

iwp Arbeitshilfe Handbuch für die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen gemäß § 24 ff. APAG

2. Auflage
Version vom 15.02.2022

Wesentliche Überarbeitungen im Handbuch sind grün hinterlegt.

Präambel

Auf der Grundlage des Fachgutachtens über die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen (KFS/PG 15) dient diese iwp Arbeitshilfe dem Zweck, den Qualitätssicherungsprüfer (nachfolgend „QS-Prüfer“) bei der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung gemäß § 24 ff. APAG (nachfolgend „QS-Prüfung“) und der damit verbundenen Berichterstattung zu unterstützen.

Die einzelnen Phasen im Prüfungsablauf von der Planung, der Risikoerhebung und -einschätzung, der Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungsbereiche, der Einstufung der Feststellungen bis zur Berichterstattung werden praxisorientiert besprochen. Bei jedem Kapitel werden beispielhaft wesentliche Themenbereiche genannt, die bei der Überprüfung abzudecken sind.

Für die Dokumentation der Einschätzungen und Ergebnisse der Prüfungshandlungen werden Prüfprogramme vorgeschlagen. Ihre Anwendung ist optional und unverbindlich ähnlich dem IWP Qualitätssicherungshandbuch als Empfehlung für Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems im Prüfungsbetrieb.

Die Anwendung der in den einzelnen Prüfprogrammen angeführten Regelungsbereiche ist bei der Durchführung einer QS-Prüfung iSd § 24 Abs 4 und 5 APAG auf die Verhältnismäßigkeit hin zu überprüfen und gegebenenfalls an die besonderen Bedürfnisse des jeweiligen Prüfungsbetriebs anzupassen. Abschnitt 1.5 enthält dazu Anmerkungen und weitere Hinweise.

Der Anhang enthält eine Übersicht der Dokumente und Prüfprogramme und eine optionale Checkliste möglicher Unterlagen und Informationen, die den QS-Prüfer bei der Planung, Durchführung und Dokumentation der QS-Prüfung unterstützen sollen. Die Phasen des Prüfungsablaufes von der Informationssammlung, der Überprüfung und der Dokumentation bis zur Berichterstattung sind in einem Schaubild dargestellt.

Die Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) hat einen „Musterbericht über die Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung gem. APAG“ (im Folgenden kurz „Musterprüfbericht“ genannt) sowie Erläuterungen zum Musterprüfbericht erstellt und auf der Webseite der APAB veröffentlicht. Der Musterprüfbericht dient dem QS-Prüfer als Vorlage bzw. Arbeitshilfe für die Berichterstattung. Der Musterprüfbericht ist entsprechend der APAB-Qualitätssicherungsprüfberichtsverordnung idgF (nachfolgend „APAB-QPBV“) gegliedert und aufgebaut und enthält zudem vordefinierte Textbausteine bzw. Formulierungen, auf die der QS-Prüfer im Rahmen der Berichterstellung zurückgreifen kann. Der Aufbau sowie der Mindestumfang des schriftlichen Prüfberichts wird durch die APAB-QPBV geregelt. Die durch die Verordnung vorgegebene Struktur (Kapitel und Unterkapitel) ist zwingend einzuhalten.

Aufgrund der Überarbeitung des KFS/PG 15 im Oktober 2021 wurden das Handbuch sowie die zugehörigen Arbeitshilfen überarbeitet.

Mag. Gerhard Schwartz
Präsident des iwp

Wien, am 15. Februar 2022

Inhaltsverzeichnis

1. Planung der QS-Prüfung	1
1.1 Angebotslegung.....	1
1.2 Projektmanagement.....	1
1.3 Gewinnung eines Verständnisses vom Prüfungsbetrieb und dessen Qualitätssicherungssystem 2	2
1.4 Identifizierung der qualitätsgefährdenden Risiken.....	3
1.5 Risikobeurteilung und Prüfungsstrategie.....	4
1.6 Dokumentation der Planung.....	6
2. Prüfung der Angemessenheit und der Wirksamkeit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebs, der Internen Nachschau sowie der Meldepflichten	7
2.1 Allgemeine Grundsätze.....	7
2.2 Einhaltung der allgemeinen Berufsgrundsätze.....	8
2.3 Grundsätze der Honorarkalkulation.....	9
2.4 Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen.....	10
2.5 Mitarbeiterentwicklung.....	11
2.6 Gesamtplanung aller Aufträge.....	11
2.7 Ausreichender Versicherungsschutz.....	12
2.8 Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen.....	12
2.9 Kontinuierliche Fortbildungsverpflichtung.....	13
2.10 Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystem (Interne Nachschau).....	13
2.11 Einhaltung der Meldepflichten gemäß APAG.....	14
3. Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur Auftragsabwicklung	15
3.1 Allgemeine Grundsätze.....	15
3.2 Organisation der Auftragsabwicklung.....	16
3.3 Anleitung des Auftragsteams.....	16
3.4 Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regelungen für die Auftragsabwicklung.....	17
3.5 Einholung von fachlichem Rat (Konsultation).....	17
3.6 Auslagerung von Prüfungstätigkeiten.....	18
3.7 Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung.....	18
3.8 Abschließende Durchsicht der Arbeitsergebnisse.....	19
3.9 Auftragsbegleitende Qualitätssicherung.....	20
3.10 Lösung von Meinungsverschiedenheiten.....	20
3.11 Ausgestaltung der Auftragsdokumentation.....	21
3.12 Abschluss der Auftragsdokumentation.....	21
3.13 Archivierung der Arbeitspapiere.....	22
4. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung	23
4.1 Feststellungen im Zusammenhang mit der Planung und Risikoeinschätzung.....	24
4.2 Feststellungen im Zusammenhang mit der Erlangung von Prüfungsnachweisen.....	26
4.3 Feststellungen im Zusammenhang mit sonstigen verpflichtenden Prüfungshandlungen.....	27
4.4 Feststellungen im Zusammenhang mit der Darstellung des Abschlusses.....	27

4.5 Feststellungen im Zusammenhang mit der abschließenden Durchsicht der Auftragsergebnisse und dem Abschluss der Arbeitspapiere	28
5. Prüfungsabschluss	29
6. Berichterstattung.....	30
6.1 Allgemeine Grundsätze.....	30
6.2 Einstufung und Würdigung von Mängeln.....	30

Anlagen

	Anlage
Arbeitshilfen im Prüfungsablauf	1
Übersicht der Arbeitshilfen	2
Inhaltsverzeichnis Prüfprogramm Regelungen zur allgemeinen Organisation und Auftragsabwicklung	3
Prüfprogramme Abschlüsse	4

1. Planung der QS-Prüfung

Hinsichtlich der nachfolgenden Ausführungen wird auf Anlage 3 des Fachgutachtens KFS/PG15 des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen hingewiesen, in der ein Überblick zur risikobasierten Planung und Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen gegeben wird.

1.1 Angebotslegung

Die Erstellung des Angebots erfolgt auf Basis der Information der erhaltenen Anlage zur APAB-AIV. Weitere Informationen, die der QS-Prüfer für die Angebotslegung für relevant hält, können beim anfragenden Abschlussprüfer / Prüfungsbetrieb erfragt werden. Dieser kann, aber muss keine Information, die über die Informationen gemäß APAB-AIV hinausgehen, zur Verfügung stellen. Das Fachgutachten KFS/PG15 enthält in Anlage 1 ein Muster-Angebot, das dem QS-Prüfer als Arbeitshilfe dient.

Bei der Kalkulation des Honorars sollten folgende Grundsätze angewendet werden:

- Orientierung an berufsüblichen Grundsätzen
- Größe und Umfang/Komplexität der Tätigkeit des Prüfungsbetriebs
- Aufgewendete Zeit

Die Bestätigung der Unabhängigkeit erfolgt bereits im Angebot und wird sowohl gegenüber dem antragstellenden Prüfungsbetrieb als auch gegenüber der APAB bestätigt. Eine Verletzung der Unabhängigkeit bzw. eine Falschinformation der Behörde hinsichtlich der Unabhängigkeit kann eine Sanktion in Form einer Geldstrafe von EUR 5.000 bis EUR 50.000 (vgl. § 65 Abs 2 Z 7 oder Z 9 APAG) nach sich ziehen.

1.2 Projektmanagement

Der Termin für die Durchführung der QS-Prüfung sollte rechtzeitig vereinbart werden. Der QS-Prüfer muss je nach Umfang und Komplexität der QS-Prüfung eine angemessene personelle und zeitliche Planung durchführen. Sofern die Prüfung ohne Beiziehung qualifizierter Assistenten erfolgt oder mit einer geringen Anzahl, wird eine detaillierte Zeitplanung nicht erforderlich sein.

Mit der Terminvereinbarung werden idealerweise auch die Besprechungstermine mit den für die einzelnen Bereiche des Qualitätssicherungssystems Verantwortlichen vereinbart, um deren Verfügbarkeit zu gewährleisten. Dazu bietet sich die Erstellung einer Besprechungsübersicht an, die an den zu prüfenden Prüfungsbetrieb übermittelt wird, um die Terminplanung zu vereinfachen. In sehr kleinen Prüfungsbetrieben mit z.B. nur einem Wirtschaftsprüfer wird eine Besprechungsübersicht nicht erforderlich sein, da die Verantwortlichkeit für alle Bereiche des Qualitätssicherungssystems i.d.R. bei nur einer ggf. bei zwei Personen liegt. Im Rahmen der Terminvereinbarung können dem Prüfungsbetrieb bereits die wesentlichen Fragen für die Besprechungen übermittelt werden, damit dieser sich gezielt und angemessen auf die Prüfung vorbereiten kann.

Die Übermittlung einer Anforderungsliste erleichtert es dem Prüfungsbetrieb alle notwendigen Unterlagen zeitgerecht und prüffertig zur Verfügung zu stellen. Dies unterstützt die Effizienz und Effektivität der Auftragsabwicklung. In Anhang I befindet sich eine Liste von Unterlagen und Informationen, die im Zuge der QS-Prüfung erforderlich sein können. Der Anhang bietet eine Möglichkeit als Grundlage für eine Anforderungsliste zu dienen. Die Verwendung der Arbeitshilfe ist optional. Bei Verwendung ist darauf zu achten, dass die Arbeitshilfe jedenfalls auf die speziellen Erfordernisse des Prüfungsbetriebes angepasst wird. Der QS-Prüfer sollte die Anforderungsliste zeitgerecht an den Prüfungsbetrieb schicken, da einige Unterlagen vorab erforderlich sind, um eine risikoorientierte und sachgerechte Planung durchführen zu können.

1.3 Gewinnung eines Verständnisses vom Prüfungsbetrieb und dessen Qualitätssicherungssystem

Zur Vorbereitung der Prüfungsplanung hat der Prüfer Informationen über den Prüfungsbetrieb sowie über das Qualitätssicherungssystem des Prüfungsbetriebs und dessen Entwicklung seit der letzten QS-Prüfung einzuholen. Dieses Verständnis dient der Durchführung einer sachgerechten und risikoorientierten Planung. Die risikoorientierte Planung der QS-Prüfung ist ein fortlaufender Prozess der Verständnisk Gewinnung über den Prüfungsbetrieb und die Grundlagen des zu prüfenden Qualitätssicherungssystems.

Die Gewinnung eines Verständnisses vom Prüfungsbetrieb umfasst i.d.R. die/das

- Mandantenstruktur des von der QS-Prüfung umfassten Zeitraums (mindestens hinsichtlich der von § 1 Abs 1 APAB-AIV geforderten Informationen),
- Auftragsstruktur und Tätigkeitsschwerpunkte, Mitarbeiterstruktur,
- Umfeld des Prüfungsbetriebs, z.B. Branchentrends oder Entwicklungen bei den Mandanten
- gesellschaftsrechtliche Organisationsform des Prüfungsbetriebs,
- Zusammenarbeit mit anderen Prüfungsbetrieben (Sozietät, Netzwerk), sowie
- Erwerbe und Verkäufe von Prüfungsbetrieben und/oder Teilen von Prüfungsbetrieben.

Die Gewinnung eines Verständnisses vom Qualitätssicherungssystem des Prüfungsbetriebs bezieht sich im Wesentlichen auf

- das Qualitätsumfeld und die Qualitätsziele,
- die Regelungen des Prüfungsbetriebs zur Identifizierung, Bewertung und Steuerung der qualitätsgefährdenden Risiken,
- die Überwachung des Qualitätssicherungssystems im Rahmen des Nachschauprozesses, sowie
- das Verfahren zur kontinuierlichen Verbesserung des Systems.

Das Verständnis kann durch folgende Maßnahmen erlangt werden:

- Befragungen der Leitung des Prüfungsbetriebs
- Durchsicht vorhandener Unterlagen zur Organisation (z.B. Handbücher)
- Einsicht in den letzten QS-Prüfungsbericht
- Einsicht in den Schriftverkehr mit der APAB (und deren Vorgängerorganisationen) bzw. anderen Aufsichtsbehörden

Wichtig dabei ist, dass Umfang und Inhalt der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems sich an den individuellen Gegebenheiten des einzelnen Prüfungsbetriebs zu orientieren haben. Die dem Umfang und der Komplexität der Tätigkeit des Prüfungsbetriebs angemessene Dokumentation der Regelungen zur Qualitätssicherung ist insbesondere zur Sicherstellung einer konsistenten Anwendung und dauerhaften, personenunabhängigen Funktionsfähigkeit des Qualitätssicherungssystems sowie zum Nachweis der Einhaltung der gesetzlichen Pflicht zur Einrichtung eines ordnungsgemäßen Qualitätssicherungssystems erforderlich.

Das gewonnene Verständnis muss jedenfalls ausreichen, um den QS-Prüfer in die Lage zu versetzen, die qualitätsgefährdenden Risiken des Prüfungsbetriebs festzustellen und zu beurteilen und eine angemessene Grundlage für die Festlegung der weiteren Prüfungshandlungen zu erlangen. Dazu sind auch Prüfungshandlungen zur Überprüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit der Aufträge, die der Prüfungsbetrieb abwickelt und die der QS-Prüfung unterliegen, durchzuführen. Diese umfassen

- eine kritische Durchsicht der Auftraggeberdatei und bei Auffälligkeiten ggf. Verplausibilisierung anhand der Umsatzerlöse, des Honorarnotenjournals oder der Prüfungsverträge
- einen Vergleich mit der § 21 Abs 11 APAG Meldung (Achtung auf unterschiedliche Zeiträume und ev. rollierende Effekte)
- die Berücksichtigung sonstiger Informationen über den Prüfungsbetrieb

1.4 Identifizierung der qualitätsgefährdenden Risiken

Basierend auf dem Verständnis vom Prüfungsbetrieb und dessen Qualitätssicherungssystem sind die Verfahren zur regelmäßigen Feststellung und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken im Prüfungsbetrieb zu erheben und zu beurteilen. Dazu benötigt der QS-Prüfer die Risikomatrix des Prüfungsbetriebs¹. Bei der Beurteilung ist insbesondere relevant ob die Risikomatrix des Prüfungsbetriebs in Einklang mit dem gewonnenen Verständnis vom Prüfungsbetrieb und vom Qualitätssicherungssystem stehen. Der QS-Prüfer hat auch solche qualitätsgefährdenden Risiken zu berücksichtigen, die vom Prüfungsbetrieb nicht festgestellt oder dokumentiert wurden, die der QS-Prüfer aber im Zuge der Gewinnung seines Verständnisses zusätzlich identifiziert hat.

Mögliche Risikofaktoren umfassen:

- Umfeld und interne Sachverhalte des Prüfungsbetriebs
- Mandanten- und Auftragsstruktur
- Umfang und Komplexität der Tätigkeit des Prüfungsbetriebs
- gegebenenfalls Aufträge, bei denen ein konkretes Risiko bereits offenkundig geworden ist (z.B. durch geltend gemachte Schadensersatzansprüche).

Beispiele für Risiken aus dem Umfeld und aus internen Sachverhalten des Prüfungsbetriebs können sein:

- Mangelnde Qualifikation der Mitarbeiter
- Hohe Personalfuktuation
- Einsatz unzureichender (IT-)Hilfsmittel zur Prüfungsunterstützung
- Risikoreiche Aufträge (z.B. schwierige wirtschaftliche Situation beim Mandanten)

¹ vgl. iwp-Arbeitshilfe 1.2.1. Übersicht qualitätsgefährdende Risiken zum Muster-QS-Handbuch

- Aufträge für deren Durchführung Spezialkenntnisse notwendig sind
- Uneinheitliche Struktur des Prüfungsbetriebs bei einer größeren Anzahl von Organisationseinheiten (keine einheitlichen Regeln zur Qualitätssicherung, fehlende Kommunikation, keine Abstimmung über Auftragsannahme usw.)
- Ungewöhnlich geringes Stundenvolumen bzw. Einsatz von nicht ausreichend qualifiziertem Personal bei der Durchführung eines Auftrags in Relation zur Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens, das durch eine entsprechende Vergütungsvereinbarung verursacht sein kann
- Änderung fachlicher Regeln oder gesetzlicher Vorschriften

Prüfungshandlungen zur Identifizierung solcher Risiken umfassen gemäß **Rz 36 KFS/PG15** zumindest die Durchsicht:

- interner Nachschauberichte,
- des schriftlichen Prüfberichts über die letzte QS-Prüfung,
- des Maßnahmenbescheids aus der letzten QS-Prüfung (sofern verfügbar),
- der schriftlichen Übermittlung der Maßnahmenerfüllung gemäß § 38 Abs 3 APAG,
- eines Sonderprüfberichts gemäß § 38 Abs 2 Z 2 APAG (sofern verfügbar),
- des sonstigen Schriftverkehrs zwischen dem Prüfungsbetrieb und der APAB sowie anderen Aufsichtsbehörden oder einem früheren QS-Prüfer,
- von Untersuchungen gemäß § 61 APAG sowie daraus verhängten Sanktionen (Verwaltungsstrafen gemäß § 62 APAG).

Wenn Elemente des Qualitätsumfelds sowie Verfahren zur regelmäßigen Feststellung und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken nicht oder nur unzureichend vorhanden sind, dann muss der Prüfungsumfang entsprechend ausgeweitet werden. Darüber hinaus sollte dieser Umstand in der zusammenfassenden Einschätzung angemessen berücksichtigt werden.

1.5 Risikobeurteilung und Prüfungsstrategie

Auf Basis des gewonnenen Verständnisses vom Prüfungsbetrieb und dessen Qualitätssicherungssystem sowie auf Basis der Würdigung der vom Prüfungsbetrieb identifizierten qualitätsgefährdenden Risiken ist das Qualitätsrisiko in den einzelnen Regelungsbereichen zu beurteilen. Auf Basis dieser Risikobeurteilung plant der QS-Prüfer Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen zur Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems. Diese Prüfungshandlungen sind in den einzelnen Regelungsbereichen iSd § 24 Abs 4 APAG bzw § 24 Abs 5 APAG zu skalieren, sodass sichergestellt ist, dass die Qualitätssicherungsprüfung im Hinblick auf den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit des überprüften Abschlussprüfers bzw. der überprüften Prüfungsgesellschaft geeignet und angemessen ist.

Anhang B - Prüfprogramm Regelungen zur allgemeinen Organisation und Auftragsabwicklung enthält eine Dokumentationsunterstützung zur Beurteilung der Bedeutsamkeit der einzelnen Regelungsbereiche für die Qualitätsrisiken des Prüfungsbetriebes und zur Skalierung der Qualitätssicherungsprüfung. Dabei ist in folgenden Schritten vorzugehen:

- 1. Schritt: Festlegung, ob der Regelungsbereich anwendbar ist oder nicht.
- 2. Schritt: Einstufung ob, der Regelungsbereich für die Qualitätsrisiken des Prüfungsbetriebes bedeutsam ist oder nicht.

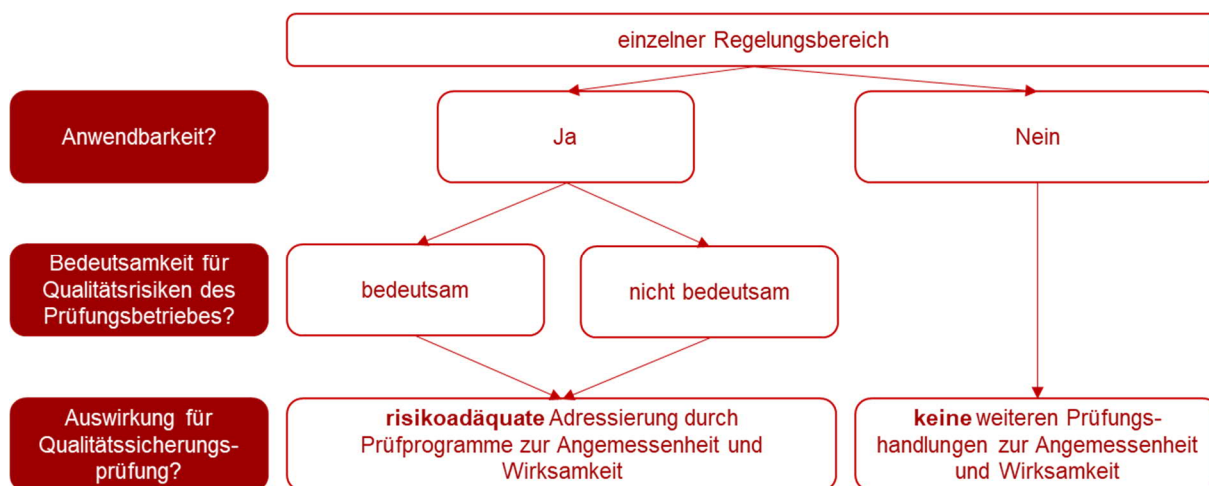


Abbildung 1: Entscheidungsbaum für Entwicklung einer risikoorientierte Prüfungsstrategie

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Skalierung im Einzelfall vom Prüfer eigenverantwortlich nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden muss.

Die Festlegung der Prüfungsstrategie umfasst auch die Auswahl der Stichproben für die Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung. Die Auswahl erfolgt auf Grundlage des Verzeichnisses der Abschlussprüfungen, das vom Prüfungsbetrieb zur Verfügung zu stellen ist.

Bei der Auswahl der Stichproben sind diverse Kriterien zu beachten. Dazu zählen u.a.:

- Branche
- Größe des Klienten
- Risikostruktur des Prüfungsbetriebs
- Erstprüfungen/ Letztprüfungen
- Aufträge mit einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung
- Aufträge mit modifizierten Bestätigungsvermerken
- Aufträge bei denen Redepflicht ausgeübt wurde

Bei der Auswahl der Stichprobe und der Durchführung der Auftragsprüfung ist § 24 Abs 5 APAG zu beachten. Demnach ist bei der Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen zu Abschlussprüfungen von Jahres- oder konsolidierten Abschlüssen von mittelgroßen und kleinen Unternehmen die Tatsache zu berücksichtigen, dass die internationalen Prüfungsstandards in einer Weise angewandt werden sollen, die dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens angemessen ist.

Grundsätzlich soll sichergestellt werden, dass die Stichprobe einen Querschnitt durch das Mandantenportfolio des Prüfungsbetriebs darstellt. Sämtliche im Prüfungsbetrieb tätigen verantwortlichen Prüfer sind mit zumindest einem Auftrag in der Stichprobe zu berücksichtigen. Nach Möglichkeit sollte sich auch eine möglichst große Anzahl der im Prüfungsbetrieb eingesetzten Prüfungsleiter in der Stichprobenauswahl wiederfinden. Bei der Stichprobenauswahl bei Abschlussprüfern bzw. Prüfungsbetrieben, die einer Inspektion unterliegen, ist es unerheblich, ob der verantwortliche Prüfer oder der eingesetzte Prüfungsleiter bereits durch eine Inspektion überprüft wurde.

Sofern der QS-Prüfer im Rahmen der Auftragsdurchführung Erkenntnisse erlangt, die mit seiner Risikobeurteilung nicht im Einklang stehen, muss er diese anpassen und die Prüfungshandlungen entsprechend modifizieren bzw. ausweiten.

1.6 Dokumentation der Planung

Die Dokumentation der Planung hat zumindest die Teile gemäß Rz 85 des Fachgutachtens KFS/PG15 zu enthalten.

2. Prüfung der Angemessenheit und der Wirksamkeit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebs, der internen Nachschau sowie der Meldepflichten

2.1 Allgemeine Grundsätze

2.1.1 Prüfung der Angemessenheit

Die Überprüfung der Angemessenheit stellt eine Aufbauprüfung dar und dient der Einschätzung, ob die eingeführten Regelungen und Maßnahmen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Prüfungsbetriebs angemessen sind, um die Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen sicherzustellen.

Angemessenheit liegt vor, wenn das Qualitätssicherungssystem in Einklang mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen steht und eine ordnungsmäßige Abwicklung von Abschlussprüfungen gewährleistet. Dies bedingt auch, dass die Regelungen im Zeitablauf der Struktur und den wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen des Prüfungsbetriebs entsprechen und in einem fortlaufenden Prozess zeitnah den Veränderungen angepasst werden.

Prüfungshandlungen zur Überprüfung der Angemessenheit umfassen regelmäßig die

- Befragung der Leitung des Prüfungsbetriebs und der Mitarbeiter,
- Durchsicht von Organisationsunterlagen wie z.B. Qualitätssicherungshandbuch, Formblätter und Arbeitsprogramme, Fragebögen, Anweisungen an Mitarbeiter,
- Beurteilung, ob Maßnahmen nach Art und Umfang den Erfordernissen des Prüfungsbetriebs entsprechen sowie regelmäßig aktualisiert werden,
- Beobachtung und Nachvollziehen von Arbeitsabläufen („Walkthrough“).

2.1.2 Prüfung der Wirksamkeit

Die Überprüfung der Wirksamkeit stellt eine Funktionsprüfung dar und dient der Einschätzung, ob die Regelungen und Maßnahmen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Prüfungsbetriebs tatsächlich eingerichtet sind und effektiv ausgeführt werden.

Wirksamkeit liegt vor, wenn die im Prüfungsbetrieb eingeführten und als angemessen beurteilten Regelungen zur Qualitätssicherung von den Berufsangehörigen und den fachlichen Mitarbeitern nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit in der täglichen Arbeit eingehalten werden.

Die Überprüfung der Wirksamkeit erfolgt durch eine Stichprobenprüfung. Der Umfang der Stichprobe hängt von der Häufigkeit der Maßnahme bzw. Kontrolle ab. Zur Ermittlung des Stichprobenumfangs kann zur Orientierung z.B. der ISA-SMP-Audit Guide verwendet werden²

² Abzurufen unter <https://www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-18>

2.1.3 Prüfungshandlungen und Arbeitshilfen

Zur Überprüfung der Angemessenheit bieten sich die Befragung der verantwortlichen Personen und die Durchsicht von Organisationsunterlagen und Handbüchern sowie sonstiger organisatorischer Hilfsmittel an. Das Ergebnis der Überprüfung der einzelnen Regelungsbereiche ist in Anhang B - Prüfprogramm Regelungen zur allgemeinen Organisation und Auftragsabwicklung festzuhalten.

2.2 Einhaltung der allgemeinen Berufsgrundsätze

2.2.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • §§ 1 sowie 13 bis 16 WT-AARL KSW-2017 • § 10 Abs 1 bis 5 sowie § 25 KSW-PRL 2017 • § 71 Abs 1, § 77 Abs 3 und § 79 Abs 2 WTBG 2017 • §§ 271 bis 271c UGB • KFS/PE 19, KFS/PE 19b
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 200.14 • ISA 220.11 • ISA 220.24 lit a-b

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.1.2 (Rz 24 – 51) • Band II: Abschnitt 2.1 (Rz 25 - 53)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 200.A16-A19 • ISA 220. A6-A7
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 21-25; Anwendungshinweise A10-A14

Verschwiegenheit, Gewissenhaftigkeit, Eigenverantwortlichkeit, standesgemäßes Verhalten

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • §§ 1, 2 Abs 1, 5, 7 Abs 2, 13 und 15 WT AARL KSW 2017 • § 10 Abs 1 und 6 KSW-PRL 2017 • § 71 Abs 1, § 77 und § 80 Abs 1f WTBG 2017 • § 275 Abs 1f UGB
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 200.14 • ISA 220.9-10

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.1.1 • Band II: Abschnitt 2.1.1
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 200.A16-A19 • ISA 220.A4-A5
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 20; Anwendungshinweise A7-A10

Verhinderung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • §§ 87 – 99 WTBG 2017 • KSW-GWPRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 200.14

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.1.3 (Rz 52 – 53) • Band II: Abschnitt 2.1.3 (Rz 54 - 55)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 200.A16-A19
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • keine

2.2.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der allgemeinen Berufsgrundsätze deckt folgende Themenbereiche ab:

- Befangenheit und Ausgeschlossenheit allgemein und sofern anwendbar im Netzwerk
- Gefährdungen, Verstöße und Schutzmaßnahmen/Meldepflichten
- Information/ Schulung der Mitarbeiter
- Bestätigungen bei Eintritt und jährliche/ anlassbezogene Abfragen
- Erfüllung von Dokumentationsanforderungen
- Unabhängigkeitsanforderungen durch die Eigentümer/ Geschäftsführer des Prüfungsbetriebs
- Rotation
- Konsultation bei Zweifelsfragen
- Umsetzung der Bestimmungen zur Verhinderung und der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung

2.3 Grundsätze der Honorarkalkulation

2.3.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 8 WT-AARL 2017-KSW • § 11 Abs 1 Z 5 KSW-PRL 2017 • § 77 Abs 13, § 79 Abs 2 und 4, § 84 und § 128 WTBG 2017 • § 270 Abs 1 UGB
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.2 (Rz 54 – 57) • Band II: Abschnitt 2.2 (Rz 56 - 62)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • keine

2.3.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Grundsätze der Honorarkalkulation deckt folgende Themenbereiche ab:

- Angemessenes Verhältnis des Honorars zu den Aufgaben des Prüfers und dem voraussichtlichen Umfang der Prüfung (insbesondere auch angemessene Einpreisung der zeitlichen Einbindung des verantwortlichen Prüfers/ Prüfungsleiters)
- Keine Knüpfung an Voraussetzungen und Bedingungen oder Abhängigkeit von der Erbringung zusätzlicher Leistungen
- Verbot der Annahme oder Gewährung von Provisionen sowie Verbot der Vereinbarung ausschließlicher Erfolgshonorare

2.4 Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen

2.4.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 7 Abs 1ff , §§ 14-16 WT-AARL KSW-2017 • § 11, § 17 Abs 1 und 5 KSW-PRL 2017 • § 270 und § 275 Abs 1 UGB • § 58 Abs 1 und Abs 2 APAG • IWP/PE20
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220.12-13 • ISA 220.24 lit c

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.3 (Rz 58–86) • Band II: Abschnitt 2.3 (Rz 64-81)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220.A8-A9
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 26-28; Anwendungshinweise A18-A22

2.4.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Annahme, Fortführung und vorzeitigen Beendigung von Aufträgen deckt folgende Themenbereiche ab:

- Angemessene Risikobeurteilung vor Annahme eines Klienten bzw. Annahme / Fortführung eines Auftrags inklusive Einschätzung des Auftragsrisikos
- Hinweise nach Auftragsannahme/-fortführung
- Schreiben gemäß § 270 Abs 1a UGB, Bestellung des Abschlussprüfers
- Prüfungsvertrag
- Auftraggeberdatei
- Prozess zur vorzeitigen Beendigung von Aufträgen
- Zugang zu Informationen des Vorprüfers bei Übergabe eines Prüfungsmandats

2.5 Mitarbeiterentwicklung

2.5.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 12 Abs 1, Abs 2 und Abs 4 KSW-PRL 2017 • § 99 Abs 1 Z 2 WTBG 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • Keine

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.4 (Rz 87–107 und Rz 115-116) • Band II: Abschnitt 2.4 (Rz 87-88 und Rz 90-91)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • Keine
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 29; Anwendungshinweise A24 und A28

2.5.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Mitarbeiterentwicklung deckt folgende Themenbereiche ab:

- Einstellung von Mitarbeitern,
- Mitarbeiterbeurteilungen und Beförderung,
- Angemessene Vergütung,
- Personalbedarfsplanung,
- Austritte.

2.6 Gesamtplanung aller Aufträge

2.6.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 13 KSW-PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • Keine

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.5 (Rz 117 – 136) • Band II: Abschnitt 2.5 (Rz 92)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • Keine
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 30-31; Anwendungshinweise A30-A31

2.6.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Gesamtplanung aller Aufträge deckt folgende Themenbereiche ab:

- Prozess zur Erstellung von Einzelplanungen sowie Art und Umfang der Einzelplanungen
- Zusammenführung der Einzelplanungen zu einer Gesamtplanung
- Berücksichtigung von Urlaub/Zeitausgleich/ Fortbildungszeiten/Nicht-Prüfungsaufträgen
- Umgang mit zeitlichen und personellen Konflikten
- Aktualisierung und Kommunikation der Gesamtplanung
- Portfoliomanagement

2.7 Ausreichender Versicherungsschutz

2.7.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 14 KSW-PRL 2017 • § 11 und § 77 WTBG 2017 • § 275 Abs 2 UGB bzw. entsprechende branchenspezifische Regelungen
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.6 (Rz 137 – 143) • Band II: Abschnitt 2.6 (Rz 93 - 99)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • keine

2.7.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung des ausreichenden Versicherungsschutzes deckt folgende Themenbereiche ab:

- Höhe und Angemessenheit des Versicherungsschutzes
- Informationsaustausch zur Deckungsprüfung und Prozess bei Annahme von Aufträgen, die nicht vom allgemeinen Versicherungsschutz gedeckt sind (Genehmigungen, Abschluss von Einzelversicherungen)

2.8 Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen

2.8.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 15 und § 22 Abs 7 KSW-PRL 2017 • § 66 Abs 2 und 3 APAG
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.7 (Rz 144 – 162, Rz 292) • Band II: Abschnitt 2.7 (Rz 100 – 106, Rz 135)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 55-56,59; Anwendungshinweise A70-A72

2.8.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung des Umgangs mit Beschwerden und Vorwürfen deckt folgende Themenbereiche ab:

- Prozess zum Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen, Untersuchung von Beschwerden und Vorwürfen und Maßnahmen bei begründeten Beschwerden/ Vorwürfen und Gewährleistung der Anonymität der Meldung
- Einbindung externer Sachverständiger
- Aufzeichnungen/Aufbewahrung von Meldungen/ Verstößen sowie schriftlicher Beschwerden
- Berichterstattung über getroffene Maßnahmen

2.9 Kontinuierliche Fortbildungsverpflichtung

2.9.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 3 WT-AARL KSW-2017 • § 12 Abs 3 und § 16 KSW-PRL 2017 • §§ 22 und 23 WTBG 2017 • § 56 APAG • APAB-FRL
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.4 (Rz 108-114) • Band II: Abschnitt 2.4 (Rz 89)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 29; Anwendungshinweise A25-A26

2.9.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der kontinuierlichen Fortbildung deckt folgende Themenbereiche ab:

- Organisation und Orientierung der Aus- und Fortbildung sowie praxisbezogene Aus- und Fortbildung
- Fachinformation (Bereitstellung/Zugang/Lektüre)
- Meldepflichten APAB und KSW

2.10 Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems (Interne Nachschau)

2.10.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 9 und § 23 KSW-PRL 2017 • § 23 Abs 1 und Abs 2 Z 3 APAG
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220.23

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.9 (Rz 300 – 337) • Band II: Abschnitt 2.9 (Rz 140 - 154)
APAB	<ul style="list-style-type: none"> • Rundschreiben 03/2017 (Stand Juni 2019)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220.A34-A36
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 19, 48-54, 57; Anwendungshinweise A6, A64-A69, A73-A75

2.10.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der internen Nachschau deckt folgende Themenbereiche ab:

- Zeitlicher Abstand und Umfang der internen Nachschau
- Stichprobenauswahl
- Verantwortung für die interne Nachschau
- Unabhängigkeit der an der internen Nachschau beteiligten Mitarbeiter
- Richtlinien zur internen Nachschau

- Ggf. interne Nachschau im Netzwerk
- Beurteilung von Feststellungen
- Entwicklung von Verbesserungsvorschlägen und Maßnahmen zur Beseitigung von Schwächen und zur Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen
- Berichterstattung über die interne Nachschau und Kommunikation der Ergebnisse
- Dokumentation der internen Nachschau

2.11 Einhaltung der Meldepflichten gemäß APAG

2.11.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 65 Abs 1 und 2 APAG
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.10.2 (Rz 342) • Band II: Abschnitt 2.10.2 (Rz 158) • Arbeitshilfe 2.10.1. Übersicht Meldepflichten Qualitätssicherung
APAB	<ul style="list-style-type: none"> • Rundschreiben 01/2017 (Stand April 2021)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • keine

2.11.2 Wesentliche Themenbereiche

Rechtsgrundlage	Verpflichtete(r)	Zeitpunkt
§ 21 Abs 11 APAG	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft	31. Jänner
§ 35 Abs 5 APAG	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft	Anlassbezogen
§ 36 Abs 1 APAG	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft	Anlassbezogen
§ 52 Abs 4 APAG	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft	Unverzüglich
§ 56 Abs 4 APAG	Abschlussprüfer, Mitarbeiter des/der Abschlussprüfer / Prüfungsgesellschaft in maßgeblich leitender Funktion bei Abschlussprüfungen ODER Prüfungsgesellschaft für ihre Abschlussprüfer /oben genannten Mitarbeiter gesammelt	31. März
§ 56 Abs 5 APAG	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft	31. März
§ 58 Abs 1 APAG	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft, geprüftes Unternehmen	Unverzüglich

3. Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur Auftragsabwicklung

3.1 Allgemeine Grundsätze

3.1.1 Prüfung der Angemessenheit

Die Überprüfung der Angemessenheit stellt eine Aufbauprüfung dar und dient der Einschätzung, ob die eingeführten Regelungen und Maßnahmen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Prüfungsbetriebs angemessen sind, um die Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen sicherzustellen.

Angemessenheit liegt vor, wenn das Qualitätssicherungssystem in Einklang mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen steht und eine ordnungsmäßige Abwicklung von Abschlussprüfungen gewährleistet. Dies bedingt auch, dass die Regelungen im Zeitablauf der Struktur und den wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen des Prüfungsbetriebs entsprechen und in einem fortlaufenden Prozess zeitnah den Veränderungen angepasst werden.

Prüfungshandlungen zur Überprüfung der Angemessenheit umfassen regelmäßig

- Befragung der Leitung des Prüfungsbetriebs und der Mitarbeiter
- Durchsicht von Organisationsunterlagen wie z.B. Qualitätssicherungshandbuch, Prüfungshandbuch/ Beschreibung eingesetzter IT-Tools insbesondere der Prüfungssoftware, Formblätter und Arbeitsprogramme, Fragebögen, Anweisungen an Mitarbeiter
- Beurteilung, ob Maßnahmen nach Art und Umfang den Erfordernissen des Prüfungsbetriebs entsprechen, umgesetzt und angewendet sowie regelmäßig aktualisiert werden
- Beobachtung und Nachvollziehen von Arbeitsabläufen („Walkthrough“)

Zentrale Elemente der Überprüfung der Angemessenheit der Regelungen zur Auftragsabwicklung sind

- Informationen über den Prüfungsansatz des Prüfungsbetriebs zur Durchführung von Abschlussprüfungen
- Einsichtnahme in Prüfungshandbücher
- Auseinandersetzung mit der eingesetzten Prüfungssoftware und anderen (IT)Hilfsmitteln

3.1.2 Prüfung der Wirksamkeit

Prüfungshandlungen zur Wirksamkeit werden im Zuge der Auftragsprüfung ([vgl. Kapitel 4](#)) durchgeführt.

3.1.3 Prüfungshandlungen und Arbeitshilfen

Zur Überprüfung der Angemessenheit bieten sich die Befragung der verantwortlichen Personen sowie die Durchsicht von Organisationsunterlagen, Handbüchern und sonstiger organisatorischer Hilfsmittel an.

Das Ergebnis der Überprüfung der einzelnen Regelungsbereiche ist in Anhang B - Prüfprogramm Regelungen zur allgemeinen Organisation und Auftragsabwicklung festzuhalten.

3.2 Organisation der Auftragsabwicklung

3.2.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> § 17 Abs 1 bis 3 KSW PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 220.14

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> Band I: Abschnitt 2.8.1 (Rz 163-174, 179-189) Band II: Abschnitt 2.8.1 (Rz 107-109)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 220.A11-A13
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> ISQC 1: Paragraf 29, 30 lit a und b; Anwendungshinweise A27

3.2.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Organisation der Auftragsabwicklung deckt folgende Themenbereiche ab:

- Regelung der Verantwortung für die Durchführung des Prüfungsauftrages
- Bestimmung des verantwortlichen Prüfers
- Festlegung der Auftragsziele
- Notwendige Mittel und Personal (zeitliche, personelle und sachliche Planung)
- Unterschriftenregelungen in Bezug auf den Bestätigungsvermerk
- Regelungen für die Einbindung von Mitunterzeichnern in die Auftragsabwicklung

3.3 Anleitung des Auftragsteams

3.3.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> § 17 Abs 4 und 7 KSW-PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 220.15

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> Band I: Abschnitt 2.8.1 (Rz 175-176) und Abschnitt 2.8.2 (Rz 190, 192-196) Band II: Abschnitt 2.8.1 (Rz 110)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 220. A14-A16 sowie A21
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> ISQC 1: Paragraf 32 lit a; Anwendungshinweise A33

3.3.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Anleitung des Auftragsteams deckt folgende Themenbereiche ab:

- Aktive Beteiligung des verantwortlichen Prüfers an der Durchführung der Abschlussprüfung
- Delegation von (Teil)aufgaben durch den verantwortlichen Prüfer an andere Personen
- Umfang und Struktur von Prüfungsanweisungen
- Zeitnaher Informationsaustausch
- Aufgabenverteilung innerhalb des Prüfungsteams

- Fachlicher Austausch innerhalb des Prüfungsteams (weniger erfahrene Teammitglieder mit erfahrenen Teammitgliedern)
- Anleitung von Spezialisten im Prüfungsteam

3.4 **Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regelungen für die Auftragsabwicklung**

3.4.1 **Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen**

Bereich	Regelung
Österreich	• § 17 Abs 6 KSW-PRL 2017
ISA	• ISA 200.18 - 24

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	• Band II: Abschnitt 2.8.1 (Rz 111)
ISA	• ISA 200.A55-A78
International (Anwendung nicht verpflichtend)	• ISQC 1: Paragraf 32 lit a; Anwendungshinweise A32

3.4.2 **Wesentliche Themenbereiche**

Die Überprüfung der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regelungen für die Auftragsabwicklung deckt folgende Themenbereiche ab:

- Aufbau, Struktur und Umfang des Prüfungshandbuchs/ der Dokumentation des Prüfungsansatzes
- Aufbau, Struktur und Umfang der Anweisungen in einer Prüfungssoftware
- Aufbau, Struktur und Umfang sonstiger begleitender Arbeitshilfen
- Prozess zur Aktualisierung des Prüfungshandbuches, begleitender Arbeitshilfen und der Anweisungen in einer Prüfungssoftware
- Verantwortung für die Aktualisierung

3.5 **Einholung von fachlichem Rat (Konsultation)**

3.5.1 **Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen**

Bereich	Regelung
Österreich	• § 18 Abs 1 KSW-PRL 2017
ISA	• ISA 220.18 und 24 lit d

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	• Band I: Abschnitt 2.8.3 (Rz 217-234) • Band II: Abschnitt 2.8.3 (Rz 115)
ISA	• ISA 220.A22-A23 und A37
International (Anwendung nicht verpflichtend)	• ISQC 1: Paragraf 34; Anwendungshinweise A36-A40

3.5.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Einholung von fachlichem Rat (Konsultation) deckt folgende Themenbereiche ab:

- Mögliche Anwendungsbereiche und Vorgaben zu „Pflichtkonsultationen“
- Ausreichende Ressourcen zur Konsultation, die geeignete Kenntnisse und Erfahrungen besitzen und eine geeignete hierarchische Stellung im Prüfungsbetrieb haben
- Prozess für externe Konsultation
- Prozess zur Abstimmung von Konsultationsergebnissen
- Art und Umfang der Dokumentation von Konsultationen
- Sicherstellung der Umsetzung der Konsultationsergebnisse

3.6 Auslagerung von Prüfungstätigkeiten

3.6.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 18 Abs 2 KSW-PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 620

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.8.4 (Rz 235-240) • Band II: Abschnitt 2.8.4 (Rz 116)
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • keine

3.6.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Auslagerung deckt folgende Themenbereiche ab:

- Art und Umfang der ausgelagerten Leistungen
- Kenntnisse und fachliche Eignung der Personen, an die ausgelagert wird, ggf. Schulung dieser Personen
- Gewährleistung der Unabhängigkeit und Verschwiegenheit sowie Einhaltung der Datenschutzbestimmungen
- Prozess der Beauftragung und Übermittlung notwendiger Unterlagen und Sicherstellung einer angemessenen Anleitung und Überwachung
- Prozess der Übermittlung der Arbeitsergebnisse sowie Einhaltung der Dokumentationsverpflichtungen, Archivierungs- und Aufbewahrungsfristen

3.7 Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung

3.7.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 19 Abs 1 KSW-PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220.16

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.8.2.3 (Rz 197-208) • Band II: Abschnitt 2.8.2 (Rz 112)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220.A17-A18 sowie A21
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraph 32 lit b und 33; Anwendungshinweise A34

3.7.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der laufenden Überwachung der Auftragsabwicklung deckt folgende Themenbereiche ab:

- Aufgewendete Zeit und Ressourcen
- Umfang und Tiefe der Überwachung sowie zeitliche Durchführung
- Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips
- Überwachung beim Einsatz von Spezialisten
- Information bei Änderung wesentlicher Fakten und Umstände, Umgang mit Mängeln in der Auftragsabwicklung
- Dokumentation der Überwachung

3.8 Abschließende Durchsicht der Arbeitsergebnisse

3.8.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 19 Abs 2 KSW-PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220.15 lit b und 17

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.8.2.4 (Rz 209-216) • Band II: Abschnitt 2.8.2 (Rz 113)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220.A19-A21
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 32 lit c und 33; Anwendungshinweise A35

3.8.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der abschließenden Durchsicht der Arbeitsergebnisse deckt folgende Themenbereiche ab:

- Zeitliche Vorgaben zur abschließenden Durchsicht (vor dem oder zu dem Datum des Bestätigungsvermerks)
- Delegation der abschließenden Durchsicht
- Durchsicht bei Wechsel der Zuständigkeit für den Prüfungsauftrag im Verlauf der Auftragsabwicklung bis zum Zeitpunkt des Wechsels
- Umfang der abschließenden Durchsicht
- Abschließende Durchsicht bei Einsatz von Spezialisten
- Umgang mit Mängeln in der Auftragsabwicklung
- Dokumentation der abschließenden Durchsicht

3.9 Auftragsbegleitende Qualitätssicherung

3.9.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> § 20 Abs 1 bis 4 KSW-PRL 2017 Art 8 EU-VO
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 220.19-21 und ISA 220.25

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> Band I: Abschnitt 2.8.1 (Rz 177-178) und Abschnitt 2.8.5 (Rz 241-268) Band II: Abschnitt 2.8.5 (Rz 117-128)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 220.A24-A33
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> ISQC 1: Paragraf 35-42; Anwendungshinweise A41-A51

3.9.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung deckt folgende Themenbereiche ab:

- Bestimmung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers und Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer
- Betroffene Aufträge
- Zeitpunkt der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung
- Umfang und Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung

3.10 Lösung von Meinungsverschiedenheiten

3.10.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> § 21 KSW-PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 220.22

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> Band I: Abschnitt 2.8.6 (Rz 269-279) Band II: Abschnitt 2.8.6 (Rz 129)
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> ISQC 1: Paragraf 43-44; Anwendungshinweise A52-A53

3.10.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Lösung von Meinungsverschiedenheiten deckt folgende Themenbereiche ab:

- Vorgehensweise bei Meinungsverschiedenheiten und Eskalationsprozess
- Prozess wenn die zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten zuständigen Personen oder die Leitung des Prüfungsbetriebs betroffen ist
- Maßnahmen zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten
- Dokumentation in Bezug auf Meinungsverschiedenheiten
- Zeitliche Vorgaben (Klärung vor oder zum Datum des Bestätigungsvermerks)

3.11 Ausgestaltung der Auftragsdokumentation

3.11.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> § 22 Abs 1 bis 3 KSW-PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 220.24 und ISA 230

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> Band I: Abschnitt 2.8.7 (Rz 280-286) Band II: Abschnitt 2.8.7 (Rz 130-132)
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> keine

3.11.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Ausgestaltung der Auftragsdokumentation deckt folgende Themenbereiche ab:

- Anlage einer Auftragsdokumentation für jeden Auftrag
- Art und Form der Auftragsdokumentation (nur Papierakt, nur elektronischer Akt oder Kombination)
- Referenzierung der Auftragsdokumentation (von wem und wann angelegt/erhalten/geändert/ durchgesehen/ überprüft)
- Inhalt der Auftragsdokumentation

3.12 Abschluss der Auftragsdokumentation

3.12.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> § 22 Abs 5 KSW-PRL 2017
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 230.14 – 16

Bereich	Anwendungshinweise
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> Band I: Abschnitt 2.8.7 (Rz 287-289) Band II: Abschnitt 2.8.7 (Rz 133)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA 230.A21 - A24
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> ISQC 1: Paragraf 45; Anwendungshinweise A54-A55

3.12.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung des Abschlusses der Auftragsdokumentation deckt folgende Themenbereiche ab:

- Gewährleistung der Einhaltung der 60 Tage Frist (Papierakten und elektronische Akten)
- Vorgangsweise bei Änderungen der Auftragsdokumentation nach Ablauf der 60 Tage Frist
- Prozess zur Archivierung und ggf. verwendete Tools

3.13 Archivierung der Arbeitspapiere

3.13.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • § 9 Abs 1 WT AARL KSW 2017 • § 22 Abs 5, 6 und 8 KSW-PRL 2017 • § 80 WTBG 2017 • § 275 Abs 1 UGB • IWP/PE 20
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine

Bereich	Anwendungshinweise
Österreich	<ul style="list-style-type: none"> • Informationsblatt Hausdurchsuchungen KSW (Stand 11/2013)
iwp Musterhandbuch zur Qualitätssicherung im Prüfungsbetrieb	<ul style="list-style-type: none"> • Band I: Abschnitt 2.8.7 (Rz 290-291, 293-299) • Band II: Abschnitt 2.8.7 (Rz 134, 136-138)
ISA	<ul style="list-style-type: none"> • keine
International (Anwendung nicht verpflichtend)	<ul style="list-style-type: none"> • ISQC 1: Paragraf 46-47; Anwendungshinweise A56-A63

3.13.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung des Abschlusses der Auftragsdokumentation deckt folgende Themenbereiche ab:

- Gewährleistung der Aufbewahrung (Fristen – ggf. länger bei offenen Rechtsstreitigkeiten, Ort der Aufbewahrung, externer Dienstleister, Vernichtung – Freigabe/ Genehmigungen)
- Gewährleistung der Verfügbarkeit und Lesbarkeit
- Regelung über Zugang zu Arbeitspapieren (Prozess, Genehmigungen)
- Zugriffsbeschränkungen auf befugte Personen (physisch und elektronisch)
- Datensicherungen

4. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung

Für die Überprüfung der Wirksamkeit gibt Anlage 1 der Stellungnahme KFS/PE 27 des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision zur verhältnismäßigen Durchführung von Abschlussprüfungen eine hilfreiche Übersicht zu den relevanten ISAs in den einzelnen Phasen der Abschlussprüfung.

Zur Durchführung der Prüfungshandlungen dient bei der Überprüfung von Jahresabschlussprüfungen das Prüfprogramm Regelungen zur Auftragsabwicklung (Wirksamkeit) - JAP (Anhang C-JA) und bei der Überprüfung von Konzernabschlussprüfungen das Prüfprogramm Regelungen zur Auftragsabwicklung –Wirksamkeit - KAP (Anhang C-KA).

Die Arbeitshilfen enthalten als vorderstes Tabellenblatt ein sogenanntes Auftragsprofil. Dies ist idealerweise vom Prüfungsbetrieb nach Bekanntgabe der Stichprobe für jeden Auftrag auszufüllen und dem QS-Prüfer zu übermitteln. Felder, die durch den QS-Prüfer auszufüllen sind, sind entsprechend gekennzeichnet.

Bei der Prüfung von Jahresabschlussprüfungen sind für jeden Auftrag auf Basis von Wesentlichkeit und nach Risikogesichtspunkten Bilanz- bzw. GuV-Positionen auszuwählen, für die im Rahmen der Auftragsprüfung die Erlangung der Prüfungsnachweise detailliert überprüft wird. Das Prüfprogramm in Anhang C-JA empfiehlt die Auswahl von zumindest 2 Positionen (Prüffeld 1 und Prüffeld 2). Es liegt im Ermessen des QS-Prüfers, ob er nur eine oder mehr Positionen zur Überprüfung auswählt. Bei der Auswahl von mehr als 2 Positionen kann das entsprechende Tabellenblatt zur Dokumentation einfach kopiert werden.

Bei der Überprüfung von Konzernabschlüssen (vgl. Anhang C-KA) ist keine Auswahl von Prüffeldern erforderlich, da die Überprüfung auf

- die Prüfungshandlungen zum Konsolidierungsprozess,
- die Prüfungshandlungen der Konsolidierungsbuchungen und
- die Kommunikation und Überwachung mit den Teilbereichsprüfern (Component Auditors)

abzielt.

4.1 Feststellungen im Zusammenhang mit der Planung und Risikoeinschätzung

4.1.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
ISA	<ul style="list-style-type: none">ISA in der für den Prüfungszeitraum relevanten Fassung, detaillierte Hinweise finden sich in den Prüfprogrammen C-JA bzw. C-KA
Fachgutachten	<ul style="list-style-type: none">KFS/PG1 Fachgutachten zur Durchführung von AbschlussprüfungenKFS/PE19 Fachgutachten zu Grundsätzen und Einzelfragen im Zusammenhang mit den für die Abschlussprüfung geltenden UnabhängigkeitsvorschriftenKFS/PE 19b Stellungnahme zu Fragen im Zusammenhang mit der personenbezogenen Rotation gemäß § 271a UGB und Art. 17 Abs. 7 AP-VO
Gesetze	<ul style="list-style-type: none">§ 270 Abs 1 und 1a UGB sowie §§ 271 – 271b UGB§ 14 WT-AARL 2017-KSW§ 17 Abs 7 KSW-PRL 2017KSW-GWPRL 2017

4.1.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Planung und Risikoeinschätzung eines Auftrags deckt folgende Themenbereiche ab:

Annahme und Auftragsbestätigung

- Beurteilung der auftragsbezogenen Unabhängigkeit, Rotationserfordernisse und Unabhängigkeitsschreiben § 270 UGB sowie Einhaltung der Geldwäsche-Verpflichtungen und Risikobeurteilungsfragebogen zur Annahme/ Fortführung eines Auftrags
- Ordnungsmäßige Bestellung des Abschlussprüfers
- Prüfungsvertrag
- Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

Prüfungsteam

- Zusammensetzung des Teams und Einsatz von Spezialisten
- Sachverständige des Abschlussprüfers/ der gesetzlichen Vertreter
- Verwertung der Arbeit eines anderen Abschlussprüfers

Verständnis des Unternehmens

- Gewinnung eines Verständnisses über das Unternehmen und dessen rechtlichen und wirtschaftlichen Umfelds und sonstige Beobachtungen und Inaugenscheinnahmen
- Einsichtnahme in Protokolle und Durchsicht wesentlicher neuer Verträge
- Vorbereitende analytische Prüfungshandlungen
- Verständnis über Prozesse zur Identifizierung von Fraud-Risiko-Faktoren
- Verständnis über nahestehende Personen und Geschäftsvorfällen mit diesen
- Beurteilung der Einschätzung der Unternehmensleitung zu Going Concern
- Verständnis des Prozesses zur Ermittlung geschätzter Werte (inkl. Zeitwerte)

Verständnis des IKS:

- Internes Kontrollsystem auf Unternehmensebene (Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess, Information und Kommunikation, Überwachung, Kontrollaktivitäten)
- Verständnis rechnungslegungsrelevanter Prozesse (quantitativ oder qualitativ wesentlich)
- Verständnis des Buchführungssystems

- Beurteilung der Auswirkung der im Unternehmen eingesetzten IT (IT-Risiken, IT-Abhängigkeiten)
- Angemessenheit der Kontrollen im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Personen
- Angemessenheit der Kontrollen im Zusammenhang mit der Ermittlung und Erfassung geschätzter Werte (inkl. Zeitwerte)
- Kontrollen im Zusammenhang mit der Auslagerung von Dienstleistungen
- Verwendung der Arbeiten der internen Revision

Wesentlichkeit und Beurteilung der Fehlerrisiken:

- Nachvollziehbare Festlegung einer Gesamtwesentlichkeit und einer Toleranzwesentlichkeit, ggf. spezifischen Wesentlichkeit, Anpassung der Wesentlichkeit im Prüfungsverlauf – sofern erforderlich
- Risikoeinschätzung insb. Dokumentation bedeutsamer Risiken
- Identifizierung und Beurteilung von Fraud-Risiken insbesondere Management Override of Controls als bedeutsames Risiko erfasst sowie Fraud in Revenue Recognition als bedeutsames Risiko erfasst oder Gründe für Herabstufung dokumentiert

Festlegung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf beurteilte Fehlerrisiken:

- Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm zur Adressierung der festgestellten Risiken auf Aussageebene
- Prüfungshandlungen für alle wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen/ Kontensalden/ Angaben geplant
- Allgemeine Reaktionen (Einsatz von Spezialisten, Einbau eines Überraschungselements, besondere Qualitätssicherungsmaßnahmen)
- Prüfungshandlungen in Bezug auf Management Override of Controls (Schätzungen, wesentliche außergewöhnliche Transaktionen, JET)
- Prüfungshandlungen in Bezug auf Fraud in Revenue Recognition
- Involvierung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers in die Planung
- Besprechung der Planung mit dem Team („Kick Off Meeting“)
- Auswahl der richtigen Vorlagen bei Verwendung einer elektronischen Auftragsdokumentation
- Bei Erstprüfungen: Gespräch mit Vorprüfer, Prüfungsnachweise Eröffnungsbilanzwerte
- Bei Folgeprüfungen: Korrekte Übernahme der Vorjahreszahlen
- Zeitgerechte Genehmigung der Planung

4.2 Feststellungen im Zusammenhang mit der Erlangung von Prüfungsnachweisen

4.2.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
ISA	<ul style="list-style-type: none">ISA in der für den Prüfungszeitraum relevanten Fassung, detaillierte Hinweise finden sich in den Prüfprogrammen C-JA bzw. C-KA
Fachgutachten	<ul style="list-style-type: none">keine
Gesetze	<ul style="list-style-type: none">keine

4.2.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Erlangung von Prüfungsnachweisen in einem Auftrag deckt folgende Themenbereiche ab:

Aufbau- und Funktionsprüfung

- Verständnis über Geschäftsprozess, relevante Kontrollaktivitäten, Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Anhangangabe
- Bei bedeutsamen Risiken: Verständnis der für das bedeutsame Risiko relevanten Kontrollen
- IT-Systemprüfung
- Art und Ausmaß der Funktionsprüfungen (insbesondere bei unterjährigen Prüfungshandlungen) sowie Verlass auf Vorjahresergebnisse von Funktionsprüfungen
- Verlässlichkeit systemgenerierter Informationen
- Funktionsprüfung im Zusammenhang mit ausgelagerten Dienstleistungen
- Anpassung der aussagebezogenen Prüfungshandlungen auf Basis der Ergebnisse der Funktionsprüfung – sofern erforderlich
- Dokumentation der Kontrollprüfungshandlungen

Aussagebezogene Prüfungshandlungen

- Sachgerechtes Vorgehen bei aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen
- Sachgerechte Anwendung von bewusster Auswahl und Stichprobenprüfungen
- Einholung externer Bestätigungen - sofern für das ausgewählte Prüffeld relevant
- Prüfungshandlungen zu geschätzten Werten (inkl. Zeitwerten) - sofern für das ausgewählte Prüffeld relevant
- Überraschungsmoment bei der Auswahl der Prüfungshandlungen
- Wesentliche Änderungen der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogrammes
- Beurteilung, ob die erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind
- Dokumentation der aussagebezogenen Prüfungshandlungen

4.3 Feststellungen im Zusammenhang mit sonstigen verpflichtenden Prüfungshandlungen

4.3.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
ISA	<ul style="list-style-type: none">ISA in der für den Prüfungszeitraum relevanten Fassung, detaillierte Hinweise finden sich in den Prüfprogrammen C-JA bzw. C-KA
Fachgutachten	<ul style="list-style-type: none">keine
Gesetze	<ul style="list-style-type: none">keine

4.3.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der sonstigen verpflichtenden Prüfungshandlungen in einem Auftrag deckt folgende Themenbereiche ab:

- Saldenbestätigungen für Forderungen / Alternative Prüfungshandlungen und Bankbestätigungen / Alternative Prüfungshandlungen sowie Rechtsanwalt- und Steuerberaterbestätigungen (sofern aus Risikogesichtspunkten erforderlich)
- Inventur
- Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche sowie Unregelmäßigkeiten/ Verstöße gegen rechtliche Vorschriften
- Journal Entry Testing
- Einsatz IT-gestützter Prüfungstechniken
- Würdigung der Arbeiten von Sachverständigen, Spezialisten oder anderer Abschlussprüfer
- Unberichtigte Fehldarstellungen
- Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Die oben angeführten Prüfungshandlungen sind je nach spezifischen Einzelumständen des Auftrags „verpflichtend“, d.h. erforderlich. Die Beurteilung obliegt dem QS-Prüfer.

4.4 Feststellungen im Zusammenhang mit der Darstellung des Abschlusses

4.4.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
ISA	<ul style="list-style-type: none">ISA in der für den Prüfungszeitraum relevanten Fassung, detaillierte Hinweise finden sich in den Prüfprogrammen C-JA bzw. C-KA
Fachgutachten	<ul style="list-style-type: none">KFS/PG10 Fachgutachten über die Prüfung des Lageberichts
Gesetze	<ul style="list-style-type: none">§ 269 Abs 3 UGB

4.4.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der Darstellung des Abschlusses in einem Auftrag deckt folgende Themenbereiche ab:

- Abstimmung, Nachrechnen und Überprüfung der internen Konsistenz des finalen Jahresabschlusses sowie Prüfung von Anhang und Lagebericht
- Prüfung sonstiger Informationen

4.5 Feststellungen im Zusammenhang mit der abschließenden Durchsicht der Auftragsergebnisse und dem Abschluss der Arbeitspapiere

4.5.1 Rechtliche Grundlagen und Erläuterungen

Bereich	Regelung
ISA	<ul style="list-style-type: none"> ISA in der für den Prüfungszeitraum relevanten Fassung, detaillierte Hinweise finden sich in den Prüfprogrammen C-JA bzw. C-KA
Fachgutachten	<ul style="list-style-type: none"> KFS/PG1 Fachgutachten zur Durchführung von Abschlussprüfungen KFS/PG2 Fachgutachten über Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen nach § 273 Abs 1 UGB KFS/PG3 Fachgutachten über die Erteilung von Bestätigungsvermerken nach den Vorschriften des UGB bei Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen KFS/PG4 Fachgutachten über Grundsätze und Einzelfragen zum zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11 der Verordnung (EU) 537/2014 KFS/PE18 Stellungnahme zu ausgewählten Fragen zur Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs 2 und 3 UGB KFS/PE 31 Stellungnahme zu Einzelfragen im Zusammenhang mit der Datierung und (elektronischen) Unterfertigung von bestimmten Berichten und Unterlagen sowie deren Ausfertigung im Rahmen der Abschlussprüfung³
Gesetze	<ul style="list-style-type: none"> §§ 273 und 274 UGB §§ 92 und 104 AktG Artikel 11 EU-VO 537/2014

4.5.2 Wesentliche Themenbereiche

Die Überprüfung der abschließenden Durchsicht der Auftragsergebnisse und dem Abschluss der Arbeitspapiere in einem Auftrag deckt folgende Themenbereiche ab:

- Abschließende analytische Prüfungshandlungen
- Überwachung und Durchsicht der Arbeitsergebnisse (Vier-Augen-Prinzip, zeitgerecht vor/zum Datum des BV, Datum dokumentiert)
- Auftragsbegleitende Qualitätssicherung (Umfang, zeitgerecht und ausreichend, Dokumentation)
- Dokumentation von Konsultationen und Meinungsverschiedenheiten
- Vollständigkeitserklärung
- Schlussbesprechung
- Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk (insbesondere Hervorhebungen/ Modifizierungen)
- Nachträgliche Fehler im Abschluss
- Redepflicht, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
- Prüfungsdokumentation Abschluss und Archivierung
- Modifizierung der Arbeitspapiere nach Bekanntgabe der Stichprobe.

³ Diese Stellungnahme ist auf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

5. Prüfungsabschluss

Der verantwortliche QS-Prüfer hat vor Unterzeichnung des Berichtes eine abschließende Beurteilung vorzunehmen, ob die ursprüngliche Risikobeurteilung sowie die damit verbundene Prüfungsstrategie angemessen ist und ausreichende, geeignete Prüfungsnachweise vorliegen. Wenn diese Beurteilung negativ ausfällt und sich insbesondere neue Risiken ergeben haben, sind weitere Prüfungshandlungen durchzuführen. Die Beurteilung und die weiteren Prüfungshandlungen sind zu dokumentieren.

Weiter sind alle Feststellungen durchzusehen, ob deren Kategorisierung und Einstufung angemessen ist und in Einklang mit den Prüfungsnachweisen steht. Dabei ist auch sicherzustellen, dass bei allen Feststellungen die verletzte Norm erfasst ist und diese Angabe auch korrekt ist.

Um Missverständnisse zu vermeiden, sollten Feststellungen zeitnah mit der Leitung des Prüfungsbetriebs erörtert werden. Dazu ist es im Regelfall zweckmäßig, die Leitung des Prüfungsbetriebs zusammenfassend über alle Feststellungen zu informieren. Dies kann in Rahmen einer Schlussbesprechung erfolgen.

Der QS-Prüfer hat zeitnah zum Datum des schriftlichen Prüfberichts über die QS-Prüfung vom Prüfungsbetrieb eine schriftliche Erklärung einzuholen, nach der dem QS-Prüfer alle für die Beurteilung des Qualitätssicherungssystems erforderlichen Unterlagen und Auskünfte zur Verfügung gestellt wurden. KFS/PG 15 stellt in Anlage 2 ein Muster zur Verfügung (siehe Anhang E). Es ist vom QS-Prüfer sicherzustellen, dass diese firmenmäßig vom Leiter des Prüfungsbetriebs und ggf. weiteren vertretungsbefugten Geschäftsführern gezeichnet ist. Die Vollständigkeitserklärung ist zu den Arbeitspapieren zu nehmen und eine Kopie ist als Anlage C im Prüfbericht einzubinden.

Im Zuge des Abschlusses ist auch sicherzustellen, dass die Dokumentation vollständig ist (vgl. KFS/PG15 Abschnitt 5.4.4 und Abschnitt 6) und vom verantwortlichen QS-Prüfer abschließend durchgesehen wurde.

Die Dokumentation des Prüfungsabschlusses hat zumindest die Teile gemäß Rz 85 des Fachgutachtens KFS/PG15 zu enthalten.

6. Berichterstattung

6.1 Allgemeine Grundsätze

Gemäß § 34 APAG hat der QS-Prüfer einen schriftlichen Bericht zu erstellen. Die APAB hat durch Verordnung den Aufbau und die inhaltliche Gestaltung zu regeln. Dies ist im Wege der APAB-QPBV⁴ erfolgt. Diese regelt den Mindestinhalt. Die APAB stellt einen Musterprüfbericht (vgl. auch Anhang E) sowie weitere Hinweise zur Berichterstellung auf ihrer Internetseite⁵ zur Verfügung. Der Prüfbericht hat sich „zweckmäßigerweise“ am Musterprüfbericht zu orientieren. **Bei der QS-Prüfung von Abschlussprüfern / Prüfungsgesellschaften, die einer Inspektion unterliegen, ist der Mindestinhalt entsprechend den Hinweisen im APAB Musterbericht anzupassen.**

Wird ein Prüfungshemmnis festgestellt, muss der Prüfer beurteilen, ob die im Prüfbericht geforderte Aussage getroffen werden kann.

Der Prüfbericht ist unter Angabe von Ort und Tag vom verantwortlichen QS-Prüfer zu unterzeichnen und an die APAB und an den der QS-Prüfung unterzogenen Abschlussprüfer oder an die der QS-Prüfung unterzogene Prüfungsgesellschaft zu übermitteln.

Die APAB ist berechtigt, dem Qualitätssicherungsprüfer Ergänzungen des schriftlichen Prüfberichts aufzutragen.

6.2 Einstufung **und Würdigung von Mängeln**

Die Einstufung **und Würdigung von Mängeln** erfolgt nach pflichtgemäßem Ermessen unter Anwendung einer kritischen Grundhaltung. Bei der Beurteilung der Mängel und Einstufung in die unten angeführten Kategorien sind insbesondere folgende Kriterien relevant:

- die Angemessenheit der kritischen Grundhaltung des Abschlussprüfers;
- eine etwaige Verletzung gesetzlicher und berufsständischer Regelungen sowie interner Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebs und zur Auftragsabwicklung;
- die Wesentlichkeit des funktionellen Bereichs oder Prüffelds;
- die Zweckmäßigkeit und Qualität der vorhandenen Prüfungsnachweise des Prüfungsbetriebs;
- die Anzahl der festgestellten Mängel in einem funktionellen Bereich oder in einem Prüffeld.

Bei der Einstufung soll die relative Bedeutung eines Mangels für die Prüfungsqualität, sowohl in Bezug auf die Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebs als auch in Bezug auf die Regelungen zur Auftragsabwicklung, berücksichtigt werden.

⁴ Abzurufen unter <https://www.apab.gv.at/recht/verordnungen>

⁵ Abzurufen unter <https://www.apab.gv.at/aufsicht/qualitaetssicherung>

Im Falle von Mängeln ist zunächst danach zu unterscheiden, ob der beanstandete Sachverhalt die Prüfung der Angemessenheit oder der Wirksamkeit betrifft. Mängel bei der Überprüfung der Angemessenheit stellen immer einen Mangel des Qualitätssicherungssystems dar. Bei der Prüfung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems ist hingegen zu beurteilen, ob sich die Beanstandung auf das Qualitätssicherungssystem bezieht (systemischer Mangel) oder ob es sich bei dem beanstandeten Sachverhalt um einen Einzelfehler handelt. Eine Beschreibung dieser Kategorisierung findet sich in **Anlage 4 zu KFS/PG15**.

Die Dokumentation der Mängel hat Folgendes zu enthalten:

- eine Beschreibung des festgestellten Mangels,
- die Angabe bzw. Nennung der verletzten Norm (ISA, Fachgutachten, Gesetz),
- die Einstufung der Schwere des festgestellten Mangels,
- die Angabe bzw. der Nennung der Ursache, die zur Feststellung geführt hat,
- eine optionale Stellungnahme des Prüfungsbetriebs.

Hinsichtlich der Einstufung der Schwere des festgestellten Mangels enthält KFS/PG15 in **Anlage 4** eine Beschreibung der Kategorien.

Definitionen – Einstufung der Schwere eines Mangels

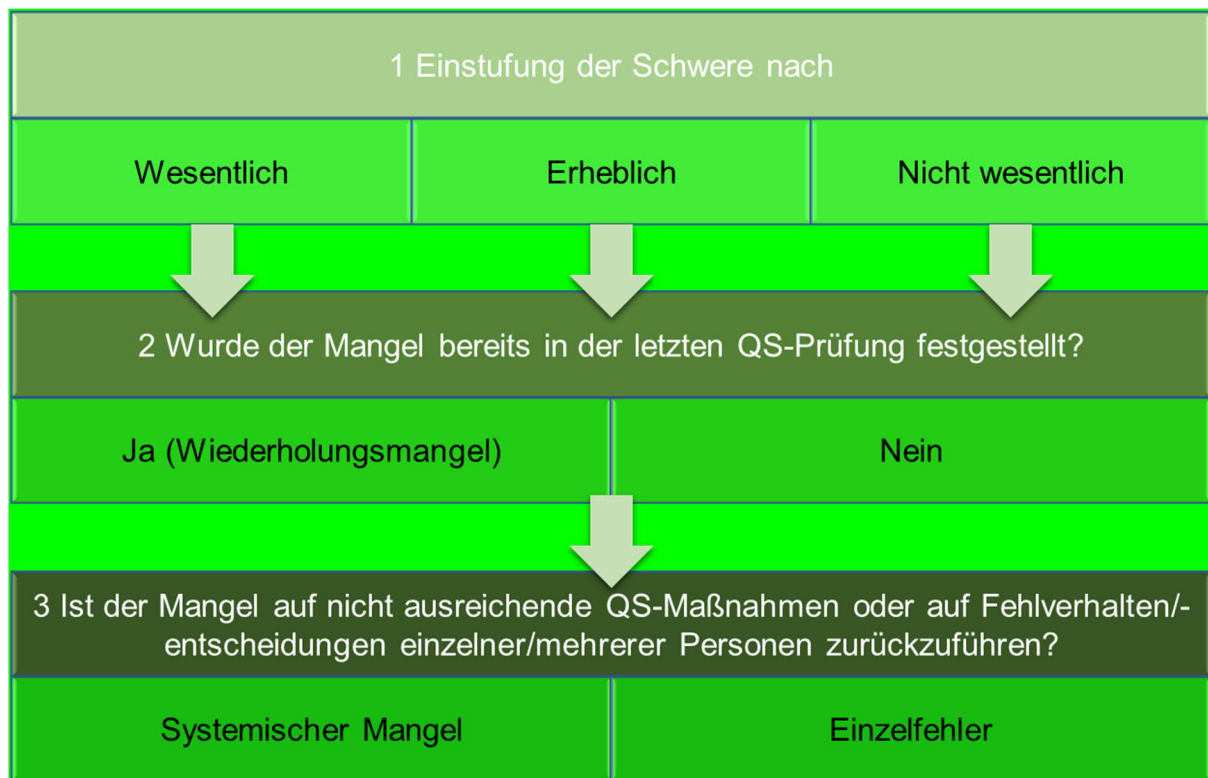
Schwere	Funktioneller Bereich	Auftragsprüfung
wesentlich	wenn die konkrete Gefahr besteht, dass ein bedeutsames qualitätsgefährdendes Risiko nicht verhindert oder entsprechend reduziert wird. Dies bedeutet, dass wesentliche Mängel sofort zu adressieren sind. Ein wesentlicher Mangel kann auch gegeben sein, wenn mehrere für sich betrachtet nicht wesentliche Mängel vorliegen und der QS-Prüfer zu der Auffassung gelangt, dass diese Mängel in ihrem Zusammenwirken zu einer konkreten Gefahr hinsichtlich eines bedeutsamen qualitätsgefährdenden Risikos führen.	liegt jedenfalls vor, wenn der Mangel bei der Prüfung von derartiger Bedeutung ist, dass keine ausreichenden Prüfungshandlungen durchgeführt oder keine geeigneten, ausreichenden Prüfungsnachweise vorliegen, die das Prüfungsurteil hinreichend stützen. Ein wesentlicher Mangel liegt auch vor, wenn zwar ausreichende Prüfungshandlungen durchgeführt und geeignete, ausreichende Prüfungsnachweise eingeholt wurden, aber ein unangemessenes Prüfungsurteil abgegeben wurde oder sonstige wesentliche Berichtspflichten verletzt wurden.
erheblich	wenn die Gefahr besteht, dass ein bedeutsames qualitätsgefährdendes Risiko nicht verhindert oder entsprechend reduziert wird. Dies bedeutet, dass erhebliche Mängel zu adressieren sind.	liegt beispielsweise vor, wenn einzelne erforderliche oder geplante Prüfungshandlungen nicht vollständig in Übereinstimmung mit den relevanten Bestimmungen durchgeführt bzw. dokumentiert wurden, dies aber nicht so bedeutsam oder umfassend ist, dass mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden kann, dass das Prüfungsurteil nicht ausreichend gestützt wird.

Schwere	Funktioneller Bereich	Auftragsprüfung
nicht wesentlich	wenn die Gefahr besteht, dass ein qualitätsgefährdendes Risiko nicht verhindert oder entsprechend reduziert wird.	liegt beispielsweise vor, wenn einzelne erforderliche oder geplante Prüfungshandlungen nicht vollständig in Übereinstimmung mit den relevanten Bestimmungen durchgeführt bzw. dokumentiert wurden, dies allerdings keine Auswirkung auf das Gesamturteil und die Berichterstattung über die Abschlussprüfung hat.

Definitionen – Arten von Mängeln

Art	Definition
Systemischer Mangel	wenn Qualitätssicherungsmaßnahmen nicht ausreichend sind. Ein solcher Mangel kann möglicherweise dazu führen, dass die beruflichen Leistungen nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen erbracht werden.
Einzelfehler	ist auf das Fehlverhalten oder auf (fachliche) Fehlentscheidungen einzelner oder mehrerer an der Prüfung mitwirkender Personen zurückzuführen, die trotz ausreichender Qualitätssicherungsmaßnahmen nicht verhindert werden konnten.
Wiederholungsmangel	wenn dieser oder ein vergleichbarer Mangel bereits in der letzten QS-Prüfung (oder Inspektion) festgestellt wurde. Die Schwere eines Wiederholungsmangels (wesentlich, erheblich oder nicht wesentlich) ist alleine aus dem Mangel heraus zu beurteilen; die Tatsache, dass es sich um einen Wiederholungsmangel handelt, ist dabei nicht zu berücksichtigen. Ist der Wiederholungsmangel ein systemischer Mangel und war der entsprechende Mangel im Qualitätssicherungssystem bereits im Maßnahmenbescheid der vorhergehenden QS-Prüfung (oder Inspektion) enthalten, dann ist dieser Mangel im Qualitätssicherungssystem jedenfalls wesentlich.
Mangel betreffend Angemessenheit	eine Richtlinie oder ein Prozess weist Schwachstellen in der Konzeption auf. Mängel betreffend die Angemessenheit stellen immer systemische Mängel dar.
Mangel betreffend Wirksamkeit	eine Richtlinie oder ein Prozess weist Schwachstellen (erstmalig oder bereits in der letzten QS-Prüfung) in der Einrichtung und/oder effektiven Ausführung auf. Mängel betreffend die Wirksamkeit können systemische Mängel oder Einzelmängel sein.

Entscheidungsbaum – Einstufung von Mängeln



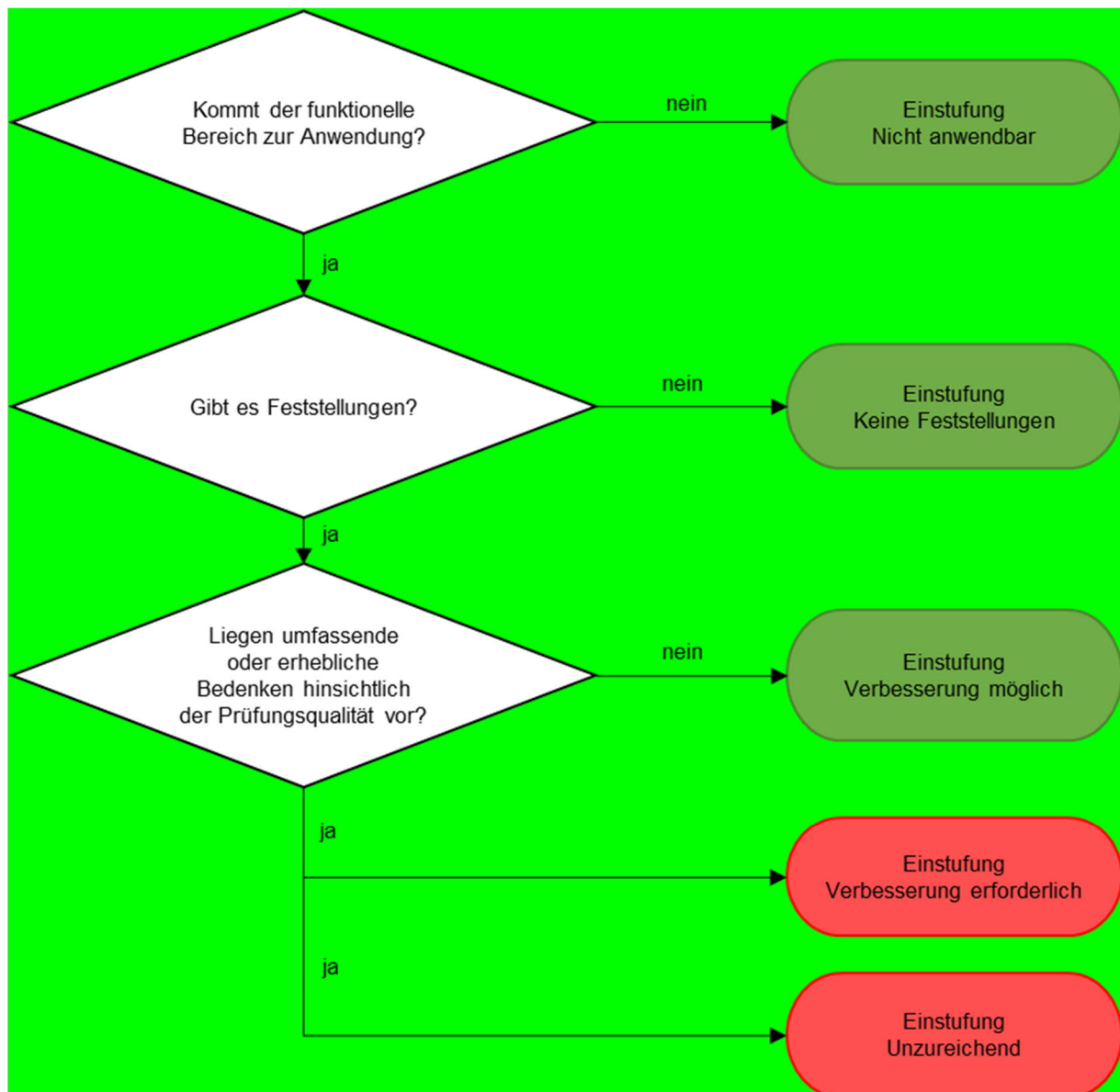
Bei den Kapiteln 4.2 bis 4.9, 5.2.1. bis 5.2.7. und 6. hat der Prüfer basierend auf den getroffenen Einzelfeststellungen auch eine **Gesamteinstufung** für den funktionellen Bereich zu ermitteln und in der dafür vorgesehenen Tabelle im Prüfbericht zu dokumentieren. Eine Beschreibung der einzelnen Kategorien sowie ein Schaubild für die Gesamteinstufung findet sich nachstehend sowie in KFS/PG15 Anlage 4.

Definitionen – Gesamteinstufung funktioneller Bereich

Einstufung	Beschreibung
n / a	Ein funktioneller Bereich gelangt vom Prüfungsbetrieb nicht zur Anwendung (zB Auslagerung).
Keine Feststellungen	Bei Durchführung der QS-Prüfung wurden keine Feststellungen getroffen.
Verbesserung möglich	Die identifizierten Feststellungen führen nur zu eingeschränkten Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems, diese sind aber insgesamt nicht wesentlich.
Verbesserung erforderlich	Die Feststellungen führen zu umfassenderen Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems, diese sind aber insgesamt nicht wesentlich.

Einstufung	Beschreibung
Unzureichend	<p>Die Feststellungen führen zu erheblichen Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems, insbesondere da:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anforderungen in abgrenzbaren Teilen nicht erfüllt wurden und • die identifizierten Feststellungen geeignet sind, dass die berufliche Leistung nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Bestimmungen erbracht wird.

Entscheidungsbaum – Einstufung funktioneller Bereich

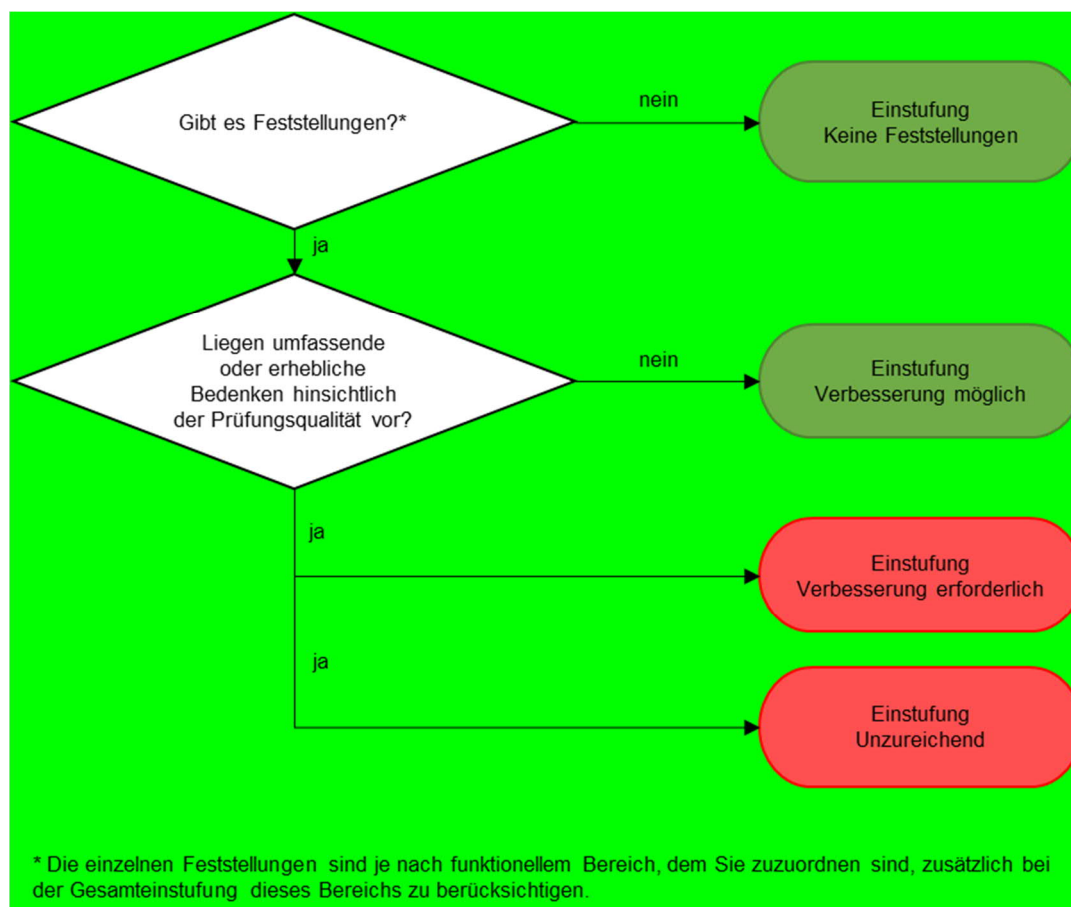


Zusätzlich hat der QS-Prüfer für jeden überprüften Auftrag eine Gesamteinstufung vorzunehmen und im Musterprüfbericht entsprechend zu dokumentieren. Eine Beschreibung der einzelnen Kategorien für die Gesamteinstufung sowie ein Schaubild findet sich nachstehend sowie in KFS/PG15 Anlage 4.

Definitionen – Gesamteinstufung Prüfungsauftrag

Einstufung	Beschreibung
Keine Feststellungen	Bei Durchführung der QS-Prüfung wurden keine Feststellungen getroffen.
Verbesserung möglich	Die identifizierten Verbesserungsbereiche führen nur zu eingeschränkten Bedenken hinsichtlich Prüfungsqualität, sind aber insgesamt nicht wesentlich.
Verbesserung erforderlich	Die identifizierten Verbesserungsbereiche führen zu umfassenderen Bedenken hinsichtlich Prüfungsqualität, sind aber insgesamt nicht wesentlich.
Unzureichend	Auf Basis der Feststellungen liegen wesentliche Mängel vor, die zu erheblichen Bedenken hinsichtlich folgender Bereiche führen: <ul style="list-style-type: none"> • Zweckmäßigkeit und Qualität der Prüfungsnachweise • angemessene kritische Grundhaltung • Nicht-Einhaltung geltender gesetzlicher Vorschriften und berufssüblicher Grundsätze im Zusammenhang mit Qualitätssicherung und der Durchführung von Abschlussprüfungen oder interner Vorgaben des Prüfungsbetriebes in einem wesentlichen Bereich.

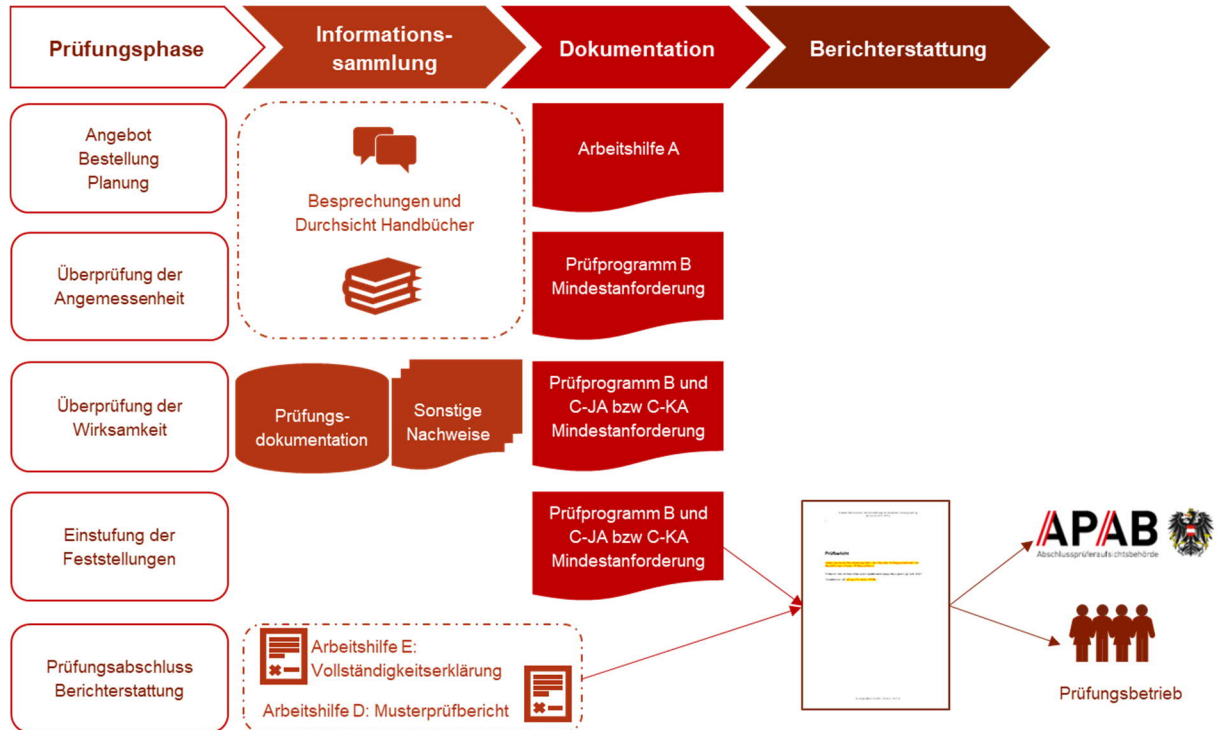
Entscheidungsbaum – Einstufung Prüfungsauftrag



Der QS-Prüfer kann zu den Mängeln Maßnahmenempfehlungen abgeben, ist aber nicht dazu verpflichtet.

Anlagen

Anlage 1 - Arbeitshilfen im Prüfungsablauf



Anlage 2 - Übersicht der Arbeitshilfen

Mindestanforderung

Nr.	Beschreibung	Urheber
A	Angebot/ Auftragsschreiben (Anlage 1 zu KFS/PG15)	KSW
B*	Prüfprogramm Regelungen zur allgemeinen Organisation und Auftragsabwicklung Überprüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes sowie der Angemessenheit der Regelungen zur Auftragsabwicklung	iwp
C-JA	Prüfprogramm Regelungen zur Auftragsabwicklung (Wirksamkeit) – JAP Überprüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung bei Jahresabschlussprüfungen	iwp
C-KA	Prüfprogramm Regelungen zur Auftragsabwicklung (Wirksamkeit) – KAP Überprüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung bei Konzernabschlussprüfungen	iwp
D	Musterprüfbericht der Abschlussprüferaufsichtsbehörde	APAB
E	Vollständigkeitserklärung (Anlage 2 zu KFS/PG15)	KSW

* Skalierung entsprechend der Prüfungsstrategie

Sonstige Arbeitshilfen (optional)

Nr.	Beschreibung	Urheber
I	Muster-Liste für erforderliche Unterlagen und Informationen für die QS-Prüfung Auflistung aller Unterlagen und Informationen, die uU für die Durchführung der QS-Prüfung erforderlich sind, ist auf die spezifischen Umstände des Prüfungsbetriebes anzupassen	iwp

Anlage 3 - Inhaltsverzeichnis Prüfprogramm Regelungen zur allgemeinen Organisation und Auftragsabwicklung

Tabellenblatt	Kapitel im Handbuch
ReadMe	
Scoping und Beurteilung QR	1.5
Berufsgrundsätze-Unabhängigkeit	2.2.1
Berufsgrundsätze-sonstige	2.2.1
Berufsgrundsätze - Geldwäsche	2.2.1
Honorarkalkulation	2.3
Annahme, Fortführung	2.4
Mitarbeiterentwicklung	2.5
Gesamtplanung	2.6
Versicherungsschutz	2.7
Beschwerden	2.8
Fortbildung	2.9
Nachschau	2.10
Meldepflichten	2.11
Organisation und Anleitung	3.2 + 3.3
Konsultation	3.5
Auslagerung	3.6
Überwachung	3.7
Durchsicht	3.8
EQCR	3.9
Meinungsverschiedenheiten	3.10
Abschluss	3.12
Feststellungen	
Empfehlungen	
positive Anmerkungen	

Anlage 4 - Prüfprogramme Abschlüsse

Inhaltsverzeichnis 2_C_JA Prüfprogramm Jahresabschluss	Inhaltsverzeichnis 2_C_KA Prüfprogramm Konzernabschluss
Tabellenblatt	Tabellenblatt
ReadMe	ReadMe
Auftragsprofil	Auftragsprofil
Planung_Risikoeinschätzung	Planung_Risikoeinschätzung
Erlangung Prüfungsnachweise 1	Konsolidierungsprozess
Erlangung Prüfungsnachweise 2	Kommunikation mit TB-Prüfern
Sonst. verpflichtende PH	Sonst. verpflichtende PH
Darstellung_Abschlusses	Darstellung_Abschlusses
Prüfungsabschluss	Prüfungsabschluss
Feststellungen	Feststellungen
Empfehlungen	Empfehlungen
positive Anmerkungen	positive Anmerkungen