

Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** zur

verhältnismäßigen Durchführung von Abschlussprüfungen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 26. November 2015 als Stellungnahme KFS/PE 27, zuletzt überarbeitet im Juni 2022; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	3
2. Anwendungsbereich.....	3
3. Grundlegende Überlegungen bei der Anwendung der ISA.....	5
3.1. Grundsatz.....	5
3.2. Entscheidung über die Nicht-Anwendbarkeit eines ISA	5
3.3. Einhaltung relevanter Anforderungen.....	5
3.4. Umsetzung allgemein gehaltener verhältnismäßiger Anforderungen in den ISA	5
3.5. Qualitätssicherung in der Abschlussprüfung.....	6
4. Aspekte der verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung im Rahmen einer Prüfung nach den ISA	6
4.1. Überblick	6
4.2. Annahme und Fortführung.....	7
4.3. Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie	8
4.3.1. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen der Wesentlichkeit.....	8
4.3.2. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen der Festlegung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms	9
4.3.3. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes	10
4.3.3.1. Allgemeine Ausführungen	10
4.3.3.2. Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit.....	11
4.3.3.2.1. Allgemeine Ausführungen.....	11
4.3.3.2.2. Die Einheit und ihr Umfeld	12
4.3.3.2.3. Erlangung eines Verständnisses vom IKS der Einheit	12
4.3.3.2.4. Erlangung eines Verständnisses vom Kontrollumfeld	12
4.3.3.2.5. Beurteilung der Angemessenheit des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit	13
4.3.3.2.6. Erlangung eines Verständnisses vom Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS.....	14
4.3.3.2.7. Erlangung eines Verständnisses von der Kommunikation der Einheit	14
4.3.3.2.8. Arten von Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten	15

4.3.3.2.8.1. Allgemeine Ausführungen	15
4.3.3.2.8.2. Kontrollen über Journalbuchungen	15
4.3.3.2.8.3. Automatisierte Tools und Techniken	16
4.3.3.2.9. Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT- Umgebung.....	16
4.3.3.3. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen zu Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen.....	17
4.4. Antworten auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen.....	18
4.4.1. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen zu Funktionsprüfungen.....	18
4.4.2. Besonderheiten zur Verwendung von Aussagen (Assertions).....	19
4.4.3. Besonderheiten bei der Prüfung von geschätzten Werten in der Rech- nungslegung.....	19
4.4.4. Besonderheiten bei der Prüfung von nahe stehenden Personen	20
4.4.5. Besonderheiten bei der Prüfung der Annahme der Fortführung der Unter- nehmenstätigkeit	21
4.5. Finalisierung der Prüfung	22
4.6. Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen.....	23
4.7. Prüfungsdokumentation	23
5. Schlussbemerkungen.....	24
6. Anwendungszeitpunkt.....	25
Anlage 1: Übersicht zur Durchführung von Abschlussprüfungen	26
Anlage 2: Spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten / Skalierbarkeit.....	27

1. Vorbemerkungen

- (1) Diese Stellungnahme des Fachsenats gibt die Überlegungen des Fachsenats zur Berücksichtigung von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes im Rahmen der Prüfungsdurchführung wieder (so genannte verhältnismäßige Prüfungsdurchführung) und soll in erster Linie Abschlussprüfer bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach dem Fachgutachten KFS/PG 1 (Rz 13) unterstützen. Der Grundgedanke der verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung ist sowohl auf Prüfungen im Sinne des Fachgutachtens KFS/PG 1 als auch auf Prüfungen nach ISA 800, ISA 805, ISA 810 anwendbar.
- (2) Die Verhältnismäßigkeit bezieht sich auf die Abwicklung der Prüfungsaufträge (Annahme und Fortführung, Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie, Antworten auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen, Finalisierung der Prüfung). Die vorliegende Stellungnahme soll dem Abschlussprüfer Hinweise und Anregungen zur verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung an die Hand geben, ist ausdrücklich nur als Hilfestellung zu verstehen und stellt keine umfassende Anleitung zur Prüfungsdurchführung dar. Sie entbindet die Abschlussprüfer nicht von einer den jeweiligen Umständen entsprechenden Prüfungsdurchführung nach pflichtgemäßem Ermessen. Zudem erhebt diese Stellungnahme keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die ISA können weitere Ansatzpunkte für eine Verhältnismäßigkeit bzw. Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung beinhalten, die im Folgenden möglicherweise nicht dargestellt sind.
- (3) Ebenfalls unberührt bleibt die Verpflichtung des Abschlussprüfers, sich umfassend mit den ISA auseinanderzusetzen und ein angemessenes Verständnis aller ISA-Regelungen zu erlangen. Die ISA haben – unter Beachtung der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers – vorrangige Geltungswirkung, die Ausführungen in dieser Stellungnahme geben lediglich ergänzende Hinweise und sind daher in Verbindung mit den relevanten Textziffern der ISA zu lesen.

2. Anwendungsbereich

- (4) Einzelne ISA enthalten in den Anwendungshinweisen an verschiedenen Stellen „spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten“. Zudem wurden Überlegungen zur Skalierbarkeit in einige ISA (z.B. ISA 315 (Revised 2019)) aufgenommen, um die Anwendung der Anforderungen auf sämtliche Einheiten zu veranschaulichen, ungeachtet dessen, ob ihre Art und Umstände weniger komplex oder komplexer sind. Mit dem ISA 315 (Revised 2019) wurde daher der Begriff „weniger komplexe Einheiten“ eingeführt, der parallel zum Begriff „kleinere Einheit“, wie er in den bisherigen ISA verwendet wird, besteht. Weniger komplexe Einheiten sind Einheiten, für die die Merkmale in ISA 200.A66 gelten können.¹
- (5) Nach ISA 200.A66 wird der Begriff „kleinere Einheit“ wie folgt erklärt:

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

¹ vgl. ISA 200.A65a und ISA 200.19

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

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

- (6) Mit weniger komplexen Einheiten sind somit Einheiten gemeint, die eine geringe Komplexität und bzw. oder ein geringes Risiko aufweisen. Eine geringe Größe kann daher nur implizit aufgrund der genannten Merkmale angenommen werden.
- (7) Die in manchen ISA enthaltenen „spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten“ wurden hauptsächlich für nicht kapitalmarktnotierte Einheiten entwickelt. Gleichwohl können manche der Überlegungen bei Prüfungen von kleineren kapitalmarktnotierten Einheiten hilfreich sein.²
- (8) In den ISA wird der Eigentümer einer kleineren Einheit, der in das Tagesgeschäft der Einheit eingebunden ist, als „geschäftsführender Eigentümer“ bezeichnet.³
- (9) Die Überlegungen zur verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung sind grundsätzlich bei jeder Abschlussprüfung, unabhängig von Rechtsform oder Größe der Einheit, anzustellen. Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung bestimmen sich in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands.
- (10) Die *Größe* einer Einheit als quantitatives Merkmal kann nicht das allein ausschlaggebende Kriterium zur Festlegung des Grades der Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdurchführung sein. Die qualitativen Aspekte wie Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes sind ebenso zu beachten.
- (11) Unter *Komplexität* wird in erster Linie die Kompliziertheit der bilanziellen Sachverhalte, abgeleitet aus der Komplexität der Geschäftstätigkeit, verstanden.
- (12) Unter *Risiko* ist die Möglichkeit einer wesentlichen falschen Darstellung im zu prüfenden Abschluss zu verstehen. Dieses Risiko leitet sich unter anderem aus dem Risiko der Geschäftstätigkeit, der Komplexität der Geschäftsvorfälle und der Art der Buchführung des Mandanten ab.
- (13) Der Abschlussprüfer hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen die Aspekte Größe, Komplexität und Risiko zu beurteilen und anhand einer sachgerechten Gewichtung den Grad der Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdurchführung abzuleiten.

² vgl. ISA 200.A65b und ISA 200.19

³ vgl. ISA 200.A68 und ISA 200.19

- (14) Die Entscheidung über den daraus resultierenden Prüfungsumfang obliegt dem verantwortlichen Abschlussprüfer i.S.d. § 77 Abs. 9 WTBG 2017 nach seinem pflichtgemäßen Ermessen. Dabei sind die relevanten Faktoren für diese Entscheidung in ihrer Gesamtheit zu würdigen und zu dokumentieren.
- (15) Anlage 2 enthält eine Auflistung aller spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten bzw. zur Skalierbarkeit in den ISA.

3. Grundlegende Überlegungen bei der Anwendung der ISA

3.1. Grundsatz

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

3.2. Entscheidung über die Nicht-Anwendbarkeit eines ISA

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

3.3. Einhaltung relevanter Anforderungen

- (18) In Ausnahmefällen kann es der Abschlussprüfer nach seinem pflichtgemäßen Ermessen als notwendig erachten, von einer relevanten Anforderung in einem ISA abzuweichen. In solchen Fällen hat der Abschlussprüfer alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, um den Zweck dieser Anforderung zu erreichen. Die Notwendigkeit, dass der Abschlussprüfer von einer relevanten Anforderung abweichen muss, entsteht erwartungsgemäß nur, wenn sich die Anforderung auf eine bestimmte durchzuführende Prüfungshandlung bezieht, die unter den besonderen Umständen der Prüfung zum Erreichen des Zwecks der Anforderung nicht wirksam wäre.
- (19) Wenn bei alleiniger Beachtung der Anforderungen der ISA das Prüfungsziel nicht erreicht werden kann, sind darüber hinausgehende Prüfungshandlungen notwendig.
- (20) Verhältnismäßige Prüfungsdurchführung bedeutet nicht, einschlägige ISA-Regelungen nicht zu beachten mit der Begründung, dass diese für einzelne Prüfungen der Einheit zu aufwendig seien.

3.4. Umsetzung allgemein gehaltener verhältnismäßiger Anforderungen in den ISA

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

- ISA 230 – Prüfungsdokumentation (Tz. 8 und Tz. A2): Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation hängen ab von Faktoren wie: Größe und Komplexität der Einheit, ...
- ISA 300 – Planung einer Abschlussprüfung (Tz. 2 und Tz. A1): Art und Umfang von Planungsaktivitäten hängen ab von der Größe und Komplexität der Einheit, ...
- ISA 500 – Prüfungsnachweise (Tz. 6): Der Abschlussprüfer hat die Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen sachgerecht sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.

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

3.5. Qualitätssicherung in der Abschlussprüfung

(23) Zusätzlich zu den Prüfungen von Abschlüssen kapitalmarktnotierter Einheiten ist eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung für solche Prüfungsaufträge erforderlich, welche die Kriterien erfüllen, die vom Prüfungsbetrieb festgelegt wurden, die Aufträge einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung unterzieht. In manchen Fällen kann es sein, dass keiner der Prüfungsaufträge des Prüfungsbetriebs die Kriterien für eine solche Qualitätssicherung erfüllt.⁴

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

4.1. Überblick

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

(25) Die vier Phasen sind:

- Annahme und Fortführung (Abschnitt 4.2.)
- Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie (Abschnitt 4.3.)
- Antworten auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen (Abschnitt 4.4.)
- Finalisierung der Prüfung (Abschnitt 4.5.)

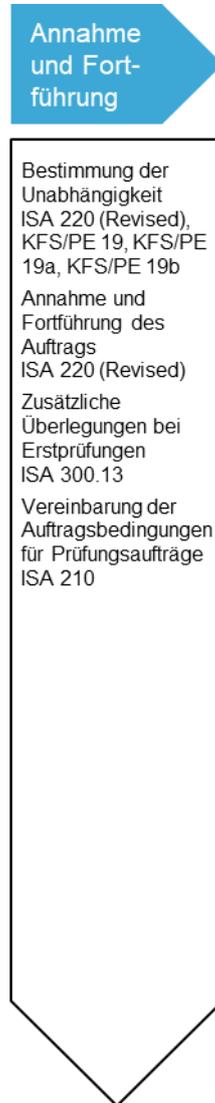
(26) Die zwei begleitenden Themenbereiche sind:

- Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen (Abschnitt 4.6.)

⁴ vgl. ISA 220.A31 und ISA 220.20-21

- Prüfungsdokumentation (Abschnitt 4.7.)

4.2. Annahme und Fortführung



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

4.3. Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie

Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie – Risk Assessment		
Planungsaktivitäten ISA 300		
Bestimmung der Wesentlichkeit ISA 320, 450		
Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS ISA 315 (Revised 2019).19–24, ISA 250 (Revised).13, ISA 402.9–14, ISA 610.6–10		
Entwicklung einer Prüfungsstrategie ISA 300.7 ff.		Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten
Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen ISA 315 (Revised 2019).28–30 ISA 240.26–28 ISA 540 (Revised).16–17 ISA 550.18–19		ISA 315 (Revised 2019).13–18 und 35 • Befragungen des Managements • Analytische Prüfungshandlungen • Beobachtung und Inaugenscheinnahme/ Einsichtnahme ISA 240.17–25 ISA 540 (Revised).13–15 ISA 550.11–17 ISA 570 (Revised).10–11
Verständnis vom Informationssystem und der Kommunikation der Einheit, die für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind ISA 315 (Revised 2019).25 Beurteilung bedeutsamer Risiken ISA 315 (Revised 2019).32		
Identifizierung und Verständnis von Kontrollaktivitäten ISA 315 (Revised 2019).26–27		
<ul style="list-style-type: none"> • Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften ISA 250 (Revised) • Abschlussprüfung und Dienstleister ISA 402 • Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren ISA 610 • Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers ISA 620 bzw. des Managements ISA 500.8 		

4.3.1. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen der Wesentlichkeit

- (28) Bezüglich der Bestimmung der Wesentlichkeit gibt es keine spezifischen Überlegungen hinsichtlich Verhältnismäßigkeit ausgenommen jene in Rz (29).
- (29) Wenn der Gewinn vor Steuern aus laufender Geschäftstätigkeit als Bezugsgröße für die Festlegung der Wesentlichkeit als Ganzes herangezogen wird, kann es angebracht sein, diesen um eine mögliche Vergütung eines geschäftsführenden Eigentümers zu korrigieren.⁵

⁵ vgl. ISA 320.A9 und ISA 320.10

4.3.2. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen der Festlegung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms

- (30) ISA 300 – Planung einer Abschlussprüfung enthält die Pflicht des Abschlussprüfers zur Prüfungsplanung. Die Art und der Umfang von Planungsaktivitäten hängen ab von der Größe, der Komplexität und dem Risiko der Einheit, von den bisherigen Erfahrungen mit dem Mandanten und sich eventuell ändernden Gegebenheiten während der laufenden Prüfung. Zur Planung einer Abschlussprüfung gehören die Entwicklung der Prüfungsstrategie und die daraus abgeleitete Entwicklung des Prüfungsprogramms.
- (31) Die Entwicklung der Prüfungsstrategie für Prüfungen von kleineren Einheiten muss kein komplexer oder zeitaufwendiger Vorgang sein. Beispielsweise kann ein kurzes Memorandum, das bei Beendigung der vorherigen Prüfung anhand einer Durchsicht der Arbeitspapiere erstellt wurde und das die bei der soeben beendeten Prüfung identifizierten Fragen aufzeigt sowie im Berichtszeitraum anhand von Diskussionen mit dem Management aktualisiert wurde, als dokumentierte Prüfungsstrategie für den laufenden Prüfungsauftrag ausreichend sein.⁶
- (32) Darüber hinaus müssen Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Anleitung und Überwachung der Mitglieder des Prüfungsteams sowie die Durchsicht ihrer Arbeit geplant werden (ISA 300.11), was letztlich ebenfalls durch die Größe des Prüfungsteams beeinflusst wird. Bei kleinen Einheiten kann die gesamte Prüfung von einem sehr kleinen Prüfungsteam oder sogar dem Auftragsverantwortlichen allein durchgeführt werden. Die Koordination und Kommunikation im Prüfungsteam wird demnach durch die Größe des Prüfungsteams beeinflusst.⁶
- (33) Falls eine Prüfung ausschließlich von dem für den Auftrag Verantwortlichen durchgeführt wird, stellt sich die Frage nach Anleitung und Überwachung der Mitglieder des Prüfungsteams sowie Durchsicht ihrer Tätigkeit nicht. In solchen Fällen werden dem für den Auftrag Verantwortlichen, der alle Arbeitsschritte persönlich durchgeführt hat, alle wesentlichen Sachverhalte bekannt sein. Die Bildung einer objektiven Meinung zur Angemessenheit der im Laufe der Prüfung getroffenen Beurteilungen kann praktische Probleme aufwerfen, wenn dieselbe Person auch die gesamte Prüfung durchführt. Falls besonders komplexe oder ungewöhnliche Sachverhalte vorliegen und die Prüfung von einem in Einzelpraxis tätigen Berufsangehörigen durchgeführt wird, kann es vorteilhaft sein, bei anderen über angemessene Erfahrungen verfügenden Prüfern oder bei der Berufsorganisation des Abschlussprüfers fachlichen Rat einzuholen.⁷
- (34) Wie in Rz (31) erörtert, kann ein geeignetes kurzes Memorandum als dokumentierte Prüfungsstrategie für die Abschlussprüfung einer kleineren Einheit dienen. Für das Prüfungsprogramm können standardisierte Prüfungsprogramme oder Checklisten genutzt werden, die unter der Annahme erstellt wurden, dass wenige relevante Kontrollaktivitäten vorliegen, wie dies bei kleineren Einheiten häufig der Fall ist, vorausgesetzt diese sind zugeschnitten auf die Umstände des Auftrags, einschließlich der vom Abschlussprüfer getroffenen Risikobeurteilungen.⁸

⁶ vgl. ISA 300.A11 und ISA 300.8(e)

⁷ vgl. ISA 300.A17 und ISA 300.11

⁸ vgl. ISA 300.A21 und ISA 300.12(c)

- (35) Kleinere Einheiten können externe Buchführungsdienstleistungen in Anspruch nehmen, die von der Verarbeitung einzelner Geschäftsvorfälle (z.B. Zahlung von Lohnsteuern) und dem Führen ihrer Unterlagen des Rechnungswesens bis hin zur Erstellung ihres Abschlusses reichen. Die Inanspruchnahme eines solchen Dienstleisters für die Erstellung des Abschlusses befreit das Management der kleineren Einheit und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen nicht von ihren Verantwortlichkeiten für den Abschluss.⁹

4.3.3. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes

4.3.3.1. Allgemeine Ausführungen

- (36) Art und Umfang der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung werden auf der Grundlage von Art und Umständen der Einheit (z.B. dem Formalisierungsgrad der Regelungen und Maßnahmen der Einheit und der Prozesse und Systeme) variieren. Um Art und Umfang der zur Erfüllung der Anforderungen des ISA 315(Revised 2019) durchzuführenden Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung festzulegen, wendet der Abschlussprüfer pflichtgemäßes Ermessen an.¹⁰
- (37) Obwohl der Umfang, in dem die Regelungen und Maßnahmen sowie Prozesse und Systeme einer Einheit formalisiert sind, variieren kann, ist der Abschlussprüfer dennoch verpflichtet, das Verständnis in Übereinstimmung mit ISA 315 (Revised 2019) Tz. 19, 21, 22, 24, 25 und 26 zu erlangen.¹¹

Beispiel:

Es kann sein, dass manche Einheiten, einschließlich weniger komplexe Einheiten und insbesondere Einheiten mit einem geschäftsführenden Eigentümer, keine strukturierten Prozesse und Systeme (z.B. einen Risikobeurteilungsprozess oder einen Prozess zur Überwachung des IKS) eingerichtet haben oder Prozesse und Systeme mit einer begrenzten Dokumentation oder einer fehlenden Stetigkeit in der Art und Weise deren Vornahme eingerichtet haben. Fehlt es bei solchen Systemen und Prozessen an Formalität, kann der Abschlussprüfer dennoch in der Lage sein, mittels Beobachtung und Befragung Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen.

- (38) Bei der Abschlussprüfung vieler Einheiten, einschließlich derjenigen mit weniger komplexen Geschäftsmodellen und Prozessen und einem weniger komplexen Informationssystem, kann der Abschlussprüfer einen einfachen Vergleich von Informationen durchführen, wie z.B. die Veränderung von Zwischen- oder Monatskontenständen gegenüber den Salden vorhergehender Zeiträume, um einen Hinweis auf potenzielle Bereiche mit höherem Risiko zu erhalten.¹²
- (39) Werden Regelungen oder Maßnahmen nicht dokumentiert oder weist die Einheit weniger formalisierte Kontrollen auf, kann der Abschlussprüfer dennoch durch Beobachtung oder Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme der Durchführung der Kontrolle in der Lage sein, einige Prüfungsnachweise zu erlangen, die die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen.¹³

⁹ vgl. ISA 402.A5 und ISA 402.9(a) i.V.m. ISA 200.4 und A4–A5

¹⁰ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A16 und ISA 315 (Revised 2019).13

¹¹ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A17 und ISA 315 (Revised 2019).13

¹² vgl. ISA 315 (Revised 2019).A29 und ISA 315 (Revised 2019).14(b)

¹³ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A33 und ISA 315 (Revised 2019).14(c)

Beispiele:

- Der Abschlussprüfer kann durch unmittelbare Beobachtung ein Verständnis von den Kontrollen über eine Inventur erlangen, auch wenn sie von der Einheit nicht dokumentiert wurden.
- Der Abschlussprüfer kann in der Lage sein, die Funktionstrennung zu beobachten.
- Der Abschlussprüfer kann in der Lage sein, die Eingabe von Passwörtern zu beobachten.

- (40) Wird der Auftrag von einer einzelnen natürlichen Person, wie z.B. einem verantwortlichen Abschlussprüfer, alleine ausgeführt (d.h. wenn eine Diskussion im Prüfungsteam nicht möglich wäre), kann die Würdigung der Anwendung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und der Anfälligkeit des Abschlusses der Einheit für wesentliche falsche Darstellungen sowie die Würdigung der Abschlussangaben in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen dem Abschlussprüfer dennoch bei der Identifizierung helfen, wo Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bestehen können.¹⁴

4.3.3.2. Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit

4.3.3.2.1. Allgemeine Ausführungen

- (41) Art und Umfang des erforderlichen Verständnisses sind eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens des Abschlussprüfers und variieren je nach Einheit auf Grundlage von der Art und den Umständen der Einheit, einschließlich:¹⁵
- Größe und Komplexität der Einheit, einschließlich ihrer IT-Umgebung
 - bisherige Erfahrung des Abschlussprüfers mit der Einheit
 - Art der Systeme und Prozesse der Einheit einschließlich, ob sie formalisiert sind oder nicht, und
 - Art und Form der Dokumentation durch die Einheit.
- (42) Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers zur Risikobeurteilung, um das erforderliche Verständnis zu erlangen, können bei Prüfungen von weniger komplexen Einheiten weniger umfangreich sein. Die Tiefe des vom Abschlussprüfer geforderten Verständnisses ist erwartungsgemäß geringer als diejenige, die das Management zur Leitung der Einheit besitzt.¹⁶
- (43) Manche maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze erlauben weniger komplexen Einheiten, einfachere und weniger detaillierte Angaben im Abschluss zu machen. Dies befreit jedoch den Abschlussprüfer nicht von der Verantwortlichkeit, ein Verständnis von der Einheit, ihrem Umfeld und den für die Einheit maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen zu erlangen.¹⁷
- (44) Der IT-Einsatz der Einheit sowie Art und Umfang von Änderungen in der IT-Umgebung können sich auch auf die zur Unterstützung der Erlangung des erforderlichen Verständnisses benötigten besonderen Fähigkeiten auswirken.¹⁸

¹⁴ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A44 und ISA 315 (Revised 2019).17–18

¹⁵ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A52 und ISA 315 (Revised 2019).19–20

¹⁶ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A53 und ISA 315 (Revised 2019).19–20

¹⁷ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A54 und ISA 315 (Revised 2019).19–20

¹⁸ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A55 und ISA 315 (Revised 2019).19–20

4.3.3.2.2. Die Einheit und ihr Umfeld

- (45) Organisationsstruktur und Eigentümerschaft der Einheit: Ein Verständnis von der Organisationsstruktur und Eigentümerschaft der Einheit kann den Abschlussprüfer in die Lage versetzen, Sachverhalte zu verstehen, wie z.B. die Unterscheidung zwischen den Eigentümern, den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management.¹⁹

Beispiel:

In weniger komplexen Einheiten können die Eigentümer der Einheit in die Leitung der Einheit eingebunden sein, daher gibt es nur eine geringe oder gar keine Unterscheidung.²⁰

- (46) Kennzahlen, die vom Management zur Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit genutzt werden: Die zum Verstehen der Kennzahlen der Einheit vorgenommenen Prüfungshandlungen können in Abhängigkeit von der Größe oder Komplexität der Einheit sowie von der Einbindung der Eigentümer oder der für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit variieren.²¹

Beispiel:

Bei einigen weniger komplexen Einheiten können die Bedingungen für Bankdarlehen der Einheit (d.h. Kreditvereinbarungsklauseln) an spezifische, mit der Leistung oder Finanzlage der Einheit verbundene Leistungskennzahlen gekoppelt sein (z.B. ein maximaler Working Capital-Betrag). Das Verständnis des Abschlussprüfers von den von der Bank genutzten Leistungskennzahlen kann bei der Identifizierung von Bereichen mit erhöhter Anfälligkeit für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen helfen.

4.3.3.2.3. Erlangung eines Verständnisses vom IKS der Einheit

- (47) Die Weise, in der das IKS der Einheit ausgestaltet, implementiert und aufrechterhalten wird, variiert mit der Größe und Komplexität der Einheit. Es kann beispielsweise sein, dass weniger komplexe Einheiten weniger strukturierte oder einfachere Kontrollen (d.h. Regelungen und Maßnahmen) nutzen, um ihre Ziele zu erreichen.²²

4.3.3.2.4. Erlangung eines Verständnisses vom Kontrollumfeld²³

- (48) Es ist wahrscheinlich, dass die Art des Kontrollumfelds in einer weniger komplexen Einheit anders ist als das Kontrollumfeld in einer komplexeren Einheit. Beispielsweise kann es sein, dass die für die Überwachung Verantwortlichen keine unabhängigen oder externen Mitglieder einschließen und dass die Überwachungsaufgabe unmittelbar vom geschäftsführenden Eigentümer übernommen wird, wenn es keine anderen Eigentümer gibt. Dementsprechend können einige Würdigungen des Kontrollumfelds der Einheit weniger relevant oder nicht einschlägig sein. Darüber hinaus kann es sein,

¹⁹ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A56 und ISA 315 (Revised 2019).19(a)

²⁰ ISA 260 (Revised), Tz. A1 und A2, enthält erläuternde Hinweise zur Identifizierung der für die Überwachung Verantwortlichen und führt aus, dass in einigen Fällen einige oder alle für die Überwachung Verantwortlichen in die Leitung der Einheit eingebunden sein können.

²¹ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A78 und ISA 315 (Revised 2019).19(a)(iii)

²² vgl. ISA 315 (Revised 2019).A92 und ISA 315 (Revised 2019).21–27

²³ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A99–A101 und ISA 315 (Revised 2019).21 sowie ISA 315 (Revised 2019).21(a)

dass Prüfungsnachweise über Bestandteile des Kontrollumfelds in weniger komplexen Einheiten nicht in Form von Dokumenten verfügbar sind, insbesondere wenn die Kommunikation zwischen dem Management und anderem Personal informell ist, die Nachweise unter den Umständen dennoch relevant und verlässlich sind.

Beispiele:

- Es ist wahrscheinlich, dass die Organisationsstruktur in einer weniger komplexen Einheit einfacher sein wird und eine kleine Anzahl von Angestellten einschließt, die in Aufgaben im Zusammenhang mit der Rechnungslegung eingebunden sind.
- Wenn die Überwachungsaufgabe unmittelbar vom geschäftsführenden Eigentümer übernommen wird, kann der Abschlussprüfer feststellen, dass die Unabhängigkeit der für die Überwachung Verantwortlichen nicht relevant ist.
- Es kann sein, dass weniger komplexe Einheiten nicht über einen schriftlichen Verhaltenskodex verfügen, aber stattdessen eine Kultur entwickeln, welche die Bedeutung von Integrität und ethischem Verhalten durch mündliche Kommunikation und durch die Vorbildfunktion des Managements betont. Folglich sind die Einstellung, das Bewusstsein und die Maßnahmen des Managements oder des geschäftsführenden Eigentümers für das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld einer weniger komplexen Einheit von besonderer Bedeutung.

- (49) Prüfungsnachweise für das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld können durch eine Kombination von Befragungen und anderen Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangt werden (z.B. indem Befragungen durch Beobachtung oder durch Einsichtnahme in Dokumente untermauert werden).

4.3.3.2.5. Beurteilung der Angemessenheit des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit²⁴

- (50) Ob der Risikobeurteilungsprozess der Einheit, unter Würdigung ihrer Art und Komplexität, den Umständen der Einheit angemessen ist, ist eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens des Abschlussprüfers.

Beispiel:

Bei einigen weniger komplexen Einheiten und insbesondere bei vom geschäftsführenden Eigentümer geführten Einheiten kann eine angemessene Risikobeurteilung durch die unmittelbare Einbindung des Managements oder des geschäftsführenden Eigentümers durchgeführt werden (z.B. kann es sein, dass der Manager oder der geschäftsführende Eigentümer routinemäßig Zeit aufwendet, um die Aktivitäten von Wettbewerbern und andere Entwicklungen auf dem Markt zu beobachten, um entstehende Geschäftsrisiken zu identifizieren). Der Nachweis, dass diese Risikobeurteilung bei diesen Arten von Einheiten stattfindet, wird häufig nicht formal dokumentiert, jedoch kann es aus den Diskussionen des Abschlussprüfers mit dem Management ersichtlich sein, dass das Management tatsächlich Handlungen zur Risikobeurteilung durchführt.

²⁴ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A113 und ISA 315 (Revised 2019).22(b)

4.3.3.2.6. Erlangung eines Verständnisses vom Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS²⁵

- (51) Bei weniger komplexen Einheiten und insbesondere bei vom geschäftsführenden Eigentümer geführten Einheiten ist das Verständnis des Abschlussprüfers vom Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS häufig darauf fokussiert, wie das Management oder der geschäftsführende Eigentümer unmittelbar in die betrieblichen Tätigkeiten eingebunden ist, da es möglicherweise keine anderen Überwachungsaktivitäten gibt.

Beispiel:

Es kann sein, dass das Management Beschwerden von Kunden erhält über Ungenauigkeiten in ihren monatlichen Abrechnungen, die den geschäftsführenden Eigentümer auf Probleme mit dem Zeitpunkt der Erfassung von Kundenzahlungen in den Unterlagen des Rechnungswesens aufmerksam machen.

- (52) Bei Einheiten ohne formalen Prozess zur Überwachung des IKS kann das Verständnis vom Prozess zur Überwachung des IKS ein Verständnis von regelmäßigen Durchsichten der Informationen des internen Rechnungswesens einschließen, die darauf ausgerichtet sind, dazu beizutragen, wie die Einheit falsche Darstellungen verhindert oder aufdeckt.

4.3.3.2.7. Erlangung eines Verständnisses von der Kommunikation der Einheit²⁶

- (53) In weniger komplexen Einheiten sind das Informationssystem und verbundene Geschäftsprozesse wahrscheinlich weniger hoch entwickelt als in größeren Einheiten, und sie sind wahrscheinlich mit einem weniger komplexen IT-Umfeld verbunden; die Rolle des Informationssystems ist jedoch gleichermaßen wichtig. Es kann sein, dass weniger komplexe Einheiten mit unmittelbarer Einbindung des Managements umfassende Beschreibungen von Abläufen im Rechnungswesen, differenzierte Unterlagen des Rechnungswesens oder schriftlich festgelegte Regelungen nicht benötigen. Daher kann es sein, dass bei der Abschlussprüfung einer weniger komplexen Einheit das Verstehen der relevanten Aspekte des Informationssystems der Einheit weniger Aufwand erfordert und die Befragung aufwendiger ist als Beobachtung oder die Einsichtnahme in Dokumentationen. Die Notwendigkeit der Erlangung eines Verständnisses bleibt jedoch wichtig, um eine Grundlage für die Planung weiterer Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA 330 zu schaffen, und kann den Abschlussprüfer bei der Identifizierung oder Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zusätzlich unterstützen.
- (54) Die Kommunikation kann in weniger komplexen Einheiten aufgrund einer geringeren Anzahl von Zuständigkeitsebenen sowie aufgrund einer größeren Sichtbarkeit und Verfügbarkeit des Managements weniger strukturiert sein (z.B. werden möglicherweise keine formalen Handbücher genutzt). Unabhängig von der Größe der Einheit erleichtern offene Kommunikationskanäle die Berichterstattung über Ausnahmen und die Reaktion darauf.

²⁵ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A114–A115 und ISA 315 (Revised 2019).24

²⁶ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A131 sowie A145 und ISA 315 (Revised 2019).25 sowie 25(b)

4.3.3.2.8. Arten von Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten²⁷

4.3.3.2.8.1. Allgemeine Ausführungen

- (55) Es ist wahrscheinlich, dass Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten bei weniger komplexen Einheiten denen in größeren Einheiten ähnlich sind, aber der Formalisierungsgrad, mit dem sie betrieben werden, kann variieren. Des Weiteren kann es sein, dass in weniger komplexen Einheiten mehr Kontrollen unmittelbar vom Management angewendet werden.

Beispiel:

Die alleinige Befugnis des Managements zur Gewährung von Krediten an Kunden und zur Genehmigung von bedeutsamen Einkäufen kann eine wirksame Kontrolle über wichtige Kontensalden und Geschäftsvorfälle bieten.

- (56) In weniger komplexen Einheiten mit weniger Angestellten kann die Einrichtung einer Funktionstrennung weniger praktisch durchführbar sein. Jedoch kann in einer Einheit mit einem geschäftsführenden Eigentümer dieser in der Lage sein, durch unmittelbare Einbindung eine wirksamere Überwachung auszuüben als in einer größeren Einheit, was die i.d.R. begrenzteren Möglichkeiten einer Funktionstrennung kompensieren kann. Obwohl – wie auch in ISA 240 erläutert – die Dominanz des Managements durch eine einzelne natürliche Person einen potenziellen Kontrollmangel darstellen kann, da für das Management die Gelegenheit besteht, Kontrollen außer Kraft zu setzen.

4.3.3.2.8.2. Kontrollen über Journalbuchungen²⁸

- (57) Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene behandelnde Kontrollen, die erwartungsgemäß bei jeder Abschlussprüfung identifiziert werden, sind Kontrollen über Journalbuchungen, da die Weise, in der eine Einheit Informationen aus der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen in das Hauptbuch aufnimmt, in der Regel mit der Nutzung von Journalbuchungen einhergeht, ob standardisiert oder nicht standardisiert, automatisiert oder manuell. Der Umfang, in dem andere Kontrollen identifiziert werden, kann auf Grundlage der Art der Einheit und des vom Abschlussprüfer geplanten Ansatzes für weitere Prüfungshandlungen variieren.

Beispiel:

Bei der Abschlussprüfung einer weniger komplexen Einheit kann es sein, dass das Informationssystem der Einheit nicht komplex ist und dass der Abschlussprüfer nicht plant, sich auf die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zu verlassen. Des Weiteren kann es sein, dass der Abschlussprüfer keine bedeutsamen Risiken oder andere Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert hat, für die es notwendig ist, dass der Abschlussprüfer die Ausgestaltung der Kontrollen beurteilt und feststellt, dass sie implementiert wurden. Bei einer solchen Abschlussprüfung kann der Abschlussprüfer feststellen, dass es außer den Kontrollen der Einheit über Journalbuchungen keine anderen identifizierten Kontrollen gibt.

²⁷ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A156–157 und ISA 315 (Revised 2019).26

²⁸ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A160 und ISA 315 (Revised 2019).26(a)(ii)

4.3.3.2.8.3. Automatisierte Tools und Techniken²⁹

- (58) Bei manueller Hauptbuchführung können nicht standardisierte Journalbuchungen durch die Einsichtnahme in Bücher, Journale und unterstützende Dokumentation identifiziert werden. Werden automatisierte Verfahren für Hauptbuchführung und Abschlussaufstellung genutzt, kann es sein, dass solche Buchungen ausschließlich in elektronischer Form vorliegen und daher durch die Nutzung automatisierter Techniken leichter identifiziert werden können.

Beispiel:

Bei der Abschlussprüfung einer weniger komplexen Einheit kann der Abschlussprüfer in der Lage sein, eine Gesamtliste sämtlicher Journalbuchungen in eine einfache Tabelle zu extrahieren. Dann kann es dem Abschlussprüfer möglich sein, die Journalbuchungen zu sortieren, indem er unterschiedliche Filter anwendet, wie z.B. Währungsbetrag, Name der Person, die die Buchungen erstellt oder durchgesehen hat, Journalbuchungen, die nur die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung verlängern, oder eine Auflistung nach Datum der Journalbuchung im Hauptbuch einzusehen, um den Abschlussprüfer bei der Planung von Reaktionen auf die bezüglich Journalbuchungen identifizierten Risiken zu unterstützen.

4.3.3.2.9. Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten der IT-Umgebung

- (59) Der Umfang des Verständnisses des Abschlussprüfers von den IT-Prozessen, einschließlich des Umfangs der in der Einheit vorhandenen generellen IT-Kontrollen, wird mit der Art und den Umständen der Einheit und ihrer IT-Umgebung sowie auf Grundlage der Art und des Umfangs der vom Abschlussprüfer identifizierten Kontrollen variieren. Die Anzahl an IT-Anwendungen, die aus dem IT-Einsatz resultierenden Risiken unterliegen, wird auch auf Grundlage dieser Faktoren variieren.³⁰

Beispiele:

- Es ist unwahrscheinlich, dass eine Einheit, die Standard-Software nutzt und keinen Zugriff auf den Quellcode zur Vornahme etwaiger Programmänderungen hat, über einen Prozess für Programmänderungen verfügt, aber es kann sein, dass diese Einheit über einen Prozess oder Verfahren zur Konfiguration der Software verfügt (z.B. Kontenrahmen, Berichtsparameter oder Schwellenwerte). Darüber hinaus kann es sein, dass die Einheit über einen Prozess oder Verfahren zur Verwaltung des Zugriffs auf die Anwendung verfügt (z.B. eine designierte natürliche Person mit administrativem Zugriff auf die Standard-Software). Unter solchen Umständen ist es unwahrscheinlich, dass die Einheit formalisierte generelle IT-Kontrollen hat oder benötigt.
- Stützt sich das Management nicht auf automatisierte Kontrollen oder generelle IT-Kontrollen, um Geschäftsvorfälle zu verarbeiten oder die Daten zu pflegen, und hat der Abschlussprüfer keine automatisierten Kontrollen oder andere Kontrollen der Informationsverarbeitung (oder etwaige, die von generellen IT-Kontrollen abhängen) identifiziert, kann der Abschlussprüfer planen, etwaige von der Einheit mittels IT erstellte Informationen unmittelbar zu prüfen, und es kann sein, dass er keine IT-Anwendungen identifiziert, die aus der IT-Nutzung resultierenden Risiken unterliegen.

²⁹ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A161 und ISA 315 (Revised 2019).26(a)(ii)

³⁰ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A170 und ISA 315 (Revised 2019).26(b)

4.3.3.3. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen zu Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen

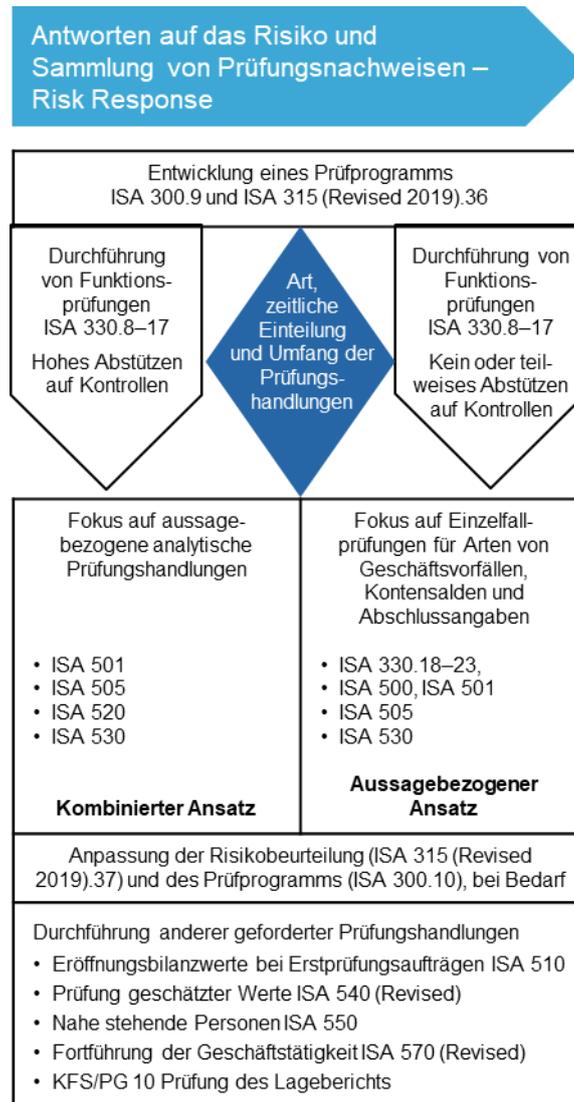
- (60) In manchen Einheiten, besonders in kleineren, kann das Management sein Augenmerk bei der Beurteilung auf die Risiken doloser Handlungen durch Mitarbeiter bzw. Risiken von Vermögensschädigungen richten.³¹
- (61) In einigen Fällen sind alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden. Dies kann in einer kleinen Einheit der Fall sein, in der ein einziger geschäftsführender Eigentümer vorhanden ist und niemand anders eine Überwachungsfunktion ausübt. In diesen Fällen ergreift der Abschlussprüfer regelmäßig keine Maßnahmen in Bezug auf die Erlangung eines Verständnisses von der Aufsicht durch die für die Überwachung Verantwortlichen, da keine vom Management getrennte Überwachung vorhanden ist.³²
- (62) Bei kleinen Einheiten kann es sein, dass die Überlegungen zur Beurteilung von Risikofaktoren für dolose Handlungen (oder einige davon) nicht zutreffen oder weniger relevant sind. Beispielsweise verfügt eine kleinere Einheit möglicherweise nicht über einen schriftlich niedergelegten Verhaltenskodex, sondern hat stattdessen eine Kultur entwickelt, in der die Bedeutung von Integrität und ethischem Verhalten durch mündliche Kommunikation und durch die Vorbildfunktion des Managements betont wird. Wird in einer kleinen Einheit das Management von einer einzelnen Person dominiert, deutet dies an sich im Allgemeinen nicht darauf hin, dass das Management keine angemessene Einstellung zum IKS und zum Rechnungslegungsprozess zeigt und kommuniziert. In manchen Einheiten kann die Notwendigkeit einer Autorisierung durch das Management ansonsten mangelhafte Kontrollen kompensieren und das Risiko doloser Handlungen der Mitarbeiter reduzieren. Wird das Management von einer einzelnen Person dominiert, kann dies einen potenziellen Mangel im IKS darstellen, da sich dem Management die Gelegenheit bietet, Kontrollen außer Kraft zu setzen.³³

³¹ vgl. ISA 240.A14 und ISA 240.18(a)

³² vgl. ISA 240.A22 und ISA 240.21

³³ vgl. ISA 240.A28 und ISA 240.25

4.4. Antworten auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen



- (63) Der Abschlussprüfer hat auf Abschluss- und Aussageebene angemessen durch Funktionsprüfungen und bzw. oder aussagebezogene Prüfungshandlungen auf die identifizierten wesentlichen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern zu reagieren.

4.4.1. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen zu Funktionsprüfungen

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

- (65) Funktionsprüfungen sind nicht bei jeder Abschlussprüfung zwingend erforderlich. Schätzt der Abschlussprüfer das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen als gering ein oder sind Kontrollen zwar vorhanden, aber nicht angemessen, ist es denkbar, dass sich der Abschlussprüfer im weiteren Verlauf der Prüfungsdurchführung allein auf aussagebezogene Prüfungshandlungen verlässt, die dann aber gegebenenfalls in größerem Umfang durchzuführen sind. Ein weiterer Anwendungsfall ist dann gegeben, wenn es im Unternehmen nur wenige Kontrollaktivitäten gibt, die vom Abschlussprüfer identifiziert werden können oder deren Vorhandensein nur in begrenztem Umfang dokumentiert wurde. In derartigen Fällen kann es für den Abschlussprüfer effizienter sein, weitere Prüfungshandlungen, hauptsächlich aussagebezogen, durchzuführen.³⁴ Als Prüfungsstrategie wird in diesem Fall ein aussagebezogener Ansatz festgelegt.

4.4.2. Besonderheiten zur Verwendung von Aussagen (Assertions)

- (66) Die auf Basis des risikoorientierten Prüfungsansatzes vorzunehmende Risikobeurteilung bestimmt Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren Prüfungsaktivitäten. Risikoarme Prüfgebiete können folglich weniger intensiv geprüft werden. Die in ISA 315 (Revised 2019).A190 i.V.m. ISA 315 (Revised 2019).28 angeführten Aussagen können bei Prüfungen von kleineren Einheiten wie folgt zusammengefasst werden:

Zusammengefasste Aussagen	Beschreibung
Vollständigkeit	Alles, was erfasst oder angegeben werden muss, wurde im Abschluss inkludiert. Es gibt keine nicht erfassten oder nicht angegebenen Vermögenswerte, Schulden, Geschäftsvorfälle oder Ereignisse. Es gibt keine fehlenden oder unvollständigen Anhangangaben.
Vorhandensein	Alles, was im Abschluss erfasst oder angegeben wird, ist zum entsprechenden Zeitpunkt vorhanden. Vermögenswerte, Schulden, erfasste Geschäftsvorfälle und andere Sachverhalte, die im Anhang erfasst sind, sind vorhanden, haben stattgefunden und sind der Einheit zuzurechnen.
Genauigkeit und Bewertung	Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital sind mit angemessenen Beträgen im Abschluss erfasst (Wert). Jegliche Bewertungs- oder Zuordnungsanpassungen, die aufgrund ihrer Art oder Rechnungslegungsgrundsätzen notwendig waren, sind in angemessener Weise erfasst.
Darstellung	Vermögenswerte, Schulden, Geschäftsvorfälle und Ereignisse sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben, und die dazugehörigen Abschlussangaben sind relevant und verständlich.

Vgl. IFAC Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Volume 1 – Core Concepts, Fourth Edition, Exhibit 6.3–2.

4.4.3. Besonderheiten bei der Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung

- (67) Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers, um ein Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld, einschließlich ihres IKS, im Zusammenhang mit den geschätzten Werten in der Rechnungslegung der Einheit zu erlangen, können – mal mehr und mal weniger – von dem Maß abhängen, zu dem der einzelne Sachverhalt/individuelle Sachverhalte unter den Gegebenheiten einschlägig sind. Die Einheit kann z.B. wenige Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse und

³⁴ vgl. ISA 330.A18 und ISA 330.7(a)

Umstände haben, die zur Notwendigkeit von geschätzten Werten in der Rechnungslegung führen, die maßgeblichen Anforderungen an die Rechnungslegung können einfach anzuwenden sein, und es kann keine relevanten rechtlichen Faktoren geben. Außerdem können die geschätzten Werte in der Rechnungslegung keine bedeutsamen Beurteilungen erfordern, und der Prozess zur Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung kann weniger komplex sein. Unter diesen Gegebenheiten können die geschätzten Werte in der Rechnungslegung in geringerem Umfang Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität oder sonstigen inhärenten Risikofaktoren unterliegen oder davon beeinflusst sein, und es kann weniger für die Abschlussprüfung relevante Kontrollen geben. In diesem Fall werden die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung des Abschlussprüfers wahrscheinlich weniger umfangreich sein und können in erster Linie durch Befragungen des Managements mit entsprechenden Verantwortlichkeiten für den Abschluss und einfachen Nachvollzug der Prozesse des Managements zur Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung erlangt werden.³⁵

- (68) In kleineren Einheiten ist der Prozess zur Ermittlung geschätzter Werte oftmals unkompliziert, wenn die Geschäftstätigkeiten einfach sind oder die Schätzungen einen geringeren Grad an Schätzunsicherheit aufweisen.³⁶
- (69) Geschätzte Werte können außerhalb der Haupt- und Nebenbuchhaltung erzeugt werden, Kontrollen zu deren Entwicklung können begrenzt sein, und ein geschäftsführender Eigentümer kann bedeutsamen Einfluss auf deren Festlegung haben. Es kann notwendig sein, dass die Aufgabe des geschäftsführenden Eigentümers bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung vom Abschlussprüfer berücksichtigt wird, sowohl bei der Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen als auch bei der Würdigung des Risikos der einseitigen Ausrichtung des Managements.³⁷
- (70) Bei kleineren Einheiten erfordern viele geschätzte Werte in der Rechnungslegung nicht die Anwendung besonderer Fähigkeiten oder Kenntnisse.³⁸
- (71) Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers werden z.B. beeinflusst von den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die die Überzeugungskraft der notwendigen Prüfungsnachweise beeinflussen wie auch die Vorgehensweise, die der Abschlussprüfer auswählt, um einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung zu prüfen, sowie den Gründen für die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.³⁹

4.4.4. Besonderheiten bei der Prüfung von nahe stehenden Personen

- (72) In kleineren Einheiten gibt es möglicherweise keine dokumentierten Prozesse, die sich mit Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen befassen. Ein geschäftsführender Eigentümer kann einige der aus Transaktionen mit nahe stehenden Personen resultierenden Risiken abschwächen oder diese Risiken durch aktive Einbindung in alle Hauptaspekte der Transaktionen erhöhen. Bei solchen Einheiten kann der Abschlussprüfer ein Verständnis von den Beziehungen zu und Transak-

³⁵ vgl. ISA 540 (Revised).A20 und ISA 540.13

³⁶ vgl. ISA 540 (Revised).A22 und ISA 540.13

³⁷ vgl. ISA 540 (Revised).A22 und ISA 540.13

³⁸ vgl. ISA 540 (Revised).A63 und ISA 540.15

³⁹ vgl. ISA 540 (Revised).A84 und ISA 540.18

tionen mit nahe stehenden Personen sowie von hierzu vorhandenen Kontrollen erlangen durch Befragungen des Managements in Kombination mit anderen Prüfungshandlungen.⁴⁰

- (73) Eine kleinere Einheit verfügt möglicherweise nicht über die gleichen Kontrollen auf verschiedenen Weisungs- und Genehmigungsebenen, die in einer größeren Einheit vorhanden sein können. Entsprechend kann sich der Abschlussprüfer bei der Prüfung einer kleineren Einheit zur Gültigkeit bedeutsamer Transaktionen mit nahe stehenden Personen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Einheit weniger auf eine Autorisierung und Genehmigung verlassen. Stattdessen kann der Abschlussprüfer erwägen, andere Prüfungshandlungen durchzuführen, z.B. Einsichtnahme in relevante Dokumente, Einholung von Bestätigungen zu bestimmten Aspekten der Transaktionen mit relevanten Personen oder Beobachtung der Beteiligung des geschäftsführenden Eigentümers an den Transaktionen.⁴¹

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

- (74) Die Größe einer Einheit kann sich auf deren Fähigkeit auswirken, nachteiligen Gegebenheiten entgegenzutreten. Kleine Einheiten können in der Lage sein, schnell auf sich bietende Gelegenheiten zu reagieren, besitzen jedoch möglicherweise keine ausreichenden Reserven zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs.⁴²
- (75) Zu Gegebenheiten von besonderer Relevanz für kleine Einheiten gehört sowohl das Risiko, dass Banken und andere Kreditgeber möglicherweise ihre Unterstützung der Einheit einstellen, als auch der mögliche Verlust eines Hauptlieferanten, -kunden oder besonders wichtigen Mitarbeiters oder des Rechts zur Ausübung der Geschäftstätigkeit aufgrund einer Lizenz, eines Franchisevertrags oder einer anderen rechtlichen Vereinbarung.⁴³
- (76) Oftmals nimmt das Management einer kleineren Einheit keine detaillierte Beurteilung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vor, sondern verlässt sich stattdessen auf eingehende Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und auf erwartete Zukunftsaussichten. Gleichwohl hat der Abschlussprüfer die Fortführungsannahme des Managements zu beurteilen. Neben der Würdigung der Einjahresplanung als Grundlage der Fortführungsannahme kann es bei kleineren Einheiten angemessen sein, die mittel- und langfristige Finanzierung des Unternehmens mit dem Management zu diskutieren, sofern die Aussagen des Managements durch ausreichende schriftliche Nachweise untermauert werden können und nicht in Widerspruch zu dem Verständnis des Abschlussprüfers vom Unternehmen stehen.⁴⁴
- (77) Die laufende Unterstützung durch geschäftsführende Eigentümer ist häufig wichtig für die Fähigkeit von kleineren Einheiten zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (z.B. Darlehen des geschäftsführenden Eigentümers wird nachrangig gestellt oder Übernahme einer Bürgschaft durch den geschäftsführenden Eigentümer). In solchen Fällen kann der Abschlussprüfer geeignete, durch Dokumente belegte Nachweise über die Nachrangigkeit des Darlehens oder die Bürgschaft erlangen. Wenn eine Einheit von zusätzlicher Unterstützung durch den geschäftsführenden Eigentümer abhängig ist, kann der Abschlussprüfer dessen Fähigkeit zur Erfüllung der Verpflichtungen aus

⁴⁰ vgl. ISA 550.A20 und ISA 550.14

⁴¹ vgl. ISA 550.A41 und ISA 550.23(b)

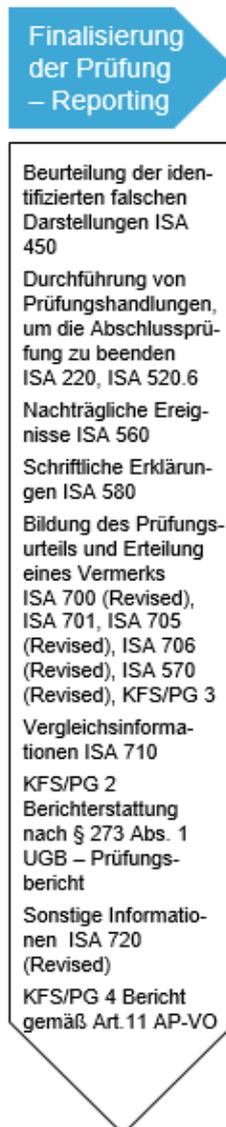
⁴² vgl. ISA 570.A5 und ISA 570.10

⁴³ vgl. ISA 570.A6 und ISA 570.10

⁴⁴ vgl. ISA 570.A12 und ISA 570.12

der Unterstützungsvereinbarung beurteilen. Darüber hinaus kann der Abschlussprüfer eine schriftliche Bestätigung der Bedingungen, die mit einer solchen Unterstützung verbunden sind, sowie der Absicht des geschäftsführenden Eigentümers anfordern.⁴⁵

4.5. Finalisierung der Prüfung



- (78) Bezüglich der Finalisierung der Prüfung gibt es keine spezifischen Überlegungen hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit.
- (79) Die abschließenden Prüfungshandlungen, insbesondere die analytischen Prüfungshandlungen, die zur Bildung einer Gesamtbeurteilung durchgeführt werden müssen, können denjenigen ähneln, die als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, d.h. auf sehr hohem Aggregationsniveau, angewandt wurden.⁴⁶

⁴⁵ vgl. ISA 570.A13 und ISA 570.12

⁴⁶ vgl. ISA 520.A19 und ISA 520.6

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

- (80) Bei kleineren Einheiten sind in vielen Fällen Management und die für die Überwachung Verantwortlichen (geschäftsführende Eigentümer) ident, d.h. der Kommunikationsprozess und auch die Kommunikationsanforderungen müssen angepasst werden.⁴⁷
- (81) Bei Prüfungen von kleineren Einheiten kann sich der Abschlussprüfer in einer weniger formalen Weise mit den für die Überwachung Verantwortlichen austauschen;⁴⁸ davon unberührt bleibt die gesetzliche Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 und 3 UGB.
- (82) Vor allem die Mitteilung über Mängel im IKS bedarf besonderer Überlegungen. Kontrollaktivitäten sind bei kleineren Einheiten wahrscheinlich weniger formal ausgestaltet. Andererseits kann aber die alleinige Berechtigung des Managements eine wirksame Kontrolle über wichtige Kontensalden und Geschäftsvorfälle bieten, wodurch sich die Notwendigkeit weitergehender Kontrollaktivitäten verringert oder ganz entfällt.⁴⁹
- (83) Die Funktionstrennung ist bei kleineren Einheiten häufig weniger ausgeprägt, da diese häufig weniger Mitarbeiter haben. Allerdings kann das Management in der Lage sein, einen höheren Grad an Überwachung auszuüben. Dem steht allerdings eine größere Möglichkeit der Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management gegenüber.⁵⁰

4.7. Prüfungsdokumentation

- (84) Bei der Prüfung von kleineren Einheiten ist die Prüfungsdokumentation im Allgemeinen weniger umfangreich als diejenige bei der Prüfung einer größeren Einheit.⁵¹ Dennoch muss die Dokumentation so detailliert erstellt werden, dass sie ausreichend ist, einen erfahrenen, zuvor nicht mit der Prüfung befassten Prüfer in die Lage zu versetzen, Art, zeitliche Einteilung und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen (z.B. um die Begründung für vorgenommene schwierige Beurteilungen zu unterstützen) zu verstehen.⁵² Dies kann insbesondere erforderlich sein, da es sein kann, dass die Prüfungsdokumentation einer Durchsicht externer Parteien zu Aufsichts- oder anderen Zwecken unterliegt.
- (85) Es kann sinnvoll sein, verschiedene Aspekte der Prüfung zusammen in einem einzigen Dokument aufzuzeichnen, unterlegt durch Querverweise auf unterstützende Arbeitspapiere. Zu den Beispielen für Sachverhalte, die bei der Prüfung einer kleineren Einheit zusammen dokumentiert werden können, gehören das Verstehen der Einheit und ihres internen Kontrollsystems (IKS), die Prüfungsstrategie und der Prüfungsplan, die festgelegten Wesentlichkeitsgrenzen, beurteilte Risiken, bedeutsame Sachverhalte, die während der Prüfung festgestellt wurden, sowie gezogene Schlussfolgerungen.⁵³

⁴⁷ vgl. ISA 260.A8 und ISA 260.13

⁴⁸ vgl. ISA 260.A40 und ISA 260.18; ISA 265.A18 und ISA 265.9

⁴⁹ vgl. ISA 265.A3 und ISA 265.7

⁵⁰ vgl. ISA 265.A4 und ISA 265.7

⁵¹ vgl. ISA 230.A16 und ISA 230.8

⁵² vgl. ISA 315 (Revised 2019).A240 und ISA 315 (Revised 2019).38

⁵³ vgl. ISA 230.A17 und ISA 230.8

- (86) Bei der Abschlussprüfung von weniger komplexen Einheiten können Form und Umfang der Dokumentation einfacher und relativ kurz sein. Form und Umfang der Dokumentation des Abschlussprüfers werden beeinflusst durch Art, Größe und Komplexität der Einheit und ihres IKS, durch die Verfügbarkeit von Informationen von der Einheit sowie durch die im Rahmen der Abschlussprüfung genutzten Prüfungsmethodologien und -technologien. Es ist nicht notwendig, das gesamte Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und den hiermit zusammenhängenden Sachverhalten zu dokumentieren. Die besonders wichtigen Bestandteile des Verständnisses, die vom Abschlussprüfer dokumentiert werden, können solche einschließen, auf die dieser die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen gestützt hat. Der Abschlussprüfer ist jedoch nicht verpflichtet, jeden inhärenten Risikofaktor zu dokumentieren, der bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene berücksichtigt wurde.⁵⁴

Beispiel:

Bei Abschlussprüfungen von weniger komplexen Einheiten kann die Prüfungsdokumentation in die Dokumentation des Abschlussprüfers zu Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm integriert sein.⁵⁵ Gleichmaßen können bspw. die Ergebnisse der Risikobeurteilung separat oder als Teil der Dokumentation des Abschlussprüfers zu weiteren Prüfungshandlungen dokumentiert sein.⁵⁶

- (87) Für Folgeprüfungen können bestimmte Teile der Dokumentation übertragen werden, soweit notwendig aktualisiert, um Änderungen in den betrieblichen Tätigkeiten oder Prozessen der Einheit widerzuspiegeln.⁵⁷
- (88) Aus der Dokumentation muss unter anderem erkennbar sein, von wem, wann und in welchem Umfang die Prüfungsdokumentation durchgesehen wurde.⁵⁸ Allerdings bedeutet dies nicht, dass jedes einzelne Arbeitspapier diesbezüglich abgezeichnet werden muss.⁵⁹
- (89) Bei Ein-Personen-Prüfungen hat der Auftragsverantwortliche keine Sachverhalte zu dokumentieren, die nur für die Information oder Anweisung eines Prüfungsteams erforderlich sind oder um Nachweise für eine Durchsicht durch andere Teammitglieder bereitzustellen.⁶⁰

5. Schlussbemerkungen

- (90) Diese Stellungnahme verfolgt das Ziel, dem Berufsstand die Möglichkeiten und Grenzen aufzuzeigen, die Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands auf die Durchführung, Kommunikation und Dokumentation der Prüfung haben.
- (91) Die verhältnismäßige Anwendung aller relevanten ISA bei der Prüfung steht dabei im Vordergrund. Die Stellungnahme ist als Ergänzung zum Fachgutachten KFS/PG 1 zu sehen.

⁵⁴ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A241 und ISA 315 (Revised 2019).38

⁵⁵ vgl. ISA 300.A11 und ISA 300.7 und 9

⁵⁶ vgl. ISA 330.28

⁵⁷ vgl. ISA 315 (Revised 2019).A237 und ISA 315 (Revised 2019).38

⁵⁸ vgl. ISA 230.9(c)

⁵⁹ vgl. ISA 230.A13 und ISA 230.9(c)

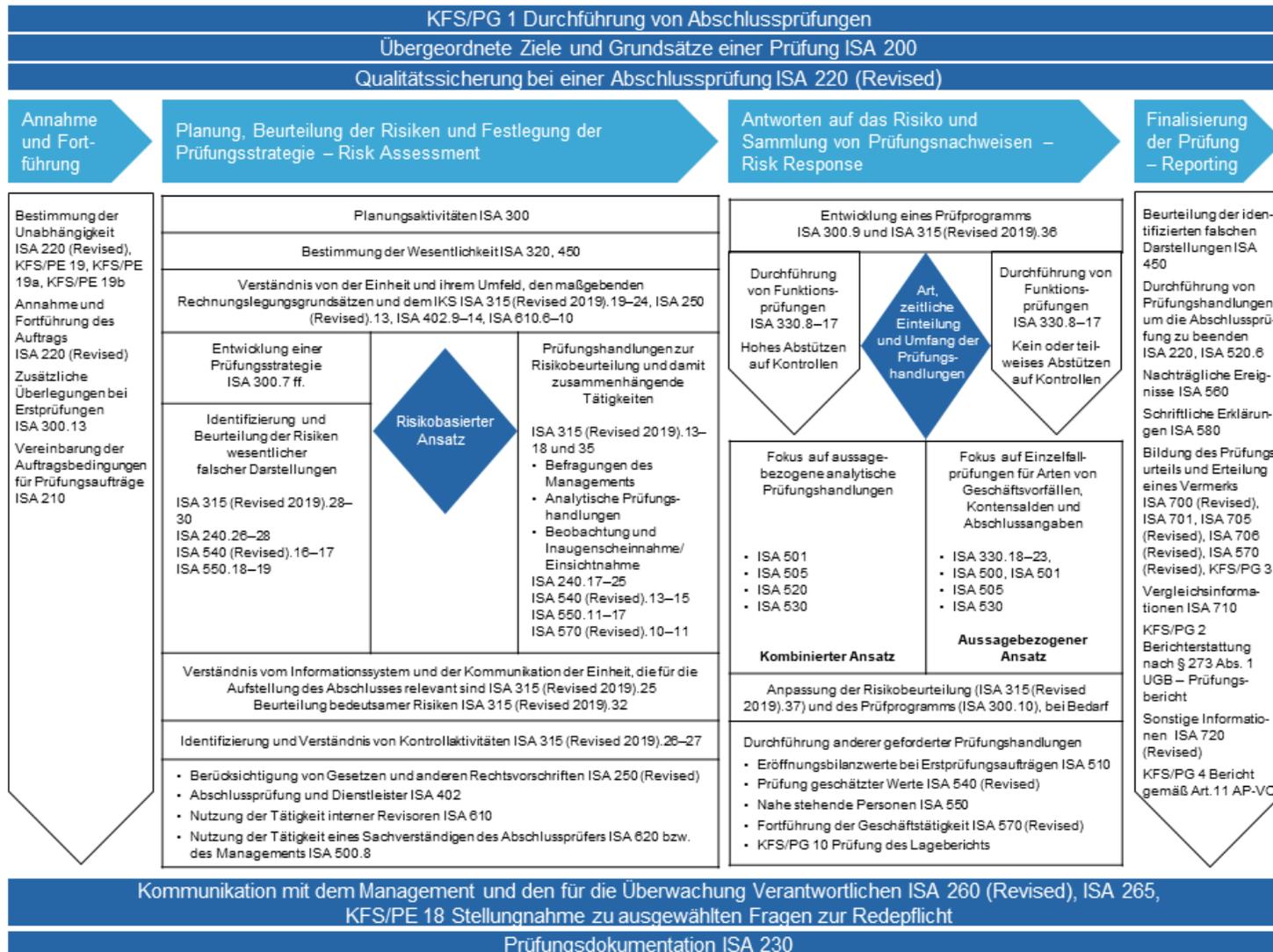
⁶⁰ vgl. ISA 230.A16 und ISA 230.8

- (92) Unberührt bleibt die Verpflichtung des Abschlussprüfers, sich umfassend mit den ISA auseinanderzusetzen und ein angemessenes Verständnis der ISA-Regelungen zu erlangen. Die ISA haben vorrangige Geltungswirkung, die Ausführungen in dieser Stellungnahme geben lediglich ergänzende Hinweise.

6. Anwendungszeitpunkt

- (93) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieser Stellungnahme ist auf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 15. Dezember 2021 beginnen.

Anlage 1: Übersicht zur Durchführung von Abschlussprüfungen



Anlage 2: Spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten / Skalierbarkeit

Anwendungsbereich	Themenbereich	Kurzzusammenfassung
ISA 200 – Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing		
Tz. 19 i.V.m. A65a	Skalierbarkeit	Erläuterung Skalierbarkeitsüberlegungen
Tz. 19 i.V.m. A65b	Einhaltung der für die Prüfung relevanten ISA	Zweck der spezifischen Erläuterungen zu kleineren Einheiten
Tz. 19 i.V.m. A66	Einhaltung der für die Prüfung relevanten ISA	Erklärung „kleinere Einheit“
Tz. 19 i.V.m. A68	Einhaltung der für die Prüfung relevanten ISA	Bezeichnung Eigentümer einer kleineren Einheit
ISA 210 – Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 220 – Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung		
Tz. 20–21 i.V.m. 31	Auftragsbegleitende Qualitätssicherung	Möglichkeit, dass es keine Prüfungsaufträge gibt, die die Kriterien für eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung erfüllen
ISA 230 – Prüfungsdokumentation		
Tz. 8 i.V.m. A16	Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation	Umfang der Dokumentation bei Durchführung der Prüfung durch den verantwortlichen Prüfer alleine
Tz. 8 i.V.m. A17	Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation	Zusammenfassung mehrerer Aspekte in einem Dokument
ISA 240 – Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen		
Tz. 18(a) i.V.m. A14	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Befragungen des Managements
Tz. 21 i.V.m. A22	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Für die Überwachung Verantwortliche
Tz. 25 i.V.m. A28	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Beurteilung von Risikofaktoren für dolose Handlungen
ISA 250 (Revised) – Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 260 (Revised) – Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen		
Tz. 13 i.V.m. A8	Fälle, in denen alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden sind	Kommunikationsanforderungen anpassen
Tz. 18 i.V.m. A40	Einrichtung des Kommunikationsprozesses	Art der Kommunikation

ISA 265 – Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management		
Tz. 7 i.V.m. A3	Entscheidung, ob Mängel im IKS festgestellt wurden	Notwendigkeit bestimmter Arten von Kontrollaktivitäten
Tz. 7 i.V.m. A4	Entscheidung, ob Mängel im IKS festgestellt wurden	Praktische Durchführbarkeit von Funktionstrennungen
Tz. 9 i.V.m. A18	Mitteilung von bedeutsamen Mängeln im IKS an die für die Überwachung Verantwortlichen	Art und Weise des Austauschs mit den für die Überwachung Verantwortlichen
ISA 300 – Planung einer Abschlussprüfung		
Tz. 8(e) i.V.m. A11	Planungsaktivitäten	Umfang der Prüfungsstrategie
Tz. 11 i.V.m. A17	Anleitung, Überwachung und Durchsicht	Umfang bei Durchführung der Prüfung durch den verantwortlichen Prüfer alleine
Tz. 12(c) i.V.m. A21	Dokumentation	Umfang des Prüfungsprogramms
ISA 315 (Revised 2019) – Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld		
Tz. 13 i.V.m. A16	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Art und Umfang der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
Tz. 13 i.V.m. A17	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Verpflichtung zur Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen und dem IKS der Einheit
Tz. 14(b) i.V.m. A29	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Arten analytischer Prüfungshandlungen
Tz. 14(c) i.V.m. A33	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Vorgangsweise, wenn Regelungen oder Maßnahmen nicht dokumentiert werden oder die Einheit weniger formalisierte Kontrollen aufweist
Tz. 17–18 i.V.m. A44	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Diskussion im Prüfungsteam
Tz. 19–20 i.V.m. A52	Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen	Art und Umfang des erforderlichen Verständnisses
Tz. 19–20 i.V.m. A53	Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen	Umfang der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

Tz. 19–20 i.V.m. A54	Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen	Umfang der Angaben im Abschluss bei weniger komplexen Einheiten
Tz. 19(a) i.V.m. A56	Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen	Organisationsstruktur und Eigentümerschaft der Einheit
Tz. 19(a)(iii) i.V.m. A78	Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld und den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen	Kennzahlen, die vom Management zur Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit genutzt werden
Tz. 21–27 i.V.m. A92	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Art und Weise, in der das IKS der Einheit ausgestaltet, implementiert und aufrechterhalten wird
Tz. 21 und Tz. 21(a) i.V.m. A99–A101	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Erlangung eines Verständnisses vom Kontrollumfeld
Tz. 22(b) i.V.m. A113	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Beurteilung des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit
Tz. 24 i.V.m. A114–A115	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Erlangung eines Verständnisses vom Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS
Tz. 25 i.V.m. A131	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Erlangung eines Verständnisses vom Informationssystem
Tz. 25(b) i.V.m. A145	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Erlangung eines Verständnisses von der Kommunikation der Einheit
Tz. 26 i.V.m. A156–A157	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Arten von Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivitäten
Tz. 26(a) (ii) i.V.m. A160–A161	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Kontrollen über Journalbuchungen
Tz. 26(b) i.V.m. A170	Verständnis von den Komponenten des IKS der Einheit	Identifizierung von IT-Anwendungen, die aus der IT-Nutzung resultierenden Risiken unterliegen
Tz. 38 i.V.m. A237	Dokumentation	Übertragung von Dokumentation bei Folgeprüfungen
Tz. 38 i.V.m. A241	Dokumentation	Form und Umfang der Dokumentation
ISA 320 – Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung		
Tz. 10 i.V.m. A9	Nutzung von Bezugsgrößen bei der Festlegung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes	Alternative Bezugsgröße bei gleichbleibendem Gewinn vor Steuern

ISA 330 – Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken		
Tz. 7(a) i.V.m. A18	Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene	Reaktion bei wenigen (keinen) Kontrollaktivitäten
ISA 402 – Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen		
Tz. 9(a) i.V.m. A5	Erlangung eines Verständnisses der durch einen Dienstleister erbrachten Dienstleistungen, einschließlich der internen Kontrollen	Inanspruchnahme von externen Buchführungsdienstleistungen
ISA 450 – Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 500 – Prüfungsnachweise		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 501 – Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 505 – Externe Bestätigungen		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 510 – Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 520 – Analytische Prüfungshandlungen		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 530 – Stichprobenprüfungen		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 540 (Revised) – Die Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben		
Tz. 3 i.V.m. A7	Merkmale geschätzter Werte in der Rechnungslegung	Übersicht der Tz. zur Skalierbarkeit
Tz. 13 i.V.m. A20	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen bei nicht komplexen Sachverhalten
Tz. 13 i.V.m. A22	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Relevante Würdigungen bei kleineren Einheiten
Tz. 15 i.V.m. A63	Besondere Fähigkeiten und Kenntnisse	Beispiele, wann besondere Fähigkeiten/Kenntnisse (nicht) erforderlich sind
Tz. 16 i.V.m. A67	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	Beispiele für inhärente Risikofaktoren
Tz. 18 i.V.m. A84	Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	Beispiele für Einflussfaktoren auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen

ISA 550 – Nahe stehende Personen		
Tz. 14 i.V.m. A20	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Verständnis von den Beziehungen zu und Transaktionen der Einheit mit nahe stehenden Personen
Tz. 23(b) i.V.m. A41	Reaktionen auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	Autorisierung und Genehmigung von bedeutsamen Transaktionen mit nahe stehenden Personen
ISA 560 – Nachträgliche Ereignisse		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 570 (Revised) – Fortführung der Geschäftstätigkeit		
Tz. 10 i.V.m. A5 und A6	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können
Tz. 12 und 13 i.V.m. A12 und A13	Auswertung der Beurteilung des Managements	Auswertung der Beurteilung des Managements und relevanter Zeitraum
ISA 580 – Schriftliche Erklärungen		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 600 – Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 610 – Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 620 – Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 700 (Revised) – Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 701 – Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 705 (Revised) – Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 706 (Revised) – Absätze im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers zur Hervorhebung eines Sachverhalts und zu sonstigen Sachverhalten		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 710 – Vergleichsinformationen – Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		
ISA 720 (Revised) – Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen		
Keine Besonderheiten für kleinere Einheiten		