

Materialband

Die ISA kommen

Gliederung

	Seite
I. Gegenüberstellung der ISA und IDW PS	3
II. Wichtiges vorab	8
1. Vorbemerkungen	8
2. Qualitätssicherung als Gegenstand gesetzlicher Regelungen	8
3. Das IDW und die Qualitätssicherung	12
4. Prüfung nach ISA und der nächste „peer review“	14
5. System / Hierarchie der ISA-Prüfungsstandards	15
6. Zusammenfassung in Thesen	16
III. Grundsätze für einen skalierten Prüfungsansatz	17
1. Definition „Kleinere Einheiten“	17
2. Skalierter Prüfungsansatz für KMU	19
3. Prüfungsstrategie für restliche Prüfungshandlungen	24

Bearbeitungsstand Juli 2018

© 2018 Primus-Seminare GmbH, Hohe Str. 9, 51149 Köln

Das Skript einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verfassers unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen.

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden.

I. Gegenüberstellung der ISA und IDW PS		
ISA	IDW PS	
general principles and responsibilities	allgemeine Grundsätze und Verantwortlichkeiten	
200	Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den international Standards on auditing	200 Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (Stand: 03.06.2015) 201 RL- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (05.03.2015) 261 n.F. Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (15.09.2017)
210	Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	220 Beauftragung des Abschlussprüfers (Stand: 09.09.2009)
220	Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung + ISQC 1	QS 1 Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfer praxis (09.06.2017)
230	Prüfungsdokumentation	460 n.F. Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (Stand: 09.09.2009)
240 250	Die Verantwortung des AP bei dolosen Handlungen Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss einer Abschlussprüfung	210 Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2012)
260	Kommunikation mit den Governance-Verantwortlichen	450 n.F. Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (Stand: 15.12.2017) 470 n.F. Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (Stand: 10.10.2017) nach ISA-Format
265	Mitteilung über Mängel im IKS an die für die Governance-Verantwortlichen und das Management	261 n.F. Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (Stand: 15.09.2017)

Gegenüberstellung der ISA und IDW PS

Seite 4

ISA		IDW PS	
risk assessment and response to assessed risks		Risikobeurteilung und Reaktion auf beurteilte Risiken	
300	Planung einer Abschlussprüfung	240	Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (09.09.2010)
315	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen des Unternehmens und seines Umfeldes	261 n.F. 230	Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (15.09.2017) Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 08.12.2005)
320	Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung	250 n.F.	Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2012)
330	Die Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken	261 n.F.	Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (Stand: 15.09.2017)
402	Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Unternehmen, die Dienstleister in Anspruch nehmen	331 n.F. 951 n.F.	Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen (Stand: 11.09.2015) nach ISA-Format Die Prüfung des internen Kontrollsystems bei Dienstleistungsunternehmen (Stand: 16.10.2013)
450	Die Beurteilung der während der Abschlussprüfung festgestellten falschen Angaben	250 n.F.	Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2012)

ISA		IDW PS	
audit evidence		Prüfungsnachweise	
500	Prüfungsnachweise	300 n.F.	Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 14.06.2016) nach ISA-Format
501	Prüfungsnachweise – besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten	300 n.F.	Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 14.06.2016) nach ISA-Format
		301	Prüfung der Vorratsinventur (Stand: 24.11.2010)
505	Externe Bestätigungen	302 n.F.	Bestätigungen Dritter (Stand: 10.07.2014)
510	EB-Werte bei Erstprüfungsaufträgen	205	Prüfung von EB-Werten im Rahmen von Erstprüfungen (09.09.2010)
520	Analytische Prüfungshandlungen	312	Analytische Prüfungshandlungen (Stand: 13.03.2013)
530	Stichprobenprüfungen	310	Repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben) in der Abschlussprüfung (Stand: 14.06.2016) nach ISA-Format
540	Die Prüfung von geschätzten Werten in der RL, einschließlich geschätzter Zeitwerte und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben	314 n.F.	Die Prüfung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung einschließlich von Zeitwerten (Stand: 09.09.2009)
550	Nahestehende Personen	255	Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 24.11.2010)
560	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	203 n.F.	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (Stand: 09.09.2009)
570	Fortführung der Unternehmenstätigkeit	270 n.F.	Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Stand: 17.07.2018) nach ISA-Format
580	Schriftliche Erklärungen	303 n.F.	Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (Stand: 09.09.2009)

Gegenüberstellung der ISA und IDW PS

Seite 6

ISA		IDW PS	
using work of others		Verwendung und Verwertung der Arbeit anderer Personen und Institutionen	
600	Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfungen)	320 n.F.	Besondere Grundsätze für die Durchführung von KoAP (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern) (Stand: 10.04.2014) nach ISA-Format
610	Verwertung der Arbeit interner Prüfer	321	Interne Revision und Abschlussprüfung (Stand: 09.09.2010)
620	Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers	322 n.F.	Verwertung der Arbeit eines für den Abschlussprüfer tätigen Sachverständigen (Stand: 15.09.2017) nach ISA-Format
audit conclusions and reporting		Schlussfolgerungen und Berichterstattung	
700	Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss	400 n.F.	Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (Stand: 30.11.2017) nach ISA-Format
701	Kommunikation von Kernprüfungssachverhalten im Bericht des unabhängigen Prüfers	401	Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (Stand: 30.11.2017) nach ISA-Format
705	Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers	405	Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (Stand: 30.11.2017) nach ISA-Format
706	Hervorhebungen eines Sachverhalts und Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers	406	Hinweise im Bestätigungsvermerk (Stand: 30.11.2017) nach ISA-Format

Gegenüberstellung der ISA und IDW PS

Seite 7

ISA		IDW PS	
710	Vergleichsinformationen – Vergleichszahlen und Vergleichsabschlüsse	318	Prüfung von Vergleichsangaben über Vorjahre (Stand: 24.11.2010)
720 (rev.) (E-DE)	Die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten	202	Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden (Stand: 09.09.2010)

II. Wichtiges vorab

1. Vorbemerkungen

Durch diverse **Gesetzesinitiativen und Reformvorschläge** ist der Gesetzgeber seit einigen Jahren bemüht, das Vertrauen in die Abschlussprüfung zu stärken und die sog. Erwartungslücke zu schließen. Medienwirksame Bilanzskandale der Vergangenheit und damit einhergehende berufliche Fehlleistungen von Abschlussprüfern hatten den Druck auf internationale Gremien und den Gesetzgeber deutlich erhöht.

Die Initiativen erstreckten sich insbesondere auch auf den Bereich der Qualitätssicherung, der Berufsaufsicht und der Einführung weltweit gültiger internationaler Prüfungsstandards.

Insbesondere die Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2014/56/EU) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 durch das

- **AReG** (Abschlussprüfungsreformgesetz) sowie das
- **APAReG** (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz)

im Jahre 2016 haben für den deutschen Berufsstand und auch europaweit einschneidende Änderungen bei der Qualitätssicherung im Rahmen der Planung, Durchführung und Dokumentation der Abschlussprüfung mit sich gebracht.

2. Qualitätssicherung als Gegenstand gesetzlicher Regelungen

a) Regelungen zur Qualitätssicherung vor dem APAReG

Der Wortlaut des **§ 55b WPO (a.F.)** lautete vor Umsetzung der AP-RL:

§ 55b WPO a.F. Qualitätssicherungssystem

*„Der Wirtschaftsprüfer oder die Wirtschaftsprüferin hat die Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind, zu schaffen sowie die Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (**Qualitätssicherungssystem**). Das Qualitätssicherungssystem ist zu dokumentieren.“*

Weitere gesetzliche Regelungen zur Qualitätssicherung gab es nicht. Lediglich „fachliche Regeln“ des privatwirtschaftlich organisierten **Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.** in Form von Verlautbarungen (IDW PS) sowie die seinerzeit gemeinsam mit der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) verabschiedete VO 1/2006 gaben dem Berufsstand Qualitätssicherungsregeln vor.

Die **IDW Verlag GmbH**, eine 100 %-ige Tochtergesellschaft des Vereins, gibt jährlich ein umfangreiches und teures „**IDW Praxis-handbuch zur Qualitätssicherung**“ (kurz: QS-Handbuch) für den Berufsstand heraus, welches umfangreiche Checklisten, „Meilensteine“ und Formvorgaben enthält. Mittlerweile ist die 11. Überarbeitete Auflage 2017/2018 erschienen.

b) **Neufassung des § 55b WPO durch das APAReG**

Mit der Verabschiedung des Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (**APAReG**) am 31.03.2016 wurde die Abschlussprüferrichtlinie in Deutschland umgesetzt, die in

- **Artikel 24a** „Interne Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften“ und
- **Artikel 24b** „Arbeitsorganisation“

Regelungen zur Qualitätssicherung enthält, die nunmehr zwingend in nationales Recht, d.h. in der **WPO** umzusetzen waren.

Wichtig ist zu wissen, dass die Vorgaben der EU für die gesetzlich vorzuschreibende Qualitätssicherung im Berufsstand im Wesentlichen dem

- International Standard on Auditing (ISA) 220 „**Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung**“ und dem
- ISQC 1 „**Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen** und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen **durchführen**“

entsprechen.

Dies führte zu einer umfassenden **Neuregelung von § 55b WPO**:

§ 55b I WPO i.d.F. APAReG Internes Qualitätssicherungssystem

(1) ¹Berufsangehörige haben für ihre Praxis **Regelungen** zu **schaffen**, die die Einhaltung ihrer Berufspflichten gewährleisten, und deren Anwendung zu **überwachen** und **durchzusetzen** (**internes Qualitätssicherungssystem**). ²Das interne Qualitätssicherungssystem soll in einem **angemessenen Verhältnis zum Umfang und zur Komplexität der beruflichen Tätigkeit** stehen. ³Das interne Qualitätssicherungssystem ist zu **dokumentieren** und den Mitarbeitern der Berufsangehörigen zur Kenntnis zu geben.

§ 55b II WPO i.d.F. APAReG Internes Qualitätssicherungssystem

(2) ¹Bei Berufsangehörigen, die **Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen**, haben die Regelungen nach Absatz 1 **angemessene Grundsätze und Verfahren** zur ordnungsgemäßen Durchführung und Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung zu umfassen. ²**Dazu gehören zumindest**

1. *solide **Verwaltungs- und Rechnungslegungsverfahren**, interne **Qualitätssicherungsmechanismen**, wirksame Verfahren zur Risikobewertung sowie wirksame Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für Datenverarbeitungssysteme,*
2. *Vorkehrungen zum Einsatz angemessener und wirksamer Systeme und Verfahren sowie der zur angemessenen Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen **Mittel** und des dafür erforderlichen **Personals**,*
3. *Grundsätze und Verfahren, die die Einhaltung der Anforderungen an die **Eigenverantwortlichkeit** des verantwortlichen Abschlussprüfers nach § 44 I 3 dieses Gesetzes und an die **Unabhängigkeit** nach den §§ 319 bis 319b HGB gewährleisten,*
4. *Grundsätze und Verfahren, die sicherstellen, dass Mitarbeiter sowie sonstige unmittelbar an den Prüfungstätigkeiten beteiligte Personen über **angemessene Kenntnisse** und Erfahrungen für die ihnen zugewiesenen Aufgaben verfügen sowie fortgebildet, angeleitet und kontrolliert werden,*
5. *die Führung von **Prüfungsakten** nach § 51b V,*
6. *organisatorische und administrative Vorkehrungen für den Umgang mit **Vorfällen**, die die ordnungsmäßige Durchführung der Prüfungstätigkeiten beeinträchtigen können, und für die Dokumentation dieser Vorfälle,*
7. *Verfahren, die es den Mitarbeitern unter Wahrung der Vertraulichkeit ihrer Identität ermöglichen, potenzielle oder tatsächliche **Verstöße** gegen die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder gegen Berufspflichten sowie etwaige **strafbare Handlungen oder Ordnungswidrigkeiten** innerhalb der Praxis an geeignete Stellen **zu berichten**,*
8. *Grundsätze der **Vergütung und Gewinnbeteiligung** nach § 55 und*
9. *Grundsätze und Verfahren, die gewährleisten, dass im Fall der **Auslagerung** wichtiger Prüfungstätigkeiten die interne Qualitätssicherung und die Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt werden.*

§ 55b III WPO i.d.F. APAReG Internes Qualitätssicherungssystem

(3) ¹Im Rahmen der Überwachung nach Absatz 1 Satz 1 haben Berufsangehörige, die **Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen**, das interne Qualitätssicherungssystem zumindest hinsichtlich der Grundsätze und Verfahren für die Abschlussprüfung, für die Fortbildung, Anleitung und Kontrolle der Mitarbeiter sowie für die Handakte **einmal jährlich zu bewerten**. ²Im Fall von Mängeln des internen Qualitätssicherungssystems haben sie die zu deren Behebung erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen. ³Die Berufsangehörigen haben einmal jährlich **in einem Bericht zu dokumentieren**:

1. die Ergebnisse der Bewertung nach Satz 1,
2. Maßnahmen, die nach Satz 2 ergriffen oder vorgeschlagen wurden,
3. Verstöße gegen Berufspflichten oder gegen die Verordnung (EU) Nr. 537/2014, soweit diese nicht nur geringfügig sind, sowie
4. die aus Verstößen nach Nummer 3 erwachsenden Folgen und die zur Behebung der Verstöße ergriffenen Maßnahmen.

(4) Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen, liegt die **Verantwortung für das interne Qualitätssicherungssystem** bei Berufsangehörigen, vereidigten Buchprüfern oder vereidigten Buchprüferinnen oder EU- oder EWR-Abschlussprüfern.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass somit seit Mitte 2016 umfangreiche Regelungen zum **Aufbau und zur Ausgestaltung** eines internen **Qualitätssicherungssystems (QSS)** **gesetzlich vorgeschrieben** sind, die **zuvor Gegenstand der „Facharbeit“** waren.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass die nunmehr in der WPO enthaltenen **gesetzlichen Vorschriften zur Qualitätssicherung** ihren Ursprung in den ISA haben und demnach auch den Anforderungen in den ISA entsprechen. Diese gelten künftig, d.h. spätestens ab 2020, in „unmittelbarer“ Anwendung als „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung“ (GoA).

Dies bedeutet, dass mit der Beachtung des § 55b WPO ebenfalls die Anforderungen der ISA 220 und des ISQC 1 beachtet werden.

3. Das IDW und die Qualitätssicherung

a) Gesetzliche Regelungen gehen vor Facharbeit

Das **IDW** macht als Verband in der Rechtsform eines e.V. dem Berufstand umfangreiche Vorgaben zu Qualitätssicherung in Form von „**Facharbeit**“ durch „**Verlautbarungen**“.

Dies äußert sich insbesondere aktuell im 98-seitigen (!) **IDW QS 1** (Stand: 09.06.2017), der deutlich über die gesetzlichen Anforderungen zur Qualitätssicherung gemäß § 55b WPO hinausgeht.

Diese Form der Überregulierung durch das IDW ist gesetzeswidrig.

Da die Qualitätssicherung nunmehr Gegenstand gesetzlicher Regelungen ist, kann das IDW nicht weitergehende Forderungen stellen, die deutlich über § 55b WPO hinausgehen. Hierzu hat das IDW keinerlei Legitimation.

Zur Ausgestaltung eines kanzleiinternen QSS macht das IDW umfassende Vorgaben durch das jährlich neu erscheinende **QS-Handbuch**, welches in der Berufspraxis oft auch „Messlatte“ für den gesetzlich geforderten peer review (§ 57a WPO) durch den „Qualitätskontrollprüfer“ ist.

Das **IDW** bringt somit Vorgaben für die Qualitätssicherung in Umlauf, die deutlich über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen und nimmt für sich in Anspruch, „**nationaler Standardsetter**“ für gesetzlich geregelte Inhalte zu sein und dem gesamten Berufsstand entsprechende Vorgaben machen zu können.

Eine Interpretation der gesetzlichen Vorschriften kann allenfalls durch Kommentierung der gesetzlichen Vorschriften (WPO-Kommentar) bzw. Auslegung der gesetzlichen Regelungen durch die Berufssatzung (BS WP/vBP, Teil 4, §§ 45 -63) erfolgen.

b) IDW-Mitglieder sind grundsätzlich verpflichtet, den Verlautbarungen ihres Vereins zu folgen

Kolleginnen, Kollegen und Berufsgesellschaften, die Mitglieder des IDW sind, haben sich bei Antragstellung freiwillig verpflichtet, die Verlautbarungen des IDW sowie die Satzung des Vereins zu beachten.

Dies betrifft nicht nur die Beachtung der Verlautbarung IDW QS 1, sondern auch die Organisation der Internen QS entsprechend den Vorgaben des aktuellen IDW Praxishandbuchs zur Qualitätssicherung.

Nach außen hin wird die Beachtung der IDW-Verlautbarungen bereits durch das Auftragsbestätigungsschreiben dem Mandanten, Formulierungen im Prüfungsbericht oder die Formulierung des Bestätigungsvermerks bekundet.

c) Bei Prüfung nach den ISA bedarf es keinerlei weiterer Vorgaben des IDW

Bei der Durchführung einer Jahresabschlussprüfung nach den ISA bedarf es keinerlei Qualitätssicherungsvorgaben des IDW, da diese durch das Gesetz und die Berufssatzung bereits vorgegeben sind. Sie entspringen letztlich aus ISA 220 und sind über die AP-RL in nationales Recht transformiert worden.

Bei Durchführung der Jahresabschlussprüfung nach den ISA wird somit den gesetzlichen Anforderungen von § 55b WPO und §§ 45 ff BS WP/vBP unmittelbar entsprochen.

Es bedarf keinerlei weiterer Vorgaben durch den „Lobbyverband“ des Berufsstandes; der Gesetzgeber hat die Problematik der Qualitätssicherung bereits abschließend geregelt.

Wenn das IDW sich nun im Rahmen eines „Modellwechsels“ für die unmittelbare Anwendung der ISA (unter Beifügung nationaler Besonderheiten) entschieden hat, so sollte der überregulierende IDW QS 1 zurückgezogen werden und allenfalls durch Erklärung der unmittelbaren Anwendung des ISQC 1 ersetzt werden.

Eine Jahresabschlussprüfung kann demnach vollständig und ausschließlich nach den ISA durchgeführt werden. Die deutschen Gesetze sind selbstverständlich zu beachten und die Prüfungsanforderungen nach ISA an deutsche Besonderheiten entsprechend anzupassen. Verlautbarungen des IDW können hierbei wahlweise herangezogen bzw. beachtet werden. Dies entscheidet der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit (§ 43 I WPO).

Eine **Jahresabschlussprüfung**, die **nach ISA** durchgeführt wird, **entspricht** den gesetzlichen Vorschriften des **§ 55b WPO**.

4. Prüfung nach ISA und der nächste „peer review“

Im Rahmen des dispositiven Vertragsrechtes obliegt es der freien Entscheidung des Abschlussprüfers auf welcher Grundlage „fachlicher Regeln“ er die Abschlussprüfung durchführt.

Sofern der mit dem Mandanten vereinbarte **Auftrag** vorsieht, dass die Abschlussprüfung **ausschließlich unter Beachtung der ISA** durchgeführt wird, darf in den Arbeitspapieren und weiteren Äußerungen des WP/vBP nicht auftauchen, dass die Prüfung unter Beachtung der IDW PS stattgefunden hat.

Dann darf der WP selbstverständlich weder im Prüfungsbericht schreiben, dass er nach IDW PS geprüft hat, noch darf er das QS-Handbuch des IDW als sein eigenes QSS verwenden.

Die Prüfung nach ISA schließt allerdings nicht aus, dass bei der Auftragsdurchführung passende Arbeitshilfen des IDW verwendet werden.

Für das für die Kanzlei dokumentierte QS-Handbuch (§ 55b I 3 WPO) darf somit nicht das QS-Handbuch des IDW herangezogen werden. Vielmehr ist ein QS-Handbuch aus den ISA abzuleiten.

Dieses **ISA-QS-Handbuch** entspricht dann auch unmittelbar den gesetzlichen (Mindest)Anforderungen gemäß § 55b WPO.

Beispiel:

Nach dem QS-Handbuch des IDW und den einschlägigen Verlautbarungen im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes ist vorgesehen, dass im Rahmen der Abschlussprüfung zwecks Feststellung potentieller Fehlerrisiken die **Aufbauprüfung des rechnungslegungsbezogenen IKS** obligatorisch ist. Eine Wirksamkeitsprüfung wird von der Identifizierung (unter Berücksichtigung der materiality) von Fehlerrisiken und von der beabsichtigten Verwendung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung abhängig gemacht.

Demgegenüber kann bei der Abschlussprüfung nach ISA unter Ausschöpfung von Skalierungsmöglichkeiten auch auf die Systemprüfung verzichtet werden, sofern man die **hinreichende Sicherheit** für die Gesamtbeurteilung durch aussagebezogene Prüfungshandlungen (ISA 500) gewinnen kann.

Dass der Abschlussprüfer sich gemäß **ISA 315** einen „Überblick über das IKS des Mandanten“ verschaffen muss, widerspricht dem nicht. Die Systemprüfung spielt im Rahmen der ISA-Abschlussprüfung nur eine untergeordnete Rolle. Sie erscheint nicht im Rahmen der in ISA 500 aufgezählten **Prüfungsmethoden**.

5. System / Hierarchie der ISA-Prüfungsstandards

Ähnlich der Systematik der Prüfungsstandards sind auch die ISA im Rahmen einer dreistelligen Alphanumerik angeordnet. Wenn auch mit einer etwas abweichenden Zuordnung sind die ISA entsprechend einem zeitlichen Vier-Phasen-Modell angeordnet.

Es gibt **6 Kernstandards**, die bei jeder ISA-Prüfung anzuwenden sind. Um diese Kernstandards herum positionieren sich jeweils die restlichen ISA.

Im Einzelnen handelt es sich um folgende Kernstandards:

1. **ISA 300** Planung einer Abschlussprüfung
2. **ISA 315** Identifizieren und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
3. **ISA 320** Wesentlichkeit
4. **ISA 330** Reaktionen auf beurteilte Risiken
5. **ISA 500** Erlangung von Prüfungsnachweisen
6. **ISA 700** Prüfungsurteil

Werden diese sechs ISA-Kernstandards erfüllt, wurde damit automatisch den Qualitätssicherungsanforderungen des ISA 220 entsprochen.

Entsprechend der Alphanumerik sind diesen Kernstandards jeweils weitere Standards mit speziellen Fachfragen zu der angesprochenen Thematik wie Satelliten zugeordnet. Diese „speziellen“ Standards sind je nach vorliegendem Fall zu beachten. Ggfs. ist die spezielle Thematik im vorliegenden Falle jedoch auch irrelevant, so dass der ISA hier nicht beachtet werden muss.

Das **APW III/2018** befasst sich mit der Thematik der „**Erlangung von Prüfungsnachweisen**“. Dem grundlegenden Kernstandard ISA 500 werden vier weitere spezielle Standards aus diesem Themenbereich zugeordnet und besprochen:

- **ISA 501** Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten
- **ISA 505** Externe Bestätigungen sowie
- **ISA 580** Schriftliche Erklärungen.

Weitere spezielle Prüfungsstandards aus dem **Bereich „audit evidence“** werden jetzt nicht thematisiert, da sie nur bei bestimmten Fallkonstellationen zu beachten sind, wie z.B.

- **ISA 510** Erstprüfungsaufträge oder
- **ISA 540** Geschätzte Werte.

6. Zusammenfassung in Thesen

- Die **Anforderungen an die Qualitätssicherung** bei der Durchführung von Abschlussprüfungen **ergeben sich seit 2016 aus dem Gesetz** (§ 55b WPO) und den erläuternden Bestimmungen der Berufssatzung (§§ 45 ff. BS WP/vBP).
- In **§ 55b WPO** wurden die Anforderungen in Artikel 24 a, b der AP-RL fast wörtlich übernommen.
- Die in **Artikel 24 a und b der AP-RL** festgeschriebenen Qualitätssicherungsanforderungen **entsprechen ISA 220**.
- Eine Abschlussprüfung unter Beachtung der ISA entspricht somit den gesetzlichen Qualitätssicherungsanforderungen in § 55b WPO. **Weiterer Vorgaben des IDW bedarf es nicht**.
- Auch **IDW-Mitglieder** können mit den Mandanten vereinbaren, dass die **Abschlussprüfung auf der Grundlage der ISA** durchgeführt wird. Dies muss in der Beauftragung und im Auftragsbestätigungsschreiben vereinbart werden. Weder im Prüfungsbericht, noch im Bestätigungsvermerk darf dann jedoch auf die IDW PS als „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)“ Bezug genommen werden.
- Es liegt in der **Eigenverantwortlichkeit (§§ 17, 43 I WPO)** jedes einzelnen Berufsträgers, ob er im Einzelfalle „passende“ Qualitätssicherungsanforderungen des IDW, z.B. nach dem QS-Handbuch, verwendet.
- Die überregulierten Qualitätssicherungsregelungen des IDW sind beim **peer review** nur dann „**Messlatte**“, wenn der Abschlussprüfer bekundet, dass er unter Beachtung der Verlautbarungen des IDW arbeitet. Dann gelten nämlich auch die überzogenen Vorgaben des IGW-QS-Handbuchs und des IDW QS 1.
- **Kurz gesagt:** Wer nach den ISA prüft, braucht nicht zusätzlich die Qualitätssicherungsanforderungen des IDW zu beachten. Es genügt die Beachtung der QS-Anforderungen in ISA 220 und ISQC 1.

III. Grundsätze für einen skalierten Prüfungsansatz

Fast alle ISA enthalten jeweils „**Spezifische Überlegungen zu kleineren Einheiten**“.

1. Definition „Kleinere Einheiten“

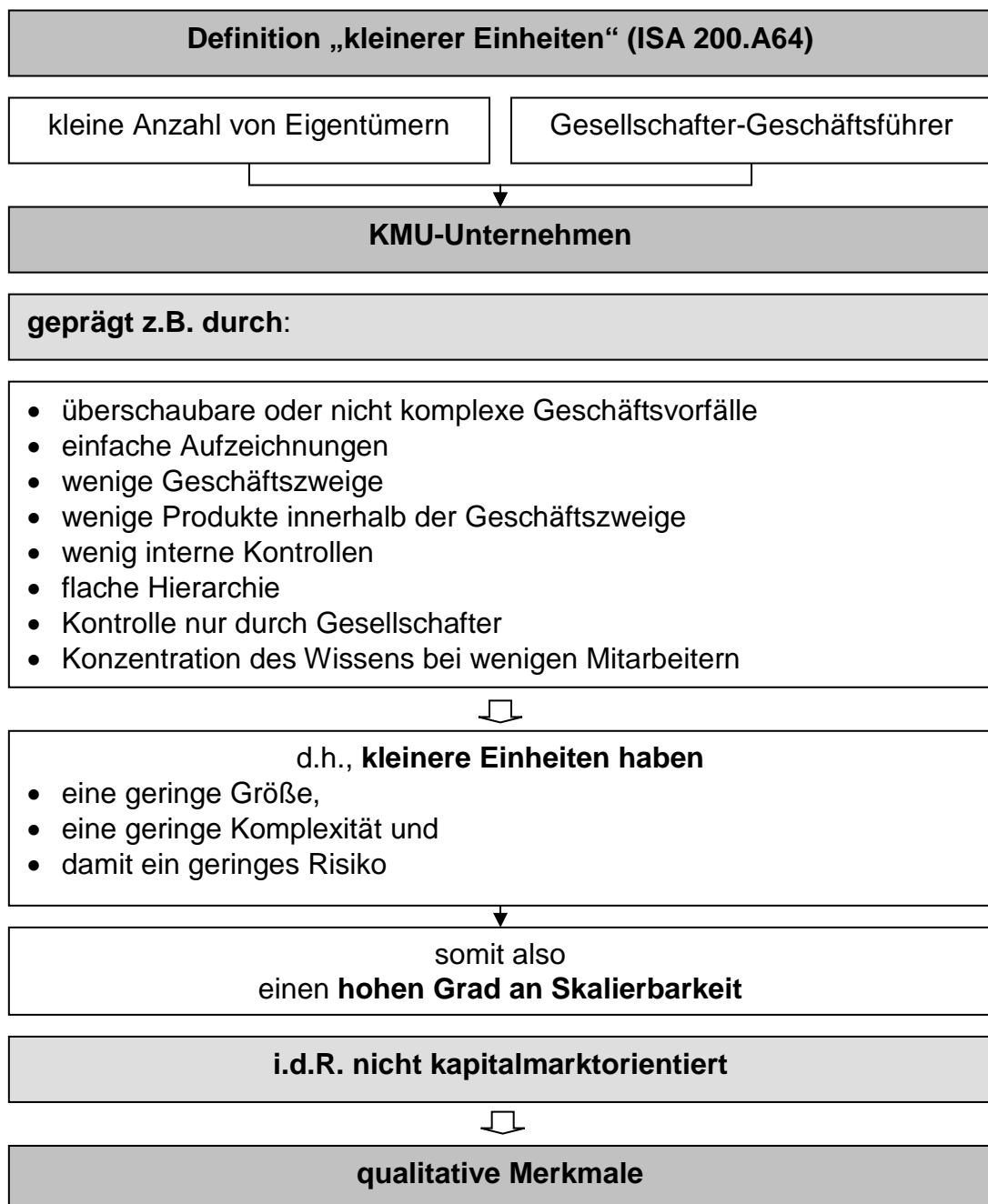
In **ISA 200.A64** werden die **typische qualitative Merkmale** für das Vorliegen eines **KMU** (small entities) genannt:

- **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** eines oder mehrere der folgenden Merkmale:
 - überschaubare oder nicht komplexe Geschäftsvorfälle,
 - einfache Aufzeichnungen,
 - wenige Geschäftszweige und wenige Produkte innerhalb der Geschäftszweige,
 - wenige interne Kontrollen,
 - wenige Managementebenen mit Verantwortung 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.

Die in den ISA enthaltenen spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten wurden hauptsächlich für **nicht kapitalmarktorientierte** Einheiten entwickelt (ISA 200.A65).

In den ISA wird der Eigentümer einer kleineren Einheit, der in das **Tagesgeschäft** der Einheit **eingebunden** ist, als „**Gesellschafter-Geschäftsführer**“ bezeichnet (ISA 200.A66).



2. Skaliertes Prüfungsansatz für KMU

Es gibt grundsätzlich zwei verschiedene Ansätze zur Skalierung:

a) Kleines Prüfungsteam

Wird die Jahresabschlussprüfung von einem kleinen Prüfungsteam oder auch im Wesentlichen vom verantwortlichen WP selbst, durchgeführt, können insbesondere bei den Anforderungen an die **Anleitung und Überwachung von Mitarbeitern** und die **Kommunikation im Prüfungsteam** erhebliche Vereinfachungen in Anspruch genommen werden (ISA 300.A11, A15).

b) Prüfungsstrategie bei KMU

Die Entwicklung der Prüfungsstrategie für Prüfungen von kleinen Einheiten muss **kein komplexer oder zeitaufwendiger Vorgang** sein.

Dies ist abhängig von (ISA 300.A11)

- der Größe der Einheit,
- der Komplexität der Prüfung und
- der Größe des Prüfungsteams.

Beispielsweise kann ein **kurzes Memorandum**, das

- bei Beendigung der vorherigen Prüfung anhand einer Durchsicht der Arbeitspapiere erstellt wurde und
- die bei der soeben beendeten Prüfung identifizierten Fragen aufzeigt sowie
- im laufenden Berichtszeitraum anhand von Besprechungen mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer aktualisiert wird,

als **dokumentierte Prüfungsstrategie** für den laufenden Prüfungsauftrag dienen.

Folgende Aspekte **müssen** in diesem Planungsmemorandum **abdeckt** sein (ISA 300.8):

- die **Merkmale des Auftrages** feststellen, durch die dessen Umfang definiert wird (JA nach HGB, Branche etc.),
- die **Berichterstattungsziele** für den Auftrag ermitteln, um die zeitliche Einteilung der Prüfung und die Art der erforderlichen Kommunikation zu planen (wann soll was mit Management besprochen werden, Dritte, etc.),

- die **Faktoren** berücksichtigen, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers für die Ausrichtung der Arbeit des Prüfungsteams **bedeutsam** sind (Wesentlichkeit, risikobehaftete Bereiche etc.),
- die Ergebnisse von vorbereitenden Maßnahmen berücksichtigen und ggf. Überlegungen anstellen, ob Kenntnisse relevant sind, die im Rahmen der Durchführung anderer Aufträge durch den Auftragsverantwortlichen gewonnen wurden, sowie
- die **Art**, die **zeitliche Einteilung** und den **Umfang** der für die Durchführung des Auftrages notwendigen **Ressourcen** ermitteln.

aa) Risikobeurteilung bei KMU

ISA 315.A17 Erster Entwurf des Abschlusses als Basis für analytische Prüfungshandlungen

<p>„Manche kleineren Einheiten haben möglicherweise keine unterjährig oder monatliche Finanzinformation, die für die Zwecke der analytischen Prüfungshandlungen verwendet werden kann. Obwohl der Abschlussprüfer in diesen Fällen möglicherweise in der Lage ist, für die Zwecke der Planung der Prüfung begrenzte analytische Prüfungshandlungen durchzuführen, oder einige Informationen durch Befragung zu erlangen, muss er möglicherweise zu einem Zeitpunkt, zu dem ein früher Entwurf des Abschlusses der Einheit verfügbar ist, die Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen planen, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu erkennen und zu beurteilen.“</p>

ISA 315.A48 Maßnahmen bei fehlender Bewertung der Financial Performance (wirtschaftlicher Erfolg)

<p>„Kleinere Einheiten haben häufig keine Prozesse zur Messung und Überwachung ihres wirtschaftlichen Erfolgs. Befragungen des Managements zeigen möglicherweise, dass es sich für die Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs und für die Ergreifung angemessener Maßnahmen auf bestimmte Schlüsselgrößen stützt. Wenn solche Befragungen darauf hindeuten, dass der Erfolg nicht gemessen oder überwacht wird, besteht möglicherweise ein höheres Risiko, dass falsche Darstellungen nicht aufgedeckt und korrigiert werden.“</p>

ISA 315.A56 Kontrolle durch Inhaber selbst

„Kleinere Einheiten haben häufig weniger Mitarbeiter, mit der möglichen Folge, dass eine **Funktionstrennung praktisch nur begrenzt** durchführbar ist. Bei einer kleinen Einheit mit Gesellschafter-Geschäftsführer kann dieser jedoch in der Lage sein, eine **wirksamere Überwachung** auszuüben als in einer größeren Einheit. Diese Überwachung kann ausreichen, um die im Allgemeinen eher begrenzten Möglichkeiten einer Funktionstrennung zu kompensieren.“

ISA 315.A57

Risiko bei geringen Kontrollen durch Inhaber in Betracht ziehen

„Andererseits kann der Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund des weniger stark strukturierten IKS **leichter in der Lage sein, Kontrollen außer Kraft zu setzen**. Dies wird vom Abschlussprüfer bei der Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen berücksichtigt.“

ISA 315.A85 Kontrollen vorhanden, aber nicht dokumentiert

„Darüber hinaus sind Prüfungsnachweise für Bestandteile des Kontrollumfeldes in kleineren Einheiten **möglicherweise nicht in Form von Dokumenten verfügbar**, insbesondere bei Vorhandensein von informellen, aber dennoch wirksamen Kommunikationswegen zwischen dem Management und anderen Mitarbeitern. Zum Beispiel verfügen kleine Einheiten möglicherweise nicht über einen schriftlich niedergelegten Verhaltenskodex, sondern entwickeln stattdessen eine Kultur, welche die Bedeutung von Integrität und ethischem Verhalten durch mündliche Kommunikation und durch die Vorbildfunktion des Managements betont.“

ISA 315.A86 Integrität des Personals und des Inhabers / Managements

„Folglich sind **die Einstellung, das Bewusstsein und die Maßnahmen des Managements** oder des Gesellschafter-Geschäftsführers für das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld einer kleineren Einheit von besonderer Bedeutung.“

ISA 315.A88

Management ist in Prozesse involviert / es gibt keine formalen Prozesse zur Risikoeinschätzung – AP beurteilt durch Befragung

„In einer kleinen Einheit gibt es in der Regel **keinen festgelegten Risikobeurteilungsprozess**. In solchen Fällen ist es wahrscheinlich, dass das Management Risiken durch direkte persönliche Einbindung in das Geschäft identifiziert. Ungeachtet der Umstände sind jedoch Befragungen nach identifizierten Risiken und nach deren Handhabung durch das Management trotzdem notwendig.“

ISA 315.A93:

Befragung bzgl. der Abläufe der relevanten Informationssysteme

„Die rechnungslegungsbezogenen **Informationssysteme** und die damit verbundenen Geschäftsprozesse sind in kleinen Einheiten in der Regel **weniger hoch entwickelt** als in größeren Einheiten, erfüllen jedoch eine **ebenso bedeutsame Funktion**. Kleine Einheiten, bei denen das Management aktiv in die betrieblichen Abläufe eingebunden ist, **benötigen nicht notwendigerweise** umfassende Beschreibungen von Abläufen im Rechnungswesen, eine differenzierte Buchführung oder **schriftlich festgelegte Regelungen**. Das Verständnis der Systeme und Prozesse der Einheit ist daher bei Abschlussprüfungen von kleineren Einheiten möglicherweise unkomplizierter und hängt möglicherweise stärker von **Befragungen** ab als von einer Durchsicht der Dokumentation. Die Notwendigkeit, ein Verständnis zu gewinnen, bleibt jedoch wichtig.“

ISA 315.A95: Kommunikation einfach strukturiert

„Die **Kommunikation** kann in kleinen Einheiten aufgrund der geringeren Anzahl von Zuständigkeitsebenen sowie aufgrund der größeren Sichtbarkeit und Verfügbarkeit des Managements **weniger stark strukturiert und unkomplizierter** sein als in größeren Einheiten.“

ISA 315.A101:

Kontrollen werden durch Management selbst durchgeführt

„Die Konzepte, die den **Kontrollaktivitäten** zugrunde liegen, sind in kleinen und größeren Einheiten normalerweise ähnlich, jedoch kann der **Formalisierungsgrad** unterschiedlich sein. Darüber hinaus können kleine Einheiten feststellen, dass bestimmte Arten von Kontrollaktivitäten **wegen vom Management angewandeter Kontrollen** für sie **nicht relevant** sind. Beispielsweise kann dadurch, dass sich das Management die Genehmigung von Krediten für Kunden und von bedeutsamen Anschaffungen allein vorbehält, eine starke Kontrolle über wichtige Kontensalden und Geschäftsvorfälle ausgeübt werden, wodurch die **Notwendigkeit weitergehender Kontrollaktivitäten** sich **verringert oder ganz entfällt**.“

ISA 315.A102 Relevante Kontrollen für Umsatz / Einkauf / Personal

„In kleineren Einheiten **beziehen** sich die für die Abschlussprüfung einschlägigen **Kontrollaktivitäten in der Regel auf die Haupttransaktionszyklen**, z. B. Erlöse, Anschaffungen/Einkauf und Personalaufwendungen.“

**ISA 315.A108:
Kontrollen durch Management führen zu unmittelbaren Korrekturen**

*„Die Überwachung von Kontrollen durch das Management ist häufig durch eine **enge Einbindung des Managements** oder des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Geschäftstätigkeit gewährleistet. Durch diese Einbindung werden häufig bedeutsame Abweichungen von den Erwartungen und Unrichtigkeiten in den Finanzdaten identifiziert, die zu nachbessernden Maßnahmen bei der Kontrolle führen.“*

**ISA 320.A8:
Wesentlichkeit angepasst an Relation ohne GF-Gehälter/Tantieme**

*„Wenn der Gewinn vor Steuern aus der laufenden Geschäftstätigkeit einer Einheit gleichbleibend ist, wie es bei einem Unternehmen mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer der Fall sein kann, bei dem der Eigentümer einen großen Teil des Gewinns vor Steuern als Vergütung entnimmt, kann eine **Bezugsgröße wie der Gewinn vor Vergütung und Steuern relevanter sein.**“*

ab) **Restliche Prüfungshandlungen**

Die restlichen Prüfungshandlungen sind aussagebezogene Prüfungshandlungen und kommen erst nach den Funktionsprüfungen an die Reihe.

**ISA 330.A18:
Nur aussagebezogene restliche Prüfungshandlungen**

*„Bei **sehr kleinen Einheiten** besteht die Möglichkeit, dass es **nicht viele Kontrollaktivitäten** gibt, die vom Abschlussprüfer identifiziert werden könnten, **oder** dass deren Vorhandensein bzw. Funktion von der Einheit **nur in begrenztem Umfang dokumentiert wurde.***

*In solchen Fällen kann es für den Abschlussprüfer wirksamer sein, **weitere Prüfungshandlungen hauptsächlich aussagebezogen durchzuführen.***

In einigen seltenen Fällen kann jedoch das Fehlen von Kontrollaktivitäten oder anderen Komponenten des IKS es unmöglich machen, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erhalten.“

Demnach kann die **Prüfungsstrategie** so festgelegt werden, dass aus Wirtschaftlichkeitsgründen und nicht ausreichend vorhandener Kontrollaktivitäten auf die Durchführung von Funktionsprüfungen verzichtet wird. Damit müssen **allein aussagebezogene Prüfungshandlungen** zur Erlangung hinreichender Sicherheit für die Prüfungsaussagen durchgeführt werden.

3. Prüfungsstrategie für restliche Prüfungshandlungen

ISA 330.6: Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene

<i>„Der Abschlussprüfer hat weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, deren Art, zeitliche Einteilung und Umfang auf den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene basieren und auf diese ausgerichtet sind. (Vgl. Tz. A4-A8)“</i>

Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen hängen im Wesentlichen von den Ergebnissen der Risikobeurteilung und den Funktionsprüfungen ab.

Mit **analytischen Prüfungshandlungen** werden im Jahresabschluss ausgewiesene Zahlen bzw. Relationen mit anderen – nicht zum Jahresabschluss gehörenden – Werten verglichen. Die Analysen schließen Nachforschungen ein, die dann erforderlich werden, wenn die festgestellten Zahlen von den Prüfererwartungen abweichen, wenn das Ergebnis dieses Vergleiches also „überrascht“. Die analytischen Prüfungshandlungen bauen auf den gesunden Menschenverstand des Prüfers, der sich immer wieder die Frage stellt, ob das Ergebnis plausibel ist.

Der Abschlussprüfer muss über sehr genaue Informationen über den Prüfungssachverhalt verfügen, bevor er analytische Prüfungshandlungen durchführen kann. Anderenfalls sind seine Erwartungen zu vage, um einen wirkungsvollen Vergleichsmaßstab bilden zu können. Die Prüfungsnachweise sind dann nicht angemessen.

Mit den **Einzelfallprüfungen** befindet sich der Prüfer in der letzten Phase der Abschlussprüfung. Zu diesem Zeitpunkt sind dem Prüfer bekannt:

- die wesentlichen Geschäftsvorfälle,
- die wesentlichen Unternehmens- und Geschäftsrisiken,
- die Einschätzung des Unternehmens der wesentlichen Geschäftsvorfälle und der Risiken und
- deren Kontrolle.

Die Auswahl von einzelnen Posten ist nun eigentlich kein Problem mehr.

ISA 330.A4:

Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen

Die **Beurteilung der identifizierten Risiken** auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer bildet eine **Grundlage** für die Überlegungen zu einem **angemessenen Prüfungsansatz** für die Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen. Beispielsweise kann der Abschlussprüfer festlegen, dass

- (a) bei einer bestimmten Aussage **nur durch Funktionsprüfungen** wirksam auf das beurteilte Risiko wesentlicher falscher Aussagen reagiert werden kann;
- (b) es bei bestimmten Aussagen angemessen ist, **ausschließlich aussagebezogene Prüfungshandlungen** durchzuführen und der Abschlussprüfer daher die Auswirkungen von Kontrollen bei der Beurteilung der relevanten Risiken außer Betracht lässt. Dies kann darin begründet sein, dass die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers keine wirksamen Kontrollen identifiziert hat, die für die Aussage relevant sind, oder dass eine Funktionsprüfung ineffizient wäre und der Abschlussprüfer daher nicht beabsichtigt, sich bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von aussagebezogenen Prüfungshandlungen auf die Wirksamkeit von Kontrollen zu verlassen;
- (c) ein **kombinierter Ansatz**, bei dem sowohl Funktionsprüfungen als auch aussagebezogene Prüfungshandlungen durchgeführt werden, zielführend ist.

Unabhängig von dem gewählten Ansatz plant und führt der Abschlussprüfer jedoch - wie nach Textziffer 18 erforderlich - **aussagebezogene Prüfungshandlungen für jede wesentliche Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben** durch.

5 Möglichkeiten zur weiteren Prüfungsstrategie – restliche Prüfungshandlungen

Die Risikoidentifikation zusammen mit der Risikoanalyse signalisieren unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit **kein weiteres Prüfungsrisiko**. Die Angaben des Unternehmens können ohne weitere Prüfungshandlungen übernommen werden. Die bislang vorliegenden Prüfungsnachweise reichen aus. Bei **wesentlichen Posten** werden noch **Einzelfallprüfungen** notwendig (**ISA 330.18**).

Die Beurteilung der internen Kontrollen signalisiert eine **mittlere bis hohe Kontrollzuverlässigkeit**, auf die sich der AP verlassen will, **oder** aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine erbringen keine geeigneten Prüfungsnachweise. **Funktionsprüfungen (ISA 330.8, A21)** und **Einzelfallprüfungen** sind erforderlich (**ISA 330.18**).

Aufgrund der festgestellten Mängel bzw. nicht ausreichend vorhandener Kontrollaktivitäten wird lediglich von **eingeschränkter Kontrollzuverlässigkeit** ausgegangen. Aus diesem Grund wird auf die Durchführung von weiteren Funktionsprüfungen verzichtet. Deswegen werden **aussagebezogene Prüfungshandlungen** zur Erlangung hinreichender Sicherheit für die Prüfungsaussagen durchgeführt (**ISA 330.A4b, A18**).

Aus Wirtschaftlichkeitsgründen und nicht ausreichend vorhandener Kontrollaktivitäten wird auf die Durchführung von **Funktionsprüfungen verzichtet**. Damit müssen **allein aussagebezogene Prüfungshandlungen** zur Erlangung hinreichender Sicherheit für die Prüfungsaussagen durchgeführt werden (**ISA 330 A18**).

Sonstige Schlussfolgerungen: (z.B. Einschränkung des Testats, weil keine Prüfungssicherheit erlangt werden kann)

