden Nachweise für die Entkräftung eines solchen Verdachts erlangt werden können, kann eine Einschränkung wegen des Vorliegens von Prüfungshemmnissen geboten sein.

10.5. Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Prüfung der Einhaltung nicht rechnungslegungsbezogener Vorschriften

Der Abschlussprüfer hat die Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften, die nicht auf die Rechnungslegung bezogen sind, insoweit in seine Prüfung einzubeziehen, als sich bei deren Nichtbeachtung erfahrungsgemäß wesentliche Rückwirkungen auf den Abschluss ergeben können. So können zum Beispiel wesentliche Verstöße gegen Patent- und Markenrechte, gegen Abgabenvorschriften oder gegen Umwelt-, Sicherheits- oder Arbeitnehmersvorschriften Rückstellungen erforderlich machen. Es kann allerdings nicht gewährleistet werden, dass im Zuge der Prüfung alle derartigen Verstöße (zB gegen Patent- und Markenrechte oder gegen Sicherheits- und Arbeitnehmersvorschriften) aufgedeckt werden.

Die Aufdeckung von sonstigen Gesetzesverstößen, die keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss oder den Lagebericht haben, ist nicht Gegenstand der Abschlussprüfung. Der Abschlussprüfer muss daher bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung das Risiko solcher Gesetzesverstöße nicht berücksichtigen. Eine Ausdehnung der Prüfungshandlungen bei Feststellung unwesentlicher Verstöße oder bei Auftreten diesbezüglicher Verdachtsmomente ist im Falle der Unterrichtung des Aufsichtsorgans nur erforderlich, wenn dem Abschlussprüfer vom Aufsichtsorgan ein diesbezüglicher Auftrag erteilt wird. In diese Kategorie von Verstößen fallen auch Verstöße gegen Veröffentlichungspflichten.

Der Abschlussprüfer hat zu beachten, dass Feststellungen über Verstöße (einschließlich Verstöße gegen Gesetze, die sich nicht auf die Rechnungslegung auswirken) ohne Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht Dritten nicht mitgeteilt werden dürfen. Die Verschwiegenheitspflicht gilt nicht gegenüber dem Aufsichtsorgan sowie gegenüber Aufsichts- und Strafbehörden, wenn diesbezüglich gesetzliche Mitteilungspflichten bestehen.

11. Die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung

11.1. Die Festlegung der Prüfungsstrategie und die Aufstellung des Prüfungsplans

Durch die Planung der Abschlussprüfung soll eine wirtschaftliche und wirksame Durchführung der Prüfung erreicht, das Prüfungsrisiko auf ein vertretbares Ausmaß vermindert und die Leitung und Überwachung der Prüfungsarbeiten und die Kontrolle der Prüfungsfeststellungen erleichtert werden.

Die Prüfungsplanung ist ein kontinuierlicher Prozess, der spätestens bei Erteilung des Prüfungsauftrags beginnt, und bis zum Ende der Prüfung Anpassungen unterliegt, die aufgrund der Feststellungen während der Prüfung erforderlich werden.

Durch eine angemessene Planung soll sichergestellt werden, dass

- den wichtigen Prüffeldern ausreichende Beachtung geschenkt wird;
- potenzielle Probleme frühzeitig erkannt und gelöst werden;
- die Prüfungshandlungen ordnungsmäßig organisiert und geleitet werden;
- die Prüfungsarbeiten den Mitgliedern des Prüfungsteams richtig zugeordnet werden, und
- die Prüfungstätigkeiten in verschiedenen Teilbereichen des Prüfungsobjekts und allfällige Arbeiten außenstehender Sachverständiger koordiniert werden.

Die Prüfungsplanung umfasst die Festlegung der Prüfungsstrategie und die Erstellung eines detaillierten Prüfungsplans.

Bei der Planung und Durchführung der Prüfung sind auch zu berücksichtigen:

- der Maßstab der Wesentlichkeit (Abschn 9.2.);
- die Bedeutung der Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen (Abschn 11.2.4.);

- die Zulässigkeit der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bei der Bewertung (Abschn 12.).

Die Ausarbeitung der Prüfungsstrategie bildet die Grundlage für die Erarbeitung des Prüfungsplans, wobei die beiden Planungsaktivitäten teilweise parallel ablaufen und zwischen ihnen Wechselbeziehungen bestehen.

Im Zuge der Festlegung der Prüfungsstrategie ist

- klarzustellen, welche Rechnungslegungsgrundsätze auf den zu prüfenden Abschluss anzuwenden sind, ob es branchenbedingte Prüfungs- und Berichtserfordernisse gibt und welche Tochterunternehmen in die Prüfung einzubeziehen sind;
- der zeitliche Prüfungsablauf festzulegen; dies umfasst auch die Feststellung des Zeitpunkts, zu dem die Prüfung abgeschlossen sein soll und zu welchen Zeitpunkten Zwischenberichte und der Schlussbericht über die Prüfung geliefert werden sollen; und
- eine erste Einschätzung vorzunehmen, in welchen Bereichen ein bedeutsames Prüfungsrisiko besteht und inwieweit interne Kontrollen des Unternehmens als Prüfungsnachweise in Frage kommen.

Die Ausarbeitung der Prüfungsstrategie liefert die für die personelle und zeitliche Prüfungsplanung erforderlichen Informationen, und zwar

- wie viele Prüfer unterschiedlicher Qualifikation erforderlich sind (Festlegung eines Stundenbudgets für die verschiedenen Prüfungsabschnitte);
- in welchen Zeiträumen diese Prüfer für die Durchführung der Prüfung, insbesondere für die Prüfung besonderer Risikobereiche, benötigt werden;
- ob außenstehende Sachverständige für die Prüfung herangezogen werden müssen, und
- ob und in welchen Abständen Koordinationsbesprechungen der Mitglieder des Prüfungsteams mit dem Prüfungsverantwortlichen stattfinden sollen.

Die Prüfungsplanung umfasst zunächst Prüfungshandlungen zur Einschätzung des Prüfungsrisikos (siehe die Ausführungen in Abschn 11.2.1. – Kenntnis der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds).

Unter Berücksichtigung der Einschätzung des Risikos von wesentlichen Fehldarstellungen werden die weiteren Prüfungshandlungen – Art, Zeitpunkt und Umfang von Funktionsprüfungen und materiellen Prüfungshandlungen (analytischen Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen) festgelegt (siehe die Ausführungen in Abschn 11.4. – Reaktion des Abschlussprüfers auf die von ihm erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen).

Der Prüfungsplan hat aufgrund der Risikoeinschätzung gemäß Abschn 11.3. Einzelheiten über die Art, den Zeitpunkt und das Ausmaß der einzelnen Prüfungshandlungen gemäß Abschn 11.4.2. zu enthalten. Bei der Planung können auch Standardprüfprogramme und Fragebogen (Checklisten) verwendet werden, die erforderlichenfalls an die besonderen Gegebenheiten beim zu prüfenden Unternehmen anzupassen sind.

Es kann zweckmäßig sein, die Prüfungsstrategie mit dem Aufsichtsorgan und den Prüfungsplan mit der Unternehmensleitung zu erörtern. Diese Erörterung kann die Prüfungsdurchführung erleichtern; sie darf aber nicht dazu führen, dass das Überraschungsmoment bei den Prüfungshandlungen beseitigt wird. Die Verantwortung für die Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung verbleibt trotz solcher Erörterungen beim Abschlussprüfer.

Im Zuge der Prüfungsplanung ist auch festzulegen, wie, zu welchem Zeitpunkt und in welchem Ausmaß das Prüfungsteam anzuleiten und zu überwachen ist, und wie die Prüfungsergebnisse kontrolliert werden.

Wenn ein Einzelprüfer im Zuge seiner Prüfung unübliche und komplexe Sachverhalte feststellt, ist von ihm zu entscheiden, ob er sich mit Berufskollegen oder einer Berufsorganisation berät. Bei Prüfungsgesellschaften kann es zweckmäßig sein, in die Planung einer Erstprüfung neben dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer einen weiteren Wirtschaftsprüfer einzuschalten.

11.2. Kenntnis der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds sowie des internen Kontrollsystems des zu prüfenden Unternehmens

11.2.1. Kenntnis der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds

Der Abschlussprüfer benötigt für eine sachgerechte und wirksame Planung und Durchführung der Prüfung ausreichende Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens¹⁸, um das Risiko von wesentlichen Fehldarstellungen im Abschluss zu erkennen und einzuschätzen und das Entdeckungsrisiko durch geeignete Prüfungshandlungen auf ein vertretbares Ausmaß einzuschränken; dies gilt für Fehldarstellungen sowohl infolge von unbeabsichtigten Fehlern als auch infolge von Verstößen.

Das Verständnis für das Unternehmen und sein Umfeld erfordert Kenntnisse über folgende Fakten

- die Verhältnisse des Wirtschaftszweiges einschließlich allfälliger besonderer gesetzlicher Vorschriften;
- das anzuwendende System der Finanzberichterstattung;
- die Grunddaten des Unternehmens (Leistungsprogramm, Eigentumsverhältnisse, Leitungs- und Überwachungsstruktur, Organisationsstruktur, Beteiligungen, Finanzierungsstruktur);
- die am Unternehmen wesentlich interessierten natürlichen und juristischen Personen (Aktionäre, Mitarbeiter, Kreditgeber, Geschäftspartner);
- die Unternehmensziele und -strategien und die damit verbundenen Geschäftsrisiken, und
- das interne Kontrollsystem.

¹⁸ Mit der Bezeichnung Unternehmen werden in diesem Fachgutachten auch andere Prüfungsobjekte (zB Unternehmensgruppen, Unternehmenszusammenschlüsse) erfasst; in den internationalen Prüfungsrichtlinien wird von einer entity (der zu prüfenden Einheit) gesprochen.

Diese Kenntnisse müssen nicht gleich hoch sein wie der Wissensstand der gesetzlichen Vertreter; sie müssen es jedoch dem Abschlussprüfer ermöglichen,

- die für den Unternehmenserfolg maßgebenden Einflussfaktoren;
- die Unternehmensstrategie und die aus der Umsetzung der Unternehmensstrategie resultierenden Geschäftsrisiken sowie die Reaktion des Unternehmens auf diese Risiken, und
- die Geschäftsprozesse, ihre wesentlichen Risiken und die diesbezüglichen Kontrolleinrichtungen und -maßnahmen

zu erkennen und zu beurteilen.

Die Kenntnisse dienen dazu, mögliche Problemfelder zu identifizieren und das Fehlerrisiko einzuschätzen; sie bilden den Bezugsrahmen für die pflichtgemäße Ermessensausübung des Abschlussprüfers bei der Durchführung der Prüfung.

Zur Einschätzung des Fehlerrisikos kommen insbesondere folgende Maßnahmen in Betracht

- Erkundigungen bei der Geschäftsleitung und bei anderen im Unternehmen tätigen Personen;
- Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen;
- Beobachtungen, und
- Einschau in Berichte und Dokumente.

Bereits vor Annahme eines Prüfungsauftrags hat sich der Abschlussprüfer ein vorläufiges Bild der Geschäftstätigkeit und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds des zu prüfenden Unternehmens zu verschaffen, um beurteilen zu können, ob er und seine Mitarbeiter über die für die ordnungsmäßige Durchführung der Prüfung erforderlichen Kenntnisse verfügen oder sich diese beschaffen können.

Bei Folgeprüfungen müssen wesentliche Veränderungen der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens und des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds gegenüber der vorhergehenden Abschlussprüfung erkannt werden.

Nach Annahme des Prüfungsauftrags hat der Abschlussprüfer seine Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des geprüften Unternehmens zu erweitern und kontinuierlich zu kontrollieren und zu aktualisieren.

Der Abschlussprüfer hat dafür zu sorgen, dass auch die bei der Abschlussprüfung eingesetzten Mitarbeiter über eine für die Ausführung der ihnen übertragenen Aufgaben ausreichende Kenntnis des geprüften Unternehmens verfügen. Er hat sie zu verpflichten, während der Prüfung darauf zu achten, ob sich wesentliche Fakten des Unternehmens geändert haben, und Änderungen an den Prüfungsverantwortlichen und jene Mitglieder des Prüfungsteams, die diese Informationen benötigen, weiterzugeben.

11.2.2. Die Bedeutung des internen Kontrollsystems des zu prüfenden Unternehmens für die Abschlussprüfung

Unter dem internen Kontrollsystem wird der von den mit der Unternehmensleitung und der Unternehmensüberwachung betrauten Personen und anderen Personen entworfene und ausgeführte Prozess verstanden, durch den

- die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Tätigkeit (hiez zu gehört auch der Schutz des Vermögens vor Verlusten durch Schäden und Malversationen);
- die Zuverlässigkeit der Finanzberichterstattung, und
- die Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften

überwacht und kontrolliert wird, um zu verhindern, dass das Erreichen des Unternehmensziels durch den Eintritt geschäftlicher Risiken beeinträchtigt wird.

Die Verantwortung für die Ausgestaltung (Konzeption, Umsetzung, laufende Anpassung und Weiterentwicklung) und die Wirksamkeit eines angemessenen internen Kontrollsystems liegt bei der Unternehmensleitung (siehe § 82 AktG und § 22 GmbHG).

Das interne Kontrollsystem besteht aus den folgenden Komponenten

- dem Kontrollumfeld;
- dem Risikobeurteilungsprozess;
- dem betrieblichen Informations- und Kommunikationssystem, einschließlich der Unternehmensabläufe, die sich mit der Finanzberichterstattung beschäftigen;
- den Kontrollmaßnahmen, und
- der Überwachung der Kontrollmaßnahmen.

Zum Kontrollumfeld gehört unter anderem auch die Vermittlung und Durchsetzung von ethischen Werten und die Unabhängigkeit des Aufsichtsorgans von der Unternehmensleitung, dessen Qualifikation und dessen Einbindung in den Kontrollprozess.

Der Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens ist die Vorgangsweise, wie die Unternehmensleitung Geschäftsrisiken, die für das Unternehmensergebnis wesentlich sind, erkennt, wie sie deren Bedeutung und die Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts einschätzt und wie sie über Maßnahmen zu deren Behandlung entscheidet. Dazu gehört auch die Feststellung von Risiken, die die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung beeinträchtigen können.

Zum betrieblichen Informations- und Kommunikationssystem gehört auch das Rechnungslegungssystem.

Der Abschlussprüfer hat sich insbesondere mit den folgenden Bereichen des Informationssystems zu befassen:

- den Regelungen, wer berechtigt ist, jene Transaktionen auszulösen, die für die Rechnungslegung von Bedeutung sind;
- den über diese Transaktionen geführten Aufzeichnungen und der internen Berichterstattung darüber;
- der Informationsgewinnung über nicht unternehmenstypische Transaktionen;

- dem Prozess der Berichterstattung über Daten, die bei Erstellung der Abschlüsse verwendet werden.

Durch die Kontrollmaßnahmen soll sichergestellt werden, dass die Anordnungen der Führungskräfte des Unternehmens ausgeführt werden. Zu den spezifischen Kontrollmaßnahmen gehören zB Ermächtigungen, Leistungskontrollen, allgemeine und anwendungsbezogene IT-Kontrollen, physische Kontrollen, Funktionstrennung.

Unter Überwachung der Kontrollmaßnahmen sind jene Maßnahmen zu verstehen, die sicherstellen sollen, dass die eingeführten und vorgeschriebenen Kontrollen auch durchgeführt werden. Dazu gehören prozessintegrierte Überwachungsmaßnahmen (zB organisatorische Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen) und prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen (zB die Tätigkeit der internen Revision und sonstige Maßnahmen).

Die Beschäftigung des Abschlussprüfers mit dem internen Kontrollsystem bezieht sich insbesondere auf die Regelungen, welche die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der Rechnungslegung betreffen (rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem). Es können jedoch auch andere Bereiche für die Abschlussprüfung von Bedeutung sein; so zB wenn der Abschlussprüfer für analytische Prüfungshandlungen Daten aus dem Produktionsbereich verwendet oder wenn Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften zu finanziellen Belastungen des Unternehmens führen können.

Es ist eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens des Abschlussprüfers, welche Bestandteile des internen Kontrollsystems bei der Beurteilung des Risikos wesentlicher Fehldarstellungen in die Betrachtung einzubeziehen sind.

Der Abschlussprüfer hat jedenfalls die Gestaltung der internen Kontrollen und Kontrolltätigkeiten, die sich auf bedeutsame Risiken (vgl Abschn 11.3.) sowie auf Risiken, für die durch materielle Prüfungshandlungen keine ausreichende Sicherheit erreicht werden kann, beziehen, und deren tatsächliche Anwendung zu beurteilen.

Die Beurteilung des internen Kontrollsystems erstreckt sich sowohl auf dessen Gestaltung als auch auf dessen Umsetzung und Aufrechterhaltung.

Die Erlangung eines Verständnisses über die Gestaltung der internen Kontrollen ist nicht ausreichend für die Beurteilung ihrer Wirksamkeit, wenn die konsistente Anwendung der Kontrollen nicht durch eine Automatik (zB durch Einbeziehung in Verfahren der integrierten Datenverarbeitung) gewährleistet ist.

Eine Beurteilung der Umsetzung und Anwendung kann unterbleiben, wenn die Beurteilung der Konzeption ergibt, dass das interne Kontrollsystem schwere Mängel aufweist. In diesen Fällen ist die Prüfung der Anwendung des Systems durch materielle Prüfungshandlungen zu ersetzen.

Die Bedeutung des internen Kontrollsystems für die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung wird auch davon beeinflusst, ob die Kontrollen programmgesteuert mit Hilfe von Einrichtungen der Informationstechnik oder manuell durchgeführt werden. In diesem Zusammenhang ist auch zu prüfen, inwieweit der Einsatz von computergestützten Prüfungsverfahren bei der Prüfungsdurchführung möglich bzw zweckmäßig ist.

Auch bei positiver Beurteilung des internen Kontrollsystems sind im Zuge der Abschlussprüfung für wesentliche Prüffelder materielle Prüfungshandlungen (analytische Prüfungshandlungen oder Einzelfallprüfungen) vorzunehmen.

Die Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen über das Funktionieren interner Kontrollen werden in Abschn 11.4.2.b) behandelt.

11.2.3. Kommunikation des Abschlussprüfers mit der Unternehmensleitung und dem Aufsichtsorgan bei der Feststellung von Schwächen des internen Kontrollsystems

11.2.3.1. Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses

Stellt der Abschlussprüfer im Zuge seiner Prüfung wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses fest, hat er die Redepflicht gemäß § 273 Abs 2 UGB auszuüben (vgl dazu im Detail KFS/PE 18).

11.2.3.2. Feststellung von Schwächen in anderen Bereichen des internen Kontrollsystems

Stellt der Abschlussprüfer im Zuge seiner Prüfung wesentliche Mängel und Schwächen in den nicht auf die Rechnungslegung bezogenen Bereichen des internen Kontrollsystems fest, hat er zunächst zu entscheiden, ob eine Voraussetzung für die Ausübung der Redepflicht gemäß § 273 Abs 2 UGB vorliegt. Liegt diese Voraussetzung nicht vor, hat er jedenfalls die Unternehmensleitung zu unterrichten; ob und in welcher Form auch das Aufsichtsorgan zu unterrichten ist, hat der Abschlussprüfer unter Berücksichtigung der Bedeutung der Mängel und Schwächen und der näheren Umstände im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens zu entscheiden.

Bei der Berichterstattung über solche Mängel und Schwächen empfiehlt es sich, ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass im Zuge der Prüfungshandlungen Systemschwächen festgestellt wurden, die Abschlussprüfung aber nicht darauf ausgerichtet ist, die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems für Geschäftsführungszwecke zu beurteilen. In welcher Form und an wen diese Berichterstattung zu erfolgen hat, hängt von deren Bedeutung und den näheren Umständen ab.

Die Unterrichtung des Vorstands und des Aufsichtsorgans kann durch Darstellung im Prüfungsbericht oder durch mündliche Berichterstattung in der Sitzung des Prüfungsausschusses oder in der Aufsichtsratssitzung, in der der Abschluss behandelt wird, erfolgen.

Prüfungsfeststellungen, die keine sofortigen Maßnahmen der Unternehmensleitung erforderlich machen, können auch in ein Schreiben, das nach Abschluss der Prüfung verfasst wird, aufgenommen werden.

Die Entscheidung über die Art der Unterrichtung trifft der Abschlussprüfer im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens.

11.2.4. Feststellung von wesentlichen Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen

Nahestehende Unternehmen und Personen liegen vor, wenn eine der Parteien über die Möglichkeit verfügt, die andere Partei zu beherrschen oder einen maßgeblichen Einfluss auf deren Finanz- und Geschäftspolitik auszuüben. Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen sind Übertragungen von Ressourcen oder Verpflichtungen zwischen diesen wirtschaftlich nahestehenden Unternehmen oder Personen unabhängig davon, ob ein Preis berechnet wird.

Zu den Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen gehören auch Geschäfte des geprüften Unternehmens mit seinen Führungskräften und Mitgliedern des Aufsichtsorgans. Nicht einzubeziehen sind geringfügige Geschäfte des täglichen Lebens.

Für die Feststellung der nahestehenden Unternehmen und Personen und die Offenlegung der Geschäfte mit bzw zwischen diesen ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Sie hat ein angemessenes Rechnungslegungs- und internes Kontrollsystem einzurichten, um sicherzustellen, dass Geschäfte mit und zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen in den Buchführungsunterlagen als solche festgehalten und entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften offengelegt werden.

Obwohl Geschäfte mit und zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen im Wirtschaftsleben eine normale Erscheinung sind, ist es für den Abschlussprüfer wichtig, die Existenz dieser Geschäfte zu kennen, da

- die Rechnungslegungsvorschriften die Offenlegung bestimmter Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen und Geschäfte mit und zwischen diesen verlangen;
- die Existenz von nahestehenden Unternehmen und Personen und von Geschäften mit und zwischen diesen Einfluss auf den Abschluss des geprüften Unternehmens (zB Auswirkungen auf Steueraufwendungen) haben können;

- Prüfungsnachweisen, die von nahestehenden Unternehmen und Personen stammen, ein niedrigerer Zuverlässigkeitsgrad beizumessen ist als Prüfungsnachweisen von anderen Parteien;
- Geschäfte mit und zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen aus anderen als den gewöhnlichen Geschäftsüberlegungen heraus motiviert sein können; es ist nicht auszuschließen, dass solche Geschäfte der Durchführung oder Verschleierung von Verstößen dienen.

Der Abschlussprüfer hat alle Informationen, die ihm von der Unternehmensleitung oder dem Aufsichtsorgan über nahestehende Unternehmen und Personen und Geschäfte mit und zwischen diesen vorgelegt werden, kritisch zu würdigen und im Hinblick auf die Vollständigkeit dieser Informationen geeignete Prüfungshandlungen durchzuführen.

Durch die Prüfung der Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen soll festgestellt werden, ob

- Geschäfte mit und zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen und die daraus resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten im Rechnungswesen richtig und vollständig erfasst sind;
- diese Geschäfte und die daraus resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten, soweit sie nach den gesetzlichen Vorschriften offenzulegen sind, richtig ausgewiesen und angegeben sind, und
- durch die Gestaltung solcher Geschäfte der Abschluss in einer Weise beeinflusst wird, dass er kein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des geprüften Unternehmens vermittelt.

Aufgrund der eingeschränkten Möglichkeiten des Abschlussprüfers, die Vollständigkeit der von der Unternehmensleitung angegebenen nahestehenden Unternehmen und Personen und der mit und zwischen diesen ausgeführten Geschäfte zu prüfen, kann nicht erwartet werden, dass alle von der Unternehmensleitung nicht offengelegten Geschäfte mit und zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen bei einer Abschlussprüfung aufgedeckt werden.

11.3. Einschätzung des Risikos von wesentlichen Fehldarstellungen im Abschluss

Aufgrund seiner Kenntnisse über das Unternehmen und seiner Beurteilung des internen Kontrollsystems hat der Abschlussprüfer das Risiko von wesentlichen Fehldarstellungen einzuschätzen. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um Risiken auf der Ebene des Gesamtabschlusses oder auf der Ebene von Aussagen über Einzelposten handelt.

Für die Einschätzung des Fehlerrisikos, das bei der Planung und Durchführung der Prüfung zu berücksichtigen ist, sind die folgenden Faktoren von Bedeutung:

- die Definition der Wesentlichkeit durch den Abschlussprüfer;
- die Größe und die Organisation des Unternehmens sowie dessen Eigentümerstruktur;
- die Art und die Komplexität der Geschäftstätigkeit des Unternehmens;
- die Art und die Komplexität des internen Kontrollsystems, und
- die für das Unternehmen und dessen Rechnungslegung geltenden gesetzlichen Vorschriften und sonstigen Regelungen.

Im Zuge der Einschätzung des Risikos sind auch jene Risiken zu identifizieren, die besondere Prüfungshandlungen erforderlich machen (bedeutsame Risiken).

Risiken können insbesondere dann als bedeutsam qualifiziert werden, wenn

- es sich um ein Risiko von Verstößen handelt;
- das Risiko mit wesentlichen wirtschaftlichen, rechnungslegungsbezogenen und sonstigen Entwicklungen der jüngsten Vergangenheit verbunden ist und deswegen besondere Beachtung verdient;
- es sich um komplexe Geschäftsvorfälle handelt;
- wesentliche Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen vorliegen;
- hohe Bewertungsunsicherheit besteht, und

- es sich um wesentliche, hinsichtlich ihrer Art oder Größe unübliche Transaktionen des Unternehmens handelt.

Der Abschlussprüfer hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden, ob ein bedeutsames Risiko vorliegt.

11.4. Reaktion des Abschlussprüfers auf die von ihm erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen

Wenn der Abschlussprüfer die Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen erkannt und eingeschätzt hat, hat er die Prüfungshandlungen festzulegen, durch die das Prüfungsrisiko auf ein vertretbar niedriges Ausmaß reduziert werden soll. Dabei ist zu unterscheiden zwischen

- allgemeinen Maßnahmen zur Berücksichtigung von erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen auf der Ebene des Gesamtabschlusses und
- Prüfungshandlungen zur Berücksichtigung von erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen auf der Ebene der Aussagen über Einzelposten.

Die Festlegung der Art, des Zeitpunkts und des Ausmaßes der Maßnahmen und Prüfungshandlungen erfolgt nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.

Während und nach Beendigung der Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind.

11.4.1. Allgemeine Maßnahmen zur Berücksichtigung von erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen

Die allgemeinen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Risiken von Fehldarstellungen bestehen

- in der expliziten Anleitung des Prüfungsteams, bei der Erlangung und Beurteilung der Prüfungsnachweise die kritische Grundhaltung besonders zu beachten;
- im Einsatz von höher qualifizierten Mitarbeitern und von Sachverständigen;
- in der verstärkten Überwachung der Prüfungstätigkeit;
- in der verstärkten Beachtung des Überraschungsmoments bei der Festlegung der Prüfungshandlungen, und
- in der Verlagerung des Schwerpunkts von materiellen Prüfungshandlungen von Zwischenprüfungen auf Prüfungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

Das (erforderliche) Ausmaß dieser Maßnahmen wird von der Einschätzung des Kontrollumfelds beeinflusst.

11.4.2. Prüfungshandlungen zur Berücksichtigung von erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen

a) Art, Zeitpunkt und Ausmaß der Prüfungshandlungen

Bei der Festlegung von Art, Zeitpunkt und Ausmaß der Prüfungshandlungen sind auf Grund der Risikoeinschätzung insbesondere folgende Umstände zu berücksichtigen:

- die Bedeutsamkeit des Risikos;
- die Wahrscheinlichkeit, dass es zu einer wesentlichen Fehldarstellung kommen wird;
- die Art und der Umfang der Geschäftsvorfälle und der Kontoinhalte sowie der notwendigen Angaben im Abschluss;

- die Art der vom Unternehmen ausgeführten Kontrollen, insbesondere ob und inwieweit es sich um automatisierte oder um manuelle Kontrollen handelt;
- die Erwartung des Prüfers, durch die Prüfungshandlungen Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die vom Unternehmen ausgeführten Kontrollen bei der Verhinderung oder Aufdeckung und Richtigstellung von wesentlichen Fehlern als wirksam zu betrachten sind.

Aufgrund der Einschätzung der festgestellten Risiken trifft der Abschlussprüfer die Entscheidung über den geeigneten Prüfungsansatz. Er legt fest, in welchem Ausmaß Prüfungen der internen Kontrollen oder materielle Prüfungshandlungen durchgeführt werden, wobei in jedem Fall für wesentliche Arten von Geschäftsvorfällen und Kontoinhalten und für wichtige Angaben im Abschluss auch materielle Prüfungshandlungen vorzunehmen sind.

Je höher die Einschätzung des Risikos von Fehldarstellungen ist, in umso stärkerem Ausmaß sind vom Abschlussprüfer materielle Prüfungshandlungen durchzuführen.

Als Prüfungshandlungen kommen insbesondere die Einsichtnahme in Aufzeichnungen, die Besichtigung von körperlichen Vermögensgegenständen, die Beobachtung, die Einholung von Auskünften und von Bestätigungen, rechnerische Kontrollen und der Nachvollzug von Vorgängen in Betracht (vgl die Ausführungen im Abschn 11.5.).

Bei einer hohen Einschätzung des inhärenten Risikos sind die materiellen Prüfungshandlungen stärker zum Ende des Geschäftsjahres zu verlagern; erforderlichenfalls ist das Überraschungsmoment zu verstärken.

Das Ausmaß der Prüfungshandlungen (zB Anzahl der Stichproben oder der Beobachtungen von Kontrolltätigkeiten im Unternehmen) wird durch die Definition der Wesentlichkeit und die Einschätzung des Prüfungsrisikos durch den Abschlussprüfer sowie durch den Grad der Prüfungssicherheit, den der Abschlussprüfer erlangen will, bestimmt.

Computergestützte Prüfungshandlungen ermöglichen es, umfangreiche Tests von automatisiert abgewickelten Geschäftsvorfällen durchzuführen, Stichproben aus Datenbanken zu ziehen und Geschäftsvorfälle mit bestimmten Eigenschaften auszuwählen; statt einer

Stichprobe kann auf diese Weise auch die Grundgesamtheit geprüft werden. Ob bei der Festlegung der Anzahl und der Auswahl von Stichproben statistisch-mathematische Verfahren angemessen sind, hängt von der Art der zu prüfenden Geschäftsvorfälle, vom Inhalt der Konten und von der Offenlegung ab.

b) Prüfung des Funktionierens der internen Kontrollen (Funktionstests)

Die Prüfung des Funktionierens der internen Kontrollen erstreckt sich darauf, ob die als geeignet beurteilten internen Kontrollen tatsächlich ausgeführt werden. Dabei ist festzustellen,

- ob die Kontrollen kontinuierlich oder nur zu bestimmten Zeitpunkten ausgeführt werden;
- ob die Zeitpunkte im Prüfungszeitraum geeignet waren;
- von wem bzw mit welchen Hilfsmitteln sie ausgeführt wurden, und
- ob die Ergebnisse sowie die Beachtung negativer Feststellungen durch die für den kontrollierten Bereich verantwortlichen Personen ordnungsmäßig dokumentiert sind.

Auch die Dokumentation der Ergebnisse der internen Kontrollen und die Beachtung dieser Ergebnisse durch die für den kontrollierten Bereich zuständigen Personen gehört zur Prüfung des Funktionierens der internen Kontrollen.

Funktionstests sind jedenfalls in folgenden Fällen vorzunehmen:

- wenn der Abschlussprüfer bei seiner Risikoeinschätzung unterstellt hat, dass die konzipierten und eingeführten Kontrollen ordnungsmäßig funktionieren und er daher das Risiko niedriger eingeschätzt hat als bei Außerachtlassung der Kontrollen. In diesem Fall hat er sich zu vergewissern, ob die Annahme des ordnungsmäßigen Funktionierens der Kontrollen den Tatsachen entspricht; dies insbesondere dann, wenn er aufgrund der Risikoeinschätzung den Umfang der materiellen Prüfungshandlungen einschränkt;

- wenn im Einzelfall durch materielle Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erlangt werden können (zB wenn eine große Anzahl gleichartiger (routinemäßiger) Transaktionen vorliegt, insbesondere wenn die Erfassung und Verarbeitung solcher Geschäftsvorfälle hochautomatisiert abläuft).

Wenn die bestehenden internen Kontrollen bei der Risikoeinschätzung nicht berücksichtigt werden, ist die Durchführung von Funktionstests nicht erforderlich.

Die Prüfung interner Kontrollen, die mangelhaft konzipiert sind oder nicht angewendet werden, ist nicht zielführend.

Wenn während des geprüften Zeitraums unterschiedliche interne Kontrollen angewendet werden, ist für jede dieser Kontrollen ein Funktionstest vorzunehmen.

Prüfungsnachweise über das Funktionieren der internen Kontrollen können insbesondere erlangt werden durch

- Erkundigungen (Einholung von Auskünften) beim Personal des Unternehmens;
- Beobachtung der Anwendung spezifischer Kontrollen;
- Einsichtnahme in Dokumente und Berichte und
- Verfolgung von Geschäftsvorfällen durch das für die Finanzberichterstattung relevante Informationssystem.

Die Einholung von Erkundigungen allein ist für die Feststellung, ob die konzipierten Kontrollmaßnahmen tatsächlich ausgeführt werden, meist nicht ausreichend. Auch bei Einsichtnahme in die vom Unternehmen geführten Dokumentationen sind zur Erlangung ausreichender Prüfungssicherheit vielfach zusätzliche Prüfungshandlungen erforderlich.

Wenn bei materiellen Prüfungshandlungen Fehler festgestellt werden und diese durch die internen Kontrollen nicht erkannt wurden, ist dies ein Indiz dafür, dass die Kontrollen nicht funktionieren. Wenn hingegen bei materiellen Prüfungshandlungen keine Fehldarstellungen

festgestellt werden, bedeutet dies noch nicht, dass die internen Kontrollen in diesem Bereich funktionieren.

Bei Funktionstests der internen Kontrollen von Tätigkeiten, die nur einmal in der Prüfungsperiode vorkommen (zB Inventurbeobachtung), genügt eine einmalige Prüfung dieser Kontrollen. Manuelle Kontrollen von Geschäftsvorfällen, die während des ganzen Geschäftsjahres anfallen, erfordern in der Regel mehrere Funktionstests innerhalb des Prüfungszeitraums; bei automatisierten Kontrollen kann sich der Abschlussprüfer allenfalls darauf beschränken, zu kontrollieren, ob die Durchführung der von ihm beim Funktionstest positiv beurteilten internen Kontrollen im geprüften Unternehmen ordnungsgemäß dokumentiert wird.

Das Funktionieren von internen Kontrollen ist vom Abschlussprüfer grundsätzlich in jeder Prüfungsperiode zu kontrollieren. Wenn der Abschlussprüfer das Ergebnis von in früheren Perioden vorgenommenen Funktionstests von internen Kontrollen verwenden will¹⁹, muss er sich vergewissern, ob sich die betreffenden Kontrollen und die Rahmenbedingungen für deren Wirksamkeit gegenüber der früheren Periode geändert haben. Wenn dies der Fall ist, ist ihr Funktionieren in der zu prüfenden Periode neuerlich zu prüfen.

Auch wenn interne Kontrollen nicht geändert wurden, ist deren Funktionieren in angemessenen Zeitabständen zu überprüfen. Die Dauer dieser Zeitabstände unterliegt dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers; sie soll jedoch den Zeitraum von drei Jahren nicht überschreiten. Bei der Entscheidung über die zulässigen Abstände zwischen den Prüfungen sind insbesondere das Kontrollumfeld und die laufende Überwachung des Funktionierens der Kontrollen durch das geprüfte Unternehmen zu berücksichtigen.

Wenn Funktionstests von Kontrollen nur in Abständen von drei Jahren vorgenommen werden, sind diese Tests so zu verteilen, dass in jedem Jahr für einen Teil der Kontrollen Funktionstests stattfinden.

Bei Vorliegen bedeutsamer Risiken von Fehldarstellungen (vgl Abschn 11.3.) sind Funktionstests von internen Kontrollen bei jeder Prüfung durchzuführen.

Der Umfang der Funktionsprüfungen muss umso größer sein, je stärker sich der Abschlussprüfer bei der Risikoeinschätzung auf deren Wirksamkeit gestützt hat.

Wenn der Abschlussprüfer bei der Funktionsprüfung Abweichungen bei der Anwendung von Kontrollen feststellt, sind deren Ursachen (zB Personalwechsel, starke saisonale Schwankungen im Anfall von Geschäftsvorfällen, menschlicher Irrtum) zu ermitteln. Der Abschlussprüfer hat bei Feststellung von Abweichungen, die über die erwartete Fehlerquote hinausgehen, zu entscheiden, ob bzw inwieweit er trotz dieses Umstandes die ursprüngliche Risikoeinschätzung und das ursprünglich festgelegte Ausmaß von materiellen Prüfungshandlungen aufrechterhalten kann. Wenn die festgestellten Mängel so groß sind, dass die Brauchbarkeit der Kontrollen für das Prüfungsurteil nicht gegeben ist, muss der Abschlussprüfer sein Prüfungsziel ausschließlich durch verstärkte materielle Prüfungshandlungen erreichen.

Bei internen Kontrollen, die mit Hilfe der Datenverarbeitung ausgeführt werden, kann sich die Prüfung bei Folgeprüfungen in der Regel darauf beschränken festzustellen, ob Programmänderungen vorgenommen und neue Programme ordnungsgemäß getestet wurden, und ob die freigegebene Version des Programms verwendet wurde.

c) Materielle Prüfungshandlungen

Materielle Prüfungshandlungen bestehen aus Einzelfallprüfungen von Geschäftsvorfällen und Kontoinhalten, des richtigen Ausweises im Abschluss einschließlich der Angaben im Anhang sowie aus analytischen Prüfungshandlungen. Solche Prüfungshandlungen sind für wesentliche Sachverhalte wegen der Grenzen für die Verlässlichkeit interner Kontrollen jedenfalls vorzunehmen, auch wenn das Ergebnis der Prüfung der internen Kontrollen deren Wirksamkeit bestätigt.

¹⁹ Dies gilt insbesondere für automatisierte Kontrollen.

Materielle Prüfungshandlungen haben jedenfalls die Abstimmung der Posten des Abschlusses mit den zugrunde liegenden bücherlichen Aufzeichnungen und die Überprüfung der im Zuge der Erstellung des Abschlusses durchgeführten wesentlichen Abschlussbuchungen zu umfassen. Bei der Prüfung der Aufzeichnungen am Ende des Geschäftsjahres ist insbesondere darauf zu achten, dass nur Gewinne aus Geschäften, die nach den dem Abschluss zugrundeliegenden Vorschriften als realisiert gelten, im Ergebnis erfasst werden.

Wenn im Zuge der Prüfungsplanung das Risiko des Auftretens eines Fehlers auf der Ebene der Aussagen über Einzelposten als bedeutsam beurteilt wird, sind materielle Prüfungshandlungen besonders auf dieses Risiko abzustellen. Wenn der Prüfungsansatz für solche Risiken nur aus materiellen Prüfungshandlungen besteht, müssen diese auch Einzelfallprüfungen umfassen.

Das Ausmaß der materiellen Prüfungshandlungen hängt von der Höhe des Fehlerrisikos ab. Wenn durch Funktionstests Mängel und Schwächen der internen Kontrollen festgestellt werden, sind die materiellen Prüfungshandlungen auszuweiten.

Werden materielle Prüfungshandlungen im Zuge von Zwischenprüfungen durchgeführt, sollen diese durch weitere materielle Prüfungshandlungen und allenfalls durch Funktionstests der internen Kontrollen zum Ende des Geschäftsjahrs ergänzt werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn bei Zwischenprüfungen Hinweise auf das Vorliegen von unbeabsichtigten oder beabsichtigten Fehlern festgestellt werden.

Wenn bei materiellen Prüfungshandlungen in früheren Geschäftsjahren in bestimmten Bereichen positive Feststellungen getroffen wurden, liefert allein dieser Umstand in der Regel keinen Grund für eine Einschränkung des Umfangs der materiellen Prüfungshandlungen im laufenden Geschäftsjahr.

Bei analytischen Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer festzulegen, welche Abweichungen festgestellter Kennzahlen von Erwartungswerten ohne weitere Nachforschung akzeptiert werden können.

Werden Grundgesamtheiten in geeigneter Weise geschichtet, können für einen Teil Einzelfallprüfungen in Form von Stichproben und für einen Teil analytische Prüfungshandlungen ausgeführt werden.

Wenn bei der Prüfung von Einzelposten negative Feststellungen getroffen werden, hat der Abschlussprüfer zu entscheiden, ob das Fehlerausmaß im Hinblick auf sein Prüfungsurteil vertretbar ist. Bei der Entscheidung ist auch die Ursache der festgestellten Fehler und die Möglichkeit, dass sich mehrere vertretbare Fehler zu einer wesentlichen Fehldarstellung summieren, zu berücksichtigen.

11.5. Prüfungsnachweise

11.5.1. Wesen der Prüfungsnachweise

Prüfungsnachweise sind alle Informationen, auf die der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil gründet. Sie umfassen sowohl Informationen, die im Rechnungswesen, das dem Abschluss zugrunde liegt, enthalten sind, als auch Informationen, die der Abschlussprüfer durch Einsichtnahme, Besichtigung, Beobachtung und Befragung erlangt. Auch Sitzungsprotokolle und Organisationshandbücher des geprüften Unternehmens sowie Bestätigungen von dritter Seite, Berichte von Analysten und Vergleichsdaten von anderen Unternehmen sind Unterlagen, die als Prüfungsnachweise verwendet werden können.

Die Prüfungsnachweise werden in der Regel im Zuge der Prüfungshandlungen für den betreffenden Abschluss erlangt. Sie können auch aus anderen Quellen stammen, zB aus früheren Prüfungen oder aus Kontrollen, die vor der Annahme neuer oder der Fortsetzung bestehender Aufträge durchgeführt wurden.

11.5.2. Erforderlicher Umfang und Eignung der Prüfungsnachweise

Prüfungsnachweise müssen in quantitativer Hinsicht ausreichen und in qualitativer Hinsicht für die relevanten Aussagen geeignet sein (Beispiel: durch die Einholung einer ausreichenden Anzahl von Saldenbestätigungen für Forderungen kann eine Aussage über deren Bestand, nicht aber über deren Werthaltigkeit getroffen werden). Qualitative Mängel von Prüfungsnachweisen können nicht durch eine Erhöhung der Menge der Nachweise kompensiert werden.

Bezüglich der Verlässlichkeit von Prüfungsnachweisen gelten die folgenden allgemeinen Annahmen, die allerdings im Einzelfall nicht zutreffen müssen:

- Prüfungsnachweise von dritter Seite sind verlässlicher als solche, die vom geprüften Unternehmen stammen;
- vom geprüften Unternehmen erstellte Unterlagen sind als Prüfungsnachweise verlässlicher, wenn diesbezüglich wirksame interne Kontrollen bestehen, als wenn dies nicht der Fall ist;
- Prüfungsnachweise, die vom Abschlussprüfer im Zuge seiner Arbeiten direkt (zB durch Beobachtung der Anwendung von Kontrollen) erlangt werden, sind verlässlicher als solche, die aus zweiter Hand stammen (zB Befragungen bezüglich der Anwendung von Kontrollen);
- zeitgleich dokumentierte Prüfungsnachweise sind verlässlicher als Prüfungsnachweise, die mit zeitlicher Verzögerung angefertigt wurden (zB Protokolle), und
- Originaldokumente sind verlässlicher als Vervielfältigungen.

Der Abschlussprüfer ist in der Regel weder in der Lage noch verpflichtet, die Echtheit der vom geprüften Unternehmen als Prüfungsnachweise vorgelegten Unterlagen festzustellen. Er hat allerdings die Verlässlichkeit dieser Unterlagen zu würdigen und dabei auch die Kontrollen des geprüften Unternehmens bezüglich deren Anfertigung und sachgemäßer Aufbewahrung zu beachten.

Wenn der Abschlussprüfer vom geprüften Unternehmen angefertigte Unterlagen bei seinen Prüfungshandlungen verwendet, soll er sich vergewissern, dass diese Unterlagen richtig und vollständig sind. Dies kann in manchen Fällen auch durch computergestützte Prüfungshandlungen geschehen.

Die Sicherheit der Prüfungsfeststellungen erhöht sich, wenn Prüfungsnachweise aus verschiedenen Quellen zu gleichen Ergebnissen führen. Wenn hingegen aus unterschiedlichen Quellen stammende Prüfungsnachweise unterschiedliche Ergebnisse zeigen, hat der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen auszuführen.

Wenn der Abschlussprüfer in einzelnen Fällen Prüfungsnachweise durch unterschiedliche Prüfungshandlungen erlangen kann, hat er bei der Auswahl der Prüfungshandlungen den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (Verhältnis zwischen den Kosten und Schwierigkeiten der Beschaffung der Prüfungsnachweise und deren Nutzen) zu beachten. Auf notwendige Prüfungshandlungen darf allerdings nur deswegen, weil sie mit Kosten und Schwierigkeiten verbunden sind, nicht verzichtet werden.

Wenn der Abschlussprüfer keine ausreichenden Prüfungsnachweise erlangen kann, ist dieser Umstand in geeigneter Form im Bestätigungsvermerk aufzuzeigen und im Prüfungsurteil zu berücksichtigen.

11.5.3. Prüfungshandlungen zur Gewinnung von Prüfungsnachweisen

Wie bereits im Abschn 11.3. näher ausgeführt wurde, hat der Abschlussprüfer das Risiko von wesentlichen Fehldarstellungen einzuschätzen und darauf aufbauend den Umfang der Funktionstests der internen Kontrollen und der materiellen Prüfungshandlungen festzulegen.

Bei der Entscheidung über den Zeitpunkt der Prüfungshandlungen ist zu berücksichtigen, wann und wie lange prüfbare Unterlagen vorhanden sind. Dies gilt insbesondere in Fällen, in denen Transaktionen automationsgestützt ablaufen, und für Unterlagen, die nicht unter die gesetzliche Aufbewahrungsfrist fallen. Erforderlichenfalls hat der Abschlussprüfer zu ver-

langen, dass Unterlagen jedenfalls so lange aufbewahrt werden, bis deren Prüfung abgeschlossen ist.

Folgende Arten von Prüfungshandlungen kommen bei der Abschlussprüfung in Betracht:

- Einsichtnahme in Bücher und Dokumente: Die daraus gewonnenen Prüfungsnachweise sind von unterschiedlicher Verlässlichkeit; bei internen Dokumenten hängt diese auch von den Kontrollen bei ihrer Erstellung ab. Dokumente, die das Vorhandensein eines Vermögensgegenstands beweisen, liefern vielfach noch keine Aussage über das Eigentumsrecht an dem Vermögensgegenstand und über dessen Wert.
- Besichtigung von körperlichen Vermögensgegenständen: Die Besichtigung kann einen verlässlichen Nachweis über das Vorhandensein eines Vermögensgegenstands liefern, nicht aber über die Rechte des geprüften Unternehmens an dem Vermögensgegenstand und allenfalls damit verbundene Verpflichtungen sowie über dessen Wert.
- Beobachtung: Die Beobachtung bezieht sich auf Tätigkeiten, die von anderen ausgeführt werden (zB Inventurbeobachtung, Beobachtung von Kontrollmaßnahmen). Bei den daraus gewonnenen Prüfungsaussagen ist zu berücksichtigen, dass sie lediglich für den beobachteten Zeitraum gelten und dass die beobachteten Handlungen durch die Tatsache der Beobachtung beeinflusst sein können.
- Einholung von Auskünften: Durch die Einholung von Auskünften bei Personen im Unternehmen und außerhalb des Unternehmens, die auskunftsrelevante Kenntnisse besitzen, sollen Informationen gewonnen werden; die Einholung von Auskünften ergänzt vielfach andere Prüfungshandlungen. Fragen können in schriftlicher Form oder informell in mündlicher Form gestellt und beantwortet werden; eine schriftliche Bestätigung der Antworten ist insbesondere bei wichtigen Angelegenheiten zu verlangen. Ein wesentlicher Teil der Prüfungshandlung bei der Einholung von Auskünften besteht in der Beurteilung des richtigen Verständnisses der Fragen beim Befragten und der Richtigkeit seiner Antworten auf die Fragen. Die Einholung von Auskünften allein ist als Prüfungshandlung meist nicht ausreichend.

- Einholung von Bestätigungen: Es handelt sich dabei um eine Sonderform der Einholung von Auskünften. Bestätigungen von dritter Seite (zB Bestätigungen über Kontensalden von Kunden, Lieferanten, Finanzinstituten oder die Einholung von Auskünften bei Rechtsanwälten) können auch dem Nachweis dienen, dass bestimmte Bedingungen und Nebenabreden nicht bestehen; eine diesbezügliche Ausweitung der Bestätigung muss allerdings vom Abschlussprüfer ausdrücklich verlangt werden.
- Überprüfung der rechnerischen Richtigkeit
- Nachvollzug: Es handelt sich dabei um durch den Abschlussprüfer vorgenommene Wiederholungen von bereits vom Unternehmen durchgeführten Kontrolltätigkeiten.
- Analytische Prüfungshandlungen: Analytische Prüfungshandlungen dienen der Feststellung der Plausibilität von Informationen durch Verknüpfung von verschiedenen finanziellen und auch von nicht finanziellen Daten. Durch analytische Prüfungshandlungen sollen auch unplausible bzw mit anderen Informationen nicht im Einklang stehende Veränderungen von Daten und Beziehungszahlen und wesentliche Abweichungen von Planwerten festgestellt und deren Ursachen aufgeklärt werden.

12. Beurteilung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit

12.1. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist eine grundsätzliche Annahme für die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden. (§ 201 Abs 2 Z 2 UGB)²⁰ Die gesetzlichen Vertreter haben daher bei der Aufstellung des Abschlusses eine Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, vorzunehmen. Die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist zulässig, wenn innerhalb eines überschaubaren

²⁰ In § 201 Abs 2 Z 2 UGB wird angeordnet, dass bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, so lange dem nicht tatsächliche und rechtliche Gründe entgegenstehen.

Zeitraums weder die Absicht noch die Notwendigkeit besteht, die Unternehmenstätigkeit aufzugeben.

Von der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit kann ohne ins Einzelne gehende Analysen ausgegangen werden, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit nachhaltig Gewinne erwirtschaftet hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann, keine wesentlichen Änderungen der wirtschaftlichen Bedingungen eingetreten sind und keine bilanzielle Überschuldung droht.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, haben die gesetzlichen Vertreter eingehende Untersuchungen bezüglich der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit anhand aktueller und hinreichend detaillierter Planungsunterlagen, insbesondere eines Finanzplans, anzustellen. Soweit erforderlich, sind dabei auch realisierbare Sanierungsmaßnahmen zu berücksichtigen.

Bei der Einschätzung, ob die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit gerechtfertigt ist, haben die gesetzlichen Vertreter sämtliche Informationen für die vorhersehbare Zukunft zu berücksichtigen.

Kann aufgrund von tatsächlichen oder rechtlichen Gründen von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr ausgegangen werden, hat dies eine Abkehr von den allgemeinen Bewertungsregeln hin zum Ansatz von Einzelveräußerungswerten und allenfalls in der Unternehmensauflösung begründeten Schulden zur Folge.

Die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist von Ereignissen und Umständen abhängig, die ungewiss sind; diese Ungewissheit ist um so größer, je weiter die Beurteilung in die Zukunft reicht. Die Einschätzung ist nur aufgrund des Erkenntnisstandes im Zeitpunkt der Beurteilung möglich; spätere Ereignisse können daher zu einer Änderung einer ursprünglich angemessenen Einschätzung führen. Die Sicherheit der Einschätzung hängt von der Größe und Komplexität des Unternehmens, der Art seiner Tätigkeit und dem Ausmaß des Einflusses externer Faktoren auf die Unternehmensentwicklung ab.

Die anschließend beispielhaft angeführten Umstände können einzeln oder zusammen mit anderen die gesetzlichen Vertreter daran zweifeln lassen, dass die Fortführung der Unternehmenstätigkeit möglich sein wird. Dies bedeutet jedoch nicht, dass bei Vorliegen eines oder mehrerer dieser Umstände angenommen werden muss, dass ernste Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bestehen; Zweifel bestehen beispielsweise dann nicht, wenn negative Umstände durch andere positive Gegebenheiten in ausreichendem Maße kompensiert werden.

Finanzielle Ereignisse und Umstände

- In der Vergangenheit eingetretene und für die Zukunft weiterhin erwartete negative Geldflüsse aus der laufenden Geschäftstätigkeit;
- buchmäßige Überschuldung oder Überschuss der kurzfristigen Schulden über das Umlaufvermögen;
- in nächster Zeit fällig werdende Verbindlichkeiten mit festem Rückzahlungstermin ohne realistische Aussicht, dass der Termin verlängert oder die Verbindlichkeit abgestattet werden kann;
- übermäßige kurzfristige Finanzierung von langfristig gebundenen Vermögensgegenständen;
- Anzeichen, dass Lieferanten und andere Gläubiger dem Unternehmen die finanzielle Unterstützung entziehen;
- wesentliche betriebliche Verluste oder Wertminderungen von betriebsnotwendigem Vermögen;
- Unfähigkeit, Verbindlichkeiten an Gläubiger bei Fälligkeit zu bezahlen;
- Unfähigkeit, Anleihebedingungen einzuhalten;
- Änderung der Zahlungsbedingungen der Lieferanten (Übergang von der Einräumung von Zahlungszielen zur Lieferung gegen Kassazahlung);

- Unfähigkeit, die für die Entwicklung neuer Produkte und für andere notwendige Investitionen erforderlichen Finanzmittel zu beschaffen;
- Unfähigkeit, Kredite ohne Sicherstellung zu erlangen;
- angespannte finanzielle Situation im Konzernverbund.

Betriebliche Umstände

- Ausscheiden von Führungskräften in Schlüsselpositionen ohne geeigneten Ersatz;
- Verlust eines wichtigen Absatzmarktes, von wichtigen Kunden oder Lieferanten, Auflösung von wichtigen Franchise- und Lizenzverträgen;
- wesentliche Auseinandersetzungen mit der Belegschaft;
- Engpässe bei der Beschaffung wichtiger Rohstoffe.

Sonstige Umstände

- Verstöße gegen Eigenkapitalvorschriften oder andere für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit wichtige gesetzliche Vorschriften;
- anhängige Gerichts- und Aufsichtsverfahren gegen das Unternehmen, die zu Verpflichtungen führen können, die das Unternehmen wahrscheinlich nicht erfüllen kann;
- Änderungen der rechtlichen und politischen Rahmenbedingungen, von denen negative Folgen für das Unternehmen erwartet werden.

12.2. Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

Der Abschlussprüfer hat die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter zur Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen und zu erwägen, ob bestehende wesentliche Ungewissheiten hinsichtlich der Fähigkeit des Unternehmens, die Unternehmenstätigkeit fortzusetzen, im Abschluss (zB Ausführungen im Anhang zu einer buchmäßigen Überschuldung) und im Lagebericht (zB Angaben über das Vorliegen wesentlicher Risiken) zum Ausdruck

kommen müssen. Da die zukünftige Entwicklung nicht vorhersehbar ist, bedeutet allerdings das Fehlen eines Hinweises auf die Ungewissheit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Bestätigungsvermerk keine Garantie dafür, dass die Fortführung tatsächlich möglich ist.

12.3. Maßnahmen des Abschlussprüfers

Bei der Planung und Durchführung der Prüfung hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die von den gesetzlichen Vertretern bei der Erstellung des Abschlusses getroffene Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit gerechtfertigt ist.

Als Bezugsperiode ist der Zeitraum zugrunde zu legen, den die gesetzlichen Vertreter für ihre Einschätzung verwendet haben, jedoch mindestens ein Zeitraum von zwölf Monaten, gerechnet vom Abschlussstichtag. Darüber hinaus gehend dürfen bis zum Abschluss der Aufstellung des Abschlusses keine fundierten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu einem nach diesem Zeitraum liegenden Zeitpunkt nicht mehr aufrecht zu erhalten sein wird.

Der Abschlussprüfer hat die gesetzlichen Vertreter zu befragen, ob ihnen deutliche Anzeichen für eine jenseits des Prognosezeitraums liegende Bestandsgefährdung bekannt sind. Ist dies nicht der Fall, gehören weitere diesbezügliche Prüfungshandlungen nicht zu den Aufgaben des Abschlussprüfers.

Wenn erkennbar ist, dass die Aufstellung des Abschlusses von den gesetzlichen Vertretern aufgrund von Umständen und Ereignissen, die für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit von Bedeutung sind, verzögert wird, hat der Abschlussprüfer diesbezüglich Informationen von den gesetzlichen Vertretern einzuholen, und erforderlichenfalls zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen.

Stellt der Abschlussprüfer Ereignisse oder Umstände fest, die ein Risiko für die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit darstellen, hat er

- für die positive Einschätzung der Möglichkeit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit wichtige Pläne für Maßnahmen kritisch zu hinterfragen;
- ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu sammeln für die Feststellung, ob eine erhebliche Ungewissheit hinsichtlich der Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht;
- von den gesetzlichen Vertretern eine schriftliche Erklärung über ihre Pläne zur Sicherstellung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (zB Veräußerung von Vermögensgegenständen, Umschuldung von Krediten, Restrukturierung der Schulden, Verminderung oder zeitliche Verlagerung von Ausgaben, Kapitalerhöhung) zu verlangen.

In diesem Zusammenhang sind folgende Prüfungshandlungen von Bedeutung:

- Analyse und Erörterung der Geldflüsse, der letzten verfügbaren Zwischenabschlüsse und anderer wichtiger Prognosedaten mit den gesetzlichen Vertretern;
- Durchsicht der Anleihe- und Kreditbedingungen um festzustellen, ob gegen diese verstoßen wurde;
- Einsichtnahme in Protokolle über Hauptversammlungen, Aufsichtsratssitzungen und sonstige Sitzungen, in denen finanzielle Fragen erörtert wurden;
- Befragung von Rechtsvertretern, ob Klagen anhängig sind und ob die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter über die daraus resultierenden finanziellen Folgen angemessen sind;
- Feststellung des Bestehens und der rechtlichen Durchsetzbarkeit von Vereinbarungen mit nahestehenden und dritten Unternehmen und Personen über finanzielle Unterstützungen und die Abschätzung von deren Fähigkeit, zusätzliche Mittel zur Verfügung zu stellen;
- Beurteilung der Pläne des Unternehmens hinsichtlich der Abwicklung noch nicht erledigter Kundenaufträge;
- Feststellung, ob nach dem Abschlussstichtag Ereignisse eingetreten sind, die die Möglichkeit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit negativ beeinflussen.

Wenn die Entwicklung der Geldflüsse von wesentlicher Bedeutung für die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist, hat der Abschlussprüfer die Verlässlichkeit der diesbezüglichen Informationen durch einen Soll-Ist-Vergleich der diesbezüglichen Pläne für vergangene Geschäftsjahre und das laufende Geschäftsjahr zu beurteilen.

12.4. Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk

Aufgrund der erlangten Prüfungsnachweise hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob eine erhebliche Ungewissheit hinsichtlich der Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht.

Eine erhebliche Ungewissheit liegt vor, wenn der Abschluss ohne eine klare Offenlegung der Art und der Auswirkungen der Ungewissheit einen falschen Einblick in die Lage des Unternehmens vermittelt.

Bei bestehender Ungewissheit über die Zulässigkeit der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit können sich in folgenden Fällen Erfordernisse für Angaben im Anhang, im Lagebericht und im Bestätigungsvermerk ergeben (vgl auch Fachgutachten KFS/PG 3):

- a) Die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist zwar gerechtfertigt, es besteht jedoch eine erhebliche Ungewissheit bezüglich der künftigen Entwicklung.

Wenn im Anhang und im Lagebericht²¹ die Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit angemessen beschrieben werden, ist der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk durch einen ausdrücklichen Hinweis auf die Angaben im Anhang und im Lagebericht zu ergänzen.

²¹ Unbeschadet der Angabe der Zweifel bezüglich der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Abschnitt über die Bewertung im Anhang ist das Risiko, dass die Unternehmenstätigkeit nicht fortgeführt werden kann, in die Berichterstattung über die Risiken und über die künftige Entwicklung des Unternehmens im Lagebericht aufzunehmen.

Wenn der Anhang und der Lagebericht keinen Hinweis auf die erheblichen Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit enthalten, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen; im Bestätigungsvermerk bzw im Versagungsvermerk sind die Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszuführen²².

- b) Die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist nach Ansicht des Abschlussprüfers nicht gerechtfertigt.

Wenn der Abschluss dennoch unter Zugrundelegung dieser Annahme aufgestellt ist, hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk zu versagen; dies gilt auch dann, wenn die bestandsgefährdenden Tatsachen im Anhang und im Lagebericht zutreffend dargestellt sind. Der Versagungsvermerk ist zu begründen.

- c) Die gesetzlichen Vertreter weigern sich, die Einschätzung zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit oder eine vom Abschlussprüfer verlangte Erweiterung dieser Einschätzung vorzunehmen.

In diesem Fall hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk unter Hinweis auf das Bestehen von Prüfungshemmnissen einzuschränken oder zu versagen.

13. Dokumentation der Abschlussprüfung (Arbeitspapiere)

Der Abschlussprüfer hat

- die Vorgangsweise bei der Einschätzung des Risikos von wesentlichen Fehldarstellungen im Sinn von Abschn 11.3. und die daraus resultierenden Entscheidungen über die Gestaltung seiner Prüfungshandlungen;
- die Prüfungsstrategie und den ursprünglichen Prüfungsplan sowie wesentliche Änderungen, die im Zuge der Prüfung vorgenommen wurden und deren Ursachen;
- Art, Zeitablauf, Umfang und Ergebnisse der Prüfungshandlungen;

²² Ist der Hinweis auf die Zweifel nicht im Anhang, sondern lediglich im Lagebericht enthalten, ist der

- die Schlussfolgerungen, die aus den Prüfungshandlungen gezogen wurden, und
- die Überlegungen und Ermessensentscheidungen des Abschlussprüfers bezüglich aller wesentlichen Angelegenheiten, die eine Beurteilung durch den Abschlussprüfer erfordern unter Hinweis auf den Wissensstand in dem Zeitpunkt, in dem sie angestellt bzw getroffen wurden,

in den Arbeitspapieren zu dokumentieren.

Die Arbeitspapiere dienen dem Nachweis, dass die Abschlussprüfung im Einklang mit den vom Abschlussprüfer zu beachtenden Prüfungsgrundsätzen durchgeführt wurde.

Die Dokumentation kann sich auf wesentliche Sachverhalte beschränken. Die Arbeitspapiere müssen jedoch ausreichend, umfangreich und detailliert sein, um ein Gesamtverständnis der Prüfung zu vermitteln, sodass ein bisher nicht mit der Prüfung befasster Prüfer in der Lage ist, das Prüfungsurteil nachzuvollziehen.

Zu den Arbeitspapieren zählen alle Aufzeichnungen und Unterlagen, die der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Planung und Durchführung der Jahresabschlussprüfung und zur Ableitung des Prüfungsergebnisses selbst erstellt, sowie alle Schriftstücke und Unterlagen, die er vom geprüften Unternehmen oder von Dritten als Ergänzung seiner eigenen Unterlagen zur Erfüllung des Prüfungszwecks erhält. Die Unterlagen können sowohl auf Papier als auch auf Film oder elektronischen oder anderen Medien gespeichert werden.

Bei Verwendung von Aufstellungen, Analysen und anderen Dokumenten, die vom geprüften Unternehmen angefertigt wurden, muss sich der Abschlussprüfer vergewissern, dass diese Unterlagen ordnungsmäßig erstellt wurden.

Bei Verwendung von Standardprüfungsprogrammen und Fragebögen ist die Anpassung dieser Unterlagen an die besonderen Gegebenheiten bei der jeweiligen Abschlussprüfung zu dokumentieren.

In die Dokumentation sind auch die Erwägungen aufzunehmen, wenn sich der Abschlussprüfer auf Funktionstests, die er auf Prüfungen in vorhergehenden Jahren durchgeführt hat, verlässt.

Zu den Arbeitspapieren können insbesondere die folgenden Unterlagen gehören:

- Informationen über den Wirtschaftszweig und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des Unternehmens;
- Informationen über die rechtliche und organisatorische Struktur des Unternehmens;
- Auszüge oder Kopien von wichtigen Rechtsdokumenten, Vereinbarungen und Protokollen;
- Auszüge aus den internen Organisationsanweisungen des Unternehmens;
- Unterlagen über die Berücksichtigung der bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung erkannten Risikofaktoren;
- Unterlagen über die Vorgangsweise des Abschlussprüfers bei der Einschätzung der Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche Fehldarstellungen aufgrund von unbeabsichtigten Fehlern und von Verstößen;
- Unterlagen über den Planungsprozess einschließlich des Prüfungsprogramms und seiner Änderungen;
- Unterlagen über die Anpassung von Standardprüfprogrammen und Fragebögen an die besonderen Gegebenheiten der zu dokumentierenden Abschlussprüfung;
- Unterlagen über die Beurteilung der Tätigkeit der Innenrevision des Unternehmens, insbesondere im Bereich der vom Abschlussprüfer als bedeutsam qualifizierten Risiken;
- Aufzeichnungen über Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen;
- Angaben darüber, wer die Prüfungshandlungen durchgeführt hat und wann dies der Fall war;
- Nachweise darüber, dass die Arbeiten der Mitglieder des Prüfungsteams überwacht und kontrolliert wurden;

- Unterlagen über die Zusammenarbeit mit anderen Prüfern, Sachverständigen und sonstigen außenstehenden Personen und Unterlagen (zB Berichte) über Teile von Abschlüssen, die von anderen Prüfern geprüft wurden;
- Kopien von Briefen und Aktenvermerken über Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen, die Mitgliedern der Unternehmensleitung und/oder des Aufsichtsorgans mitgeteilt oder mit diesen erörtert wurden;
- die Vollständigkeitserklärung und sonstige Erklärungen von Vertretern des geprüften Unternehmens;
- Zusammenfassung von festgestellten Fehldarstellungen und deren Beurteilung durch den Abschlussprüfer;
- Abschriften des Abschlusses und der Prüfungsberichte.

Im Einzelnen hängen Form, Umfang und Inhalt der Arbeitspapiere ab

- von Art, Umfang und Komplexität der Unternehmenstätigkeit;
- von Art und Komplexität des internen Kontrollsystems des Unternehmens;
- von der Notwendigkeit, die von den Mitgliedern des Prüfungsteams durchgeführten Prüfungsarbeiten zu leiten, zu überwachen und zu kontrollieren, und
- von den Besonderheiten der bei der Prüfung angewendeten Prüfungsmethoden und Prüfungstechnik.

Wenn Teile der Arbeitspapiere in einem Dauerakt gesammelt werden, hat der Abschlussprüfer dafür zu sorgen, dass dieser Akt bei jeder Prüfung auf den aktuellen Stand gebracht wird.

Die Arbeitspapiere sind Eigentum des Abschlussprüfers. Der Prüfer hat durch angemessene Maßnahmen dafür zu sorgen, dass die Vertraulichkeit und die sichere Aufbewahrung der Arbeitspapiere gewährleistet ist, und dass diese im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften und berufsüblichen Regeln aufbewahrt werden.

14. Einzelfragen der Abschlussprüfung

In Fachgutachten und in internationalen Prüfungsstandards, die als Leitlinie dienen, werden Einzelfragen zu den nachstehenden Themen behandelt:

a) Einzelfragen der Prüfungsdurchführung

Prüfung von Eröffnungssalden und sonstige Besonderheiten bei Erstprüfungen (ISA 510)

Festlegung repräsentativer Stichproben und Verwendung anderer Auswahlverfahren (ISA 530)

Prüfungsnachweise – zusätzliche Erwägungen bei bestimmten Posten (ISA 501)

Bestätigungen von dritter Seite (ISA 505)

Prüfung von Schätzungen bei der Abschlusserstellung (ISA 540 iÜ)

Analytische Prüfungshandlungen (ISA 520)

Behandlung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag (ISA 560)

Besonderheiten bei der Prüfung von Unternehmen, die Dienstleistungsorganisationen in Anspruch nehmen (ISA 402)

Vergleichsangaben (ISA 710)

Andere Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten (ISA 720)

Prüfung im Zusammenhang mit der Fair value-Bewertung und der dazugehörigen Offenlegung (ISA 545)

Prüfungshandlungen zur Feststellung von nahestehenden Unternehmen und Personen

b) Verwendung und Verwertung von Arbeiten anderer Personen und Institutionen

Verwendung der Arbeit eines anderen Abschlussprüfers (ISA 600 iÜ)

Berücksichtigung der Arbeit der internen Revision (ISA 610)

Verwendung der Arbeit eines Sachverständigen (ISA 620 iÜ)

15. Zeitlicher Anwendungsbereich

Dieses Fachgutachten ist bei allen Prüfungen von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2007 enden, anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. In seiner adaptierten Fassung ist dieses Fachgutachten bei allen Prüfungen von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 31. Dezember 2009 enden, anzuwenden.