

Besonderheiten von Jahresabschlussprüfungen bei Immobilienunternehmen

Masterthese zur Erlangung des akademischen Grades
“Master of Science”

eingereicht bei
Univ.-Doz. Mag. Dr. Robert Hofians

Marie-Theres Michelitsch, LL.B. (WU)

01052068

Eidesstattliche Erklärung

Ich, **MARIE-THERES MICHELITSCH, LL.B. (WU)**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Masterthese, "BESONDERHEITEN VON JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNGEN BEI IMMOBILIENUNTERNEHMEN", 109 Seiten, gebunden, selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfen bedient habe, und
2. dass ich das Thema dieser Arbeit oder Teile davon bisher weder im In- noch Ausland zur Begutachtung in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, 10.10.2022



Unterschrift

Kurzfassung

Die Arbeit behandelt die Abschlussprüfung von Immobilienunternehmen und erläutert einerseits die Anforderungen der International Standards on Auditing mit spezifischen Hinweisen für die Praxis und andererseits enthält sie ein Prüfungsprogramm, das als Leitfaden für die Durchführung von Abschlussprüfungen bei Immobilienunternehmen dienen soll. Für das grundlegende Verständnis über das Geschäftsfeld sind die Charakteristika von Immobilien sowie des Immobilienmarkts erläutert. Darüber hinaus sind die Anforderungen an die Abschlussprüfung nach dem UGB und nach ISA dargestellt. Besondere Relevanz hierbei kommt den Phasen „Risk Assessment“ und „Risk Response“ zu. Um ein angemessenes Prüfungsurteil abgeben zu können, muss der Abschlussprüfer in einem ersten Schritt Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifizieren und beurteilen, indem er ein Verständnis des Unternehmens und dessen Umfeld, des internen Kontrollsystems und der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze erlangt. Hierbei sind im Wesentlichen Aspekte wie die Möglichkeit des Vorliegens doloser Handlungen, Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die Auslagerung von Dienstleitungen des Unternehmens, geschätzte Werte, nahestehende Personen und die Fortführung der Geschäftstätigkeit zu verstehen. Im Prozess der Identifizierung des Risikos wesentlicher falscher Aussagen sind inhärente Risiken bezüglich der Wahrscheinlichkeit des Eintretens und des vermuteten Ausmaßes der Auswirkung abzuschätzen und dadurch bedeutsame Risiken zu identifizieren. Als Antwort auf die identifizierten Risiken sind Prüfungsnachweise durch das Setzen von Prüfungshandlungen zu erlangen, wobei diese ausreichend und geeignet sein müssen, um aus den daraus gewonnenen Erkenntnissen ein angemessenes Prüfungsurteil abgeben zu können. Das abgeleitete Prüfungsprogramm soll als Leitfaden für die Praxis dienen und einen Anhaltspunkt möglicher Prüfungshandlungen liefern. In Zukunft wird der IT-Einsatz sowohl bei den zu prüfenden Unternehmen als auch bei der Durchführung von Abschlussprüfungen immer mehr Bedeutung gewinnen. Durch Deep Learning Verfahren, welche derzeit noch in Entwicklung sind, soll mit Hilfe künstlicher Intelligenz die Abschlussprüfung grundlegend erleichtert werden. Die Durchführung einer qualitativ hochwertigen Abschlussprüfung ist ohne fundierte Kenntnisse im Bereich der Informationstechnologien nicht mehr möglich.

Inhaltsverzeichnis

Kurzfassung.....	I
I. Einleitung.....	1
II. Charakteristika von Immobilien und Besonderheiten von Immobilienunternehmen.....	4
1. Immobilie	4
2. Immobilienmarkt.....	5
3. Organisation von Immobilienunternehmen	7
III. Anforderungen an die Abschlussprüfung und Prüfungsablauf.....	8
1. Gegenstand, Umfang und Ziele der Prüfung nach UGB.....	8
2. Anwendung der International Standards on Auditing.....	9
3. Übergeordnete Ziele und Grundsätze einer Prüfung nach ISA 200.....	10
IV. Anforderungen an die Abschlussprüfung nach ISA.....	12
1. Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie – Risk Assessment	12
1.1. ISA 300 – Planung einer Abschlussprüfung	13
1.2. ISA 315 (Revised 2019) – Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen	14
1.3. ISA 320 – Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung.....	38
1.4. ISA 240 – Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen	40
1.5. ISA 250 (Revised) – Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung	46
1.6. ISA 402 – Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen	48
1.7. ISA 540 (Revised) – Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben.....	50
1.8. ISA 550 – Nahestehende Personen	56
1.9. ISA 570 (Revised) – Fortführung der Geschäftstätigkeit.....	59
1.10. ISA 620 – Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers	63
2. Antwort auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen – Risk Response.....	64
2.1. ISA 330 – Reaktion des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken.....	65

2.2.	ISA 500 – Prüfungsnachweise	68
2.3.	ISA 501 – Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten	70
2.4.	ISA 505 – Externe Bestätigungen	72
2.5.	ISA 520 – Analytische Prüfungshandlungen	75
2.6.	ISA 530 – Stichprobenprüfungen	77
V.	Entwicklung eines Prüfungsprogramms	80
1.	Allgemeine Prüfungshandlungen.....	80
2.	Vorräte	81
3.	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	82
4.	Guthaben/Verbindlichkeiten bei/gegenüber Kreditinstituten	82
5.	Eigenkapital	83
6.	Steuern	84
7.	Rückstellungen	84
8.	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	85
9.	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	86
10.	Umsatzerlöse	86
11.	Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen/sonstige betriebliche Aufwendungen	87
VI.	Zusammenfassung und Ausblick	88
	Literaturverzeichnis.....	91
	Abkürzungsverzeichnis	98
	Abbildungsverzeichnis	99
	Anlage A – Jahresabschluss Tochter Immobilien Gesellschaft	100

I. Einleitung

Seit Beginn der Messungen der Weltbank in den 1980er Jahren wurden bis zum Jahr 2020 insgesamt 166 Finanzkrisen verzeichnet.¹ Die wohl folgenschwerste der letzten Jahre war jene von 2008. Wenig überraschend wurde das Wort „Finanzkrise“ zum Unwort des Jahres im deutschsprachigen Raum gewählt.² Ebenso waren die letzten Jahre von zahlreichen Finanzskandalen geprägt. Die bekanntesten Beispiele aus dem deutschsprachigen Raum sind jene rund um Wirecard und die burgenländische Commerzialbank Mattersburg. Neben den Finanzdienstleistern wurden mit den Unternehmen Wienwert AG und CPI Immobilien GmbH auch zunehmend Ungereimtheiten am österreichischen Immobilienmarkt aufgedeckt. Alle Skandale zeigen eine Gemeinsamkeit: Die Rolle des Abschlussprüfers im Rahmen der Prüfungstätigkeit rückt in den Fokus der Ermittlungen. Der Abschlussprüfer gerät in den Mittelpunkt der Schuldzuweisungen und wird mit dem Vorwurf konfrontiert, wieso Mängel im Abschluss oder Verstöße gegen gesetzliche Bestimmungen unentdeckt blieben. Ein Versagen der Aufsichtsfunktion ist nicht nur ein Alptraum eines jeden Abschlussprüfers, sondern beschäftigt Gerichte und Sachverständige über viele Jahre. Umso wichtiger ist es, dass der Abschlussprüfer seine Tätigkeit gesetzeskonform und gewissenhaft ausübt.

Der allgemeine Zweck einer Abschlussprüfung besteht darin, das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer in den Abschluss zu stärken. Dies erfolgt dadurch, dass der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk ein Urteil darüber abgibt, ob der geprüfte Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist und mit dem maßgeblichen Regelwerk der Rechnungslegung übereinstimmt. Die Ziele von Abschlussprüfungen sind im Regelfall bei allen zu prüfenden Unternehmen ident, jedoch ergeben sich wesentliche Unterschiede in der Schwerpunktsetzung und Vorgangsweise bei der Prüfungsdurchführung, insbesondere im Hinblick auf zu beurteilende Risiken. So sind bei der Prüfung eines Immobilienunternehmens andere Risiken bedeutsam als bei der Prüfung eines typischen Handelsunternehmens. Ebenso ergeben sich dementsprechend Unterschiede bei der Reaktion auf beurteilte Risiken und den daraus resultierenden Prüfungshandlungen.

¹ Gnan 2020: Frage 27.

² Quelle: [https://de.wikipedia.org/wiki/Wort_des_Jahres_\(Deutschland\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Wort_des_Jahres_(Deutschland)) (abgerufen am 13.08.2022).

Die Abschlussprüfung mit dem Bestreben des Abschlussprüfers, haftungsfrei zu bleiben, stellt nicht nur per se ein interessantes Forschungsthema dar, sondern bestimmt auch meinen persönlichen beruflichen Alltag. Durch meine Tätigkeit als Abschlussprüferin kommt dem Thema besondere Relevanz zu. Die vorliegende Arbeit stützt sich daher auf das Studium der gesetzlichen Regelungen und Prüfungsstandards, der wichtigen Sekundärliteratur, aber auch in besonderem Maße auf das Wissen und die Erfahrung aus der Berufspraxis.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit soll die Abschlussprüfung von Immobilienunternehmen mit den ihr verbundenen Besonderheiten wissenschaftlich ausgearbeitet werden. Dabei ist das primäre Ziel der Arbeit, die Besonderheiten von Abschlussprüfungen bei Immobilienunternehmen zu identifizieren und aufzuarbeiten sowie einen Prüfungsleitfaden zur Vorgehensweise bei Jahresabschlussprüfungen zu präsentieren. Es soll ein umfassender Einblick in die Abschlussprüfung von Immobilienunternehmen gewährt werden, indem die folgenden Forschungsfragen beantwortet werden:

Wie gestaltet sich die Risikobeurteilung in der Abschlussprüfung in Theorie und Praxis dezidiert in der Immobilienbranche? Wie können die einzelnen Schritte des Abschlussprüfungsprozesses in einem Prüfungsprogramm für die Praxis erläutert werden?

Nach der Einleitung werden zunächst im ersten Teil der Arbeit die Charakteristika von Immobilien und Besonderheiten des Immobilienmarkts hervorgehoben, um das für die Risikobeurteilung erforderliche Verständnis zu gewinnen. Im Anschluss daran werden die Anforderungen an den Abschlussprüfer nach den relevanten Gesetzen, gemäß diversen Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie der Anwendung der International Standards on Auditing (kurz „ISA“) dargestellt. Nach Ausführung der jeweiligen Anforderungen nach den einzelnen Standards werden die den entsprechenden Standard betreffenden Besonderheiten von Immobilienunternehmen im Vergleich zu anderen Abschlussprüfungen hervorgehoben und erläutert.

Hierbei wird vor allem besonderes Augenmerk auf ISA 315 (Revised 2019) gelegt, da dieser die Anforderungen im Zusammenhang mit der Identifikation von Risiken regelt. Es werden daher die möglichen Risiken, die typischerweise bei Immobilienunternehmen vorkommen, betrachtet und des Weiteren wird in diesem

Abschnitt anhand der Anforderungen nach ISA 330 eine angemessene Reaktion auf das Risiko herausgearbeitet.

Die für die Arbeit relevanten Sachverhalte und Risiken werden einerseits den Key Audit Matters aus Berichten über Jahresabschlussprüfungen österreichischer Immobilienunternehmen, bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities) handelt, entnommen. Andererseits beruhen sie auf meiner zehnjährigen Berufserfahrung und dem Erfahrungsaustausch mit Berufskollegen.

Entsprechend dem Kontext der Arbeit werden als Immobilienunternehmen nur Unternehmen in Form von Kapitalgesellschaften, Privatstiftungen oder Vereinen betrachtet, die entweder Immobilien direkt oder indirekt über Beteiligungen halten und entwickeln. Andere Formen wie offene oder geschlossene Immobilienfonds sowie Trusts sind nicht Gegenstand dieser Masterarbeit, da sie durch wesentliche Unterschiede und Besonderheiten der Rechtsform den Umfang der Arbeit wesentlich überschreiten würden. Eine weitere Eingrenzung wird dahingehend vorgenommen, dass lediglich Jahresabschlüsse nach dem Unternehmensgesetzbuch (kurz „UGB“) und nicht nach den International Financial Reporting Standards behandelt werden.

Das Ergebnis dieser Masterarbeit soll Abschlussprüfern die Besonderheiten, die möglichen Risiken und die angemessene Reaktion auf die identifizierten Risiken bei Abschlussprüfungen von Immobilienunternehmen aufzeigen. In einer grafischen Darstellung sollen die einzelnen Risiken nach dem ISA 315 (Revised 2019) nach der Eintrittswahrscheinlichkeit und dem Ausmaß skaliert werden. Abschließend wird ein Prüfungsprogramm für ein Unternehmen, welches Immobilien entwickelt, erstellt, welches als Leitfaden für die Vorgehensweise bei Abschlussprüfungen von Immobilienunternehmen dienen soll.

II. Charakteristika von Immobilien und Besonderheiten von Immobilienunternehmen

Im Rahmen einer Abschlussprüfung ist es erforderlich, ein Verständnis für das zu prüfende Unternehmen und seine Geschäftstätigkeit zu gewinnen. Für das nötige Verständnis der Geschäftstätigkeit sind jedenfalls Grundkenntnisse im Zusammenhang mit Immobilien und deren Besonderheiten erforderlich.

1. Immobilie

Der Begriff *Immobilie* wird von dem lateinischen Wort *immobilia* abgeleitet und bedeutet unbewegliches Gut.³ Er beschreibt bereits eine der zahlreichen Eigenschaften, die Immobilien aufweisen:

- **Immobilität:** Immobilien weisen eine feste räumliche Lage auf und unterliegen somit exogenen nicht beeinflussbaren Faktoren. Sie sind an ihren Standort und ihr regionales Umfeld sowie an den Wirtschafts- und Arbeitsmarkt der jeweiligen Region gebunden.⁴
- **Heterogenität:** Immobilien sind Unikate und unterscheiden sich stets voneinander. So werden Immobilien mit identischem Grundriss aber an unterschiedlichen Standorten unterschiedliche Belichtungs- und Beschallungssituationen aufweisen. Darüber hinaus sind insbesondere auch bauliche Besonderheiten sowie Baumängel für Heterogenität verantwortlich.⁵
- **Begrenzte Substituierbarkeit:** Das Bedürfnis, ein Dach über dem Kopf zu haben, stellt ein Grund- und Existenzbedürfnis des Menschen dar.⁶ Auf Immobilien kann daher nicht verzichtet werden und sie können nur begrenzt ersetzt werden.
- **Hoher Kapitalbedarf und hohe Kapitalbindung:** Immobilien binden aufgrund der begrenzten Teilbarkeit und der hohen Produktionskosten viel Kapital. Die Dauer der Kapitalbindung hängt von der Art der Immobilie bzw. des Immobilienprojektes und der geplanten Haltedauer ab.⁷

³ Deinhammer 2021: 96.

⁴ Oertel 2018: 21.

⁵ Brauer 2019: 7.

⁶ Vornholz 2013: 7.

⁷ Brauer 2019: 8.

- **Langlebigkeit:** Immobilien haben eine lange Nutzungsdauer. Durch die hohe Langlebigkeit wird über einen langen Zeitraum Kapital im Unternehmen gebunden. Die Amortisationsdauer liegt daher in einem langfristigen Zeithorizont. Aufgrund ihrer Langlebigkeit wechseln Immobilien in ihrem Lebenszyklus häufig den Besitzer, was hohe Transaktionskosten auslösen kann.⁸
- **Hohe Transaktionskosten:** Der Übergang von Immobilien löst – sofern nicht ausnahmsweise ein steuerbefreiender Tatbestand vorliegt – Steuern, Gebühren und Kaufnebenkosten aus. Hierzu gehören insbesondere die Grunderwerbsteuer, die Eintragungsgebühr, die Immobilienertragsteuer, Kosten für Honorare von Rechtsanwalt/Notar/Steuerberater und Provisionen für Immobilienmakler.⁹
- **Hohe Erhaltungskosten:** Bedingt durch die Langlebigkeit fallen im Lebenszyklus einer Immobilie beachtliche Verwaltungs-, Bewirtschaftungs- und Erhaltungskosten an. Mit zunehmendem Alter der Immobilie können wesentliche Erhaltungsmaßnahmen notwendig werden.¹⁰
- **Eingeschränkte Fungibilität bzw. Liquidierbarkeit:** Immobilien weisen auf Grund ihres hohen Transaktionsvolumens und ihrer Komplexität hinsichtlich technischer und rechtlicher Rahmenbedingungen einen langen Vermarktungszeitraum auf.¹¹

2. Immobilienmarkt

Der Immobilienmarkt wird als der Ort des Zusammentreffens von Angebot und Nachfrage nach Immobilien definiert. Auf Grund der Heterogenität der Immobilienkategorien gibt es nicht nur einen Immobilienmarkt, sondern eine Vielzahl von Märkten.¹² Der Immobilienmarkt wird in folgende Assetklassen unterteilt:

- **Wohnimmobilien:** Hierbei handelt es sich um Immobilien, die überwiegend für Wohnzwecke genutzt werden. Bezüglich der Nutzungsart unterscheidet man zwischen Fremd- und Eigennutzung.¹³

⁸ Brauer 2019: 9.

⁹ Vornholz 2013: 7.

¹⁰ Oertel 2018: 23.

¹¹ a.a.O.: 25.

¹² Vornholz 2013: 10.

¹³ a.a.O.: 9.

- **Büroimmobilien:** Dies sind Immobilien, die überwiegend von Dienstleistungsunternehmen für Büroarbeit genutzt werden.¹⁴
- **Einzelhandelsimmobilien:** In diesen Immobilien findet stationärer Einzelhandel statt, welcher nach der Lage der Immobilie (1a-Lage, 1b-Lage, etc.), dem Sortiment (Lebensmittel, Drogeriewaren, Möbel, etc.) oder der Betriebsform (Fachmarktzentrum, Kaufhaus, etc.) differenziert werden kann.¹⁵
- **Sonderimmobilien:** Hierbei handelt es sich um Immobilien, die für eine bestimmte Art von Nutzung konzipiert wurden und dieser Nutzungsart über ihre gesamte Lebensdauer dienen sollen. Daraus ergibt sich, dass Sonderimmobilien eine geringe Drittverwendungsfähigkeit aufweisen.¹⁶

Als weitere Unterscheidungskriterien für den Immobilienmarkt gelten Standort und Lage, wobei nach regionalen Märkten differenziert wird. Auch kann eine Unterteilung von Immobilien nach ihrem Lebenszyklus vorgenommen werden. Diesbezüglich unterscheidet man zwischen Projektentwicklungs-, Nutzungs- und Verwertungsphase.¹⁷

Die Immobilienmärkte weisen folgende Charakteristika auf:¹⁸

- **Unvollkommenheit:** Aufgrund der Heterogenität der Immobilien zeigen Verkäufer und Käufer unterschiedliche Präferenzen.
- **Geringe Transparenz:** Durch die verschiedenen Assetklassen und die Differenzierungen innerhalb der Immobilienkategorien existiert nicht nur ein Immobilienmarkt, sondern eine Vielzahl von Teilmärkten. Dieser Umstand führt dazu, dass der Immobilienmarkt unübersichtlich ist. Zudem bestehen bei der Vermarktung von Immobilien verschiedene Ausgestaltungsmöglichkeiten, sodass ein Überblick über die einzelnen Teilmärkte zusätzlich erschwert wird.
- **Geringe Angebotselastizität:** Eine Änderung der Nachfrage führt nicht zwingend zu einer dementsprechenden Änderung des Angebots. Die geringe Angebotselastizität ergibt sich durch die lange Herstellungsdauer von Immobilien.

¹⁴ Wernecke 2004: 25.

¹⁵ Vornholz 2013: 10.

¹⁶ Bienert 2018: 3.

¹⁷ Vornholz 2013: 10.

¹⁸ Brauer 2019: 9.

- **Begrenzte Anzahl von Angebot und Nachfrage am Immobilienmarkt:** Aufgrund der Immobilität und Heterogenität von Immobilien sowie der beschränkten Verfügbarkeit von Fläche sind Angebot und Nachfrage nur begrenzt vorhanden.
- **Preisschwankungen am Immobilienmarkt:** Die Preise am Immobilienmarkt kommen durch ein Zusammenwirken des Geld-, Kapital- und Immobilienmarkts zustande. Relevante Parameter hierbei sind Risiko, Ertrag, Transaktionskosten, Liquidität und Zinssätze auf den Finanzmärkten.

3. Organisation von Immobilienunternehmen

Immobilien können direkt oder indirekt gehalten werden. Bei der direkten Investition wird das Eigentum an einer Immobilie direkt durch einen Investor erworben, wodurch diesem die uneingeschränkte Kontrolle über die Immobilie sowie ein alleiniges Wertschöpfungspotential aus der Immobilie zusteht. Bei der indirekten Investition wird nicht Eigentum an einer Immobilie, sondern an Anteilen einer Gesellschaft, die eine Immobilie entweder direkt oder indirekt hält, erworben.¹⁹

Auch bezüglich der Rechtsformwahl des Eigentümers einer Immobilie gibt es verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten, die von Einzelunternehmen, Personengesellschaften (z.B. Offene Gesellschaft, Kommanditgesellschaft), Kapitalgesellschaften (z.B. Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung [kurz „GmbH“], Genossenschaft), Mischformen (z.B. GmbH & Co KG) bis Sonderformen (Verein, Privatstiftung, Körperschaften des öffentlichen Rechts, Investmentfonds, Trusts) reichen.²⁰ Auf die Wahl der Rechtsform haben sowohl unternehmensrechtliche Aspekte, wie Haftungsrisikobereitschaft, Zahl der Gesellschafter/Eigentümer und Leitungsbereitschaft von Gesellschaftern/Eigentümern, als auch steuerliche Gesichtspunkte einen Einfluss.²¹ Die gewählte Rechtsform ist mitunter dafür entscheidend, ob sich die Gesellschaft einer gesetzlichen Abschlussprüfung unterziehen muss.²² Bei der Durchführung einer Abschlussprüfung wiederum sind die gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten der

¹⁹ Arens 2015: 233.

²⁰ Kailer & Weiß 2018: 135.

²¹ Weinstich & Albl 2021: 2.

²² Ludwig 2019: 1229.

gewählten Rechtsform der Gesellschaft zu beachten und ist deren Einhaltung zu überprüfen.²³

III. Anforderungen an die Abschlussprüfung und Prüfungsablauf

Durch das Erfüllen gesetzlicher Voraussetzungen unterliegen Gesellschaften einer Abschlussprüfungspflicht. Die Jahresabschlussprüfung ist im UGB im ersten Teil des vierten Abschnitts des dritten Buchs in den §§ 268 bis 276 geregelt.²⁴ Die gesetzliche Pflicht zur Abschlussprüfung ist in § 268 UGB sowie in zahlreichen Sondergesetzen, wie dem Privatstiftungsgesetz oder dem Vereinsgesetz 2002, normiert. Gegenstand und Umfang der Jahresabschlussprüfung sind in § 269 UGB geregelt, wobei auch hier ergänzende Bestimmungen in Sondergesetzen zu beachten sind.

Des Weiteren sind gesetzliche Normen, wie das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 (kurz „WTBG“), die Allgemeine Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (kurz „WT-AARL“) sowie die Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (kurz „KSW-PRL“), bei der Durchführung der Abschlussprüfung verbindlich anzuwenden. Darüber hinaus hat die Abschlussprüfung unter Beachtung der von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (kurz „KSW“) veröffentlichten Fachgutachten und Stellungnahmen zu erfolgen.²⁵

1. Gegenstand, Umfang und Ziele der Prüfung nach UGB

Gemäß § 269 UGB hat der Abschlussprüfer von Einzelabschlüssen den Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang –, den Lagebericht, die nichtfinanzielle Erklärung (oder einen solchen Bericht) und die Aufstellung des Corporate-Governance-Berichts zu prüfen. Bei der Prüfung des Jahresabschlusses ist auch die Buchführung miteinzubeziehen.²⁶ Der Zweck einer Abschlussprüfung besteht darin, das Vertrauen der Nutzer in den Abschluss zu stärken. Die Abschlussprüfung erfüllt insgesamt drei Funktionen:²⁷

²³ Hochreiter 2017: 340.

²⁴ Casey 2017: 647.

²⁵ Lindbauer & Prachner 2019: 291.

²⁶ Aschauer & Baumgartner 2019: 324.

²⁷ a.a.O.: 325.

- **Kontrollfunktion:** Im Rahmen der Kontrollfunktion wird die Einhaltung der gesetzlichen und gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen überprüft.
- **Informationsfunktion:** Durch den Prüfungsbericht werden die Gesellschafter, die gesetzlichen Vertreter und ggf. der Aufsichtsrat informiert.
- **Beglaubigungsfunktion:** Diese Funktion wird durch die Erteilung eines Bestätigungsvermerks, der sich an Dritte richtet, erfüllt.

Der Jahresabschluss ist dahingehend zu beurteilen, ob er nach den für die Rechtsform geltenden Normen und den gesetzlichen Regelungen sowie den Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurde und die Vermögens-, Finanz- sowie Ertragslage der Gesellschaft möglichst getreu dargestellt wird.²⁸ Nach erfolgter Prüfung hat der Abschlussprüfer nach § 273 Abs. 1 UGB über das Ergebnis der Prüfung schriftlich Bericht zu erstatten und er hat das Prüfungsurteil nach § 274 Abs. 1 UGB in einem Bestätigungsvermerk abzugeben.²⁹ Durch die Abgabe eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks erklärt der Abschlussprüfer, keine Einwände zu haben.

2. Anwendung der International Standards on Auditing

Nach § 269a UGB sind die International Standards on Auditing des International Auditing and Assurance Standards Boards (kurz „IAASB“) der International Federation of Accountants (kurz „IFAC“) anzuwenden, wenn und so weit die Europäische Kommission die Standards übernommen hat. Dies ist zwar bislang noch nicht geschehen, doch sind Abschlussprüfer gemäß § 2 Abs. 1 WT-AARL standesrechtlich dazu verpflichtet, die anerkannten fachlichen Regeln, insbesondere die Fachgutachten, zu beachten.³⁰ Dies hat insofern auf die Anwendbarkeit der internationalen Prüfungsstandards Relevanz, weil im Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Durchführung von Abschlussprüfungen (kurz „KFS/PG 1“) in der Randziffer 3 diesbezüglich ausdrücklich Folgendes festgehalten wird:

„Unter Berücksichtigung der bisherigen Berufsübung und des Umstands, dass die Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation

²⁸ Steckel 2019: 1405.

²⁹ Csokay 2017: 922.

³⁰ Baldauf 2017: 835.

of Accountants (IFAC) häufig vertraglich vereinbart und vom Österreichischen Corporate Governance Kodex als Regelfall vorgesehen wird, erachtet der Fachsenat die Anwendung der ISA als die angemessene Interpretation der österreichischen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, wenngleich sie derzeit noch nicht gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. § 269a UGB).“

3. Übergeordnete Ziele und Grundsätze einer Prüfung nach ISA 200

Nach ISA 200 verfolgt die Abschlussprüfung zwei übergeordnete Ziele. Zum einen soll sie hinreichende Sicherheit darüber geben, dass der Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist und er in allen wesentlichen Belangen unter Einhaltung der maßgebenden Regelungen des Rechnungswerks aufgestellt wurde. Zum anderen soll der unter Beachtung der Prüfungsergebnisse erteilte Vermerk in Übereinstimmung mit den Feststellungen des Abschlussprüfers erfolgen.³¹

Wesentlich falsche Darstellungen sind in ISA 200 definiert. Danach sind diese *eine Abweichung zwischen dem/der im Abschluss abgebildeten Betrag, Ausweis, Darstellung oder Angabe eines/einer Abschlusspostens/-angabe und dem/der für den/die Abschlussposten/-angabe zur Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen Betrag, Ausweis, Darstellung oder Angabe.*³²

Gemäß den Anforderungen des ISA 200 hat der Abschlussprüfer bei der Abwicklung von Prüfungsaufträgen die beruflichen Verhaltensanforderungen sowie die Bestimmungen betreffend die Unabhängigkeit einzuhalten.³³ Der Abschlussprüfer hat während der gesamten Abschlussprüfung eine kritische Grundhaltung zu bewahren und muss darüber hinaus in Betrachtung ziehen, dass der Abschluss möglicherweise falsche Darstellungen enthält.³⁴ Weiters hat er im Rahmen der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung pflichtgemäßes Ermessen auszuüben.³⁵ Um das Prüfungsrisiko mit hinreichender Sicherheit auf ein vertretbar niedriges Maß zu senken sowie ein Prüfungsurteil auf Basis begründeter Schlussfolgerungen abgeben zu können, hat der Abschlussprüfer ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.³⁶ Das Prüfungsrisiko ist das Risiko, dass ein Abschlussprüfer ein

³¹ ISA 200, Tz. 11.

³² a.a.O., Tz. 13.

³³ a.a.O., Tz. 14.

³⁴ a.a.O., Tz. 15.

³⁵ a.a.O., Tz. 16.

³⁶ a.a.O., Tz. 17.

unangemessenes Prüfungsurteil abgibt.³⁷ Es wird anhand folgender Gleichung beschrieben:³⁸

$$\text{Prüfungsrisiko} = \text{inhärentes Risiko} \times \text{Kontrollrisiko} \times \text{Entdeckungsrisiko}$$

Das inhärente Risiko ist die Anfälligkeit einer Aussage für eine falsche Darstellung, ohne die damit zusammenhängenden Kontrollen berücksichtigt zu haben. Mit dem Konzept des Kontrollrisikos wird das Risiko beschrieben, dass das Kontrollsystem des zu prüfenden Unternehmens falsche Darstellungen nicht bzw. nicht rechtzeitig aufdeckt. Das Entdeckungsrisiko beschreibt das Risiko, dass eine vorhandene falsche Darstellung nicht durch die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers aufgedeckt wird.³⁹

Nach ISA 200 hat die Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den jeweils einschlägigen ISA zu erfolgen und die darin enthaltenen Anforderungen einzuhalten. Kann das Ziel eines Standards nicht erreicht werden, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob eine Modifikation des Prüfungsurteils erforderlich ist.⁴⁰

³⁷ a.a.O., Tz. 13.

³⁸ Marten & Riedel 2019: 1032.

³⁹ ISA 200, Tz. 13

⁴⁰ a.a.O., Tz. 18.

IV. Anforderungen an die Abschlussprüfung nach ISA

Die Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung erfolgt nach dem sog. risikoorientierten Prüfungsansatz.⁴¹ Mit der Risikobeurteilung, der Systemprüfung und den aussagebezogenen Prüfungshandlungen bestehen grundsätzlich drei Prüfungsmethoden, um ein hinreichend sicheres Prüfungsurteil abgeben zu können. Die Risikobeurteilung – wie in Punkt IV. A. beschrieben – dient der generellen Abschätzung der Gefahr für falsche Darstellung. Als Reaktion auf das beurteilte Risiko werden – in Punkt IV. B. – zum einen durch die Systemprüfung die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems und somit die Identifikation von Fehlern durch Kontrollen des Unternehmens beurteilt. Zum anderen werden mittels aussagebezogenen Prüfungshandlungen, welche sich wiederum in analytische Prüfungshandlungen und Einzelfall Prüfungshandlungen unterteilen, die einzelnen Aussagen des Abschlusses adressiert.⁴²

1. Planung, Beurteilung der Risiken und Festlegung der Prüfungsstrategie – Risk Assessment

Der risikoorientierte Prüfungsansatz basiert auf dem Grundgedanken, dass die Abschlussprüfung anhand des Prüfungsrisikos zu planen und durchzuführen ist.⁴³ Im Zuge dieses Prüfungsansatzes sind mögliche Fehlerrisiken zu identifizieren sowie zu beurteilen und es ist diesen durch angemessene Prüfungshandlungen zu begegnen.⁴⁴ Es ist somit zwischen Planung und Durchführung der Prüfung zu unterscheiden.⁴⁵

Der Bereich Risk Assessment beinhaltet das Verstehen des Geschäftsumfelds sowie des internen Kontrollsystems, die Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen, die Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen Informationssystems, das Identifizieren wesentlicher falscher Darstellungen unter Berücksichtigung doloser Handlungen und bedeutsamer Risiken, die Identifikation und Beurteilung relevanter Kontrollen sowie die Festlegung der Wesentlichkeit. Zusätzlich sind weitere Aspekte, wie Auswirkung anderer Gesetze und Rechtsvorschriften, ausgelagerte Dienstleistungen sowie die Tätigkeit von

⁴¹ Marten & Riedel 2019: 1032.

⁴² Marten et al. 2015: 241.

⁴³ Egger et al. 2022: 549.

⁴⁴ Marten & Riedel 2019: 330.

⁴⁵ Hellman 2011: 251.

Sachverständigen des Abschlussprüfers, zu beachten. Nach Durchlaufen der oben angeführten Prozesse und Überlegungen sollte der Abschlussprüfer in der Lage sein, eine Prüfungsstrategie und ein daraus abgeleitetes Prüfungsprogramm zu formulieren.

1.1. ISA 300 – Planung einer Abschlussprüfung

1.1.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des Standards ist, dass ein Abschlussprüfer in der Lage ist, eine wirksam durchführbare Prüfung zu planen.⁴⁶ Art und Umfang der Planung sind abhängig von der Größe und Komplexität der zu prüfenden Gesellschaft.⁴⁷

Um den Anforderungen des Standards gerecht zu werden, sind neben dem auftragsverantwortlichen Abschlussprüfer auch Mitglieder des Prüfungsteams in Schlüsselfunktionen in die Planung miteinzubeziehen.⁴⁸ In jedem Fall hat die Gesamtprüfungsstrategie samt Prüfungsplanung in der alleinigen Verantwortung des Abschlussprüfers zu bleiben.⁴⁹ Der Abschlussprüfer trifft vorbereitende Maßnahmen im Hinblick auf die Fortführung und die Einhaltung der Unabhängigkeitsbestimmungen und vereinbart die Auftragsbedingungen.⁵⁰

Im Sinne der Prüfungsstrategie nimmt der Abschlussprüfer eine sachliche Abgrenzung vor, trifft die zeitliche Einteilung und legt die Ausrichtung der Prüfung fest. Anschließend stellt er ein Prüfungsprogramm unter Berücksichtigung des Risikos im Zusammenhang mit ISA 315 (Revised 2019) auf, legt Prüfungshandlungen nach ISA 330 fest und entwickelt weitere verpflichtende Prüfungshandlungen.⁵¹

Für die Planung sind im Vorfeld folgende Schritte zu setzen:⁵²

- Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen;
- Gewinnen eines Verständnisses über das zu prüfende Unternehmen;
- Festlegung der Wesentlichkeit;
- Einbindung von Sachverständigen;

⁴⁶ ISA 300, Tz. 4.

⁴⁷ Müller & Richter 2019: 1062.

⁴⁸ ISA 300, Tz. 5.

⁴⁹ Hellman 2011: 252.

⁵⁰ ISA 300, Tz. 6.

⁵¹ a.a.O., Tz. 9.

⁵² a.a.O., Tz. A2.

- Durchführung von für die Risikobeurteilung erforderlichen Prüfungshandlungen.

1.1.2. *Erwägungen in der Praxis*

Art und Umfang der Planung hängen unter anderem von der Größe und der Komplexität des zu prüfenden Unternehmens ab.⁵³ Die Planung ist keine in sich abgeschlossene Prüfungshandlung, sondern ein fortwährender Prozess.⁵⁴

Zur Vermeidung von Doppelgleisigkeiten wird auf weitere Besonderheiten betreffend die Abschlussprüfung von Immobilienunternehmen im Zuge der Erwägungen des ISA 315 (Revised 2019) sowie des ISA 330 näher eingegangen.

1.2. ISA 315 (Revised 2019) – Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

ISA 315 (Revised 2019) ist ein grundlegender Standard für Abschlussprüfungen und Basis für die weiteren Prüfungshandlungen.⁵⁵ In Entsprechung dieses Standards obliegt es dem Abschlussprüfer, die jeweiligen – konkreten – Risiken für wesentliche falsche Darstellungen festzustellen sowie diese zu beurteilen und zu bewerten.⁵⁶ Der überarbeitete Standard ist erstmals für Prüfungen von Abschlüssen, deren Geschäftsjahre nach dem 15. Dezember 2022 beginnen, anwendbar.⁵⁷ Durch die Überarbeitung des Standards finden IT-Risiken eine stärkere Berücksichtigung bei der Risikobeurteilung und die Gewinnung des Verständnisses des internen Kontrollsystems (kurz „IKS“) wurde an die berufliche Praxis angepasst.⁵⁸ Darüber hinaus wird im überarbeiteten Standard auch explizit auf den Einsatz von IT-basierten Prüfungstools hingewiesen.⁵⁹

1.2.1. *Zusammenwirken mit anderen Standards*

ISA 315 (Revised 2019) über die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen ist als Weiterführung bzw. Spezifikation des ISA 200 zu verstehen.⁶⁰ Bei den identifizierten Risiken sind sowohl Irrtümer als auch dolose Handlungen zu berücksichtigen. Betreffend die dolosen Handlungen sind in

⁵³ Marten at al. 2015: 293.

⁵⁴ ISA 300, Tz. A2.

⁵⁵ Hoogwerf 2020: 78.

⁵⁶ Krommes 2018: 1.

⁵⁷ Decker at al. 2022: 24.

⁵⁸ IAASB 2019, Rz 1.

⁵⁹ Decker at al. 2022: 24.

⁶⁰ Krommes 2018: 1.

ISA 240 weitere Hinweise und Anforderungen angeführt.⁶¹ Darüber hinaus sind zur Identifikation und Beurteilung wesentlicher falscher Darstellungen auch ISA 540 (Revised) betreffend die geschätzten Werte, ISA 550 zu den nahestehenden Personen und ISA 570 über die Fortführung der Geschäftstätigkeit relevant.⁶²

Der Prozess der Risikobeurteilung ist dynamisch und iterativ.⁶³ Darunter ist zu verstehen, dass viele Voraussetzungen zusammenhängen und vom Abschlussprüfer nicht gleichermaßen ausgeführt werden können.⁶⁴ Im Rahmen des ISA 315 (Revised 2019) werden erste Risikobeurteilungen vorgenommen und eine vorläufige Erwartung gebildet. Als Reaktionen auf das in ISA 315 (Revised 2019) identifizierte Risiko werden anschließend die Prüfungshandlungen entsprechend den Anforderungen des ISA 330 geplant.⁶⁵ Sofern im Zuge der Anwendung des ISA 330 weitere Informationen auftauchen, ist die Risikobeurteilung entsprechend anzupassen.⁶⁶ Insoweit wirken die zwei Standards zusammen und können als Einheit betrachtet werden.⁶⁷

1.2.2. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des Standards ist, dem Abschlussprüfer eine Identifikation und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene zu ermöglichen, um eine Grundlage für die Planung und die Reaktion auf die zuvor beurteilten Risiken zu schaffen.⁶⁸ Dabei hat der Abschlussprüfer insbesondere Bereiche, bei denen Änderungen aufgetreten sind, als auch solche, bei denen in der Vergangenheit nicht ausreichend angemessene Prüfungsnachweise gesammelt werden konnten, zu berücksichtigen.⁶⁹ Entscheidend ist, zu erkennen, welche Sachverhalte sich auf den Jahresabschluss auswirken und daher zu beachten sind.⁷⁰ Die Risikobeurteilung soll durch Befragungen, Inaugenscheinnahmen und analytische Prüfungshandlungen erfolgen.⁷¹

⁶¹ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 2.

⁶² a.a.O., Tz. A11.

⁶³ Decker et al. 2022: 27.

⁶⁴ Hoogwerf 2020: 78.

⁶⁵ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 8.

⁶⁶ a.a.O., Tz. 7.

⁶⁷ Bagshaw & Selwood 2014: 50; Krommes 2018: 4.

⁶⁸ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 10.

⁶⁹ Croeser 2016: 17.

⁷⁰ Bagshaw & Selwood 2014: 58.

⁷¹ Marten & Riedel 2019: 1032.

Die Anforderungen des Standards lassen sich in die folgenden vier Bereiche unterteilen:

- Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten;
- Erlangen eines Verständnisses des Unternehmens und dessen Umfelds, der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und des internen Kontrollsystems;
- Identifikation und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen;
- Dokumentation.

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

Die Risikobeurteilung ist so zu planen, dass der Abschlussprüfer einerseits die Risiken identifizieren und beurteilen sowie andererseits Prüfungshandlungen in Übereinstimmung mit ISA 330 (Revised 2019) planen kann. Bei einer risikoorientierten Prüfung ist das Testat nur dann von hoher Qualität, wenn der Abschlussprüfer risikobehaftete Geschäftsvorfälle kennt und somit auch die Auswirkung auf den Jahresabschluss richtig abschätzen kann.⁷² Widersprüchliche Prüfungsnachweise sind auszuschließen.⁷³ Als mögliche inhärente Risikofaktoren nennt der Standard Komplexität, Subjektivität, Veränderungen, Unsicherheiten und Einseitigkeiten des Managements.⁷⁴ Zur Identifikation der Risiken hat der Abschlussprüfer jedenfalls Befragungen des Managements und anderer geeigneter Personen der Einheit einschließlich der Mitglieder der internen Revision vorzunehmen, analytische Prüfungshandlungen sowie Beobachtungen und Inaugenscheinnahmen/Einsichtnahmen durchzuführen.⁷⁵

Im Zuge der Risikobeurteilung muss der Abschlussprüfer die Erkenntnisse aus der Annahme oder der Fortführung des Auftrags sowie Erfahrungen aus anderen Aufträgen des Unternehmens berücksichtigen, allerdings hat er im Vorfeld zu evaluieren, ob diese Informationen noch relevant und verlässlich sind.⁷⁶

⁷² Krommes 2018: 28.

⁷³ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 13.

⁷⁴ a.a.O., Tz. A7.

⁷⁵ a.a.O., Tz. 14.

⁷⁶ a.a.O., Tz. 15.

Erlangen eines Verständnisses des Unternehmens und dessen Umfelds, der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und des internen Kontrollsystems

Entsprechend dieser Anforderung ist die Pflicht des Abschlussprüfers, die Organisations- und Eigentümerstruktur, das Geschäftsmodell sowie den Umfang des IT-Einsatzes innerhalb des Geschäftsmodells zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang hat der Abschlussprüfer auch bei ungewöhnlichen gesellschaftsrechtlichen oder gesetzlichen Strukturen die einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften und mögliche Fehler im Jahresabschluss zu eruieren.⁷⁷ Zusätzlich sind branchenbezogene, regulatorische und andere Faktoren zu bedenken. Neben dem Bewusstsein für das rechtliche Umfeld der zu prüfenden Gesellschaft sind auch die wirtschaftlichen Gegebenheiten entscheidend. Ein breites Verständnis für externe Faktoren und deren Auswirkungen auf die zu prüfende Gesellschaft ist für den Abschlussprüfer daher essenziell.⁷⁸

Darüber hinaus muss sich der Abschlussprüfer ein Bild machen, wie die Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs des Unternehmens erfolgt. Weiters hat er die Rechnungslegungsgrundsätze der Einheit zu verstehen und Gründe für eine etwaige Änderung des Systems nachzuvollziehen. Es ist ein Verständnis darüber zu gewinnen, in welchem Maße sich die inhärenten Risiken auswirken.⁷⁹ Diese steigen, wenn sich die Finanz- und die Ertragslage des Unternehmens verschlechtern.⁸⁰

Das Verständnis über das interne Kontrollsystem der Einheit umfasst die Teilbereiche Kontrollumfeld, Prozess der Einheit zur Risikobeurteilung und zur Überwachung des IKS.⁸¹ Der Abschlussprüfer hat im Zuge der sog. Aufbauprüfung die Ausgestaltung aller Komponenten des internen Kontrollsystems zu würdigen.⁸² Bei der Einschätzung des Kontrollumfelds sollen Erkenntnisse über die Einstellung, das Bewusstsein sowie die Maßnahmen des Managements gewonnen werden, um beurteilen zu können, ob eine angemessene Grundlage für ein wirksames IKS vorhanden ist.⁸³ Hierbei sind vor allem die Struktur des Unternehmens, die Einbindung von den für die Überwachung des Unternehmens Verantwortlichen – sofern solch ein Organ eingerichtet ist –, die Verteilung der Befugnisse sowie Verantwortlichkeiten und schließlich das

⁷⁷ Bagshaw & Selwood 2014: 61.

⁷⁸ Marten & Riedel 2019: 1033.

⁷⁹ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 19.

⁸⁰ Marten et al. 2015: 293.

⁸¹ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 20.

⁸² Marten & Riedel 2019: 1036.

⁸³ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A97.

Personalmanagement genauer zu hinterfragen und zu beurteilen.⁸⁴ Ein mögliches Risiko stellt in diesem Zusammenhang ein zu schnelles Unternehmenswachstum dar.⁸⁵ Die Prüfungsnachweise werden zum einen durch Befragungen und zum anderen durch Beobachten und Einsichtnahme in Dokumente gewonnen.⁸⁶

Der Risikobeurteilungsprozess der Einheit hat zum Ziel, die für die Rechnungslegungsziele relevanten Geschäftsrisiken zu identifizieren und zu beurteilen, ob der Prozess zur Beurteilung der Risiken geeignet ist.⁸⁷ Der Abschlussprüfer kann durch das Management identifizierte Risiken und die Reaktion darauf mit seiner eigenen Risikoeinschätzung vergleichen und daraus Rückschlüsse auf mögliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss ziehen.⁸⁸ Darüber hinaus ist die Bedeutsamkeit des identifizierten Risikos sowie dessen Eintrittswahrscheinlichkeit zu evaluieren. Abschließend sind die Maßnahmen im Umgang mit dem Risiko einer Beurteilung zu unterziehen.⁸⁹ Ist kein Risikobeurteilungsprozess im Unternehmen etabliert oder ist dieser mangelhaft, ist ein höheres Risiko für falsche Darstellungen gegeben.⁹⁰

Um ein Verständnis über den Prozess der Überwachung des IKS zu gewinnen, muss der Abschlussprüfer zunächst verstehen, wie die Überwachungstätigkeit innerhalb des Unternehmens ausgestaltet ist, also ob die Kontrollen laufend oder regelmäßig durchgeführt werden. Des Weiteren hat der Abschlussprüfer zu eruieren, ob eine zeitgerechte Beurteilung der Kontrollen stattfindet und diese auch effektiv ist. In Folge hat sich der Abschlussprüfer zu vergewissern, ob der identifizierte Mangel kommuniziert wird und erforderliche Maßnahmen ergriffen werden. Abschließend ist eine Beurteilung vorzunehmen, ob der Prozess der Überwachung der Einheit angemessen ist und der Komplexität des Unternehmens entspricht.⁹¹

Der Abschlussprüfer hat weiters das Informationssystem, die Kommunikation und die Kontrolltätigkeit der Einheit zu beurteilen. Diesbezüglich ist insbesondere relevant, wie Geschäftsvorfälle aufgezeichnet, verarbeitet und ggf. korrigiert werden. Zusätzlich muss der Abschlussprüfer darüber Kenntnis erlangen, wie Ereignisse, die keine gewöhnliche Geschäftstätigkeit darstellen, erfasst, verarbeitet und in den

⁸⁴ a.a.O., Tz. 21.

⁸⁵ Krommes 2018: 1.

⁸⁶ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A101.

⁸⁷ a.a.O., Tz. 22.

⁸⁸ Krommes 2018: 472.

⁸⁹ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 22.

⁹⁰ Marten & Riedel 2019: 1037.

⁹¹ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 24.

Jahresabschluss übernommen werden. In diesem Zuge ist auch ein Verständnis über den Rechnungslegungsprozess zur Aufstellung des Abschlusses zu erlangen.⁹² Das Verständnis über die Informationssysteme umfasst auch die Kompetenzen der handelnden Personen, ob überhaupt ausreichende Ressourcen verfügbar sind und ob eine angemessene Funktionstrennung der einzelnen Bereiche vorliegt.⁹³

Weiters hat der Abschlussprüfer ein Verständnis über die Kontrollaktivitäten zu erlangen. Dieses umfasst jene Kontrollaktivitäten im Zusammenhang mit bedeutsamen Risiken, Kontrollen der Journalbuchungen sowie Kontrollen, bei denen der Abschlussprüfer plant, Funktionstests durchzuführen.⁹⁴ Von besonderer Relevanz für das Rechnungswesen sind Kontrollaktivitäten zur Analyse der Geschäftsvorfälle und deren Entwicklung, Vollständigkeit/Richtigkeit und Genehmigung von Prozessen, Funktionstrennung sowie die Sicherung von Vermögensposten.⁹⁵ Ebenfalls einzubeziehen sind Kontrollen bezüglich IT-Anwendungen. Im Zusammenhang mit den IT-Risiken sollte der Abschlussprüfer beurteilen, ob die durch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. herausgearbeiteten Grundsätze der Autorisierung, Authentizität, Integrität, Vertraulichkeit und Verfügbarkeit eingehalten werden.⁹⁶ Anschließend ist zu beurteilen, ob die Kontrollen wirksam ausgestaltet sind und auch in der Einheit implementiert wurden.⁹⁷ Es sind jedenfalls jene Kontrollen auf ihre wirksame Ausgestaltung zu beurteilen, bei denen der Abschlussprüfer plant, Funktionstests durchzuführen, und solche, die Risiken adressieren, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine angemessenen Prüfungsnachweise liefern.⁹⁸

Die Erkenntnisse aus den Kontrollaktivitäten sind insofern für den Abschlussprüfer relevant, als sie die Grundlage für die Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen bilden. Wird das inhärente Risiko als hoch eingeschätzt, sind umso überzeugendere Prüfungsnachweise erforderlich.⁹⁹ Durch die Beurteilung aller IKS Komponenten sollte der Abschlussprüfer in der Lage sein, festzustellen, ob die

⁹² a.a.O., Tz. 25.

⁹³ a.a.O., Tz. A133.

⁹⁴ a.a.O., Tz. 26.

⁹⁵ Marten et al. 2015: 309.

⁹⁶ Krommes 2018: 472.

⁹⁷ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 26.

⁹⁸ a.a.O., Tz. 151.

⁹⁹ a.a.O., Tz. A125.

Kontrollen dem Grunde nach wirksam ausgestaltet sind oder möglicherweise Kontrollmängel vorliegen.¹⁰⁰

Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Der Abschlussprüfer hat Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bezogen auf Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben einerseits auf Abschlussebene und andererseits auf Aussageebene zu identifizieren und zu beurteilen¹⁰¹, um in diesem Prozess die relevanten Aussagen treffen zu können.¹⁰² Darüber hinaus hat er festzustellen, ob die Risiken auf Abschlussebene auch jene auf der Aussageebene beeinflussen und ob die Auswirkung des identifizierten Risikos umfassend ist.¹⁰³ Während sich Fehler auf der Abschlussebene auf den gesamten Abschluss auswirken können, beziehen sich Fehler auf der Aussageebene lediglich auf einzelne Aussagen der Rechnungslegung.¹⁰⁴

Die Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen werden in folgende Kategorien eingeteilt:¹⁰⁵

- **Eintritt:** Der angegebene Geschäftsvorfall hat stattgefunden und ist auch der Einheit zuzurechnen.
- **Vollständigkeit:** Die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle ist vollständig und es wurden alle erforderlichen Abschlussangaben beschrieben.
- **Genauigkeit:** Beträge und andere Daten sind komplett aufgezeichnet.
- **Periodenabgrenzung:** Geschäftsvorfälle sind in der korrekten Periode erfasst.
- **Kontenzuordnung:** Geschäftsvorfälle sind auf dem korrekten Konto erfasst.
- **Darstellung:** Geschäftsvorfälle sind angemessen und klar beschrieben und zugehörige Abschlussangaben sind verständlich.

Die Aussagen zu Kontensalden werden in folgende Kategorien aufgeschlüsselt:¹⁰⁶

¹⁰⁰ a.a.O., Tz. 27.

¹⁰¹ a.a.O., Tz. 28.

¹⁰² a.a.O., Tz. 29.

¹⁰³ a.a.O., Tz. 30.

¹⁰⁴ Marten & Riedel 2019: 1039.

¹⁰⁵ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A190 lit. a.

¹⁰⁶ a.a.O., Tz. A190 lit. b.

- **Vorhandensein:** Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche existieren tatsächlich.
- **Rechte und Pflichten:** Vermögenswerte werden rechtlich oder über Kontrollbefugnisse der Einheit zugeordnet; Schulden sind Verpflichtungen der Einheit.
- **Vollständigkeit:** Alle Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind samt zugehöriger Angaben erfasst.
- **Genauigkeit, Bewertung und Zuordnung:** Die Beträge der Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind korrekt; Beurteilungs- oder Zuordnungsanpassungen sind samt zugehöriger Angaben angemessen erfasst.
- **Ausweis:** Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind auf dem korrekten Konto erfasst.
- **Darstellung:** Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind angemessen und klar beschrieben, und zugehörige Abschlussangaben sind verständlich.

Im Zuge der Identifikation des Risikos wesentlicher falscher Aussagen auf Aussageebene hat der Abschlussprüfer inhärente Risiken bezüglich der Wahrscheinlichkeit des Eintretens und des vermuteten Ausmaßes der Auswirkung abzuschätzen. Zu berücksichtigen sind hierbei auch die Anfälligkeit bedeutsamer Aussagen für falsche Darstellungen sowie die Beurteilung, inwieweit eine falsche Darstellung auf Abschlussebene auch die Aussageebene beeinflusst.¹⁰⁷

Im Zuge der Wahrscheinlichkeitsüberlegungen würdigt der Abschlussprüfer die Möglichkeit des Auftretens einer falschen Darstellung,¹⁰⁸ während er bei der Vermutung über das Ausmaß der falschen Darstellung qualitative und quantitative Aspekte beachtet.¹⁰⁹ Je höher die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß in Kombination ausfallen, desto höher wird der Abschlussprüfer das inhärente Risiko in seiner Beurteilung bewerten.¹¹⁰ Er evaluiert auch, ob bedeutsame Risiken vorliegen und ob ausreichende¹¹¹ und geeignete Prüfungsnachweise allein durch

¹⁰⁷ a.a.O., Tz. 31.

¹⁰⁸ a.a.O., Tz. A210.

¹⁰⁹ a.a.O., Tz. A211.

¹¹⁰ a.a.O., Tz. A212.

¹¹¹ a.a.O., Tz. 32.

aussagebezogene Prüfungshandlungen erlangt werden können.¹¹² Hierzu erstellt der Abschlussprüfer über die Wahrscheinlichkeit des Eintritts und das Ausmaß des Risikos ein Risikospektrum. Befindet sich ein Risiko im oberen rechten Rand des Spektrums, weil die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß hoch sind, handelt es sich um ein bedeutsames Risiko.¹¹³ Zusätzlich sind auch jene Risiken als bedeutsam einzustufen, die andere Standards, wie beispielsweise ISA 240, als solche vorsehen.¹¹⁴

1.2.3. *Erwägungen in der Praxis – Allgemein*

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

Zur Identifikation von Risiken empfiehlt es sich, das Management sowie weitere Personen innerhalb der Einheit zu befragen. Dadurch kann der Abschlussprüfer Einblicke in möglichst viele verschiedene Perspektiven gewinnen:¹¹⁵

- Durch die Befragung der für die Überwachung Verantwortlichen erhält der Abschlussprüfer Einblicke in den Umfang der Überwachung.
- Die Befragung von Angestellten hilft dem Abschlussprüfer, komplexe und ungewöhnliche Geschäftsvorfälle zu identifizieren und eine Beurteilung hinsichtlich der Angemessenheit der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden vornehmen zu können.
- Bei der Befragung der Rechtsabteilung werden Informationen über Rechtsstreitigkeiten, die Einhaltung bzw. Verstöße von Rechtsnormen, dolose Handlungen, bedeutsame Rechtsvorgänge, Haftungsfälle etc. während des Geschäftsjahres erlangt.
- Durch die Befragung des Marketing- und Verkaufspersonals können Trends, Markt- und Umsatzentwicklungen in Erfahrung gebracht werden.
- Die Befragung des Riskmanagements liefert wichtige Informationen über die bereits identifizierten Risiken und Strategien zur Vermeidung des Eintritts von Risiken.

¹¹² a.a.O., Tz. 33.

¹¹³ Decker et al. 2022: 26.

¹¹⁴ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A220.

¹¹⁵ a.a.O., Tz. A23.

- Bei der Befragung der IT-Abteilung werden Informationen über Systemumstellungen, System- und Kontrollausfälle sowie weitere Risiken im Zusammenhang mit der IT gewonnen.

Durch analytische Prüfungshandlungen können ungewöhnliche Geschäftsvorfälle, Inkonsistenzen, Kennzahlen und Trends der Immobilienbranche identifiziert werden.¹¹⁶ Hinsichtlich der analytischen Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit Immobilienunternehmen, die vorwiegend Bestandsobjekte halten, um Cashflows zu generieren, können folgende Kennzahlen herangezogen werden:

- **Nettomiete pro Quadratmeter:** Die Kennzahl beschreibt die durchschnittliche Miete pro Quadratmeter. Diese kann mit Marktberichten verglichen werden.¹¹⁷
- **Objekt-Leerstandsrate:** Diese Kennzahl gibt Auskunft über die Effizienz und Nachhaltigkeit des Managements und kann einen möglichen Handelsbedarf bei einzelnen Objekten aufzeigen. Darüber hinaus hat die Leerstandsrate auch eine Auswirkung auf den Cashflow und somit auch auf die Bewertung einzelner Immobilien.¹¹⁸
- **Bewirtschaftungskostenquote:** Die Kennzahl ist der Quotient aus den jährlich nicht umlagefähigen Betriebskosten und den jährlichen Nettomieteinnahmen. Das Ergebnis sollte üblicherweise zwischen 10 und 35% liegen.¹¹⁹
- **Instandhaltungskosten pro Jahr:** Die Instandhaltungskosten setzen sich aus Wartungs-, Inspektions- und Verbesserungskosten zusammen. Sie können mit Vorperioden verglichen werden, wobei sie mit zunehmendem Alter des Objektes steigen.¹²⁰
- **Instandhaltungskostenquotient:** Die Kennzahl gibt das Verhältnis der jährlichen Instandhaltungskosten zu den jährlichen Mieteinnahmen an. Der Instandhaltungsquotient kann bei Vollvermietung üblicherweise bis zu 12% der jährlichen Nettomieteinnahmen betragen.¹²¹

¹¹⁶ a.a.O., Tz. A27.

¹¹⁷ Wendlinger 2018: 42.

¹¹⁸ a.a.O.: 44.

¹¹⁹ a.a.O.: 49.

¹²⁰ a.a.O.: 55.

¹²¹ a.a.O.: 57.

- **Leerstandskosten pro Quadratmeter:** Die Leerstandskosten setzen sich aus dem nicht umlagefähigen Teil der Betriebskosten und den Bewirtschaftungskosten der leerstehenden Flächen zusammen. Üblicherweise betragen die Leerstandskosten bei Wohnimmobilien 3 bis 5%, bei Büroimmobilien 4 bis 8% und bei Gewerbeimmobilien bis zu 10% des Jahresrohertrags.¹²²
- **Brutto-Anfangsrendite:** Die Kennzahl ist der Quotient der Nettomieteinnahmen und des Kaufpreises ohne Nebenkosten.¹²³ Anhand von Marktberichten kann je nach Standort und Assetklasse bei Ankauf der Immobilie beurteilt werden, ob die Rendite marktkonform ist.
- **Kaufpreis pro Quadratmeter:** Anhand von Marktberichten kann je nach Standort und Assetklasse bei Ankauf der Immobilie beurteilt werden, ob die Rendite marktüblich ist.
- **Projekttilgungsdauer:** Die Kennzahl sagt aus, welcher Zeitraum für die Rückzahlung des Fremdkapitals unter der Voraussetzung, dass alle Einnahmen für die Rückzahlung des Fremdkapitals herangezogen werden, benötigt wird. Die übliche Dauer differiert je nach Assetklasse. Für Wohnimmobilien sind 20 bzw. mehr als 20 Jahre üblich.¹²⁴ Jedenfalls sollte die Projekttilgungsdauer nicht die erwartete Nutzungsdauer der Immobilie übersteigen.

Für Immobilienunternehmen, die Projekte entwickeln, sind folgende Kennzahlen von Bedeutung:

- **Baukosten pro Quadratmeter:** Ein Vergleich mit dem Baukostenindex kann Aufschluss über die Wirtschaftlichkeit des Projektes geben bzw. auf Probleme während der Bauphase hindeuten.
- **Gesamtinvestitionskosten pro Quadratmeter:** Durch die Betrachtung dieser Kennzahl im Vergleich zum Verkaufspreis können Rückschlüsse auf die Wirtschaftlichkeit eines Projektes gezogen werden.¹²⁵

¹²² a.a.O.: 59.

¹²³ a.a.O.: 92.

¹²⁴ a.a.O.: 143.

¹²⁵ a.a.O.: 140.

- **Vorverwertungsquotient:** Der Quotient drückt den Anteil der vor Baubeginn tatsächlich verwerteten Fläche aus und ist ein wichtiger Indikator für inhärentes Projektrisiko.¹²⁶
- **Bauträrgewinn:** Die Kennzahl gibt die Gewinnspanne zwischen den Gesamtinvestitionskosten und dem Verkaufserlös an. Üblicherweise wird ein Bauträrgewinn von rund 10% kalkuliert. Die Kennzahl eignet sich darüber hinaus auch für einen Soll-Ist-Vergleich und lässt mögliche Rückschlüsse auf die Planungsgenauigkeit des Bauträgers zu.¹²⁷
- **Erlös pro Quadratmeter:** Diesbezüglich ist ein einfacher Branchenvergleich mittels Immobilienpreisspiegel möglich.

Bei der analytischen Prüfungshandlung von Hotelimmobilien können zusätzlich zu den oben angeführten Kennzahlen für Immobilien mit Ertragserzielungsabsicht auch folgende Kennzahlen herangezogen werden:

- **Gross Operating Profit** (kurz „GOP“): Hierbei handelt es sich um eine Kennzahl der Hotelindustrie. Der GOP ist die Summe der gesamten Hotelumsätze abzüglich der operativen Aufwendungen. Üblicherweise beträgt er zwischen 20 und 40% des Umsatzes.¹²⁸
- **Auslastungsgrad:** Die Kennzahl beschreibt die Belegungsquote der Hotelzimmer über einen bestimmten Betrachtungszeitraum. Der Auslastungsgrad liegt für gewöhnlich zwischen 50 und 55%, variiert jedoch zwischen den einzelnen Hotelkategorien.¹²⁹
- **Rack Rate:** Die Kennzahl drückt den veröffentlichten Brutto-Zimmerpreis aus, wobei der Vergleich zwischen Soll-Rack Rate und Ist-Rack Rate Auskunft über die Wirtschaftlichkeit des Hotels gibt.¹³⁰
- **Average Room Rate:** Diese Kennzahl gibt das Verhältnis der Gesamterlöse der verkauften Zimmer bzw. Zimmernächte zur Anzahl der verkauften Zimmer bzw. Zimmernächte an und bietet somit eine mögliche Vergleichsgröße am Markt.¹³¹

¹²⁶ a.a.O.: 144.

¹²⁷ a.a.O.: 145.

¹²⁸ a.a.O.: 203.

¹²⁹ a.a.O.: 207.

¹³⁰ a.a.O.: 207.

¹³¹ a.a.O.: 209.

Als mögliche Prüfungshandlungen betreffend Beobachtung, Inaugenscheinnahme und Einsichtnahme können interne Dokumente von Strategiemeetings, Aufzeichnungen und Handbücher zum IKS, Protokolle und Berichte von Organsitzungen eingesehen werden. Darüber hinaus können Immobilien auch besichtigt werden.¹³²

Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld

In der Praxis gibt es wesentliche Unterschiede innerhalb der einzelnen Immobilienunternehmen. Entsprechend hat ein Unternehmen mit Immobilien, dessen Geschäftstätigkeit im Halten und Erzielen von Cashflows liegt, mit anderen Risiken umzugehen als ein Unternehmen, das Objekte entwickelt und verkauft. Auch in der Organisationsstruktur werden sich diese beiden Unternehmen wesentlich unterscheiden.

Hinsichtlich der Komplexität der Struktur des Unternehmens sind Umstände wie Tochterfirmen, Unterteilungen in Geschäftsbereiche, Standortpluralität zu eruieren. Komplexe Strukturen erhöhen die Anfälligkeit für Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.¹³³ Im Übrigen ist es empfehlenswert, die Phase, in der sich das Unternehmen befindet, genauer zu betrachten. Ein Unternehmen, das gerade erst gegründet wurde oder sich im Aufbau befindet, hat einen besonderen Erfolgszwang gegenüber den Gesellschaftern und den Kreditgebern und wird daher Bilanzierungsmethoden wählen, mit denen ein besseres Ergebnis erzielt wird.¹³⁴ Bei der Prüfung eines Bauträgers während einer wirtschaftlichen Rezession sind etwa jene Faktoren zu beachten, die Schwierigkeiten im Falle einer Refinanzierung bereiten könnten. Kein signifikantes Risiko wäre hingegen beim Verkauf einer Eigentumswohnung ohne Hinzutreten außergewöhnlicher Umstände für einen Bauträger gegeben.¹³⁵

Das Verständnis über die Eigentümerstruktur dient dazu, nahestehende Personen sowie Transaktionen mit nahestehenden Personen zu identifizieren¹³⁶, da es bei solchen Transaktionen vermehrt zu dolosen Handlungen oder gesetztes Verstoßen wie zum Beispiel Einlagenrückgewähr kommt.

¹³² ISA 315 (Revised 2019), Tz. A34.

¹³³ a.a.O., Tz. A56.

¹³⁴ Krommes 2018: 28.

¹³⁵ Bagshaw & Selwood 2014: 62.

¹³⁶ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A56.

Der Einblick in das Geschäftsmodell, in die Ziele sowie Strategie der Einheit hilft dem Abschlussprüfer gewisse Risiken zu identifizieren und deren Auswirkung zu verstehen.¹³⁷ Berücksichtigt das Geschäftsmodell der Immobilienfirma verschiedene Assetklassen, besteht ein geringeres Risiko im Falle von Krisen oder Markteinbrüchen.¹³⁸ Jedenfalls einer genaueren Würdigung zu unterziehen, sind die Branchenentwicklungen, die Ausweitung der Geschäftstätigkeit (z.B. erstmaliges Betreiben einer Hotelimmobilie) sowie neue Rechnungslegungsanforderungen oder komplexe rechtliche Vorgaben.¹³⁹ Unrealistische Ziele oder Vorgaben erhöhen beispielsweise den Druck auf das Management und können zu dolosen Handlungen veranlassen.¹⁴⁰ Dies wiederum könnte dazu führen, dass die Umsatzrealisierung wissentlich in der falschen Periode dargestellt wird, um höhere Gewinne zu erzielen. Weiters wäre es denkbar, dass zur Verbesserung der Liquiditätskennzahlen Verbindlichkeiten bewusst in der Folgeperiode erfasst werden, wobei der Leistungszeitraum im Geschäftsjahr liegt,¹⁴¹ oder dass zweifelhafte Forderungen nicht abgeschrieben werden.¹⁴²

Unter Bedachtnahme auf branchenbezogene Faktoren sind das Wettbewerbsumfeld aber auch Beziehungen zu Kunden und Lieferanten zu würdigen. Die Baubranche zeichnet sich vor allem durch langfristige Verträge aus, die auf Basis langfristiger Kalkulationen erstellt werden.¹⁴³ Diese Schätzung ist jedoch insofern mit Unsicherheiten behaftet, als einerseits die Kaufpreise noch nicht feststehen und andererseits die Baukosten steigen können, sofern nicht vertragliche Vorkehrungen getroffen wurden. In diesem Zusammenhang ist ebenfalls die Branchenkonjunktur zu berücksichtigen, um eine Einschätzung der zukünftigen Preise vornehmen zu können und somit auch eine Aussage über die Werthaltigkeit der Vorräte und in weiterer Folge auch über die Unternehmensfortführung tätigen zu können.¹⁴⁴

Die regulatorischen Faktoren umfassen die maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätze, das gesetzliche und politische Umfeld sowie die

¹³⁷ a.a.O., Tz. A61.

¹³⁸ Marten at al. 2015: 294.

¹³⁹ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A64.

¹⁴⁰ a.a.O., Tz. A63.

¹⁴¹ Marten & Riedel 2019: 1035.

¹⁴² Marten at al. 2015: 293.

¹⁴³ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A68.

¹⁴⁴ Marten & Riedel 2019: 1033.

regulatorischen Rahmenbedingungen der Branche.¹⁴⁵ Diesbezüglich enthält ISA 250 (Revised) spezifische Anforderungen.¹⁴⁶

Verständnis über das interne Kontrollsystem

Während bei größeren komplexen Einheiten möglicherweise ein ausführlicher Verhaltenskodex sowie ein Handbuch zum Prozess- und Risikomanagement entwickelt wurden, liegen diese bei anderen Unternehmen nicht vor.¹⁴⁷ Diesfalls kann das Verständnis vom Kontrollumfeld durch Befragungen des Managements erzielt werden.¹⁴⁸ Kriterien für ein gutes internes Kontrollumfeld sind beispielsweise hohe Integrität und ethische Werte, das Vorhandensein von ausreichend Fachwissen hinsichtlich der Überwachungsfunktion, eine sachgerechte Zuordnung der Fachbereiche nach dem Fachwissen und Richtlinien zu praktischen Vorgehensweisen.¹⁴⁹ Bei einigen Einheiten wird es einen Gesellschafter-Geschäftsführer geben, der über einen großen Ermessensspielraum verfügt. Dieser Umstand ist einerseits dahingehend positiv, dass ein Verständnis für die einzelnen Geschäftsfelder sowie die Ziele der Gesellschaft vorhanden ist, was sich wiederum positiv auf das IKS auswirken kann, aber andererseits können durch das Wissen und die Autorität Kontrollen leichter außer Kraft gesetzt werden und es kann zu einer erhöhten Anfälligkeit von Fehldarstellungen kommen.¹⁵⁰

Der Risikobeurteilungsprozess der Einheit kann dem Abschlussprüfer dabei helfen, Risiken zu identifizieren und zu verstehen.¹⁵¹ Der Identifikationsprozess durch das Management erfolgt in der Praxis durch Checklisten, Statistiken, Kenntnis von Ereignissen der Vergangenheit und Erfahrungswerte.¹⁵² Das Management hat dabei einen wesentlich tieferen Einblick in die Geschäftstätigkeit als der Abschlussprüfer. Die wenigsten Abschlussprüfer werden ausreichend Wissen und branchenspezifische Kenntnisse in Bereichen wie Bautechnik, Umweltschutz, Mietrecht etc. besitzen und sind daher bei der Risikoidentifikation auch auf das Management angewiesen.

¹⁴⁵ a.a.O., Tz. A70.

¹⁴⁶ a.a.O., Tz. A71.

¹⁴⁷ a.a.O., Tz. A99.

¹⁴⁸ a.a.O., Tz. A101.

¹⁴⁹ Nayer & Balzar 2011: 192.

¹⁵⁰ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A105.

¹⁵¹ a.a.O., Tz. A111.

¹⁵² Demut 2011: 20.

Das Ausmaß und die Art der Überwachung des IKS hängt wesentlich von der Komplexität und Größe der Einheit ab. Bei kleineren Unternehmen, bei denen der Gesellschafter-Geschäftsführer laufend in die betriebliche Tätigkeit eingebunden ist, wird es im Regelfall keine zusätzliche Überwachung geben.¹⁵³ Die Relevanz einzelner Kontrollen hängt dabei auch von Faktoren wie Größe und Komplexität des Unternehmens, Wesentlichkeit, Signifikanz der Risiken und den regulatorischen Anforderungen ab.¹⁵⁴

Der Abschlussprüfer kann noch weitere Informationsquellen zur Überwachung des IKS wie beispielsweise Kundenbeschwerden oder den behördlichen Schriftverkehr nützen.¹⁵⁵ Bei der Prüfung einer Projektentwicklungsgesellschaft zum Beispiel wird er Unterlagen über die Forderungen aus Haftrückklassen heranziehen. Sollten diese Forderungen nicht fristgerecht beglichen werden, könnte das einen Hinweis auf einen Mangel darstellen.

Für ein Verständnis des Informationssystems der Einheit sind auch Befragungen des dafür bedeutsamen Personals über das Auslösen von Geschäftsvorfällen, deren geführten Aufzeichnungen und deren Verarbeitung durchzuführen. Zusätzlich kann der Abschlussprüfer Kenntnisse durch Einsichtnahme in Handbücher erlangen oder Geschäftsvorfälle mittels Walk-Throughs nachverfolgen.¹⁵⁶ Abseits der gewöhnlichen Geschäftsvorfälle sind insbesondere Zweitinformationen von Sachverständigen des Managements, Leasingvereinbarungen, im Abschluss angegebene geschätzte Werte bzw. Modelle zuzüglich der relevanten Faktoren zur Schätzung, Sensitivitätsanalysen, Steuerunterlagen sowie Unterlagen zur Beurteilung der Unternehmensfortführung bedeutsam.¹⁵⁷

Das Verständnis des IT-Einsatzes wird bei Immobilienunternehmen eine geringere Bedeutung haben als etwa bei IT- oder Handelsunternehmen, bei denen Geschäftsvorfälle automatisiert ausgelöst werden. Dennoch sollte der Abschlussprüfer ein Verständnis darüber gewinnen, inwieweit sich der Einsatz von IT-Anwendungen auf den Jahresabschluss auswirkt und welche potenziellen Risiken vom IT-Einsatz ausgehen.¹⁵⁸ Sollten dem Abschlussprüfer Informationen aus IT-Anwendungen tatsächlich als Prüfungsnachweis dienen, hat der Abschlussprüfer

¹⁵³ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A114.

¹⁵⁴ Marten & Riedel 2019: 1036.

¹⁵⁵ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A119.

¹⁵⁶ a.a.O., Tz. A136.

¹⁵⁷ a.a.O., Tz. A138.

¹⁵⁸ a.a.O., Tz. A139.

auch das Risiko unangemessener oder unautorisierter Datenänderungen in Betracht zu ziehen und zu würdigen.¹⁵⁹

Die Komponenten der Kontrollaktivität umfassen vor allem Genehmigungsprozesse und Autorisierungen, aber auch Abstimmungen und Verifizierungen. Darüber hinaus zählen auch Funktionstrennungen sowie die Sicherung von Vermögenswerten zu den Kontrollaktivitäten. Nach dem Grundsatz der Funktionstrennung sind Beauftragung, Genehmigung, Durchführung, Buchung, Bezahlung und Kontrolle durch eine einzelne Person unvereinbar.¹⁶⁰ Im Rahmen eines Immobilienunternehmens wird die Kontrollaktivität vor allem Folgendes betreffen:¹⁶¹

- **Autorisierungen bei Abschluss von Verträgen:** Dies beinhaltet die Vergabe von Bauaufträgen, die Veräußerungen von Objekten, die Beauftragung von Firmen mit der Hausverwaltung oder dem Facility Management.
- **Autorisierungen betreffend das Finanzmanagement:** Sie umfassen beispielsweise die Gewährung von Darlehen an Tochterunternehmen, den Abschluss von Kreditverträgen und die Belastung von Immobilien.
- **Kontrolle der Finanzmittelbestände und Kreditkonditionen:** Diese kann zum Beispiel durch Soll-/Ist-Vergleiche oder durch Nachrechnen der Zinsen erfolgen.

Im Zuge der Würdigung, ob Kontrollmängel vorliegen, können folgende Sachverhalte einen möglichen Hinweis darauf geben:¹⁶²

- Es liegen dolose Handlungen vor, in welche die Führungsebene der Einheit involviert ist.
- Weitere aufgedeckte Mängel werden nicht zeitgerecht durch das Management behoben.
- Als fehlende Reaktion des Managements auf bedeutsame Risiken werden keine Kontrollen implementiert.
- Es erfolgt eine Korrektur eines bereits veröffentlichten Abschlusses.

¹⁵⁹ a.a.O., Tz. A166.

¹⁶⁰ Demut 2011: 20.

¹⁶¹ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A153.

¹⁶² a.a.O., Tz. A183.

Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

Die Identifikation und Beurteilung der Risiken ist für die Art, die zeitliche Einteilung und den Umfang der Prüfungshandlungen zur Erlangung geeigneter Prüfungsnachweise relevant.¹⁶³ Hierbei gilt es, jene Risiken zu würdigen, die bedeutsam sind und eine umfassende Auswirkung auf den Abschluss haben können,¹⁶⁴ um diese anschließend in der Planung der Prüfungshandlungen angemessen berücksichtigen zu können.¹⁶⁵

Bedeutsame Abschlussangaben beziehen sich neben den quantitativen auch auf die qualitative Aspekte. Qualitative Aspekte beziehen sich beispielsweise auf Kreditverpflichtungen einer Einheit mit Liquiditätsengpass, Schätzungsunsicherheiten, Ereignisse oder Umstände eines Wertminderungsaufwands, Änderungen in der Rechnungslegungsmethodik, anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen, Geschäfte mit nahestehenden Personen sowie Sensitivitätsanalysen unter Berücksichtigung der Auswirkungen von Änderungen in der Bewertungsmethode.¹⁶⁶

Hohe inhärente Risiken stellen auch ein bedeutsames Risiko dar. Diese umfassen unter anderem Geschäftsvorfälle mit großen Ermessensspielräumen und daher verbunden mit einer hohen Subjektivität, geschätzte Werte mit hoher Schätzungsunsicherheit oder einem komplizierten Berechnungsmodell, eine komplexe Datenerfassung und -verarbeitung, komplexe Berechnungsmodelle, Rechnungslegungsprinzipien mit unterschiedlichen Auslegungsmöglichkeiten sowie Änderungen in der Geschäftstätigkeit der Einheit.¹⁶⁷

Erwägt der Abschlussprüfer, Funktionsprüfungen durchzuführen, ist das zugehörige Kontrollrisiko jedenfalls zu beurteilen. Ist keine Funktionsprüfung erforderlich, hat die Beurteilung des Kontrollrisikos jener nach Vorgabe der Beurteilung des inhärenten Risikos zu erfolgen.¹⁶⁸

Bei Erlangung etwaiger neuer Informationen ist die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellung anzupassen.¹⁶⁹

¹⁶³ a.a.O., Tz. A184.

¹⁶⁴ a.a.O., Tz. A193.

¹⁶⁵ Decker et al. 2022: 26.

¹⁶⁶ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A204.

¹⁶⁷ a.a.O., Tz. A221.

¹⁶⁸ a.a.O., Tz. 34.

¹⁶⁹ a.a.O., Tz. 3.

1.2.4. Erwägungen in der Praxis – Risiken der Immobilienbranche

In der Immobilienbranche treten folgende Risiken auf:

- **Marktrisiko:** Das Marktrisiko beschreibt die Risiken, die üblicherweise auf den Märkten auftreten. Davon umfasst sind Währungsänderungen, Inflation und Zinsänderungen.¹⁷⁰
- **Währungsrisiko:** Das Währungsrisiko ist der Unsicherheitsfaktor hinsichtlich der Parität zwischen zwei Währungen zu einem zukünftigen Zeitpunkt.¹⁷¹
- **Zinsrisiko:** Das Zinsrisiko beschreibt die Unsicherheit über zukünftige Zinsen.¹⁷²
- **Finanzierungsrisiko:** Das Finanzierungsrisiko befasst sich mit allen Risiken von der Zwischenfinanzierung bis zur tatsächlichen Veräußerung. So können beispielsweise durch Bauzeitverzögerungen zusätzliche Kosten entstehen, für die zusätzliches Kapital geschaffen werden muss. Dies wiederum verursacht durch die höhere und längere Finanzierung weitere Finanzierungskosten.¹⁷³
- **Entwicklungsrisiko:** Das Entwicklungsrisiko bezeichnet jenes Risiko, das sich wegen einer nicht marktkonformen Projektkonzeption bei Vermietung oder Verkauf ergibt.¹⁷⁴
- **Drittverwendbarkeit:** Die Drittverwendbarkeit beschreibt das Risiko, dass Immobilien nicht problemlos für andere Nutzungsarten verwendet werden können.¹⁷⁵
- **Fertigstellungsrisiko:** Das Fertigstellungsrisiko zieht nach sich, dass der Vertragspartner ein Objekt nicht verlässlich fertigstellt.¹⁷⁶
- **Vermietungs-/Leerstandsrisiko:** Das Vermietungs- oder Leerstandsrisiko beschreibt das Risiko, dass ein Objekt wegen mangelhafter Marktgängigkeit nicht vermietet werden kann oder die Höhe der erzielbaren Miete nicht den Erwartungen entspricht.¹⁷⁷

¹⁷⁰ Arit at al. 2009: 17.

¹⁷¹ Spremann & Gantenbein 2007: 77.

¹⁷² a.a.O.: 221.

¹⁷³ Urschel 2009: 524.

¹⁷⁴ a.a.O.: 88.

¹⁷⁵ a.a.O.: 98.

¹⁷⁶ ebd.

¹⁷⁷ a.a.O.: 98.

- **Verkaufsrisiko:** Das Verkaufsrisiko ist das Risiko, dass ein Objekt wegen mangelhafter Marktgängigkeit nicht verkauft werden kann oder die Höhe des erzielbaren Kaufpreises nicht den Erwartungen entspricht.¹⁷⁸
- **Lager-/Standortrisiko:** Für den Wert des Grundstücks ist der Standort entscheidend und dieser ist wiederum abhängig von der Wirtschaft, der Soziodemographie sowie den politischen und rechtlichen Rahmenbedingungen. Der Standort beeinflusst die Nachfrage maßgeblich.¹⁷⁹
- **Umweltrisiko:** Das Umweltrisiko beschäftigt sich mit der allgemeinen Umweltqualität und den Lärm- sowie Staub- und Schadstoffimmissionen. Es beeinflusst die Eignung des Standorts und wirkt sich auf die Bausubstanz aus.¹⁸⁰
- **Bau- und Entwicklungskosten-/Budgetrisiko:** Das Bau- und Entwicklungskostenrisiko bezeichnet das Risiko einer Überschreitung der geplanten Baukosten.¹⁸¹
- **Liquiditätsrisiko:** Das Liquiditätsrisiko beschreibt das Risiko, dass aktuellen Zahlungsverpflichtungen aufgrund fehlender liquiden Mittel nicht mehr nachgekommen werden kann.¹⁸²
- **Rechtliche Risiken:** Die rechtlichen Risiken umfassen alle Risiken im Zusammenhang mit dem An- und Verkauf, dem Bau, der Vermietung und dem Objektmanagement.¹⁸³
- **Terminliche Risiken:** Das Terminrisiko beschreibt, dass Bauzeitverzögerungen zu einer verspäteten Fertigstellung führen.¹⁸⁴
- **Boden- und Baugrundrisiko:** Dieses Risiko beschreibt, dass es wegen Eigenschaften des Bodens zu Bauzeitverzögerungen und erhöhten Baukosten kommen kann bzw. die Realisierung des Projektes nicht erfolgen kann. Umfasst ist auch das Risiko von Kontaminationen sowie der Fund von Bodendenkmälern.¹⁸⁵

¹⁷⁸ ebd.

¹⁷⁹ a.a.O.: 492.

¹⁸⁰ a.a.O.: 480.

¹⁸¹ a.a.O.: 98.

¹⁸² Arit at al. 2009: 17.

¹⁸³ Urschel 2009: 516.

¹⁸⁴ a.a.O.: 536.

¹⁸⁵ a.a.O.: 528.

- **Genehmigungsrisiko:** Das Genehmigungsrisiko ist der Umstand, dass die benötigte Baugenehmigung entweder gar nicht, verzögert oder nur unter Auflagen erteilt wird. Dies führt wiederum zu Bauzeitverzögerungen und Kostensteigerungen.¹⁸⁶
- **Vertragsrisiko:** Das Vertragsrisiko ergibt sich im Zusammenhang mit Kaufverträgen, Mietverträgen oder Mietgarantien.¹⁸⁷
- **Politisches Risiko:** Das politische Risiko steht in kausalem Zusammenhang mit gesetzlichen Änderungen in den Bereichen Steuern, Umwelt, Bau- und Arbeitszeit bzw. geltender Schutzbestimmungen.¹⁸⁸
- **Organisatorisches Risiko:** Das organisatorische Risiko beschreibt das Risiko, dass die Aufbau- und Ablauforganisation, das Projektmanagement oder andere organisatorische Einheiten mangelhaft ausgestaltet bzw. besetzt sind und es dadurch zu Fehlern oder Mängeln kommen kann.¹⁸⁹
- **Personalrisiko:** Das Personalrisiko umfasst alle Risiken im Bereich der Mitarbeiter und des Personalwesens. Problemfelder sind vor allem fehlende Mitarbeitermotivation, individuelles Versagen, die Nicht-Einhaltung arbeitsrechtlicher Vorschriften aber auch der Mangel an qualifizierten Mitarbeitern.¹⁹⁰
- **Technische Risiken:** Technische Risiken stehen im Zusammenhang mit der technischen Ausführung, zum Beispiel Planungsfehler, Fehler bei der Konstruktion oder beim Bau sowie mangelnde Tragfähigkeit des Baugrundes. Technische Risiken bedingen eventuelle Termin- und Kostenrisiken.¹⁹¹
- **Risiko aus höherer Gewalt:** Das Risiko der höheren Gewalt umfasst einerseits Naturkatastrophen wie Hagel, Sturm und Hochwasser und andererseits Kriege, Katastrophen und Kriminalität. Großschadensereignisse haben eine wesentliche Auswirkung auf die Bausubstanz.¹⁹²
- **Ökologisches Risiko:** Das ökologische Risiko betrifft die Nutzungsphase einer Immobilie und beschreibt negative Auswirkungen sowohl auf die Nutzer

¹⁸⁶ a.a.O.: 540.

¹⁸⁷ Arit at al. 2009: 18.

¹⁸⁸ a.a.O.: 18.

¹⁸⁹ a.a.O.: 18.

¹⁹⁰ Urschel 2009: 552.

¹⁹¹ a.a.O.: 544.

¹⁹² a.a.O.: 484.

als auch auf die Umwelt. Beispiele sind Asbestbelastung einerseits und auslaufendes Heizöl andererseits.¹⁹³

- **Bewirtschaftungsrisiko:** Das Bewirtschaftungskostenrisiko ergibt sich durch die Änderung in der Verteilung der umlagefähigen und nicht umlagefähigen Bewirtschaftungskosten.¹⁹⁴
- **Klumpenrisiko:** Das Klumpenrisiko beschreibt das Risiko einzelner Anlagen in der Beziehung untereinander und entspricht somit der Summe aller Risiken.¹⁹⁵

Bei Betrachtung eines Jahresabschlusses eines gewöhnlichen Immobilienentwicklers können beispielsweise das Risiko von Management Override, Periodenabgrenzungen bei der Umsatzrealisierung, Transaktionen mit nahestehenden Personen, Bewertungsrisiken von Vorräten oder ggf. Beteiligungen, Einhaltung von Gesetzen, latente Steuern, Rechtsstreitigkeiten, Vollständigkeit der Eingangsrechnungen sowie Gewährleistungen als inhärente Risiken gegeben sein. Im nächsten Schritt ist nach ISA 315 (Revised 2019) eine Wahrscheinlichkeitsüberlegung hinsichtlich des Auftretens einer falschen Darstellung anzustellen¹⁹⁶ und anschließend ist das Ausmaß der falschen Darstellung nach qualitativen und quantitativen Aspekten zu beurteilen¹⁹⁷, um anschließend ein Risikospektrum erstellen zu können.¹⁹⁸ Dieses Vorgehen soll nachfolgend anhand der fiktiven Tochter Immobilien GmbH (Jahresabschluss 2022 siehe in Anlage A) vorgeführt werden:

- **Management Override (Nr. 1):** Aufgrund der Unternehmensstruktur (eine Alleineigentümerin als Gesellschafterin und zugleich Geschäftsführerin; kein Aufsichtsrat) besteht ein hohes Risiko für Management Override und den damit im Zusammenhang stehenden dolosen Handlungen. Die potenziellen Auswirkungen können sehr hoch sein.
- **Periodenabgrenzungen bei der Umsatzrealisierung (Nr. 2):** Das Projekt wurde im zu prüfenden Geschäftsjahr fertiggestellt und es wurden auch bereits einige, aber nicht alle Wohnungen übergeben. Aus Befragungen des Managements geht hervor, dass die Übergabe im November und im

¹⁹³ a.a.O.: 500.

¹⁹⁴ a.a.O.: 580.

¹⁹⁵ Gondring 2007: 23.

¹⁹⁶ ISA 315 (Revised 2019), Tz. A210.

¹⁹⁷ a.a.O., Tz. A211.

¹⁹⁸ Decker et al. 2022: 26.

Dezember 2022 erfolgt ist. Bei einzelnen Wohnungen müssen noch Mängel behoben werden, weshalb die Übergabe noch nicht stattgefunden hat. Die Gesellschaft fertigt bei Übergabe der Wohnungen Protokolle an, die von Verkäufer und Käufer unterfertigt werden. Nachdem die Übergabe am Ende des Geschäftsjahres erfolgte, teilweise die Annahme aufgrund von Mängeln verweigert wurde und einzelne Objekte noch nicht verkauft bzw. übergeben sind, wird das Risiko der Umsatzrealisierung als hoch eingeschätzt. Es liegt sowohl eine Veränderung im Vergleich zum Vorjahr als auch Komplexität vor und bei den Umsatzerlösen ist eine Anfälligkeit für dolose Handlungen gegeben. Auch das Ausmaß einzelner Fehler kann aufgrund der Kaufpreise hoch sein.

- **Transaktionen mit nahestehenden Personen (Nr. 3):** Das zu prüfende Unternehmen hält keine Beteiligungen. Die Muttergesellschaft hingegen besitzt 50 Tochtergesellschaften, die daher nachstehend sind. Die einzige Transaktion ist ein Gesellschafterdarlehen der Mutter zur teilweisen Finanzierung des Projektes. Das Darlehen ist vertraglich geregelt und die Vertragsbedingungen sind fremdüblich. Auch wenn die Anfälligkeit für dolose Handlungen bei solchen Transaktionen hoch ist, wird das Risiko aufgrund der geringen Komplexität, Subjektivität, Veränderung, Unsicherheit und der minimalen Auswirkung als gering eingeschätzt.
- **Bewertungsrisiken von Vorräten (Nr. 4):** Die Fertigstellung ist bis auf die noch zu beseitigenden Mängel erfolgt; der Verwertungsgrad liegt bei ca. 75%. Hinsichtlich der Errichtung der Garage sind unerwartet Komplikationen aufgetreten, die zu erheblichen – noch nicht abschätzbaren – Mehrkosten führen, wobei unklar ist, wer diese zu tragen hat. Es ist diesbezüglich ein Gerichtsverfahren anhängig. Absatzseitig ist mit einer leichten Steigerung der Kaufpreise zu rechnen, da am Standort des Objektes das Angebot von Neubauten begrenzt und sehr gefragt ist. Hinsichtlich der geschätzten Werte bestehen eine hohe Komplexität, Unsicherheit und aufgrund der Bewertungswahlrechte auch Subjektivität, weshalb ein hohes Risiko gegeben ist. Auch das Ausmaß ist potenziell hoch.
- **Einhaltung von Gesetzen (Nr. 5):** Bei den vorhergehenden Prüfungen im Unternehmensverbund sind keine Verstöße gegen Gesetze bekannt geworden. Das Management achtet akribisch auf die Einhaltung der branchenspezifischen Gesetze. Nachdem keine übermäßige Komplexität,

Subjektivität, Veränderung oder Unsicherheit gegeben sind, liegt kein hohes Risiko vor. Die mögliche Auswirkung kann je nach verletzter Norm auch höher ausfallen.

- **Latente Steuern (Nr. 6):** Die Gesellschaft hätte durch die Verlustvorträge und die Verteilung der Geldbeschaffungskosten ausschließlich aktive latente Steuern zu bilanzieren, wobei sie nicht vom Aktivierungswahlrecht Gebrauch gemacht hat. Somit sind Komplexität, Subjektivität, Unsicherheit und Veränderungen gering, weshalb das Risiko und das Ausmaß als niedrig beurteilt werden kann.
- **Rechtsstreitigkeiten (Nr. 7):** Es ist derzeit ein Gerichtsverfahren anhängig, um das Verschulden hinsichtlich der Mehrkosten der Garagenerrichtung zu klären. Das Gericht hat einen Sachverständigen mit der Erstellung eines diesbezüglichen Gutachtens beauftragt, welches allerdings noch nicht vorliegt. Laut Auskunft der rechtlichen Vertretung des zu prüfenden Unternehmens ist der Ausgang des Verfahrens unklar und ist im Wesentlichen vom Sachverständigengutachten abhängig. Die Mehrkosten betragen MEUR 1 und wurden inklusive der bereits angefallenen Anwaltskosten rückgestellt. Das Risiko ist aufgrund der hohen Unsicherheit groß. Das mögliche Ausmaß ist hoch.
- **Vollständigkeit der Eingangsrechnungen (Nr. 8):** In den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind bereits einige Eingangsrechnungen, die nach dem Stichtag eingelangt sind, abgegrenzt. Darüber hinaus hat das Management noch ausstehende Eingangsrechnungen in den Rückstellungen berücksichtigt. Es ist weder eine besondere Komplexität, Subjektivität, Unsicherheit und noch sind Veränderungen gegeben. Die Auswirkung wird nicht besonders hoch sein.
- **Gewährleistungen (Nr. 9):** Das zu prüfende Unternehmen hat einige verschiedene Gewerke beauftragt, welche über eine gute Bonität verfügen bzw. schon lange in der Branche tätig sind. Deshalb ist davon auszugehen, dass Gewährleistungsansprüche an die Gewerke weitergegeben werden können und von der Gesellschaft nicht selbst zu tragen sind. Ein gewisses Restrisiko bleibt jedoch dahingehend bestehen, dass die Gewerke zum Zeitpunkt der Gewährleistung insolvent sind und die Gesellschaft die Kosten doch selbst zu tragen hat. Es ist somit eine geringe Unsicherheit gegeben, weshalb das Unternehmen auch im Jahresabschluss eine Vorsorge in Höhe

von 1% der bereits realisierten Wohnungen gebildet hat. Bei dem Wert handelt es sich um einen Erfahrungswert aus anderen bereits abgewickelten Projekten. Die mögliche Auswirkung wird als gering eingeschätzt.

Das Risikospektrum lässt sich grafisch wie folgt darstellen:

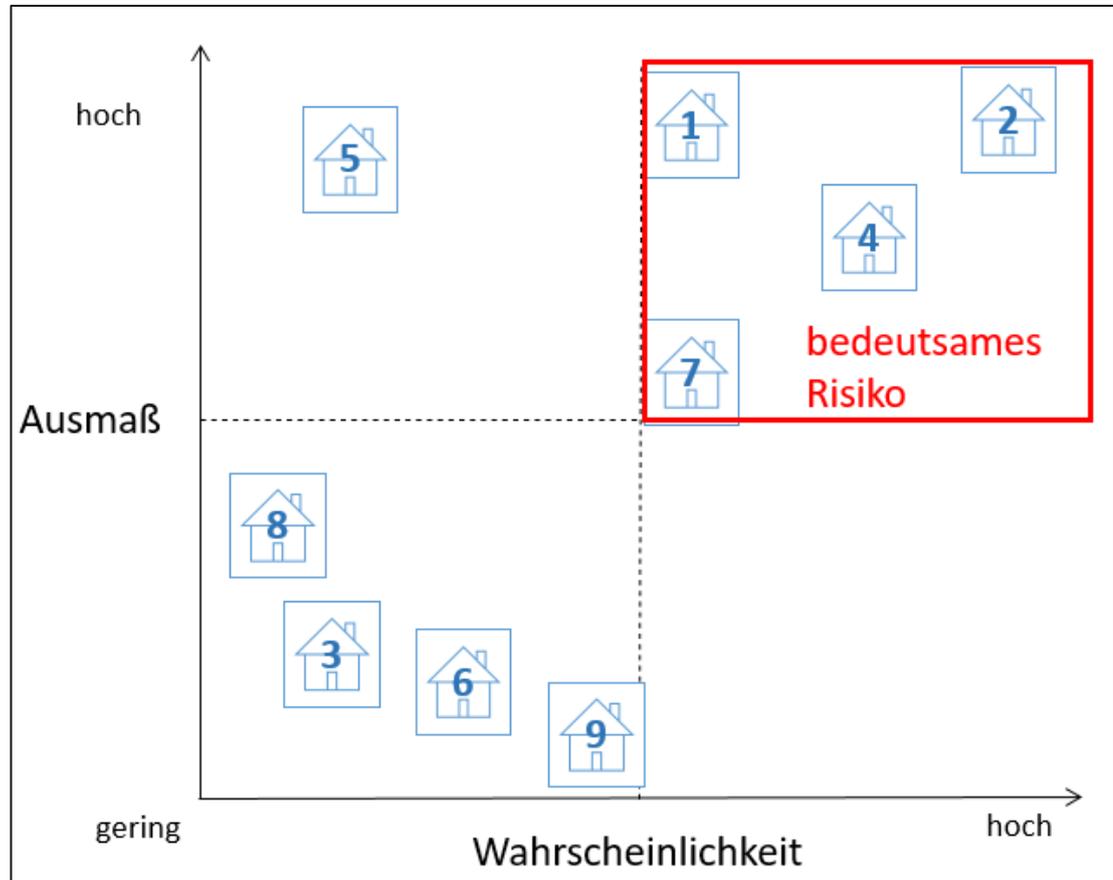


Abbildung 1 - Risikospektrum

1.3. ISA 320 – Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung

1.3.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des Standards ist, dass der Abschlussprüfer die Wesentlichkeit als Ganzes und die Toleranzwesentlichkeit in Übereinstimmung mit den Anforderungen festlegt.¹⁹⁹ Die Wesentlichkeit und das Prüfungsrisiko stehen in einem wechselseitigen Zusammenhang zueinander. Das Prüfungsrisiko ist umso geringer, je höher der Grad der Wesentlichkeit ist.²⁰⁰ Die Wesentlichkeit bildet die Basis für den Umfang der

¹⁹⁹ ISA 320, Tz. 8.

²⁰⁰ Marten et al. 2015: 241.

Risikoeinschätzung, die Beurteilung des identifizierten Risikos und den Umfang der Prüfungshandlungen.²⁰¹

Der Abschlussprüfer hat bei der Bestimmung der Wesentlichkeit als Ganzes darauf zu achten, welchen falsche Darstellungen, ausgedrückt in Werten, realistischer Weise Entscheidungen des Nutzers beeinflussen.²⁰² Die Toleranzwesentlichkeit wird von der Wesentlichkeit als Ganzes abgeleitet und soll die Wahrscheinlichkeit, im Falle, dass die nicht aufgedeckten und die nicht korrigierten falschen Darstellungen in Summe die Wesentlichkeit als Ganzes überschreiten, auf ein angemessenes Maß reduzieren.²⁰³ Bei Bekanntwerden neuer Informationen ist die Wesentlichkeit als Ganzes laufend anzupassen.²⁰⁴ Sollte es zu einer Reduktion der Wesentlichkeit als Ganzes kommen, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die Toleranzwesentlichkeit neu festgelegt werden muss und die Prüfungshandlungen auszuweiten sind.²⁰⁵

Die Wahl der Bezugsgrößen und Parameter für die Berechnung der Wesentlichkeit liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers. Bei der Festlegung der Bezugsgröße sollte jener Posten gewählt werden, der für den Nutzer am bedeutsamsten ist – also im Regelfall Gewinn, Umsatzerlöse oder Nettovermögen. Zu berücksichtigen sind weiters auch die Branche, die Eigentumsverhältnisse und eine mögliche Volatilität der Bezugsgröße.²⁰⁶ Für die Berechnung der Wesentlichkeit wird ein Prozentsatz der Bezugsgröße herangezogen, wobei ISA 320 als Beispiel für gewinnorientierte Einheiten 5% des Gewinns nennt und für ein nicht gewinnorientiertes Unternehmen 1% des Gesamterlöses als angemessen erachtet.²⁰⁷ Die Toleranzwesentlichkeit bewegt sich bei Prüfungsgesellschaften üblicherweise zwischen 50 und 90% der Wesentlichkeit als Ganzes.²⁰⁸

1.3.2. *Erwägungen in der Praxis*

In der Praxis stellt sowohl die Wahl der geeigneten Bezugsgröße als auch die quantitative Normierung der Bezugsgröße eine Herausforderung dar. Zur Festlegung der Wesentlichkeit gibt es neben dem direkten und dem indirekten logisch-deduktiven

²⁰¹ Reiter 2010: 78.

²⁰² ISA 320, Tz. 10.

²⁰³ a.a.O., Tz. 9.

²⁰⁴ a.a.O., Tz. 12.

²⁰⁵ a.a.O., Tz. 13.

²⁰⁶ a.a.O., Tz. A4.

²⁰⁷ a.a.O., Tz. A8.

²⁰⁸ Marten et al. 2015: 242.

Quantifizierungsverfahren auch noch das Prüfungskosten-Nutzenmodell und den investitionsrechnerischen Ansatz. Die Bezugsgröße sollte so geringe Schwankungen wie möglich aufweisen und nicht durch abschlusspolitische Entscheidungen des Managements beeinflussbar sein. Daher werden Glättungen der Bezugsgröße durch eine durchschnittliche Betrachtung von drei bis fünf Jahren als geeignet angesehen, wobei auch die Verwendung von kombinierten Bezugsgrößen wie etwa der sog. Audit Gauge herangezogen werden können.²⁰⁹

Bei Immobilienunternehmen handelt es sich im Regelfall um gewinnorientierte Einheiten. Daher könnte beispielsweise bei einem Unternehmen, das Immobilien hält, um laufend Cashflows zu generieren, als mögliche Bezugsgröße das Ergebnis vor Steuern angesetzt werden. Im Gegensatz dazu wird bei Projektentwicklungsgesellschaften das Ergebnis vor Steuern wegen der mehrjährigen Entwicklung sowie der schwankenden Umsatzerlöse keine geeignete Bezugsgröße darstellen. Auch die Nettovermögenswerte, die aufgrund der noch aufzudeckenden stillen Reserven der Immobilien oftmals negativ sind, erweisen sich als nicht geeignet. Beispielsweise könnte die Betriebsleistung ggf. bereinigt um die sonstigen betrieblichen Erträge herangezogen werden, da sie voraussichtlich eine stabile Entwicklung aufweisen wird. Diese Bezugsgröße kann je nach Ermessen des Abschlussprüfers auch in einem mehrjährigen Durchschnitt herangezogen werden. Als Prozentsatz für die Berechnung der Wesentlichkeit als Ganzes ist ein Prozentsatz zwischen 3 und 7% in Abhängigkeit der Höhe des Betriebsergebnisses vertretbar.²¹⁰

1.4. ISA 240 – Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen

1.4.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des Standards ist, den Abschlussprüfer bei der Identifikation und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen sowie bei der Durchführung geeigneter Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken zu unterstützen. Darüber hinaus soll der Standard dem Abschlussprüfer helfen, angemessen auf vermutete oder identifizierte dolose Handlungen zu reagieren.²¹¹ Die begünstigenden Einflüsse für dolose Handlungen können anhand des sog. „Fraud Diamond“ erklärt werden, welcher von einem Zusammenwirken von Gelegenheit/Möglichkeit, Anreiz/Druck/Motivation, innere Rechtfertigung bzw.

²⁰⁹ Marten et al. 2015: 247.

²¹⁰ a.a.O.: 251.

²¹¹ ISA 240, Tz. 11.

Einstellung sowie Potenzial/Fähigkeiten ausgeht.²¹² Da Fehler und Betrug oft mit ungewöhnlichen Transaktionen zusammenhängen, hat sich der Abschlussprüfer auch ein Bild davon zu machen, wie die zu prüfende Gesellschaft mit erheblichen und/oder ungewöhnlichen Transaktionen umgeht. Dabei hat er neben dem Vertrag, auch die Umstände der Transaktion und deren Zweck zu verstehen.²¹³

Prinzipiell darf der Abschlussprüfer von der Echtheit der erhaltenen Dokumente ausgehen, es sei denn, es bestehen Zweifel an deren Glaubwürdigkeit. In diesem Fall hat der Abschlussprüfer weitere Untersuchungshandlungen durchzuführen, um sich von der Echtheit der Dokumente zu vergewissern.²¹⁴ Er hat auch Inkonsistenzen, die sich in Befragungen ergeben, nachzugehen.²¹⁵

Dolose Handlungen können unterschieden werden in Manipulation des Rechnungswesens und Vermögensschädigung.²¹⁶ In einer Diskussion im Prüfungsteam hat der Abschlussprüfer darzulegen, an welchen Stellen im Abschluss und in welcher Art und Weise wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen vorkommen könnten.²¹⁷

Der Abschlussprüfer hat zur Beurteilung des Risikos Befragungen des Managements durchzuführen, die folgende Aspekte berücksichtigen:²¹⁸

- Einschätzung des Managements betreffend das Risiko von falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen
- Prozess des Managements zur Feststellung der Risiken doloser Handlungen, Reaktion auf identifizierte Risiken und Kommunikation des Managements mit den für die Überwachung Verantwortlichen
- Kommunikation des Managements mit den Mitarbeitern über ethisches Verhalten und die Anschauungen hinsichtlich der Geschäftsgebarung

Mit Hilfe analytischer Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob ungewöhnliche oder unerwartete Ergebnisse hinsichtlich der Erlöskonten auftauchen und ob diese auf dolose Handlungen hindeuten können.²¹⁹ Darüber hinaus hat er zu

²¹² Wolfe & Hermanson 2004: 38.

²¹³ Bagshaw & Selwood 2014: 61f.

²¹⁴ ISA 240, Tz. 14.

²¹⁵ a.a.O., Tz. 15.

²¹⁶ Janhsen et al. 2019: 1514.

²¹⁷ ISA 240, Tz. 16.

²¹⁸ a.a.O., Tz. 18.

²¹⁹ a.a.O., Tz. 23.

ermessen, ob aufgrund anderer erlangter Informationen oder bei anderen Prüfungshandlungen Hinweise auf dolose Handlungen vorliegen.²²⁰

Hinsichtlich der Umsatzrealisierung hat der Abschlussprüfer davon auszugehen, dass Risiken für dolose Handlungen vorliegen und hat daher zu beurteilen, welche Umsatzarten, Geschäftsvorfälle und Aussagen davon betroffen sind.²²¹ Das Risiko ist daher als bedeutsames Risiko einzustufen und es ist ein Verständnis über die relevanten Kontrollen und Kontrollaktivitäten zu erlangen.²²² Das Risiko für das Vorliegen doloser Handlungen erhöht sich zusätzlich durch die wirtschaftliche und persönliche Lage des Unternehmens bzw. des Schädigers, einen erhöhten Erwartungsdruck, Schwächen im internen Kontrollsystem und komplexe Organisationsstrukturen.²²³

Nach ISA 330 hat der Abschlussprüfer Reaktionen auf das beurteilte Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen festzulegen, wobei er bei der Zuordnung der Mitarbeiter zum Prüffeld deren Kenntnisse und Fähigkeiten zu berücksichtigen hat. Weiters hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob subjektive Bewertungen oder komplexe Geschäftsvorfälle auf Ergebnissteuerung oder Manipulation hindeuten können. Bei der Art, der zeitlichen Einteilung und beim Umfang der Prüfungshandlungen sind Überraschungsmomente einzuplanen.²²⁴

Da das Management Kontrollen außer Kraft setzen kann, sind jedenfalls folgende Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen:²²⁵

- Eintragungen und Anpassungen in das Journalbuch sind zu prüfen, indem Befragungen des am Rechnungslegungsprozess beteiligten Personals zu unangemessenen oder ungewöhnlichen Aktivitäten stattfinden sowie speziell Journaleinträge am Ende des Geschäftsjahres gewürdigt werden und sie ggf. über den gesamten Berichtszeitraum ausgeweitet werden.
- Geschätzte Werte sind auf Einseitigkeiten zu beurteilen, indem die der geschätzten Werte zugrundeliegenden Entscheidungen und Annahmen des Managements gewürdigt werden. Weiters ist zu beurteilen, ob die Schätzungen des Vorjahres angemessen waren.

²²⁰ a.a.O., Tz. 24 u. 25.

²²¹ a.a.O., Tz. 27.

²²² a.a.O., Tz. 28.

²²³ Melcher 2009: 103.

²²⁴ ISA 240, Tz. 30.

²²⁵ a.a.O., Tz. 33.

Am Ende der Abschlussprüfung sind ein weiteres Mal analytische Prüfungshandlungen durchzuführen, um zu beurteilen, ob die während der Abschlussprüfung gewonnen Erkenntnisse mit dem Abschluss übereinstimmen.²²⁶

Bei Identifikation einer falschen Darstellung hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob diese aufgrund einer dolosen Handlung vorliegt und ob die Erklärungen des Managements korrekt sind. Erhärtet sich der Verdacht einer falschen Darstellung, ist die Verlässlichkeit der anderen Prüfungsnachweise, die bereits vorliegen, zu hinterfragen. Es ist auch das kollusive Zusammenwirken mehrerer Mitarbeiter, Dritter oder des Managements in Betracht zu ziehen.²²⁷ Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer abzuwägen, ob die Prüfung noch fortgesetzt werden kann oder ob eine Mandatsniederlegung zu erfolgen hat.²²⁸ Der Abschlussprüfer hat die zuständige Managementebene bei Verdacht auf das Vorliegen einer dolosen Handlung zeitgerecht zu informieren.²²⁹ Zusätzlich hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob eine gesetzliche Verpflichtung zur Berichterstattung an Behörden besteht.²³⁰

1.4.2. *Erwägungen in der Praxis*

Grundsätzlich werden dolose Handlungen aufgrund eines Anreizes oder auf Druck begangen. Es gilt daher herauszufinden, welche Gründe eine dolose Handlung veranlassen können. Ein Motiv könnte zum Beispiel ein Unterdrucksetzen sein, ein unrealistisches Ergebnis zu erzielen unter Androhung von unangenehmen Konsequenzen im Falle des Scheiterns. Möglicherweise lebt die schädigende Person auch über ihre Verhältnisse und benötigt aus diesem Grund zusätzliches Kapital. Auch kann eine besonders hohe Prämie im Falle der Erreichung eines Ziels dazu veranlassen, eine dolose Handlung zu begehen.²³¹

Eine Manipulation des Rechnungswesens stellt beispielsweise auch Einseitigkeit bei Auslegung der Bewertungsmethoden dar, um so ein gewünschtes Ergebnis zu erzielen. Gründe für ein besseres Ergebnis wären zum Beispiel die Notwendigkeit zusätzlicher Kreditfinanzierung oder leistungsbasierter Vergütungen. Ein

²²⁶ a.a.O., Tz. 37.

²²⁷ a.a.O., Tz. 35.

²²⁸ a.a.O., Tz. 39.

²²⁹ a.a.O., Tz. 41.

²³⁰ a.a.O., Tz. 44.

²³¹ a.a.O., Tz. A1.

schlechteres Ergebnis trägt zur Minimierung der Steuerschuld bei bzw. kann für den Erhalt von öffentlichen Förderungen nützlich sein.²³²

Eine weitere Rolle spielen ethische Werte, der Charakter und die Einstellung einer Person. Darüber hinaus muss sich die Gelegenheit bieten, eine dolose Handlung begehen zu können. Dies wäre etwa bei einem unzureichend oder unter Umständen nicht implementierten IKS der Fall.²³³

Die Manipulation der Rechnungslegung kann zum Beispiel erfolgen durch:²³⁴

- fiktive Journalbuchungen, die kurz vor dem Stichtag erfasst werden, um das Ergebnis zu verbessern. Ein Beispiel hierfür wäre die Erfassung von zusätzlichen Erlösen am Jahresende, die in der kommenden Periode wieder storniert werden.
- Anpassungen der Annahmen und Beurteilungsänderungen bei geschätzten Werten. Dies könnte beispielsweise durch eine ungerechtfertigte Verringerung des Prozentsatzes für Gewährleistungsrückstellungen erfolgen.
- Weglassen, Vorziehen oder verspätete Erfassung von Geschäftsvorfällen. Ein mögliches Beispiel ist, bewusst eine identifizierte Abgrenzung nicht im korrekten Geschäftsjahr zu erfassen.
- Unterlassung, Verschleierung oder Falschdarstellung von Abschlussangaben wie zum Beispiel das bewusste Weglassen eines bedeutenden Ereignisses nach dem Abschlussstichtag.
- Täuschung über Tatsachen, die sich auf Beträge im Abschluss auswirken können. Eine Möglichkeit wäre, eine Abwertung der Beteiligung zu verhindern, indem der Abschlussprüfer nicht die nötigen Informationen erhält, um den Sachverhalt angemessen beurteilen zu können.
- Durchführen komplexer Geschäftsvorfälle

Üblicherweise werden Vermögensschädigungen verschleiert bzw. handelt es sich bei ihnen nur um geringe Beträge, damit sie nicht leicht aufgedeckt werden können. Eine Verschleierung könnte beispielweise durch Diebstahl, Nutzung von

²³² a.a.O., Tz. A2.

²³³ a.a.O., Tz. A1.

²³⁴ a.a.O., Tz. A4.

Vermögensgegenständen des Unternehmens für private Zwecke oder durch Kick-Back-Zahlungen erfolgen.²³⁵

Zur Aufdeckung doloser Handlungen sind Überraschungsmomente zu planen. Dies kann beispielsweise erfolgen, indem aussagebezogene Prüfungshandlungen auch für Kontensalden und Aussagen durchgeführt werden, die nicht wesentlich sind. Es kann auch die zeitliche Einteilung der Prüfungshandlungen unkalkulierbar für das Unternehmen gestaltet werden. Darüber hinaus können unterschiedliche Stichprobenverfahren angewendet werden. Generell sollten Prüfungshandlungen an unterschiedlichen Standorten und teilweise auch unangekündigt erfolgen.²³⁶ Es ist jedoch festzuhalten, dass die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung von Fehldarstellungen aufgrund doloser Handlungen geringer ist als jene von Fehlern in der Rechnungslegung und sie zusätzlich geringer wird, wenn die dolosen Handlungen durch das Management selbst begangen werden, da das Management Kontrollen leichter außer Kraft setzen kann als beispielsweise Mitarbeiter.²³⁷

Das bedeutsame Risiko im Zusammenhang mit der Erlöserfassung kann bei einfachen Geschäftsvorfällen wie etwa die einfache Vermietung von Immobilien widerlegt werden.²³⁸ Im Hinblick auf Unternehmen, die Immobilien entwickeln, sollte dennoch ein besonderes Augenmerk auf die Erlösrealisierung gelegt werden. Dies kann beispielsweise erfolgen, indem Gutschriften bzw. Erlösstornierungen des Folgejahres genauer hinterfragt werden. Gutschriften bzw. Erlösstornierungen des Geschäftsjahres können Aufschluss darüber geben, ob eine zum vorhergehenden Abschlussstichtag offene Forderung nachträglich storniert wurde. Es sollten darüber hinaus auch die zum Stichtag offenen Forderungen hinsichtlich ihrer Zahlungseingänge mit den aktuellen OP-Listen unter Berücksichtigung des gewöhnlichen Zahlungsziels des Unternehmens abgestimmt werden. Der bewussten unvollständigen Erfassung von Eingangsrechnungen kann durch Einholung von Kreditorensaldenbestätigungen begegnet werden. Eine Manipulation der Rechnungslegung kann bei Immobilienunternehmen auch darin bestehen, dass Instandhaltungsaufwendungen aktiviert werden. Diesem Risiko kann beispielsweise durch Einsichtnahme in die Belege und Vertragsunterlagen begegnet werden.²³⁹

²³⁵ a.a.O., Tz. A5.

²³⁶ a.a.O., Tz. A37.

²³⁷ Bartos at al. 2014: 200.

²³⁸ Janhsen at al. 2019: 1519.

²³⁹ Marten at al. 2015: 476; Hödl at al 2020: 12.

Einen weiteren Hinweis auf dolose Handlungen könnte der Zeitraum der Erfassung des Journaleintrags geben. Buchungen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit wie zum Beispiel an Feiertagen oder in der Nacht sollten in diesem Sinne besonders gewürdigt werden. Daher haben jedenfalls Journal Entry Tests – idealerweise zum Jahresende, da dort das Fraudrisiko höher ist – zu erfolgen.²⁴⁰

1.5. ISA 250 (Revised) – Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung

1.5.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des Standards ist, den Abschlussprüfer bei der Identifikation von falschen Darstellungen aufgrund von Verstößen gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften zu unterstützen.²⁴¹ Es ist jedoch festzuhalten, dass vom Abschlussprüfer die Aufdeckung von Verstößen gegen sämtliche Gesetze nicht erwartet werden kann. Der Standard soll dem Abschlussprüfer helfen, angemessen auf identifizierte oder vermutete Verstöße zu reagieren.²⁴² Im Gegensatz zu ISA 240 beschäftigt sich der Standard auch mit beabsichtigten Verstößen gegen Nicht-Rechnungslegungsvorschriften, wobei hier wiederum zwischen Verstößen mit unmittelbarer und mittelbarer Auswirkung auf die Rechnungslegung zu unterscheiden ist.²⁴³

Hierfür muss der Abschlussprüfer im Rahmen des Verständnisses der Einheit und ihres Umfelds auch Informationen über die relevanten Gesetze und sonstigen regulatorischen Rahmenbedingungen erlangen.²⁴⁴ Daher gilt es, jene relevanten Gesetze der Branche zu identifizieren, die einen Einfluss auf die operative Geschäftstätigkeit haben.²⁴⁵ Dabei hat der Abschlussprüfer die Einhaltung der relevanten Gesetze und Rechtsvorschriften durch ausreichende geeignete Prüfungshandlungen zu verifizieren. Dies kann einerseits durch Befragung des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen und andererseits durch Einsichtnahme in Schriftverkehr mit Behörden erfolgen.²⁴⁶

²⁴⁰ Bartos at al. 2014: 204.

²⁴¹ ISA 250 (Revised), Tz. 11.

²⁴² a.a.O., Tz. 4.

²⁴³ Bartos at al. 2014: 218.

²⁴⁴ ISA 250 (Revised), Tz. 13.

²⁴⁵ Kunz 2013: 438.

²⁴⁶ ISA 250 (Revised), Tz. 15.

Bei Identifikation von Verstößen hat der Abschlussprüfer die Art der Handlung und den Umstand, unter welchem der Verstoß begangen wurde, in Erfahrung zu bringen sowie weitere Informationen einzuholen, um die Auswirkung auf den Abschluss nachvollziehen zu können.²⁴⁷

1.5.2. *Erwägungen in der Praxis*

In der Immobilienbranche gibt es eine Vielzahl von Gesetzen, die eine mögliche Auswirkung auf den Jahresabschluss haben können. Verstöße gegen Gesetze für Immobilienunternehmen können einerseits Geldbußen, Strafen, Schadenersatz, Entzug von Konzessionen, Bauzeitverzögerungen, Baukostensteigerungen oder langwierige Rechtsstreitigkeiten zur Folge haben²⁴⁸ und andererseits wirken sie sich auf die Geschäftstätigkeit der Einheit aus und führen möglicherweise dazu, dass der Betrieb einzustellen und eine Fortführung der Geschäftstätigkeit nicht mehr möglich ist.²⁴⁹

Im Zusammenhang mit Immobilienunternehmen, die Immobilien zur Generierung von laufenden Cashflows halten, sind für die Auslegung und die Beurteilung der Bestandsverträge vor allem das Mietrechtsgesetz (kurz „MRG“), das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch und das Konsumentenschutzgesetz von Bedeutung.²⁵⁰ Ist das MRG anwendbar, ist weiters zwischen dem Vollenwendungsbereich und dem Teilanwendungsbereich zu unterscheiden.²⁵¹ Durch den Vollenwendungsbereich des MRGs ist die zulässige Mietzinshöhe nach oben hin begrenzt,²⁵² während im Teilanwendungsbereich ein freier Mietzins vereinbar ist.²⁵³ Ein unangemessen hoher Mietzins kann binnen drei Jahren bei der Schlichtungsstelle bzw. bei Gericht angefochten werden²⁵⁴ und stellt somit ein mögliches Risiko für die Abschlussprüfung dar.

Im Zuge der Abschlussprüfung sind weiters auch die Einhaltung des Grunderwerbsteuergesetzes sowie die Abfuhr der korrekt berechneten Eintragungsgebühr zu berücksichtigen und zu würdigen. Weitere Gesetze, die möglicherweise eine wesentliche Auswirkung auf die Abschlussprüfung haben, sind

²⁴⁷ a.a.O., Tz. 19.

²⁴⁸ a.a.O., Tz. A12.

²⁴⁹ a.a.O., Tz. A13.

²⁵⁰ Gartner 2022: 26.

²⁵¹ Richter 2020: 190.

²⁵² Tanczos 2022: 53.

²⁵³ Richter 2020: 191.

²⁵⁴ Wolf & Geiger 2018: 77.

das Wohnungseigentumsgesetz, sofern die Begründung von Wohnungseigentum aufgrund einer fehlerhaften WE-Begründung nichtig ist²⁵⁵, und das Bauträgervertragsgesetz (kurz „BTVG“), welches den Erwerb von Objekten eines Bauträgers regelt.²⁵⁶ Darüber hinaus können sich Auswirkungen aus dem Grundverkehrsrecht, diversen Raumordnungen und Baurechten, dem Denkmalschutzgesetz und Bestimmungen zum Umweltschutz oder im Zusammenhang mit Gesetzen zur Sicherheit auf der Baustelle ergeben.

Zur Identifikation von Verstößen sollten die Protokolle von Organsitzungen und Strategiemeetings gelesen werden, die hausinterne Rechtsabteilung oder der externe Rechtsberater befragt werden und Buchungstexte im Hinblick auf Rechts- und Beratungskosten sowie Strafen genauer hinterfragt werden.²⁵⁷

Weitere Anzeichen auf Verstöße können beispielsweise sein:²⁵⁸

- unübliche Bargeldzahlungen,
- überhöhte Verkaufsprovisionen oder Vertreterhonorare,
- über den branchenüblichen Kosten liegende Baukosten,
- nicht autorisierte und nicht aufgezeichnete Geschäftsvorfälle,
- Medienberichte.

Durch den Ukraine-Krieg und die daraus resultierend erlassenen Sanktionen ergeben sich in Form von Geschäftseinschränkungen und Geldbußen neue Auswirkungen auf den Abschluss bzw. die Abschlussprüfung.²⁵⁹

1.6. ISA 402 – Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen

1.6.1. *Ziele und Anforderungen des Standards*

Ziel des Standards ist – sofern das Unternehmen Dienstleitungen auslagert –, den Abschlussprüfer bei Erlangung eines Verständnisses über Art und Auswirkung dieser

²⁵⁵ Urbanz 2022: 126.

²⁵⁶ Witt-Döring 2020: 281.

²⁵⁷ ISA 250 (Revised), Tz. A15.

²⁵⁸ a.a.O., Tz. A18.

²⁵⁹ Szaurer 2022: 6.

ausgelagerten Dienstleistung zu unterstützen, um das daraus resultierende Risiko für falsche Darstellungen abschätzen sowie angemessen reagieren zu können.²⁶⁰

Zur Erlangung des Verständnisses über das zu prüfende Unternehmen nach ISA 315 (Revised 2019) ist es erforderlich, die Art der ausgelagerten Dienstleistungen zu verstehen, um die Auswirkungen auf das interne Kontrollsystem des zu prüfenden Unternehmens abschätzen zu können. Dies umfasst zudem auch eine Beurteilung der Wesentlichkeit der ausgelagerten Geschäftsvorfälle, die Wechselwirkung zwischen Dienstleister und der zu prüfenden Einheit sowie die Beachtung der vertraglichen Regelungen über die Tätigkeit des Dienstleisters.²⁶¹ Im Zusammenhang mit den relevanten internen Kontrollen hat der Abschlussprüfer deren Einrichtung zu beurteilen, sofern diese auf die Geschäftsvorfälle des zu prüfenden Unternehmens angewendet werden.²⁶² Das Verständnis darüber kann mittels Erlangung des Berichts Typ 1 oder 2, Befragungen des Dienstleisters oder Beiziehen eines anderen Prüfers, der die erforderlichen Informationen des Dienstleisters besitzt, gewonnen werden.²⁶³

Während es sich bei dem Bericht Typ 1 um die Beschreibung der Ausgestaltung der Kontrollen handelt, geht der Bericht Typ 2 zusätzlich zur Ausgestaltung auch auf die Wirksamkeit der Kontrollen ein.²⁶⁴ Bei geplanter Nutzung der Berichte hat der Abschlussprüfer die Kompetenz des Erstellers des Berichts sowie die für die Erstellung angewendeten Standards auf deren Eignung zu beurteilen.²⁶⁵ Wenn der Abschlussprüfer plant, sich auf die Wirksamkeit der Kontrollen zu verlassen, muss der Abschlussprüfer entweder den Bericht Typ 2 erlangen, selbst beim Dienstleister Funktionsprüfungen durchführen oder einen anderen Prüfer dafür heranziehen.²⁶⁶ Bei Verwendung des Berichts Typ 2 hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob der durch die Funktionsprüfung zugrunde gelegte Zeitraum angemessen ist.²⁶⁷

1.6.2. *Erwägungen in der Praxis*

Die Auslagerung von Dienstleistungen kann nicht nur als Risiko gesehen werden, sondern kann auch dazu führen, dass ein höherer Qualitätsstandard durch den im

²⁶⁰ ISA 402, Tz. 7.

²⁶¹ a.a.O., Tz. 9.

²⁶² a.a.O., Tz. 10.

²⁶³ a.a.O., Tz. 12.

²⁶⁴ a.a.O., Tz. 8.

²⁶⁵ a.a.O., Tz. 13.

²⁶⁶ a.a.O., Tz. 16.

²⁶⁷ a.a.O., Tz. 17.

Vergleich zum auslagernden Unternehmen spezialisierten Dienstleister erzielt werden kann.²⁶⁸ Durch die Beauftragung einer Dienstleistungsorganisation wird das auslagernde Unternehmen nicht von der eigenen Verantwortung entbunden.²⁶⁹

Im Bereich von Immobilienunternehmen wird möglicherweise das Rechnungswesen an Steuerberater²⁷⁰ sowie die Verwaltung von Vermögen an Hausverwaltungen ausgelagert. Sowohl die Auslagerung an einen Steuerberater als auch jene an eine Hausverwaltung kann eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben und birgt Risiken wesentlicher falscher Darstellungen. Es wird daher unerlässlich sein, ein Verständnis des IKS der beiden Dienstleister zu erlangen. Eine weitere ausgelagerte Dienstleistung stellt häufig der IT-Betrieb und die IT-Wartung dar,²⁷¹ wobei diesbezüglich die möglichen Auswirkungen auf das IKS des zu prüfenden Unternehmens abzuschätzen sind²⁷² und im Bereich von Immobilienunternehmen von untergeordneter Bedeutung sein werden.

Mögliche Erkenntnisse über die Art von bezogenen Dienstleistungen stellen beispielsweise Handbücher, Systemübersichten, Verträge über die Dienstleistung und Berichte über die Prüfung des Dienstleisters dar.²⁷³ Im Idealfall können die Dienstleister einen Bericht Typ 2 vorlegen. Dies wird jedoch in der Praxis häufig nicht der Fall sein, weshalb der Abschlussprüfer selbst geeignete und ausreichende Prüfungshandlungen zum Verständnis der Kontrollen durchzuführen hat.²⁷⁴ Im Hinblick auf die Tätigkeit der Hausverwaltung kann der Abschlussprüfer die Überleitung der Jahresabrechnung in die Buchhaltung prüfen, Stichproben aus Geschäftsvorfällen, die durch die Hausverwaltung verarbeitet werden, ziehen oder Journal Entry Tests sowie analytische Prüfungshandlungen durchführen.²⁷⁵

1.7. ISA 540 (Revised) – Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben

1.7.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des ISA 540 (Revised) ist, den Abschlussprüfer bei der Beurteilung, ob die geschätzten Werte mit den Rechnungslegungsgrundsätzen vertretbar sind, zu

²⁶⁸ Schwartz at al. 2019: 1556.

²⁶⁹ KFS/PE 14 Rz. 18.

²⁷⁰ Marten at al. 2015: 559.

²⁷¹ Schirmbrand 2011: 590.

²⁷² Gedlicka 2019: 796.

²⁷³ ISA 402, Tz. A1.

²⁷⁴ a.a.O., Tz. A26.

²⁷⁵ a.a.O., Tz. A26.

unterstützen.²⁷⁶ Hintergrund der Einführung des ISA 540 und der Überarbeitung (ISA 540 [Revised]) war die Veröffentlichung des neuen International Financial Reporting Standard 9, der eine Einstufung von Finanzierungsinstrumenten unter Berücksichtigung von erwarteten Verlusten (Expected Credit Loss) vorsieht und daher zusätzliche Schwierigkeiten mit der Prüfung geschätzter Werte aufwirft.²⁷⁷ Die Zielsetzung ist nach wie vor unverändert, die Änderungen betreffen lediglich die Anforderungen, die zur Zielerreichung erforderlich sind.²⁷⁸ Im Regelfall gibt es bei geschätzten Werten nicht einen normkonformen Wert, sondern eine Bandbreite zulässiger Werte.²⁷⁹ Aufgrund von Schätzungsunsicherheiten und Ermessensspielräumen hat der Abschlussprüfer hinsichtlich der geschätzten Werte eine hohe kritische Grundhaltung zu bewahren.²⁸⁰ Der Standard ist sowohl bei der Risikobeurteilung als auch bei den Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Reaktion auf das beurteilte Risiko anzuwenden.²⁸¹

Nach den Anforderungen des Standards hat der Abschlussprüfer ein Verständnis über die Einheit, das Umfeld sowie das interne Kontrollsystem hinsichtlich der geschätzten Werte zu gewinnen. Dies soll dem Abschlussprüfer ermöglichen, Geschäftsvorfälle und rechtliche Faktoren, die zu geschätzten Werten führen, zu identifizieren, sowie die Art der möglichen geschätzten Werte zu verstehen. Hinsichtlich des internen Kontrollsystems sind – bezogen auf die geschätzten Werte – Art und Umfang der Überwachung, die Kompetenzen des Managements bzw. von deren Sachverständigen, der Risikobeurteilungsprozess, das Informationssystem zur Erkennung geschätzter Werte, die Methoden der Schätzung samt Annahmen und Datenquellen, mögliche Schätzungsunsicherheiten einschließlich der Bandbreiten der möglichen Varianten, die Auswahl einer Punktschätzung bei einer Schätzungsunsicherheit, die relevanten Kontrollaktivitäten sowie die ggf. getätigte Einschätzung des Managements zu Schätzungen des Vorjahres in Erfahrung zu bringen.²⁸² Der Abschlussprüfer hat ebenfalls die Vorjahresschätzungen bzw. Neuschätzungen durch sog. Backtesting zu würdigen, weil diese möglicherweise auf Risiken hindeuten können.²⁸³ Durch die Skalierbarkeit, die durch ISA 540 (Revised) vorgesehen ist, kann der Abschlussprüfer nach eigenem

²⁷⁶ ISA 540 (Revised), Tz. 11.

²⁷⁷ IAASB 2018, Rz 3.

²⁷⁸ Hofians at al. 2020: 68.

²⁷⁹ Marten at al. 2015: 444.

²⁸⁰ Teitler 2006: 180.

²⁸¹ Hofians at al. 2020: 70.

²⁸² ISA 540 (Revised), Tz. 13.

²⁸³ a.a.O., Tz. 14; Hofians at al. 2020: 83.

Ermessen den Umfang der Informationsbeschaffung in Abhängigkeit vom vermuteten Risiko im Zusammenhang mit den geschätzten Werten festlegen.²⁸⁴

Sollte der Abschlussprüfer ein Risiko identifizieren, sind das damit einhergehende inhärente Risiko und das Kontrollrisiko jeweils getrennt voneinander zu beurteilen.²⁸⁵ Dies impliziert jedoch keinesfalls, dass stets Funktionstests durchzuführen sind – dies ist nämlich lediglich der Fall, wenn das identifizierte Risiko ein bedeutsames Risiko darstellt.²⁸⁶ Bei der Evaluierung des inhärenten Risikos ist zu beurteilen, ob eine Schätzungsunsicherheit vorliegt und inwieweit hierbei Komplexität, Subjektivität oder weitere Faktoren für die Methode, die getroffenen Annahmen und die Daten sowie die Punktschätzung des Managements den geschätzten Wert beeinflussen.²⁸⁷ Anschließend ist eine Beurteilung vorzunehmen, ob es sich bei den identifizierten Risiken um bedeutsame Risiken handelt und somit Funktionsprüfungen erfolgen müssen.²⁸⁸

Die Reaktion auf das beurteilte Risiko kann durch Einholung von Prüfungsnachweisen für bis zum Datum des Bestätigungsvermerks eingetretene Ereignisse, Prüfung der Ermittlung des vom Management geschätzten Wertes sowie Ermittlung einer Bandbreite oder Punktschätzung durch den Abschlussprüfer, erfolgen.²⁸⁹ Nach dem Prinzip der Wertaufhellung sind auch jene Sachverhalte zu berücksichtigen, die erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.²⁹⁰

Bei Prüfung der vom Management angewandten Methode ist zu eruieren, ob die Methode den Rechnungslegungsgrundsätzen entspricht und ob etwaige Änderungen der Methode sachgerecht sind. Weiters hat der Abschlussprüfer zu verifizieren, ob die Methode auf Einseitigkeiten des Managements hindeutet, diese rechnerisch korrekt ist sowie die Genauigkeit und Vollständigkeit sämtlicher Daten gegeben ist und daher keine nachträglichen Änderungen des Managements vorliegen. Darüber hinaus ist bei Anwendung komplexer Modelle die Stetigkeit der Anwendung zu prüfen und zu hinterfragen, ob etwaige Änderungen im Einklang mit dem Rechnungslegungsgrundsätzen stehen.²⁹¹ Die Annahmen sind ebenfalls dahingehend zu überprüfen, ob sie den Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechen,

²⁸⁴ Hofians at al. 2020: 80.

²⁸⁵ ISA 540 (Revised), Tz. 16.

²⁸⁶ a.a.O., Tz. 17; Hofians at al. 2020: 81.

²⁸⁷ ISA 540 (Revised), Tz. 16.

²⁸⁸ a.a.O., Tz. 17.

²⁸⁹ a.a.O., Tz. 18.

²⁹⁰ Hofians at al. 2020: 84; Schmidl at al. 2019: 92.

²⁹¹ ISA 540 (Revised), Tz. 23.

sie einseitig sind sowie Änderungen begründet und sachgerecht erfolgen. Weiters ist zu prüfen, ob sie mit anderen getroffenen Annahmen in Einklang stehen und ob die Annahmen auch tatsächlich ausführbar bzw. realitätsgetreu sind.²⁹² Bezüglich der Überprüfung der Daten hat der Abschlussprüfer zu eruieren, ob die Daten verlässlich sind und das Management diese angemessen interpretiert hat.²⁹³ Zur Beurteilung von Punktschätzungen des Managements muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob das Management die Schätzungsunsicherheiten versteht und mit diesen hinsichtlich der Punktschätzung angemessen umgeht.²⁹⁴

Der Abschlussprüfer hat selbst bei Vorliegen vertretbarer Annahmen und Entscheidungen des Managements im Zusammenhang mit den geschätzten Werten zu beurteilen, ob mögliche Einseitigkeiten vorliegen und es sich bei diesen um dolose Handlungen handelt.²⁹⁵ Dies hat nicht nur für einzelne Werte zu erfolgen, sondern auch aggregiert über alle geschätzten Positionen, da diese in Summe einen bedeutsamen Umfang erreichen können.²⁹⁶

1.7.2. *Erwägungen in der Praxis*

Als geschätzter Wert ist ein Geldwert zu verstehen, der mit einer Schätzungsunsicherheit behaftet ist.²⁹⁷ Geschätzte Werte beruhen in ihrer Struktur auf einer Prognose, die sich einerseits aus Daten und andererseits aus Annahmen zusammensetzt.²⁹⁸ Beispiele für Schätzungen im Abschluss beziehen sich auf die bewerteten Vorräte, die Bewertung von Sachanlagevermögen sowie die Nutzungsdauer des abnutzbaren Sachanlagevermögens, die Bewertung von verbundenen Unternehmen bzw. Beteiligungen, Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten, Gewährleistungsrückstellungen, die Bewertung latenter Steuern und die Bewertung von Forderungen hinsichtlich ihrer Einbringlichkeit.²⁹⁹

Es gibt keine spezifischen Vorschriften über die Bewertung von Immobilien. Diese sind entweder wegen der langfristig geplanten Haltedauer dem Anlagevermögen zuzuordnen oder stellen wegen des beabsichtigten Verkaufs Umlaufvermögen dar.³⁰⁰ Demnach hat bei Unternehmen, die Immobilien langfristig halten, ein Ausweis als

²⁹² a.a.O., Tz. 24.

²⁹³ a.a.O., Tz. 25.

²⁹⁴ a.a.O., Tz. 26.

²⁹⁵ a.a.O., Tz. 32.

²⁹⁶ Hofians at al. 2020: 84; Schmidl at al. 2019: 95.

²⁹⁷ Hofians at al. 2020: 84; Schmidl at al. 2019: 70.

²⁹⁸ Marten at al. 2015: 444.

²⁹⁹ ISA 540 (Revised), Tz. A1.

³⁰⁰ Studera & Thunshirn 2013: 116.

Anlagevermögen zu erfolgen, bei Projektentwicklungsgesellschaften als Umlaufvermögen.³⁰¹ Die Unterscheidung ist insofern relevant, als dass andere Bewertungsvorschriften hinsichtlich außerplanmäßiger Abschreibungen zur Anwendung kommen.³⁰²

Bei Immobilienunternehmen, die Immobilien zur Generierung von laufenden Cashflows halten, wird das Augenmerk des Abschlussprüfers bei der Bewertung der Immobilien sowie der Nutzungsdauer liegen. Im Idealfall liegt für jedes Objekt ein eigenes aktuelles Bewertungsgutachten, welches durch Sachverständige des Managements erstellt wurde, vor. Im Zuge des Gutachtens sind das angewendete Berechnungsverfahren für den Verkehrswert (Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren, Sachwertverfahren oder Discounted-Cash-Flow Methode)³⁰³, die herangezogenen Parameter (Bodenwert, Zinssatz, Nutzungsdauer, etc.) und die Bewertungsstetigkeit mittels Fachliteratur kritisch zu hinterfragen. Die Wahl des Bewertungsverfahrens hängt von der Nutzungsart des zu bewertenden Objektes ab.³⁰⁴ Das Vergleichswertverfahren ist prinzipiell die bevorzugte Methode zur Verkehrswertermittlung, ist allerdings nur möglich, wenn es ausreichende vergleichbare Transaktionen ähnlicher Vermögenswerte gibt.³⁰⁵ Das Vergleichswertverfahren kommt daher insbesondere bei der Verkehrswertermittlung von unbebauten Liegenschaften zur Anwendung, ist aber auch für die Ermittlung der Marktmieten im Zusammenhang mit dem Ertragswertverfahren heranzuziehen.³⁰⁶ Das Ertragswertverfahren sowie das Discounted-Cash-Flow Verfahren wird im Regelfall heranzuziehen sein, weil eine Ertragsabsicht des Immobilienunternehmens an der Liegenschaft besteht.³⁰⁷ Als Einflussgrößen, die den Verkehrswert signifikant beeinflussen, sind jedenfalls der Liegenschaftszins als auch die Restnutzungsdauer zu nennen.³⁰⁸

Sollte kein Gutachten vorliegen, kann der Abschlussprüfer mittels Vergleichsdaten aus vergleichbaren Markttransaktionen oder Preisspiegeln eine Bandbreite von vertretbaren Werten ableiten. Zusätzlich ermöglicht die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer eine Vergleichswertabfrage über immonetZT. Bei Bestehen

³⁰¹ Fuhrmann & Kunisch 2011: 75.

³⁰² Wagenhofer 2022: 93.

³⁰³ Prodinge & Ziller 2020: 31.

³⁰⁴ Kemetter & Walch 2018: 147.

³⁰⁵ Reithofer & Stocker 2020: 41.

³⁰⁶ a.a.O.: 42.

³⁰⁷ Kemetter & Walch 2018: 153.

³⁰⁸ Prodinge & Ziller 2020: 66.

weiterer Unsicherheiten kann der Abschlussprüfer auch einen eigenen Sachverständigen iSd. ISA 620 heranziehen.

Bei Immobilienunternehmen, die Projekte entwickeln, ist der Erstansatz und die Folgebewertung der Vorräte entscheidend. Der Erstansatz hat nach den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu erfolgen.³⁰⁹ Die Folgebewertung hat nach § 207 UGB nach dem strengen Niederstwertprinzip vorgenommen zu werden.³¹⁰ Es hat daher eine retrograde Bewertung anhand der geplanten Verkaufserlöse abzüglich aller noch anfallenden Aufwendungen zu erfolgen.³¹¹ Die vom Management geplanten Verkaufserlöse sind durch Punktschätzungen oder Schätzungsbandbreiten des Abschlussprüfers zu beurteilen. Hierbei können wiederum vergleichbare Markttransaktionen wie beispielsweise bereits erfolgte Verkäufe von Wohnungen im selben Objekt oder Quadratmeterpreise aus anerkannten Preisspiegeln verwendet werden. Zusätzlich sind die herangezogenen Annahmen und Parameter des Managements in der Projektkalkulation, die häufig in Form eines Residualwertverfahrens erfolgt, zu hinterfragen. Ein besonderes Augenmerk ist dabei auf die geplanten Baukosten und den geplanten Verkaufserlös zu legen.³¹² Die Verkaufspreiserwartung wird entweder aus Transaktionen von vergleichbaren Neubauobjekten oder durch mit dem Barwert kapitalisierte Vergleichswerte gewonnen. Die Entwicklungskosten beinhalten neben den Baukosten auch Finanzierungskosten, Planungskosten, Freimachungskosten, Kosten für Unvorhergesehenes, Vermarktungskosten sowie ggf. einen Entwicklergewinn und können mittels Baukostenindex geschätzt werden.³¹³

Gewährleistungsrückstellungen können entweder gebildet werden, weil bereits Mängel – deren Höhe aber noch ungewiss ist – bekannt sind oder Erfahrungen aus der Vergangenheit vorliegen.³¹⁴ Aufschluss über mögliche Bandbreiten für die Schätzung kann im Falle von Rechtsstreitigkeiten beispielsweise ein Rechtsanwaltsbrief liefern. Oftmals werden darüber hinaus auch Gutachter des Managements beauftragt, eine Einschätzung des Schadens vorzunehmen. Im Zusammenhang mit Gewährleistungsrückstellungen ist zur Identifizierung von falschen Darstellungen bzw. Plausibilisierung der Schätzungen eine retrospektive

³⁰⁹ Fritz-Schmied at al. 2022: 122.

³¹⁰ a.a.O.: 58.

³¹¹ Fuhrmann & Kunisch 2011: 75.

³¹² Kothbauer & Reithofer 2013: 223.

³¹³ a.a.O.: 225.

³¹⁴ Schmidl at al. 2019: 74.

Durchsicht vergangener Abschlüsse sinnvoll.³¹⁵ Zu berücksichtigen sind in diesem Zusammenhang auch Informationen aus Ereignissen, die nach dem Abschlussstichtag liegen.³¹⁶

Eine weitere bedeutende Schätzung liegt im Bereich der verbundenen Unternehmen und Beteiligungen sowie der Forderungen gegenüber diesen Gesellschaften. Hierbei handelt es sich oftmals um komplexe Vorgänge, da die Werthaltigkeit der Unternehmen und der Forderungen wesentlich von der künftigen Marktentwicklung und den jeweiligen Projekterfolgen abhängt. Häufig weisen die Unternehmen ein negatives Eigenkapital aus, wobei die Werthaltigkeit durch stille Reserven gesichert sein soll. Daher sind bei diesen Projekten insbesondere die Verkehrswertermittlung sowie die Planungsrechnungen zu würdigen und die Annahmen bzw. Parameter zu plausibilisieren.

1.8. ISA 550 – Nahestehende Personen

1.8.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des ISA 550 ist, dass der Abschlussprüfer ein Verständnis über Transaktionen und Beziehungen mit nahestehenden Personen erlangt, um daraus resultierende Risiken für dolose Handlungen abschätzen und Schlussfolgerungen zur Darstellung der Transaktionen ziehen zu können.³¹⁷ Die genaue Definition der nahestehenden Personen ist aus dem anzuwendenden Regelwerk der Rechnungslegung zu entnehmen.³¹⁸

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen der Risikobeurteilung nahestehende Personen und die mit diesen im Zusammenhang stehenden Risiken zu identifizieren und zu beurteilen.³¹⁹ Durch Befragungen des Managements sind die nahestehenden Personen, die Art der Beziehung, die im Berichtszeitraum stattgefundenen Transaktionen sowie die Veränderungen zur vorhergehenden Berichtsperiode in Erfahrung zu bringen.³²⁰ Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer ein Verständnis der eingerichteten Kontrollen zur Identifikation von Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen sowie über den Genehmigungsprozess hinsichtlich dieser

³¹⁵ ISA 540 (Revised), Tz. A56.

³¹⁶ a.a.O., Tz. A91.

³¹⁷ ISA 550, Tz. 9.

³¹⁸ a.a.O., Tz. 10.

³¹⁹ a.a.O., Tz. 11.

³²⁰ a.a.O., Tz. 13.

Transaktionen zu gewinnen.³²¹ Um nahestehende Personen zu identifizieren, hat der Abschlussprüfer rechtliche Bestätigungen, Dokumente von Banken, Protokolle von Sitzungen der Eigentümer der Gesellschaft und sonstige Aufzeichnungen auf nahestehende Personen durchzusehen und diese kritisch zu würdigen.³²² Bei Identifikation von Transaktionen mit bislang unbekanntem nahestehenden Personen ist zu hinterfragen, weshalb das Management diese nicht als nahestehende Personen genannt hat und es ist in Betracht zu ziehen, dass möglicherweise dolose Handlungen vorliegen.³²³

Weiters hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob von den nahestehenden Personen ein bedeutsames Risiko ausgeht, und hat bei diesen Überlegungen insbesondere Transaktionen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einzubeziehen.³²⁴ Bei Identifikation einer bedeutsamen Transaktion außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Einheit hat der Abschlussprüfer in die der Transaktion zugrunde liegenden Verträge Einsicht zu nehmen, die Einhaltung des vorgesehenen Genehmigungsprozesses zu prüfen und zu hinterfragen, ob das Geschäft aufgrund von Vermögensverschleierungen oder Manipulation der Rechnungslegung abgeschlossen wurde.³²⁵

1.8.2. *Erwägungen in der Praxis*

Das UGB sieht in § 238 Abs. 1 Z 12 eine eigene Anhangsangabe für nahestehende Personen vor, verweist jedoch bei der Definition des Begriffes *nahestehende Personen* auf den internationalen Rechnungslegungsstandard IAS 24 (Related Party Disclosures).³²⁶ Demnach sind nahestehende Personen beispielsweise Familienangehörige des Geschäftsführers oder des Eigentümers, das Management des Unternehmens sowie Unternehmen derselben Unternehmensgruppe.³²⁷ Die Anhangsangabe umfasst jene Geschäfte, die unter marktüblichen Bedingungen abgeschlossen wurden, was in Österreich aufgrund der steuerrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen nur in Ausnahmefällen vorkommen sollte.³²⁸

³²¹ a.a.O., Tz. 14.

³²² a.a.O., Tz. 15.

³²³ a.a.O., Tz. 22.

³²⁴ a.a.O., Tz. 18.

³²⁵ a.a.O., Tz. 23.

³²⁶ Schiebel et al. 2019: 1099.

³²⁷ Busch & Zwirner 2022: 308.

³²⁸ Köll & Milla 2019: 1662.

Die Identifikation von nahestehenden Personen stellt in der Praxis eine große Herausforderung dar.³²⁹ In den Anwendungshinweisen zu ISA 550 werden einige Aspekte genannt, die bei der Identifikation nützlich sein können. Diese umfassen beispielsweise in Bankbestätigungen angegebene Bürgschaften, Ertragssteuererklärungen, Firmenbuchauszüge, Verträge und Vereinbarungen, Lebensversicherungspolizzen, finanzielle Unterstützungen, Transaktionen zu unüblichen Bedingungen, Beteiligungen, Transaktionen mit offshore Einheiten, Gewährung ungewöhnlicher Preisnachlässe, und Vermietung einer Immobilie ohne Gegenleistung.³³⁰ Ein gutes Kontrollsystem kann das Risiko für falsche Darstellungen deutlich reduzieren, indem interne Ethik-Vorgaben etabliert werden, es Genehmigungsverfahren und Richtlinien gibt, die interne Revision die betroffenen Geschäfte regelmäßig prüft oder eine Whistleblower-Stelle eingerichtet ist.³³¹

Ein wesentliches Risiko für eine falsche Darstellung kann in der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. Einlagenrückgewähr liegen. Es gibt jedoch einige Ausprägungsformen, die in der Praxis nicht immer leicht zu erkennen sind. Diese reichen von privaten Kosten des Gesellschafters in den Aufwendungen der Gesellschaft über Schwarzgeschäfte, unzulässige Up-Stream-Finanzierungen, Kick-Back-Konstruktionen, fremdunübliche Konzernverrechnungspreise bis hin zu Briefkastenfirmen.³³² Die Folgen einer verdecken Gewinnausschüttung bzw. eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr sind neben der Schadenersatzhaftung der Organmitglieder auch die Außenhaftung der Gesellschafter, strafrechtliche Konsequenzen, die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts, steuerrechtliche Konsequenzen sowie ein daraus resultierender Rückgewähranspruch.³³³ Eine fehlende Bilanzierung eines Rückgewähranspruchs widerspricht dem Prinzip der Vollständigkeit und würde demnach zu einer falschen Darstellung im Abschluss führen.³³⁴

Bei Immobilienunternehmen werden häufig zusätzlich zu verbundenen Unternehmen, Gesellschaftern, Geschäftsführern und deren nahen Familienangehörigen auch Immobilienmaklergesellschaften, Hausverwaltungen und Unternehmen, die für die Bauaufsicht zuständig sind, nahestehende Personen sein. Bezüglich verdeckter Gewinnausschüttungen sind beispielsweise markunübliche Vermietungen an

³²⁹ a.a.O.: 1654.

³³⁰ ISA 550, Tz. A23 u. A25.

³³¹ a.a.O., Tz. A17.

³³² Bach 2021: 430.

³³³ a.a.O.: 434.

³³⁴ Kauba 2018: 136.

nahestehende Personen, Veräußerungen von Objekten unterhalb des Marktwertes, Erfassung von Instandhaltungsaufwendungen einer nahestehenden Person als Aufwand der Gesellschaft, Dienstleistungen unterhalb oder oberhalb des Marktpreises, Gewährung von Sicherheiten, sowie unverzinsten Gesellschafterdarlehen denkbar.³³⁵

1.9. ISA 570 (Revised) – Fortführung der Geschäftstätigkeit

1.9.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Der Standard soll den Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Angemessenheit der Anwendung der Going Concern Prämisse unterstützen sowie helfen, Unsicherheiten im Zusammenhang mit dem Rechnungslegungsgrundsatz der Unternehmensfortführung zu identifizieren.³³⁶ Dies kann mitunter bei Unternehmen in der Krise eine der bedeutsamsten Fragestellungen in der Rechnungslegung sowie in der Abschlussprüfung sein.³³⁷

Im Zusammenhang mit ISA 315 (Revised 2019) hat der Abschlussprüfer im Rahmen der Risikobeurteilung zu würdigen, ob an der Fortführung der Geschäftstätigkeit bedeutsame Zweifel oder wesentliche Unsicherheiten bestehen,³³⁸ da eine Gefährdung der Unternehmensfortführung das inhärente Risiko erhöht.³³⁹ Hat das Management bereits Überlegungen zur Unternehmensfortführung angestellt, sind diese vom Abschlussprüfer zu würdigen. Liegt die Beurteilung des Managements noch nicht vor, hat das Management dem Abschlussprüfer zu erörtern, ob die Going Concern Prämisse nach wie vor anwendbar ist oder ob es etwaige Zweifel daran gibt.³⁴⁰

Die Überlegungen betreffend die Unternehmensfortführung haben nach ISA einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu umfassen, es sei denn, die Rechnungslegungsgrundsätze oder andere Rechtsvorschriften sehen einen längeren Zeitraum vor.³⁴¹ Es ist jedoch auch durch Befragungen des Managements festzustellen, ob Ereignisse nach dem Prognosezeitraum der

³³⁵ Karollus 2021: 117

³³⁶ ISA 570 (Revised), Tz. 9.

³³⁷ Hanusch & Schmidl 2019: 1140.

³³⁸ ISA 570 (Revised), Tz. 10.

³³⁹ Marten et al. 2015: 559.

³⁴⁰ ISA 570 (Revised), Tz. 10.

³⁴¹ a.a.O., Tz. 13.

Beurteilung vorliegen, die Zweifel an der Anwendung der Going Concern Prämisse aufwerfen.³⁴²

Letztendlich hat der Abschlussprüfer Schlussfolgerungen zu ziehen, ob die Anwendung der Going Concern Prämisse angemessen ist³⁴³ sowie ob wesentliche Unsicherheiten bestehen und diese gegebenenfalls im Abschluss sachgerecht angegeben sind.³⁴⁴ Er hat darüber hinaus die Auswirkungen bei unangemessener Anwendung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung³⁴⁵ oder einer bestehenden wesentlichen Unsicherheit³⁴⁶ auf das Prüfungsurteil zu berücksichtigen und den Bestätigungsvermerk entsprechend anzupassen. Im ersten Fall ist das Prüfungsurteil zu versagen³⁴⁷, während bei Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit entweder der Bestätigungsvermerk um den Abschnitt „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit“ bei ordnungsgemäßer Angabe im Abschluss zu erweitern ist³⁴⁸ oder bei nicht angemessener Angabe das Urteil je nach Ausmaß der Auswirkung einzuschränken oder zu versagen ist.³⁴⁹

Sofern das Unternehmen über für die Überwachung Verantwortliche verfügt, hat der Abschlussprüfer diese zu Ereignissen, die Zweifel an der Unternehmensfortführung aufwerfen können, sowie zu Unsicherheiten zu befragen.³⁵⁰

1.9.2. *Erwägungen in der Praxis*

Die rechtliche Grundlage betreffend die Unternehmensfortführung ist in § 201 Abs. 2 Z 2 UGB geregelt und besagt, dass den Bewertungen grundsätzlich die Going Concern Prämisse zugrunde zu legen ist, es sei denn, es sprechen Gründe dagegen.³⁵¹ Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit kann insbesondere dann angenommen werden, wenn das Unternehmen diese auch tatsächlich plant und sie auch in realistischer Weise umgesetzt werden kann, weil beispielsweise ausreichend Kapital zur Verfügung steht, keine Überschuldung vorliegt und nachhaltig Gewinne erzielt werden.³⁵²

³⁴² a.a.O., Tz. 15.

³⁴³ a.a.O., Tz. 17.

³⁴⁴ a.a.O., Tz. 18.

³⁴⁵ a.a.O., Tz. 21.

³⁴⁶ a.a.O., Tz. 22 und 23.

³⁴⁷ a.a.O., Tz. 21.

³⁴⁸ a.a.O., Tz. 22.

³⁴⁹ a.a.O., Tz. 23.

³⁵⁰ a.a.O., Tz. 25.

³⁵¹ § 201 Abs. 2 Z 2 UGB.

³⁵² Hanusch & Schmidl 2019: 1140.

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses hat die gesetzliche Vertretung des Unternehmens zu beurteilen, ob Gründe vorliegen, die gegen die Annahme der Going Concern Prämisse sprechen. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn Tatbestände der Insolvenzordnung (kurz „IO“) zutreffen, das Unternehmen nicht mehr über die für die Geschäftstätigkeit erforderlichen Konzessionen verfügt oder wichtige Kunden bzw. Lieferanten wegfallen.³⁵³ Mögliche Anzeichen für Zweifel an der Unternehmensfortführung liegen weiters vor, wenn:³⁵⁴

- das Working Capital negativ ist, also wenn die kurzfristigen Verbindlichkeiten die kurzfristigen Forderungen übersteigen.
- Kredite fällig werden, die allerdings ohne Aufnahme neuer Kredite nicht beglichen werden können und auch nicht verlängert werden.
- Gläubiger ihre finanzielle Unterstützung zurückziehen oder kürzen.
- negative Cashflows generiert oder nachhaltig wesentliche Verluste erzielt werden.
- das Management beabsichtigt, das Unternehmen zu liquidieren.
- die Kennzahlen nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz (kurz „URG“) nicht erfüllt werden, also bei einer Eigenmittelquote unter 8% und einer fiktiven Schuldentilgungsdauer über 15 Jahre.
- eine Überschuldung im Sinne der IO vorliegt.

Jedenfalls ist bei Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit eine Fortführungsprognose abzugeben.³⁵⁵ Von ihr zu unterscheiden ist die Fortbestehensprognose im Sinne der IO, die eine Aussage darüber trifft, ob die Überlebensfähigkeit des Unternehmens trotz rechtlicher Überschuldung überwiegend wahrscheinlich ist. Beide Prognosen dienen somit der Beurteilung der Fortführung bzw. des Fortbestehens, haben jedoch unterschiedliche Zwecke und sind unterschiedlich ausgestaltet.³⁵⁶ Die Beurteilung der Prognoserechnung ist in der Praxis aufgrund des erheblichen Ermessensspielraums und der Unsicherheiten im Zusammenhang mit künftigen Entwicklungen problematisch. Dieser Schwierigkeit kann beispielsweise durch Diskriminanzanalysen, logische Regression oder durch

³⁵³ KFS/RL 28 Rz. 14.

³⁵⁴ ISA 570 (Revised), Tz. A3.

³⁵⁵ Hanusch & Schmidl 2019: 1140.

³⁵⁶ KFS/RL 28 Anhang zu Rz. 4.

künstliche neuronale Netze begegnet werden.³⁵⁷ Durch die Covid-19 Krise³⁵⁸ und den Ukraine-Krieg sind weitere Unsicherheiten hinzugekommen, die in die Beurteilung der Unternehmensfortführung miteinfließen müssen.³⁵⁹

Aus Vorsichtsgründen ist es sinnvoll, dass der Abschlussprüfer die Fortführungsprognose für einen Zeitraum von zwölf Monaten nach Aufstellung des Abschlusses erstellt.³⁶⁰ Um den Zeitraum nach der Beurteilung des Managements abzudecken, kann der Abschlussprüfer wichtige Erkenntnisse aus Zwischenabschlüssen und Zwischenberichten, Protokollen von Organsitzungen, Befragungen der Rechtsabteilung oder der Rechtsberater über Rechtsstreitigkeiten mit erheblicher finanzieller Auswirkung sowie einer Bestätigung über das Vorliegen finanzieller Unterstützungen gewinnen.³⁶¹

Durch die lange Entwicklungsdauer und die hohen Entwicklungskosten sind Unternehmen, die Immobilienprojekte entwickeln, im Regelfall buchmäßig überschuldet. Häufig liegt jedoch aufgrund stiller Reserven keine tatsächliche Überschuldung vor. Sollten die stillen Reserven nicht das negative Eigenkapital übersteigen, ist zu hinterfragen, ob die Fortführungsprognose positiv ist und in Zukunft ausreichend Cashflows generiert werden, um die Schulden fristgerecht tilgen zu können. Wird dies verneint, könnte die Fortführung dennoch durch Patronatserklärungen gesichert sein. Hinsichtlich der Patronatserklärung ist neben dem Vorhandensein auch die rechtliche Verbindlichkeit zu prüfen. Eine solche Verbindlichkeit liegt allerdings nur bei Abgabe einer harten Patronatserklärung vor, wobei diese nach Meinung des Berufsstands mindestens einen Zeitraum von zwölf Monaten ab Datum des Bestätigungsvermerks zu umfassen hat. Zusätzlich hat der Abschlussprüfer auch die Bonität des Patrons kritisch zu hinterfragen.³⁶²

In die Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers ist auch eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose einzubeziehen, da ihr Ergebnis die Fortführung der Unternehmenstätigkeit wesentlich beeinflussen kann. Bei Würdigung der Fortbestehensprognose ist im Sinne des ISA 500 die Kompetenz und Objektivität des Erstellers zu beurteilen.³⁶³

³⁵⁷ Marten at al. 2015: 485.

³⁵⁸ Harrison 2020: 35.

³⁵⁹ Szaurer 2022: 7.

³⁶⁰ Hanusch & Schmidl 2019: 1153.

³⁶¹ ISA 570 (Revised), Tz. A17.

³⁶² Hanusch & Schmidl 2019: 1155.

³⁶³ a.a.O.: 1156.

1.10. ISA 620 – Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers

1.10.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Der Standard unterstützt den Abschlussprüfer bei der Beurteilung, ob ein Sachverständiger bei der Abschlussprüfung herangezogen wird und ob dessen Tätigkeit angemessen ist.³⁶⁴ Die Kenntnisse eines Sachverständigen liegen auf einem Gebiet, das weder die Rechnungslegung noch die Prüfung umfasst, und soll daher den Abschlussprüfer mit einer Expertise bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen unterstützen.³⁶⁵ ISA 620 ist nur auf jene Sachverständigen anzuwenden, die vom Abschlussprüfer (intern oder extern) beauftragt wurden.³⁶⁶ Trotz Beiziehen eines Sachverständigen liegt die alleinige Verantwortung für die Abgabe des Prüfungsurteils beim Abschlussprüfer.³⁶⁷

Entsprechend der Anforderungen des ISA 620 hat der Abschlussprüfer zunächst zu eruieren, ob er einen Sachverständigen benötigt.³⁶⁸ Die Einbeziehung des Sachverständigen ist vom Fachgebiet abhängig und differiert je nach adressiertem Risiko.³⁶⁹ Vor Beiziehung hat der Abschlussprüfer die Kompetenz und die Objektivität des Sachverständigen zu würdigen³⁷⁰ und eine schriftliche Vereinbarung zu treffen, die unter anderem die Aufgaben und Verantwortlichkeiten festlegt, die Kommunikation regelt und die Verschwiegenheitspflicht enthält.³⁷¹

Um die Eignung der Erkenntnisse des Sachverständigen beurteilen zu können, muss der Abschlussprüfer ein Verständnis von dessen Tätigkeit und Fachgebiet erlangen.³⁷² Bei Beurteilung der Verwertbarkeit der Erkenntnisse des Sachverständigen hat der Abschlussprüfer die Vertretbarkeit der Annahmen und Methoden, die Vollständigkeit und Genauigkeit der für die Begutachtung herangezogenen Daten sowie die Schlussfolgerungen des Sachverständigen zu hinterfragen.³⁷³

³⁶⁴ ISA 620, Tz. 5.

³⁶⁵ a.a.O., Tz. 6.

³⁶⁶ Gedlicka 2019: 794.

³⁶⁷ Steiner & Wolf 2019: 1621; Baldauf & Steckel 2014: 30.

³⁶⁸ ISA 620, Tz. 7.

³⁶⁹ a.a.O., Tz. 8.

³⁷⁰ a.a.O., Tz. 9.

³⁷¹ a.a.O., Tz. 11.

³⁷² a.a.O., Tz. 10.

³⁷³ a.a.O., Tz. 12.

1.10.2. Erwägungen in der Praxis

Eine Beiziehung eines Sachverständigen bei der Abschlussprüfung von Immobilienunternehmen ist oftmals nötig. Beispielsweise kann dies bei der Bewertung von Grundstücken und Gebäuden, Umweltverpflichtungen und den daraus abgeleiteten Sanierungsmaßnahmen, bei der Auslegung von komplexen Gesetzen sowie der Angemessenheit eines Mietzinses nach dem MRG erforderlich sein, sofern nicht bereits die Arbeit von Sachverständigen des Managements als Prüfungsnachweis dienen.³⁷⁴

Zur Überprüfung der Eignung und Kompetenzen des Sachverständigen können Mitgliedschaften bei Berufs- oder Branchenorganisationen, Bescheinigungen oder Zulassungen, das Herausgeben von Fachzeitschriften oder die Veröffentlichung von Büchern herangezogen werden.³⁷⁵ Zusätzlich kann in der Praxis die Liste der Gerichtssachverständigen – veröffentlicht durch den Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen und online abrufbar – als Qualitätsmerkmal dienen.

Die Beurteilung der Verwertbarkeit der Erkenntnisse des Sachverständigen kann beispielsweise durch Befragungen des Sachverständigen zu den relevanten Daten, Lesen des Berichts bzw. Gutachtens, Einsichtnahme in veröffentlichte Daten, Nachrechnen von Ergebnissen oder Diskussion mit anderen Sachverständigen erfolgen.³⁷⁶ Darüber hinaus kann die Beurteilung auch durch analytische Prüfungshandlungen erfolgen.³⁷⁷

2. Antwort auf das Risiko und Sammlung von Prüfungsnachweisen – Risk Response

Nach der Risikoidentifikation hat der Abschlussprüfer angemessen durch Funktionsprüfungen oder aussagebezogene Prüfungshandlungen auf die identifizierten Risiken zu reagieren.³⁷⁸ Insbesondere sind in diesem Zusammenhang ISA 330, ISA 500 und ISA 520 relevant.

³⁷⁴ a.a.O., Tz. A1; Baldauf & Steckel 2014: 30.

³⁷⁵ a.a.O., Tz. A15.

³⁷⁶ a.a.O., Tz. A33.

³⁷⁷ Eisl & Sorli 2019:1083.

³⁷⁸ KFS/PE 27 Rz. 37.

2.1. ISA 330 – Reaktion des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken

2.1.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des ISA 330 ist, dem Abschlussprüfer eine Hilfestellung bei der Erlangung ausreichender und geeigneter Prüfungsnachweise als Reaktion auf die identifizierten Risiken zu geben,³⁷⁹ wobei zwischen Reaktionen auf Abschlussebene und Aussageebene zu unterscheiden ist.³⁸⁰

Dies erreicht der Abschlussprüfer, indem er einerseits allgemeine und andererseits spezielle Reaktionen auf die identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene plant und umsetzt.³⁸¹ Hierbei hat der Abschlussprüfer das inhärente Risiko, das Kontrollrisiko und das Entdeckungsrisiko zu berücksichtigen und umso überzeugendere Prüfungsnachweise einzuholen, je höher die Risiken sind.³⁸² Die allgemeinen Reaktionen auf das beurteilte Risiko sollten den Einsatz erfahrener Mitarbeiter oder ggf. das Hinzuziehen eines Sachverständigen, eine starke Überwachung des Abschlussprüfers, den Einbau von Überraschungsmomenten bei der Auswahl der Prüfungshandlungen sowie eine Änderung der Art, des Umfangs und der zeitlichen Durchführung der Prüfungshandlungen beinhalten.³⁸³

Der Abschlussprüfer hat Funktionsprüfungen durchzuführen, wenn aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine nicht ausreichend und angemessen sind, um dem Risiko zu begegnen bzw. wenn er beabsichtigt, sich bei den aussagebezogenen Prüfungshandlungen auf die Funktionsfähigkeit der Kontrollen zu verlassen.³⁸⁴ Stellt der Abschlussprüfer im Zuge der Aufbauprüfung fest, dass das IKS unwirksam ausgestaltet ist und somit ein hohes Kontrollrisiko gegeben ist, sind die Prüfungsnachweise durch aussagebezogene Prüfungshandlungen zu erlangen.³⁸⁵ Je mehr der Abschlussprüfer plant, sich auf die Wirksamkeit zu verlassen, desto überzeugendere Prüfungsnachweise für die Funktionsfähigkeit sind erforderlich.³⁸⁶ Die Prüfungshandlungen haben den gesamten Berichtszeitraum abzudecken.³⁸⁷ Im Rahmen der Durchführung der Funktionsprüfungshandlungen hat

³⁷⁹ ISA 330, Tz. 4.

³⁸⁰ Marten & Riedel 2019: 1039.

³⁸¹ ISA 330, Tz. 5.

³⁸² a.a.O., Tz. 7.

³⁸³ a.a.O., Tz. A1.

³⁸⁴ a.a.O., Tz. 8.

³⁸⁵ Marten et al. 2015: 314.

³⁸⁶ ISA 330, Tz. 9.

³⁸⁷ a.a.O., Tz. 15.

der Abschlussprüfer Befragungen und andere Prüfungshandlungen vorzunehmen, wobei im Zuge derer in Erfahrung zu bringen ist, wie die Kontrollen während des Prüfungszeitraums angewendet wurden, ob die Anwendung stetig erfolgt ist, wer sie durchgeführt hat und ob das Zusammenwirken der Kontrollen mit anderen Kontrollen funktioniert hat.³⁸⁸

Der Abschlussprüfer kann die Funktionsprüfung einer vorhergehenden Abschlussprüfung als Prüfungsnachweis für maximal drei Perioden nutzen, wenn es keine Änderungen mit Auswirkung auf die vorhergehende Abschlussprüfung gibt.³⁸⁹ Hierbei sind die Wirksamkeit anderer Komponenten des IKS, die mit der Kontrolle einhergehenden Risiken, die Funktionsfähigkeit von IT-Kontrollen, die Wirksamkeit der Kontrollen sowie die Abweichungen von vorhergehender Kontrollen, ein Personalwechsel, verändernde Umstände mit Auswirkung auf die Kontrollen und das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen, welchem durch die Kontrollen begegnet werden soll, zu würdigen.³⁹⁰ Sollten Änderungen eingetreten sein, die an der Funktionsfähigkeit der Kontrollen Zweifel erwecken, sind neuerlich Funktionsprüfungen durchzuführen.³⁹¹

Ungeachtet davon, ob der Abschlussprüfer Funktionsprüfungshandlungen durchführt, sind jedenfalls für alle wesentlichen Arten von Kontensalden, Geschäftsvorfällen und Abschlussangeben aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen.³⁹² Diese Prüfungshandlungen haben einerseits Abstimmungen von Unterlagen des Rechnungswesens und andererseits Untersuchungen wesentlicher Journalbuchungen und Anpassungen zu umfassen.³⁹³ Hat der Abschlussprüfer bedeutsame Risiken identifiziert, sind die aussagebezogenen Prüfungshandlungen auch auf diese Risiken auszurichten.³⁹⁴ Bei einem größeren Risiko sind umso überzeugendere Nachweise notwendig, weshalb die Erlangung vor allem durch unabhängige Quellen wie zum Beispiel Dritte zielführend ist.³⁹⁵ Sollten aussagebezogene Prüfungshandlungen unterjährig durchgeführt werden, ist der verbleibende Zeitraum bis zum Abschlussstichtag durch

³⁸⁸ a.a.O., Tz. 10.

³⁸⁹ a.a.O., Tz. 14.

³⁹⁰ a.a.O., Tz. 13.

³⁹¹ a.a.O., Tz. 14.

³⁹² a.a.O., Tz. 18.

³⁹³ a.a.O., Tz. 20.

³⁹⁴ a.a.O., Tz. 21.

³⁹⁵ a.a.O., Tz. A19.

Funktionsprüfungshandlungen oder durch weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen abzudecken.³⁹⁶

Aussagebezogene Prüfungshandlungen können entweder in Form von analytischen Prüfungshandlungen, als Einzelfallprüfungshandlung oder als Kombination aus beiden durchgeführt werden.³⁹⁷ Weiters sind die Prüfungshandlungen zu setzen, um die Aufstellung des Abschlusses nach dem maßgeblichen Regelwerk beurteilen zu können. Sie haben einerseits die Klassifizierung der Finanzinformation und andererseits den Aufbau des Abschlusses zu umfassen.³⁹⁸

2.1.2. *Erwägungen in der Praxis*

Funktionsprüfungshandlungen sind in der Praxis eine Kombination aus Befragung sowie Inaugenschein-/Einsichtnahme und Nachvollziehen. Für den Umfang der Kontrollen sind Häufigkeit, Länge und Grad der erwarteten Abweichung relevant.³⁹⁹ Es bieten sich sog. Dual-Purpose-Tests an, bei denen im Zuge der Funktionsprüfung auch Einzelfallprüfungshandlungen durchgeführt werden.⁴⁰⁰

Bei einer größeren Anzahl von Geschäftsvorfällen eignen sich vor allem aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen. Diesbezüglich wird auf ISA 520 verwiesen, der diese näher beschreibt.⁴⁰¹ Für die Ausgestaltung der Einzelfallprüfungshandlung sind die adressierte Aussage und die Art des Risikos ausschlaggebend.⁴⁰² Das Vorhandensein eines Grundstücks könnte beispielsweise mittels Grundbuchauszug nachgewiesen werden. Ebenso gibt ein Grundbuchauszug möglicherweise Hinweise auf Rechte und Pflichten wie Dienstbarkeiten oder Reallasten. Ob ein Haus, das laut Abschluss errichtet wurde, auch tatsächlich schon in der Form steht, wird entweder durch Inaugenscheinnahme oder durch Belegnachweise geprüft. Die genaue Ausgestaltung der Einzelfallprüfungshandlungen ist in ISA 500 normiert.⁴⁰³

Ein Hinweis auf einen unvollständigen Abschluss, bei dem beispielsweise ein bestehender Gewährleistungsanspruch nicht korrekt erfasst wurde, kann möglicherweise aus dem Rechtsanwaltsbrief hervorgehen. Bestätigungen Dritter

³⁹⁶ a.a.O., Tz. 22.

³⁹⁷ a.a.O., Tz. 22.

³⁹⁸ a.a.O., Tz. A43.

³⁹⁹ a.a.O., Tz. A26.

⁴⁰⁰ Marten & Riedel 2019: 1039.

⁴⁰¹ ISA 330, Tz. A44.

⁴⁰² a.a.O., Tz. A45.

⁴⁰³ a.a.O., Tz. A47.

können auch Vereinbarungen mit anderen Parteien verifizieren. Weiters werden externe Bestätigungen insbesondere zur Überprüfung von Kontoständen bei Kreditinstituten, Forderungen oder Verbindlichkeiten und Treuhandschaften eingeholt.⁴⁰⁴ Externe Bestätigungen besitzen zwar einen hohen Verlässlichkeitsgrad für bestimmte Aussagen wie Vollständigkeit oder Vorhandensein, sind jedoch weniger relevant im Hinblick auf die Einbringlichkeit.⁴⁰⁵ Genauere Anforderungen und Hinweise werden im Rahmen des ISA 505 behandelt.

2.2. ISA 500 – Prüfungsnachweise

2.2.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Das Ziel des ISA 500 ist, dass der Abschlussprüfer ausreichende und geeignete Prüfungshandlungen durchführt und aus den daraus gewonnenen Erkenntnissen ein Prüfungsurteil ableiten kann.⁴⁰⁶ Der Standard behandelt daher die Instrumentarien, die dem Abschlussprüfer bei der Abwicklung des Prüfungsauftrags zur Verfügung stehen.⁴⁰⁷

Um das Ziel zu erreichen, muss der Abschlussprüfer die Prüfung sachgerecht planen.⁴⁰⁸ Die Prüfungsnachweise sind auf ihre Relevanz und Verlässlichkeit zu beurteilen.⁴⁰⁹ Zieht der Abschlussprüfer einen Sachverständigen des Managements für die Beurteilung bedeutsamer Sachverhalte heran, ist ähnlich wie im ISA 620 dessen Kompetenz, Fähigkeiten und Objektivität zu beurteilen. Zusätzlich hat der Abschlussprüfer die Tätigkeit des Sachverständigen zu verstehen und anschließend die Eignung seiner Tätigkeit zu hinterfragen.⁴¹⁰ Prüfungsnachweise, die dem Abschlussprüfer durch die Einheit zur Verfügung gestellt werden, sind auf ihre Verlässlichkeit zu prüfen, weshalb die Genauigkeit, die Vollständigkeit sowie der Detaillierungsgrad der Information zu würdigen sind.⁴¹¹ Die Verlässlichkeit nimmt insbesondere dann zu, wenn der Prüfungsnachweis aus unabhängigen Quellen stammt, die damit einhergehenden Kontrollen wirksam sind, es sich bei den

⁴⁰⁴ a.a.O., Tz. A48.

⁴⁰⁵ a.a.O., Tz. A49.

⁴⁰⁶ ISA 500, Tz. 4.

⁴⁰⁷ Egger et al. 2022: 549.

⁴⁰⁸ ISA 500, Tz. 6.

⁴⁰⁹ a.a.O., Tz. 7.

⁴¹⁰ a.a.O., Tz. 8.

⁴¹¹ a.a.O., Tz. 9.

Nachweisen um Originaldokumente handelt oder der Abschlussprüfer die Nachweise unmittelbar erlangt hat.⁴¹²

Prüfungsnachweise können durch Befragung, Einsichtnahme/Inaugenscheinnahme, Beobachtung, Bestätigung, Nachrechnen, Nachvollziehen und analytische Prüfungshandlungen erlangt werden.⁴¹³ Sie werden bei der Risikobeurteilung, bei Funktionsprüfungen sowie aussagebezogenen Prüfungshandlungen eingeholt.⁴¹⁴

Im Zuge der Planung der Funktionsprüfung und der Einzelfallprüfung hat der Abschlussprüfer ein geeignetes Verfahren für die Auswahl der zu prüfenden Elemente zu treffen⁴¹⁵, wobei hierbei mit der Vollprüfung, der Auswahl bestimmter Elemente und der Stichprobenprüfung drei Möglichkeiten bestehen.⁴¹⁶ Die Wahl der Methode liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.⁴¹⁷

2.2.2. *Erwägungen in der Praxis*

Als externe Informationsquellen können preisbezogene, branchenspezifische und makroökonomische Daten dienen.⁴¹⁸ In der Immobilienbranche sind insbesondere die Vergleichswerte von Immobilientransaktionen oder der Baukostenindex von Relevanz. Darüber hinaus können Sachverständige des Managements, Dienstleister oder Sachverständige des Abschlussprüfers als Informationsquelle herangezogen werden.⁴¹⁹ Dies wird vor allem bei der Bewertung von Immobilien oder von Mängeln erforderlich sein.

Die Einsichtnahme bezieht sich auf interne Aufzeichnungen des Unternehmens wie zum Beispiel Protokolle zu Strategiemeeetings, Bewertungsunterlagen, Verträge oder Genehmigungsnachweise.⁴²⁰ Die Inaugenscheinnahme sowie die Beobachtung sind vor allem für die Inventurprüfung von Bedeutung.⁴²¹ Beim Nachrechnen prüft der Abschlussprüfer die rechnerische Richtigkeit, was beispielsweise bei Gewährleistungsrückstellungen, der Vorratsbewertung oder bei Modellen im Zusammenhang mit geschätzten Werten der Fall ist.⁴²² Nachvollziehen kommt im

⁴¹² a.a.O., Tz. A31; Steiner & Wolf 2019: 1616.

⁴¹³ a.a.O., Tz. A2.

⁴¹⁴ a.a.O.; Tz. A10.

⁴¹⁵ a.a.O., Tz. 10.

⁴¹⁶ a.a.O., Tz. A53.

⁴¹⁷ Patzak & Fuchs 2019: 1099.

⁴¹⁸ ISA 500, Tz. A1a; Steiner & Wolf 2019: 1616.

⁴¹⁹ a.a.O., Tz. A1c.

⁴²⁰ a.a.O., Tz. A15.

⁴²¹ a.a.O., Tz. A16 u. A17.

⁴²² a.a.O., Tz. A19.

Rahmen der Kontrollen betreffend das IKS zur Anwendung.⁴²³ Befragungen können sowohl innerhalb der Einheit als auch außerhalb der Einheit stattfinden.⁴²⁴ Bei der Abschlussprüfung eines Immobilienunternehmens können beispielsweise das Assetmanagement zu Vorfällen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie die Rechtsabteilung oder ein externer Rechtsberater befragt werden.

Hinsichtlich der Auswahl der zu prüfenden Elemente ist eine Vollprüfung sinnvoll, wenn eine kleine Grundgesamtheit mit hohem Wert besteht, keine geeigneten Prüfungsnachweise durch ein anderes Verfahren erlangt werden können oder bei einer automatisch durchgeführten Vollerhebung Kostenersparnisse erzielt werden können.⁴²⁵ Praktische Beispiele, in denen eine Vollprüfung sinnvoll ist, ist die Prüfung der Banksalden.⁴²⁶ Bestimmte Elemente sollten dann ausgewählt werden, wenn Verständnis von der Einheit besteht und sie entweder einen bestimmten Betrag überschreiten, sie einen hohen Wert aufweisen oder wegen anderer Merkmale auffällig sind.⁴²⁷ Wichtig ist hierbei, dass es sich bei der Auswahl bestimmter Elemente nicht um eine Stichprobenprüfung handelt, weil sonst keine Aussage für die Grundgesamtheit getroffen werden kann.⁴²⁸ Bei der bewussten Auswahl erfolgt somit keine Hochrechnung des Fehlers.⁴²⁹

Der Einsatz von IT-gestützten Prüfungshandlungen kann ebenfalls hilfreich bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen sein. Dies wird insbesondere beim Nachrechnen, zur Durchführung analytischer Prüfungshandlungen als auch bei der Auswahl der Stichproben der Fall sein.⁴³⁰

2.3. ISA 501 – Prüfungsnachweise – Besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten

2.3.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des ISA 501 ist, dem Abschlussprüfer eine Hilfestellung hinsichtlich der Erlangung von Prüfungsnachweisen betreffend Vorhandensein und Zustand der Vorräte, vollständige Erfassung von Rechtsstreitigkeiten sowie die Angabe und

⁴²³ a.a.O., Tz. A20.

⁴²⁴ a.a.O., Tz. A22.

⁴²⁵ a.a.O., Tz. A54; Patzak & Fuchs 2019: 1099.

⁴²⁶ Fröhlich et al. 2014: 182.

⁴²⁷ ISA 500, Tz. A55.

⁴²⁸ a.a.O., Tz. A56.

⁴²⁹ Patzak & Fuchs 2019: 1101.

⁴³⁰ Sikora 2019: 1182.

Darstellung von Segmentinformationen (diese wird mangels Relevanz für die Arbeit nicht näher erläutert) zu geben.⁴³¹

Sind die Vorräte wesentlich, hat der Abschlussprüfer ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise über deren Vorhandensein und Beschaffenheit einzuholen, indem er bei der Inventur anwesend ist. Bei der Inventurprüfung sind die Inventuranweisungen und das angewendete Verfahren zu beurteilen, die Zählungen zu beobachten, die Vorräte durch Inaugenscheinnahme zu beurteilen und Testzählungen durchzuführen.⁴³² Durch die Inaugenscheinnahme des Ablaufdatums oder des äußeren Erscheinungsbildes kann der Abschlussprüfer eine Aussage über den Zustand treffen.⁴³³ Dies stellt gleichzeitig auch den Funktionstest zu den Vorräten dar.⁴³⁴ Sollte die Inventurprüfung vor dem Abschlussstichtag stattfinden, sind Prüfungshandlungen zur Veränderung der Vorräte zwischen Inventur und Abschlussstichtag zu setzen.⁴³⁵ Falls eine Beteiligung an der Inventur nicht möglich ist, hat der Abschlussprüfer alternative Prüfungshandlungen vorzunehmen bzw. sofern auch dies nicht möglich ist, das Prüfungsurteil zu modifizieren.⁴³⁶ Sind die Vorräte bei Dritten, hat der Abschlussprüfer entweder eine Bestätigung des Dritten über die vorhandene Menge und den Zustand einzuholen oder diese durch Inaugenscheinnahme bzw. andere geeignete Prüfungshandlungen zu beurteilen.⁴³⁷

Zur Identifikation von Rechtsstreitigkeiten oder Ansprüchen muss der Abschlussprüfer das Management befragen, Protokolle und den Schriftverkehr der Einheit mit externen Rechtsberatern lesen und das Aufwandskonto für Rechtsberatung durchsehen.⁴³⁸ Das Management hat dem Abschlussprüfer eine schriftliche Erklärung abzugeben, in der bestätigt wird, dass alle bekannten Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche ordnungsgemäß im Abschluss berücksichtigt sind und dem Abschlussprüfer mitgeteilt wurden.⁴³⁹

2.3.2. *Erwägungen in der Praxis*

Bei der Inventurprüfung eines Unternehmens, das Immobilien entwickelt, hat der Abschlussprüfer in Erwägung zu ziehen, ob ein Sachverständiger zur Beurteilung des

⁴³¹ ISA 501, Tz. 3.

⁴³² a.a.O., Tz. 4.

⁴³³ Rath 2018: 352.

⁴³⁴ Neumayer 2019: 1258.

⁴³⁵ ISA 501, Tz. 5.

⁴³⁶ a.a.O., Tz. 7.

⁴³⁷ a.a.O., Tz. 8.

⁴³⁸ a.a.O., Tz. 9.

⁴³⁹ a.a.O., Tz. 12.

Baufortschritts notwendig ist.⁴⁴⁰ Sofern der Verkauf der Immobilien nach dem BTVG stattfindet, kann der Abschlussprüfer die bereits für die Auszahlung nach dem Ratenplan vorhandenen Prüfgutachten zur Beurteilung des Fertigstellungsgrads heranziehen. Zusätzlich kann der Abschlussprüfer den Fertigstellungsgrad anhand der vor und nach dem Stichtag gelegten Eingangsrechnungen plausibilisieren.

Immobilienunternehmen sind besonders anfällig für Rechtsstreitigkeiten. So ist die Gewährleistung ein besonders relevantes Thema, zumal Ansprüche sowohl von der Gesellschaft an Baufirmen als auch von Käufern gegen das zu prüfende Unternehmen bestehen können. Auch der Ankauf einer Liegenschaft kann bereits mit einem Risiko behaftet sein, da besonders preiswerte Objekte oft aus Erbschaften stammen und mit Vorkaufsrechten sowie Veräußerungs- und Belastungsverboten behaftet sind.⁴⁴¹ Bei vermieteten Immobilien können aufgrund von Restriktionen nach dem MRG, Mietzinsklagen drohen. Zusätzlich können auch Auflagen oder Vorgaben anderer Gesetze wie beispielsweise des Denkmalschutzgesetzes, des Umweltverträglichkeitsprüfungsgesetzes 2000, des Wiener Baumschutzgesetzes oder des Wiener Garagengesetzes erhebliche finanzielle Auswirkungen auf den Abschluss haben. Daher wird es unumgänglich sein, mit den externen Rechtsberatern der Einheit zu kommunizieren sowie eine Schätzung über die möglichen finanziellen Auswirkungen einzuholen.⁴⁴² Dies kann beispielsweise über einen Rechtsanwaltsbrief nach dem Muster des iwv erfolgen.⁴⁴³

2.4. ISA 505 – Externe Bestätigungen

2.4.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Das Ziel des ISA 505 ist, den Abschlussprüfer bei der Einholung von externen Bestätigungen dahingehend zu unterstützen, sodass er verlässliche Prüfungsnachweise erhält.⁴⁴⁴ Die durch externe Bestätigungen adressierten Prüffelder sind im Regelfall Debitoren, Kreditoren, Banksalden⁴⁴⁵ aber auch Steuern, Vorräte hinsichtlich Konsignationslager und Rechtsstreitigkeiten.⁴⁴⁶ Bei externen Bestätigungen handelt es sich um direkt an den Abschlussprüfer gerichtete und

⁴⁴⁰ a.a.O., Tz. A3.

⁴⁴¹ Olearczick 2016: 94.

⁴⁴² ISA 501, Tz. A21.

⁴⁴³ a.a.O., Tz. A22.

⁴⁴⁴ a.a.O., Tz. 4.

⁴⁴⁵ Marten et al. 2015: 330.

⁴⁴⁶ Steiner & Wolf 2019: 1619.

übermittelte schriftliche Antworten von Dritten. Mündliche Auskünfte sind nicht von diesem Standard umfasst.⁴⁴⁷

Der Abschlussprüfer hat bei der Durchführung des Verfahrens der externen Bestätigungen stets die Kontrolle zu bewahren, indem er die Information festlegt, die Parteien auswählt, die Bestätigungsfragen ausgestaltet und den Versand der Schreiben eigenständig vornimmt.⁴⁴⁸ Sollte sich das Management weigern, Bestätigungen zu verschicken, hat der Abschlussprüfer die Gründe zu hinterfragen, die Auswirkung auf das Risiko zu beurteilen und stattdessen alternative Prüfungshandlungen durchzuführen.⁴⁴⁹ Ebenso hat er alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, wenn er keine Rückantwort auf die Bestätigungsanfragen erhält. Bei Abweichungen hat der Abschlussprüfer zu hinterfragen und zu beurteilen, ob eine falsche Darstellung vorliegt.⁴⁵⁰

Die Bestätigungsanfragen können entweder in positiver oder negativer Form erfolgen. Bei der positiven Form soll die Partei eine Zustimmung zur enthaltenen Information abgeben oder die Information selbst liefern, während bei der negativen eine Antwort nur erfolgen soll, wenn die Partei der Information nicht zustimmt.⁴⁵¹ Positive Bestätigungen liefern überzeugendere Nachweise als negative, weshalb negative Bestätigungen nur dann als alleinige aussagebezogene Prüfungshandlung anzusehen sind, wenn der Abschlussprüfer das Risiko falscher Darstellungen als gering einstuft, die Grundgesamtheit eine große Anzahl von nicht homogenen Vorfällen von geringerer Bedeutung umfasst, keine großen Abweichungen erwartet werden und keine Umstände vorliegen, welche die Empfänger dezidiert veranlassen könnten, nicht zu antworten.⁴⁵²

2.4.2. *Erwägungen in der Praxis*

Bestätigungsschreiben können eingesetzt werden, um Informationen zu Kontensalden oder deren Zusammensetzung zu erlangen.⁴⁵³ In der Praxis werden sie vor allem von Banken, Rechtsanwälten, Versicherungen, Kunden und Lieferanten angefordert. Auch bei Immobilienunternehmen ist es sinnvoll, Bestätigungsschreiben anzufordern, wobei bei der Auswahl der Kunden darauf zu achten ist, dass

⁴⁴⁷ Wiedermann & Gedlicka 2021: 18.

⁴⁴⁸ ISA 505, Tz. 7.

⁴⁴⁹ a.a.O., Tz. 8.

⁴⁵⁰ a.a.O., Tz. 14.

⁴⁵¹ Steiner & Wolf 2019: 1620.

⁴⁵² ISA 505, Tz. 15.

⁴⁵³ a.a.O., Tz. A1.

Privatpersonen im Regelfall mit dem Schreiben überfordert sind und dieses nicht beantworten werden. In diesem Fall wird es zielführender sein, sogleich alternative Prüfungshandlungen durchzuführen. Hinsichtlich der Bankbriefe werden neben den bestehenden Bankkonten auch der Kontostand, Finanzderivate, Sicherheiten zu Gunsten Dritter, die Kreditlinien samt Zinsen und gewährter Sicherheiten sowie die Verfügungsberechtigten abgefragt.⁴⁵⁴ Durch den Bankbrief können oftmals fehlende Anhangsangaben nach § 237 Abs. 1 Z 2 und Z 5 UGB zu den Haftungsverhältnissen und den Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind, aufgedeckt werden.

Darüber hinaus werden Immobilientransaktionen oftmals über einen Treuhänder abgewickelt, weshalb der Saldo bei der einen Partei noch offen sein kann, obwohl die andere Partei den Kaufpreis schon an den Treuhänder bezahlt hat. Diesfalls ist auch der Treuhänder sinnvollerweise in die Bestätigungsaktion miteinzubinden. Weiters besitzen größere Immobilienunternehmen häufig eine Vielzahl an Tochterunternehmen, von denen auch das eine oder andere Unternehmen treuhändig von einem Dritten oder für einen Dritten gehalten wird. In diesem Fall kann ebenfalls eine Bestätigung eingeholt werden.

Durch den Einsatz von Bestätigungsschreiben kann insbesondere dem Risiko von dolosen Handlungen begegnet werden.⁴⁵⁵ Sollte Zweifel an der Verlässlichkeit der Antwort bestehen, weil das Schreiben nur mittelbar retourniert wurde oder von einer anderen Partei stammt, sind ergänzende Prüfungshandlungen durchzuführen.⁴⁵⁶ Die alternativen Prüfungshandlungen bei Nichtbeantwortung hängen vom betreffenden Konto ab.⁴⁵⁷ Bei Debitoren und Kreditoren ist dies über Zahlungseingänge/-ausgänge nach dem Stichtag möglich.⁴⁵⁸ Bei nichtretournierten Bankbriefen besteht laut Erläuterung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer „Musterschreiben zur Anforderungen von Bankbriefen“ die Möglichkeit, über Kontoauszüge oder über Abruf eines Onlinebanking-Zugangs unter Anwesenheit des Abschlussprüfers ausreichende und geeignete Nachweise zu erlangen.⁴⁵⁹

Bislang wurden die Bestätigungsschreiben in Papierform per Post oder per E-Mail verschickt.⁴⁶⁰ Der neueste Trend geht in Richtung Abwicklung über digitale

⁴⁵⁴ a.a.O., Tz. A1.

⁴⁵⁵ Rath 2018: 361.

⁴⁵⁶ ISA 505, Tz. A11; Steiner & Wolf 2019: 1618.

⁴⁵⁷ a.a.O., Tz. A19.

⁴⁵⁸ a.a.O., Tz. A18.

⁴⁵⁹ ISA 505/KFS Bankbrief: Rz. A6.

⁴⁶⁰ Wiedermann & Gedlicka 2021: 20.

Plattformen. Während die Rücklaufquote der Bestätigungen bereits durch den digitalen Versand per E-Mail im Vergleich zur Papierform gesteigert werden konnte, führt die Abwicklung über digitale Plattformen vor allem zu einer Effizienzsteigerung und erhöht durch die sog. Opt-In Möglichkeit auch die Sicherheit.⁴⁶¹

2.5. ISA 520 – Analytische Prüfungshandlungen

2.5.1. Ziele und Anforderungen des Standards

ISA 520 enthält zwei Ziele. Zum einen sollen analytische Prüfungshandlungen verlässliche Prüfungsnachweise bringen und zum anderen sollen in zeitlicher Nähe zum Abschluss der Prüfung analytische Prüfungshandlungen durchgeführt werden, um dem Abschlussprüfer in seiner Gesamtschlussfolgerung zu unterstützen.⁴⁶² Im Gegensatz zu den Einzelfallprüfungshandlungen wird bei der analytischen Prüfungshandlung eine Gesamtheit der Geschäftsvorfälle untersucht und nicht einzelne Geschäftsvorfälle.⁴⁶³ Durch den Einsatz von analytischen Prüfungshandlungen kann einerseits eine Steigerung der Effektivität und Effizienz der Abschlussprüfung erzielt werden, indem diese zu einer Reduktion von Einzelfallprüfungshandlungen führen können und andererseits dienen die analytischen Prüfungshandlungen durch Plausibilitätsbeurteilungen von Zahlenverhältnissen und Trends der Identifikation von Risiken.⁴⁶⁴

Plant der Abschlussprüfer die Durchführung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen, sind die Eignung hinsichtlich des beurteilten Risikos und die Verlässlichkeit der Daten, die für die Prüfungshandlung herangezogen werden, zu hinterfragen. Weiters hat der Abschlussprüfer eine Erwartungshaltung für die Kennzahlen oder Beträge zu entwickeln und so einen Betrag festzulegen, bei welchem keine weiteren Untersuchungen im Falle von Abweichungen vorzunehmen sind.⁴⁶⁵ Sollte das Ergebnis der analytischen Prüfungshandlung von der Erwartungshaltung abweichen, hat der Abschlussprüfer diesem nachzugehen, indem er das Management dazu befragt oder andere geeignete Prüfungshandlungen durchführt.⁴⁶⁶

⁴⁶¹ Laserer at al. 2020: 54.

⁴⁶² ISA 520, Tz. 3.

⁴⁶³ Marten at al. 2015: 330.

⁴⁶⁴ Eisl & Sorli 2019: 1072.

⁴⁶⁵ ISA 520, Tz. 5.

⁴⁶⁶ a.a.O., Tz. 7.

2.5.2. Erwägungen in der Praxis

Zusätzlich zu den im Zuge des ISA 315 angeführten Kennzahlen sollten bei den analytischen Prüfungshandlungen auch die Informationen aus vorhergehenden Zeiträumen, das im Budget prognostizierte Ergebnis, die Erwartungen des Abschlussprüfers und auch die Brancheninformationen berücksichtigt werden.⁴⁶⁷ Der Einsatz von analytischen Prüfungshandlungen ist insbesondere für jene Positionen sinnvoll, die hohe Transaktionsvolumen und darüber hinaus auch einen vorhersehbaren Verlauf aufweisen.⁴⁶⁸ In der Praxis wird zwischen der Trendanalyse, der Kennzahlenanalyse und der Plausibilitätsprüfung unterschieden. Bei der Plausibilitätsprüfung wird im Unterschied zur Trendanalyse eine explizite Erwartungshaltung gebildet.⁴⁶⁹

Die gängigste Trendanalyse ist der Vorjahresvergleich, bei dem der Wert einer bestimmten Jahresabschlussposition dem Vorjahreswert gegenübergestellt wird und die Abweichungen analysiert bzw. plausibilisiert werden.⁴⁷⁰ Als Beispiel für die Kennzahlenanalyse können die Eigenkapital- und Umsatzrentabilität, der Verschuldungsgrad, die Eigenmittelquote, die fiktive Schuldentilgungsdauer und der Return on Investment genannt werden.⁴⁷¹ Weitere Prüfungshandlungen sind, der Vergleich von Bruttogewinnspannen oder die Betrachtung der Veränderung des Personalaufwands im Vergleich zur Veränderung der Mitarbeiterzahl.⁴⁷² Im Hinblick auf die Mieterträge ist eine analytische Prüfungshandlung möglich, indem aus den Indexanpassungen unter Berücksichtigung von Mieterwechseln und Leerständen eine Erwartungshaltung für die Umsatzerlöse gebildet wird.⁴⁷³ Bei Unternehmen, die fremdfinanziert sind, können auch Plausibilisierungen vom Zinsaufwand vorgenommen werden, indem das durchschnittliche Fremdkapital mit dem vereinbarten Zinssatz multipliziert und dem tatsächlichen Zinsaufwand gegenübergestellt wird.⁴⁷⁴ Analytische Prüfungshandlungen betreffend die Altersstruktur der Forderungen können gemeinsam mit Einzelfallprüfungshandlungen eine Beurteilung zur Einbringlichkeit liefern.⁴⁷⁵

⁴⁶⁷ a.a.O., Tz. A1.

⁴⁶⁸ Marten at al. 2015: 331.

⁴⁶⁹ Eisl & Sorli 2019: 1073.

⁴⁷⁰ Marten at al. 2015: 326.

⁴⁷¹ Eisl & Sorli 2019: 1077.

⁴⁷² ISA 520, Tz. A2.

⁴⁷³ iwip Tool zu aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen.

⁴⁷⁴ Eisl & Sorli 2019: 1073.

⁴⁷⁵ Marten at al. 2015: 332.

Zu beachten sind jedenfalls die Anwendungsprobleme der analytischen Prüfungshandlungen, die zum einen aus mangelhafter Datenqualität entstehen und – weil einzelne beurteilte Faktoren Unsicherheiten enthalten können –, die das Ergebnis möglicherweise verzerren. Die Daten müssen umso verlässlicher sein, je höher die angestrebte Prüfsicherheit ist.⁴⁷⁶ Darüber hinaus wirkt sich die Erfahrung des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit analytischen Prüfungshandlungen und der Branche positiv aus.⁴⁷⁷

2.6. ISA 530 – Stichprobenprüfungen

2.6.1. Ziele und Anforderungen des Standards

Ziel des ISA 530 ist, dem Abschlussprüfer durch die Stichprobenprüfung eine Schlussfolgerung auf die Grundgesamtheit zu ermöglichen.⁴⁷⁸ Bei der Stichprobenprüfung erfolgt die Auswahl von weniger als 100% der möglichen Elemente, wobei alle Elemente die Möglichkeit haben, ausgewählt zu werden.⁴⁷⁹ Durch die Hochrechnung der entdeckten Fehler soll ein Rückschluss auf die Grundgesamtheit erreicht werden.⁴⁸⁰ Es verbleibt allerdings das Risiko, dass die auf Basis der Stichproben getroffenen Schlussfolgerungen von jenen abweichen, die bei einer Vollprüfung getroffen worden wären.⁴⁸¹

Eine wesentliche Voraussetzung der Zufallsauswahl ist, dass das Prüffeld homogen ist, wobei dies auch mittels Schichtung erreicht werden kann.⁴⁸² Bei der Auswahl der Stichproben ist darauf zu achten, dass eine ausreichend hohe Anzahl an Elementen gewählt wird, um das Stichprobenrisiko auf ein vertretbares Niveau zu senken.⁴⁸³ Die Prüfungshandlung ist für jedes ausgewählte Element durchzuführen.⁴⁸⁴ Sollte dies nicht möglich sein, ist ein Ersatzelement auszuwählen und zu prüfen.⁴⁸⁵ Identifizierte Abweichungen sind hinsichtlich ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Auswirkung auf die Prüfungshandlungen zu beurteilen.⁴⁸⁶ Vermutet der Abschlussprüfer, dass es sich bei der falschen Darstellung um eine Anomalie – also eine nicht repräsentative

⁴⁷⁶ Eisl & Sorli 2019: 1094.

⁴⁷⁷ Marten at al. 2015: 346.

⁴⁷⁸ ISA 530, Tz. 4.

⁴⁷⁹ a.a.O., Tz. 5.

⁴⁸⁰ Patzak & Fuchs 2019: 1102.

⁴⁸¹ Marten at al. 2015: 351.

⁴⁸² Fröhlich at al. 2014: 184.

⁴⁸³ ISA 530, Tz. 7.

⁴⁸⁴ a.a.O., Tz. 9.

⁴⁸⁵ a.a.O., Tz. 10.

⁴⁸⁶ a.a.O., Tz. 12.

Abweichung – handelt, hat er ausreichende Prüfungsnachweise dafür zu erlangen.⁴⁸⁷ Falsche Darstellungen aus Einzelfallprüfungshandlungen, bei denen keine Anomalie vorliegt, sind auf die Grundgesamtheit hochzurechnen.⁴⁸⁸ Zur Ermittlung des Ausmaßes der falschen Darstellung sind das Ergebnis der Hochrechnung und die Anomalien zu addieren.⁴⁸⁹ Bei Funktionsprüfungen findet im Falle von Abweichungen keine Hochrechnung statt,⁴⁹⁰ sondern diese führen zu einem Anstieg des beurteilten Risikos.⁴⁹¹

Stichprobenverfahren können sowohl bei Funktionsprüfungen als auch bei aussagebezogenen Einzelfallprüfungshandlungen zur Anwendung kommen.⁴⁹² Es ist zwischen statistischen und nicht statistischen Stichprobenverfahren zu unterscheiden,⁴⁹³ wobei die Wahl des Verfahrens im Ermessen des Abschlussprüfers liegt.⁴⁹⁴ Die relevantesten Methoden zur Auswahl von Stichproben sind die zufallsgesteuerte, die zufallsimitierende und die systematische Auswahl.⁴⁹⁵ Die Zufallsauswahl erfolgt durch einen Zufallszahlengenerator. Bei der systematischen Auswahl wird die Grundgesamtheit durch den Stichprobenumfang geteilt, bei einem Zufallspunkt gestartet und jedes der Anzahl des Stichprobenumfangs entsprechende Element ausgewählt. Im Rahmen der zufallsimitierenden Auswahl wählt der Abschlussprüfer ohne strukturierte Vorgehensweise Stichproben aus und muss dabei Verzerrungen durch bewusste oder vorhersehbare Auswahl vermeiden.⁴⁹⁶

2.6.2. *Erwägungen in der Praxis*

In der Praxis werden Stichprobenverfahren zu der Auswahl von Belegen betreffend die Gewinn- und Verlustrechnung, Auswahl der Debitoren und Kreditoren für die Saldenbestätigungen, Wahl der Elemente bei Funktionsprüfungshandlungen oder bei der Inventurprüfung eingesetzt.

Ein weiteres beliebtes Verfahren in der Praxis ist das Monetary Unit Sampling (kurz „MUS“). Beim MUS stellt jede Werteinheit (z.B. Euro) ein Element der Grundgesamtheit dar, welches ausgewählt werden kann.⁴⁹⁷ Daher werden vor allem

⁴⁸⁷ a.a.O., Tz. 13.

⁴⁸⁸ a.a.O., Tz. 14.

⁴⁸⁹ a.a.O., Tz. A19.

⁴⁹⁰ a.a.O., Tz. A21.

⁴⁹¹ a.a.O., Tz. A22.

⁴⁹² a.a.O., Tz. A6 u. A7.

⁴⁹³ a.a.O., Tz. A4.

⁴⁹⁴ a.a.O., Tz. A9.

⁴⁹⁵ a.a.O., Tz. A1.

⁴⁹⁶ a.a.O., Tz. Anlage 4.

⁴⁹⁷ Patzak & Fuchs 2019: 1123.

höherwertige Elemente in die Auswahl fallen, wodurch das Verfahren wiederum effizienter ist und auch weniger Stichproben benötigt als andere.⁴⁹⁸ Ein wesentlicher Vorteil des MUS ist, dass dieses mittlerweile durch die meisten Standardprüfungssoftwares einfach abgewickelt werden kann.⁴⁹⁹

⁴⁹⁸ Fröhlich et al. 2014: 191.

⁴⁹⁹ Patzak & Fuchs 2019: 1135.

V. Entwicklung eines Prüfungsprogramms

Nachdem nun alle relevanten Anforderungen nach ISA erläutert wurden und auch bereits eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde, soll ein Prüfungsprogramm entwickelt werden. Hierzu wird wie bereits bei der Risikobeurteilung der Jahresabschluss (siehe in Anlage A) der Tochter Immobilien GmbH herangezogen und für die einzelnen Prüffelder ein Programm in Checklistenform erstellt.

1. Allgemeine Prüfungshandlungen

Als allgemeine Vorgehensweise sind die nachfolgenden Prüfungshandlungen zu empfehlen:

- Gewinnung eines allgemeinen Verständnisses über das Unternehmen, sein Umfeld, die Geschäftstätigkeit, Ziele und Strategien und die Implementierung des IKS
- Durchführung einer IKS Aufbauprüfung und ggf. Funktionsprüfungen; Befragungen des Managements oder Walk Throughs zu den für die Rechnungslegung relevanten Prozesse (Erlösrealisierung, Bewertung der Vorräte, Verkauf, Rechnungswesen, Finanzmanagements, Einsatz von IT)
- Befragung des Managements zu nahestehenden Personen und zu den mit diesen im Geschäftsjahr getätigten Transaktionen; Durchsicht des Journals und Identifikation von Transaktionen mit nahestehenden Personen
- Beurteilung, ob alle Konten der Saldenliste im Jahresabschluss durch Überleitung der Saldenliste in den Jahresabschluss erfasst sind
- Beurteilung der Vollständigkeit der Saldenliste, indem das Buchungsjournal nach Konten aggregiert und mit der Saldenliste abgestimmt wird
- Journal Entry Testing: Durchsicht aller Abschlussbuchungen, Durchsicht der Erlöse gegen Ende des Geschäftsjahres, Benford-Analyse, Suche nach auffälligen Buchungstexten, Durchsicht der Buchungen nach Nutzern, Gegenkontenanalysen, etc.
- Befragungen des Managements zum Soll-Ist-Vergleich.

2. Vorräte

Zur Beurteilung der Vorräte sind folgende Prüfungshandlungen möglich:⁵⁰⁰

- Durchführung analytischer Prüfungshandlungen zu den Baukosten pro Quadratmeter, indem diese mit dem Baukostenindex verglichen werden
- Erstellung eines Grundbuchsauszugs und Nachvollziehen der Veränderungen der Eigentumsverhältnisse
- Bestandsveränderung rechnerisch nachvollziehen und mit der Gewinn- und Verlustrechnung abstimmen
- Beurteilung, ob die Fremdleistungen vollständig den Vorräten zugeordnet wurden
- Verifizierung erhaltener Anzahlungen durch Stichproben von Zahlungseingängen
- Vornahme einer retrograden Bewertung der noch nicht veräußerten Objekte über den geplanten Verkaufserlös abzüglich noch anfallender Kosten
- Beurteilung der Annahmen und Ermessensentscheidungen des Managements bezüglich der Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie der Berechnung des Gemeinkostenzuschlags
- Beurteilung, ob die Annahmen und Ermessensentscheidungen stetig angewendet werden bzw. ob es ggf. eine angemessene sachliche Rechtfertigung für Änderungen gibt und ob möglicherweise Anzeichen für Einseitigkeiten des Managements vorliegen
- Nachrechnen und Nachvollziehen des Gemeinkostenzuschlags
- Für den Fall, dass dem Management ein Bewertungsgutachten vorliegt, sind die Parameter, Annahmen und Methoden der Bewertung zu hinterfragen, die Eignung und Objektivität des Sachverständigen zu beurteilen und bei Zweifel externe Sachverständigen zu konsultieren.
- Beurteilung der Umgliederung der unfertigen zu den fertigen Erzeugnissen
- Vollständigkeit der Anhangsangaben mit einer Checkliste überprüfen, wobei auf die Erläuterungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie auf die Erwähnung etwaiger dinglicher Sicherheit zu achten ist.

⁵⁰⁰ vgl. Pajer & Laserer 2019: 1286.

3. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Hinsichtlich der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind folgende Prüfungshandlungen zu setzen:⁵⁰¹

- Abstimmung der OP-Liste mit dem Jahresabschluss
- Durchsicht der OP-Liste und Beurteilung, ob ältere Forderungen einen Hinweis auf mögliche Uneinbringlichkeiten liefern, wesentliche kreditorische Debitoren in der Liste vorhanden sind und Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen oder gegenüber nahestehenden Personen bestehen
- Beurteilung, ob die Regelungen des Rechnungslegungswerks hinsichtlich der Bilanzierungsgrundsätze eingehalten werden
- Beurteilung der Werthaltigkeit der Forderungen
- Einholung von Saldenbestätigungen nach ISA 505 bei Forderungen gegenüber Gesellschaften sowie Durchführung alternativer Prüfungshandlungen durch Zahlungseingänge des Folgejahrs und zum 31.12.2022 offene Ausgangsrechnungen, sofern der Saldo abweicht oder keine Bestätigung retourniert wird
- Bei Forderungen gegenüber Privatpersonen können anstelle von Saldenbestätigungen Kaufverträge, Ausgangsrechnungen und Nachweise für Zahlungseingänge des Folgejahres eingeholt werden.
- Durchführung substantieller Prüfungshandlungen bzw. Journal Entry Testing hinsichtlich Gutschriften, die im Folgejahr erteilt werden und Umsatzerlöse des zu prüfenden Geschäftsjahres betreffen
- Prüfung der Darstellung mit einer Anhangs-Checkliste.

4. Guthaben/Verbindlichkeiten bei/gegenüber Kreditinstituten

Zur Beurteilung der Guthaben/Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sind folgende Prüfungshandlungen möglich:⁵⁰²

- Einholung von Saldenbestätigungen nach ISA 505: Abstimmung mit dem Jahresabschluss; Beurteilung, ob die Zeichnungsberechtigten angemessen

⁵⁰¹ vgl. Pawlowsky & Schreyvogel 2019: 1244.

⁵⁰² vgl. Zimmer & Varga 2019: 1375.

bzw. aktuell sind und auf Funktionstrennungen geachtet wurde; Abstimmung der dinglichen Sicherheiten mit dem Anhang; Beurteilung, ob etwaige von nahestehenden Unternehmen gegebenen Sicherheiten auch fremdüblich abgegolten werden

- analytische Prüfungshandlung hinsichtlich der Zinsaufwendungen, indem die durchschnittlichen Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten multipliziert mit dem am Bankbrief angegebene Zinssatz ungefähr dem Zinsaufwand entspricht
- Einsichtnahme in die Kreditverträge und Beurteilung, ob die vertraglichen Bestimmungen vom zu prüfenden Unternehmen eingehalten werden
- Abstimmung des Tilgungsplans/Kreditvertrags mit den Fristigkeiten.

5. Eigenkapital

Die Beurteilung des Eigenkapitals kann durch folgende Prüfungshandlungen erfolgen:⁵⁰³

- Einsichtnahme in den Firmenbuchauszug: Abstimmung des Stammkapitals sowie Würdigung etwaiger Änderungen
- Einsichtnahme in den Gesellschaftsvertrag und Beurteilung, ob alle Bestimmungen eingehalten werden
- Einsichtnahme in Protokolle und Umlaufbeschlüsse: Beurteilung, ob es Auswirkungen auf das Eigenkapital oder andere Bilanzposten gibt
- Berechnung der URG-Kennzahlen und Beurteilung, ob diese erfüllt sind oder ob Redepflicht auszuüben ist
- Befragung des Managements zur Erfüllung der Going Concern Prämisse und zu den stillen Reserven in den Vorräten
- Plausibilisierung der stillen Reserven in den Vorräten durch Vergleichswerte aus erfolgten Transaktionen oder Immobilienpreisspiegeln bzw. über ein Bewertungsgutachten
- Beurteilung, ob der Ausweis des Eigenkapitals entsprechend den Anforderungen des maßgeblichen Regelwerks der Rechnungslegung erfolgt

⁵⁰³ vgl. Kreuch & Marterbauer 2019: 1356.

- Prüfung der Darstellung mit einer Anhangs-Checkliste und Beurteilung, ob die Angabe zum negativen Eigenkapital angemessen und richtig ist.

6. Steuern

Zur Beurteilung der Steuern sind folgende Prüfungshandlungen möglich:

- Einholung und Auswertung eines Steuerberaterbriefs nach ISA 505
- Abstimmung des Stands des Finanzonline-Kontos zum 31.12.2022 mit dem Jahresabschluss und Beurteilung, ob eine periodengerechte Erfassung erfolgt ist
- Beurteilung, ob die Mehr-Weniger-Rechnung vollständig ist und die enthaltenen Beträge korrekt sind
- Einholung von Steuerbescheiden des letzten veranlagten Jahres
- Prüfung des Verlustvortrags durch vorangegangene Steuerbescheide
- Durchführung einer Umsatzsteuerverprobung
- Beurteilung, ob die Vorsteuerkorrekturen vollständig und rechnerisch korrekt sind.

7. Rückstellungen

Zur Überprüfung der Rückstellungen sind folgende Prüfungshandlungen empfehlenswert:

- Einholung und Auswertung von Rechtsanwaltsbriefen nach ISA 505
- Einsichtnahme in den Schriftverkehr und Unterlagen zur Rechtsstreitigkeit
- Befragung des Managements und ggf. der Rechtsabteilung zur Rechtsstreitigkeit
- Einsichtnahme in Protokolle von Gesellschafterversammlungen und Protokolle von Strategiemeetings und Beurteilung, ob alle relevanten Sachverhalte entsprechend berücksichtigt wurden
- Einholung und Auswertung eines Steuerberaterbriefs nach ISA 500
- Nachrechnen der Gewährleistungsrückstellung und Befragung des Managements zu den Erfahrungen aus anderen Projekten

- Durchsicht der Kreditoren OP-Listen sowie der abgegrenzten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und Beurteilung, ob eine Doppelterfassung bei den noch ausstehenden Eingangsrechnungen vorliegt
- Beurteilung des Ausweises der noch ausstehenden Eingangsrechnungen hinsichtlich der Abgrenzung zu den Verbindlichkeiten
- Befragung des Managements zum Stand der abgerechneten Leistungen und zu den Kreditoren, die noch keine Schlussrechnung gelegt haben
- Prüfung der Darstellung mit einer Anhangs-Checkliste.

8. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Hinsichtlich der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind folgende Prüfungshandlungen möglich.⁵⁰⁴

- Abstimmung der OP-Liste mit dem Jahresabschluss
- Durchsicht der OP-Liste und Beurteilung, ob verjährte Verbindlichkeiten einen Hinweis auf eine mögliche Rechtsstreitigkeit liefern, wesentliche debitorische Kreditoren in der Liste vorhanden sind und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen oder gegenüber nahestehenden Personen bestehen
- Beurteilung, ob die Regelungen des Rechnungslegungswerks hinsichtlich der Bilanzierungsgrundsätze eingehalten werden und ob die Angabe zu den Fristigkeiten korrekt ist
- Einholung von Saldenbestätigungen nach ISA 505 sowie Durchführung alternativer Prüfungshandlungen durch Zahlungsnachweise des Folgejahres und zum 31.12.2022 offene Eingangsrechnungen, sofern der Saldo abweicht oder keine Bestätigung retourniert wird
- Durchführung stichprobenartiger Prüfungen von Belegen der noch nicht eingelangten Eingangsrechnungen und Beurteilung, ob diese korrekt erfasst wurden
- Durchsicht des Journals des Folgejahres im Hinblick auf Cut-off von Lieferungen und Leistungen der zu prüfenden Periode

⁵⁰⁴ vgl. Neumayer 2019: 1260.

- Prüfung der Darstellung mit einer Anhangs-Checkliste.

9. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

Die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen können durch die nachstehende Prüfungshandlungen beurteilt werden:

- Einsichtnahme in den Darlehensvertrag und Beurteilung der Fremdüblichkeit hinsichtlich der gewährten Konditionen
- Beurteilung, ob die gewährten Konditionen (Zinsen und Fristigkeiten) wie vertraglich vereinbart gebucht werden
- Beurteilung, ob der Ausweis der Verbindlichkeit entsprechend dem Regelwerk der Rechnungslegung erfolgt
- Einholung einer Saldenbestätigung der Muttergesellschaft
- Analytische Prüfungshandlung hinsichtlich der Zinsaufwendungen, indem der vereinbarte Zinsaufwand mit dem Darlehen multipliziert und den tatsächlichen Aufwendungen gegenübergestellt wird
- Prüfung der Darstellung mit einer Anhangs-Checkliste.

10. Umsatzerlöse

Bei den Umsatzerlösen sind folgende Prüfungshandlungen möglich:⁵⁰⁵

- Beurteilung, ob die Methode der Erlösrealisierung der Wohnungen hinsichtlich des Zeitpunktes nach den Vorschriften der Rechnungslegung erfolgt
- Durchführung analytischer Prüfungshandlungen, ob der rechnerische Quadratmeterpreis branchenüblich ist; der branchenübliche Preis kann aus dem Immobilienpreisspiegel oder aus den Kaufverträgen abgeleitet werden.
- Durchführung analytischer Prüfungshandlungen, ob das Verhältnis zwischen den Umsatzerlösen und den Baukosten pro Quadratmeter plausibel ist und in einem angemessenen Verhältnis steht
- Stichprobenprüfung von Kaufverträgen und Abstimmung der Kaufpreise mit den gebuchten Umsatzerlösen; weiters ist aus den Kaufverträgen der Übergabezeitpunkt zu eruieren und diesen durch geeignete Dokumente wie

⁵⁰⁵ vgl. Pawlowsky & Schreyvogel 2019: 1242.

Übergabeprotokolle oder Grundbuchsauszüge hinsichtlich der Erlösrealisierung im Geschäftsjahr zu beurteilen. Darüber hinaus ist zu beachten, ob die Veräußerung inklusive oder exklusive Umsatzsteuer erfolgt ist und ob ggf. eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen wurde.

- Durchführung substantieller Prüfungshandlungen bzw. Journal Entry Testing hinsichtlich Gutschriften, die im Folgejahr erteilt werden und Umsatzerlöse des zu prüfenden Geschäftsjahres betreffen
- Beurteilung, ob Wohnungen an nahestehende Personen verkauft wurden und diese Verkäufe ggf. zu fremdüblichen Konditionen erfolgt sind
- Prüfung der Darstellung mit einer Anhangs-Checkliste.

11. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen/sonstige betriebliche Aufwendungen

Die Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen/sonstige betriebliche Aufwendungen können durch die nachstehenden Prüfungshandlungen beurteilt werden.⁵⁰⁶

- Abstimmung und Beurteilung zufälliger und bewusster Stichproben von Eingangsrechnungen mit den gebuchten Belegen, ob diese auch in der korrekten Periode und dem korrekten Konto bzw. der Kontenklasse erfasst wurden; weiters ist die Vollständigkeit der Rechnungsmerkmale – sofern Vorsteuer geltend gemacht wurde – zu überprüfen.
- Durchsicht des Rechts- und Beratungsaufwands und Beurteilung, ob Hinweise auf Rechtsstreitigkeiten vorliegen; darüber hinaus ist zu eruieren, ob von allen erforderlichen Rechtsanwälten ein Rechtsanwaltsbrief eingeholt wurde
- Befragung des Managements zu Veränderungen der einzelnen Salden im Vergleich zum Vorjahr
- Prüfung der Darstellung mit einer Anhangs-Checkliste.

⁵⁰⁶ vgl. Neumayer 2019: 1260.

VI. Zusammenfassung und Ausblick

Die Durchführung der Abschlussprüfung beruht auf einem zunehmend umfassenden Regelwerk von Gesetzen sowie internationalen Standards und stellt den Abschlussprüfer vor hohe Anforderungen. Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der Abschlussprüfung von Immobilienunternehmen. Die wesentlichen Ziele waren einerseits die Erläuterung der Anforderungen der Internationalen Prüfungsstandards samt spezifischen Hinweisen für die Praxis und andererseits die Erstellung eines Prüfungsprogrammes als Leitfaden für die Durchführung von Abschlussprüfungen bei Immobilienunternehmen. Der Schwerpunkt lag hierbei auf der Prüfung eines nach UGB bilanzierten Unternehmens, das Immobilien entwickelt.

Nach der Einleitung wurden zunächst die Charakteristika der Immobilie sowie des Immobilienmarkts erörtert, um ein Grundlegendes Verständnis für das zu prüfende Geschäftsfeld zu gewinnen. In einem nächsten Schritt wurden die Anforderungen an die Abschlussprüfung nach dem UGB und nach ISA erläutert. Hierbei wurde ein besonderes Augenmerk auf die Phasen „Risk Assessment“ und „Risk Response“ gelegt.

Um ein angemessenes Prüfungsurteil abgeben zu können, muss der Abschlussprüfer in einem ersten Schritt Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifizieren und beurteilen, indem er ein Verständnis des Unternehmens und dessen Umfeld, der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und des internen Kontrollsystems erlangt. In diesem Zusammenhang hat der Abschlussprüfer unter anderem Aspekte wie nahestehende Personen, die Möglichkeit des Vorliegens doloser Handlungen, geschätzte Werte, Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die Auslagerung von Dienstleitungen des Unternehmens und die Fortführung der Geschäftstätigkeit zu berücksichtigen. Im Zuge der Identifikation des Risikos wesentlicher falscher Aussagen hat der Abschlussprüfer inhärente Risiken bezüglich der Wahrscheinlichkeit des Eintretens und des vermuteten Ausmaßes der Auswirkung abzuschätzen und somit bedeutsame Risiken zu identifizieren.⁵⁰⁷

Als Antwort auf die identifizierten Risiken hat der Abschlussprüfer in einem nächsten Schritt Prüfungsnachweise unter Berücksichtigung des inhärenten Risikos, Kontrollrisikos und Entdeckungsrisikos sowie der festgelegten Wesentlichkeit zu

⁵⁰⁷ ISA 315 (Revised 2019), Tz. 31.

sammeln.⁵⁰⁸ Die Prüfungsnachweise können durch Funktionsprüfungshandlungen, aussagebezogene Prüfungshandlungen oder einen kombinierten Ansatz erlangt werden.⁵⁰⁹ Ziel ist, dass der Abschlussprüfer ausreichende und geeignete Prüfungshandlungen durchführt und aus den daraus gewonnenen Erkenntnissen ein Prüfungsurteil darüber abgeben kann⁵¹⁰, sodass der Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist und er in allen wesentlichen Belangen unter Einhaltung der maßgebenden Regelungen des Rechnungswerks aufgestellt wurde.⁵¹¹

Abschließend wurde anhand eines fiktiven Jahresabschlusses eines Unternehmens, welches Immobilien entwickelt, ein Prüfungsprogramm erstellt. Dieses Prüfungsprogramm dient als Leitfaden für die Praxis und liefert einen Anhaltspunkt möglicher Prüfungshandlungen. In diesem Zusammenhang ist jedoch festzuhalten, dass die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers auszuüben⁵¹² und an die Größe bzw. Komplexität der zu prüfenden Gesellschaft anzupassen ist.⁵¹³

Mit der Überarbeitung des ISA 315, welche erstmals für Prüfungen von Abschlüssen, deren Geschäftsjahre nach dem 15. Dezember 2022 beginnen, anwendbar ist und eine stärkere Berücksichtigung von IT-Risiken vorsieht⁵¹⁴ sowie explizit auf den Einsatz von IT-basierten Prüfungstools hinweist⁵¹⁵, ist bereits erkennbar, dass die IT sowohl bei den zu prüfenden Unternehmen als auch bei der Durchführung von Abschlussprüfungen immer mehr Bedeutung gewinnt. Neben zahlreichen Prüfungssoftwares, die bei Planung, Durchführung und Dokumentation von Abschlussprüfungen unterstützen, hat auch der Einsatz von Audit-Datenanalyse Tools beim Risik Assessment, bei der Durchführung von Funktionstests, bei aussagebezogenen Prüfungshandlungen sowie beim Journal Entry Testing in den letzten Jahren deutlich zugenommen.⁵¹⁶

Derzeit noch in der Forschungs- und Entwicklungsphase befinden sich Deep Learning Verfahren, welche mit Hilfe künstlicher Intelligenz die Abschlussprüfung von der Aufbereitung der Daten bis hin zur Auswahl von Stichproben, Durchführung von

⁵⁰⁸ ISA 330, Tz. 4.

⁵⁰⁹ Marten at al. 2015: 330.

⁵¹⁰ ISA 500, Tz. 4.

⁵¹¹ ISA 200, Tz. 11.

⁵¹² a.a.O., Tz. 16.

⁵¹³ Müller & Richter 2019: 1062.

⁵¹⁴ IAASB 2019, Rz 1.

⁵¹⁵ Decker at al. 2022: 24.

⁵¹⁶ Sikora 2019: 1183.

analytischen Prüfungshandlungen und zu Journal Entry Testings grundlegend erleichtern sollen.⁵¹⁷ Die Durchführung einer qualitativ hochwertigen Abschlussprüfung ist ohne fundierte Kenntnisse im Bereich der Informationstechnologien nicht mehr möglich sein.⁵¹⁸

⁵¹⁷ Gierbl et al. 2021: 351.

⁵¹⁸ Sikora 2019: 1187.

Literaturverzeichnis

Bücher/Beiträge in Sammelbänden:

Arens Jenny (2015): Immobilieninvestitionen institutioneller Investoren. In: Trübenstein Michael (Hrsg.): *Real Estate Asset Management*, Springer Gabler, Wiesbaden.

Arit Manfred/Blaser Thomas/Engels Ralf/Flüthmann David/Hahr Henric/Holzmann Christoph/Jahn Michael/Kreuter Markus/Kurzrock Njörn-Martin/Pilz Matthias/Schulz Eckhart/Vieira Rui (2009): *Implementierung Immobilien-Risikomanagement*, gif Gesellschaft für Immobilienwirtschaftliche Forschung e.V., Wiesbaden.

Aschauer Ewald & Baumgartner Stefanie (2019): Jahresabschlussprüfung. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 323-342.

Bach Heribert (2021): Verdeckte Gewinnausschüttung und unternehmensrechtliche Bilanzierung. In: Brandl Rainer/Karollus Martin/Kirchmayr Sabine/Leitner Roman (Hrsg.): *Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung*, 3. Aufl., Linde, Wien, S. 429-473.

Bagshaw Katharine & Selwood John (2014): *Core Auditing Standards for Practitioners*, John Wiley & Sons Ltd, Chichester.

Baldauf Julia (2017): § 269a. In: Jabornegg Peter/Artmann Eveline (Hrsg.): *Kommentar zum UGB*, 2. Aufl., Verlag Österreich, Wien, S. 832-835.

Bartos Peter/Wolf Gerhard/Baumüller Josef (2014): Die Anforderungen an Abschlussprüfung aufgrund von ISA 240. In iwv (Hrsg.): *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2014*, Linde, Wien, S 193-243.

Bienert Sven (2018): Grundlagen der Bewertung von Spezial- bzw. Sonderimmobilien. In: Bienert Sven & Wagner Klaus (Hrsg.): *Bewertung von Spezialimmobilien*, 2. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden.

Brauer Kerry-U. (2019): Einordnung der Immobilienwirtschaft in die Wirtschaftswissenschaft. In: Brauer Kerry-U. (Hrsg.): *Grundlagen der Immobilienwirtschaft*, 10. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden.

Casey Angelika (2017): § 245a. In: Jabornegg Peter/Artmann Eveline (Hrsg.): *Kommentar zum UGB*, 2. Aufl., Verlag Österreich, Wien, S. 636-651.

Csokay Helga (2017): § 274. In: Jabornegg Peter/Artmann Eveline (Hrsg.): *Kommentar zum UGB*, 2. Aufl., Verlag Österreich, Wien, S. 920-933.

Deinhammer Anna-Vera (2021): Immobilien sind räumliche Güter. In: ÖGNI (Hrsg.): *Bestandsgebäude*, Linde, Wien, S. 96-97.

Demut Theodor (2011): Organisation und praktische Umsetzung. In: Löffler Helge/Ahammer Michael/Kerschbaumer Helmut /Nayer Michael (Hrsg.): *Handbuch zum Internen Kontrollsystem*, 2. Aufl., Linde, Wien, S. 19-42.

Eisl & Sorli (2019): Analytische Prüfungshandlungen. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1071-1096.

Egger Anton/Samer Helmut/Bertl Romuald (2022): *Jahresabschluss UGB, Band 1*, 18. Aufl., Linde, Wien.

Fritz-Schmied Gudrun/Schuschnig Tanja/Kraßnig Ulrich (2022): *Bilanzierung kompakt*, Linde, Wien.

Fröhlich Christoph/Achzet Christoph/Dirnberger Lucas (2014): Vorschriften und Verfahren zur stichprobenweisen Prüfung (Audit Sampling). In iwv (Hrsg.): *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2014*, Linde, Wien, S 181-192.

Gartner Herbert (2022): *Vermieter-Fibel*, 4. Aufl., Linde, Wien.

Gedlicka Werner (2019): Urteilsbildung, Berichterstattung und Dokumentation. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 787-821.

Gondring Hanspeter (2007): *Risiko Immobilie - Methoden und Techniken der Risikomessung bei Immobilieninvestitionen*, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.

Gnan Ernst (2020), *Grundzüge der VWL und Finanzwissenschaften*, Ausgabe 02/2020, Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Wien.

Hanusch Niklas/Schmidl Anton (2019): Prüfung der Going-Concern-Prämisse. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1137-1167.

Hochreiter Gerhard (2017): § 221. In: Jabornegg Peter/Artmann Eveline (Hrsg.): *Kommentar zum UGB*, 2. Aufl., Verlag Österreich, Wien, S. 337-353.

Hofians Robert/Mayer Manuela/Moßhammer Alexander (2020): ISA 540 (Revised) – Die Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben. In: iwv (Hrsg.): *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2020*, Linde, Wien, S. 67-99.

Janhsen Christina/Gutschik Sabine/Heilegger Michael (2019): Forensic Investigation und ISA 240. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1419-1527.

Kailer Norbert & Weiß Gerold (2018): *Gründungsmanagement kompakt*, 6. Aufl., Linde, Wien.

Kauba Andreas (2018): Bilanzstrafrecht und verdeckte Ausschüttungen. In: Altenberger Gerhard/ Hartig Christina(Hrsg.): *Bilanzfälschung*, Linde, Wien, S. 121-155.

Kemetter & Walch (2018): *Handbuch Immobilienfinanzierung*, 2. Aufl., Linde, Wien.

Köll Annette & Milla Aslan (2019): Nahestehende Unternehmen und Personen. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1653-1670.

Karollus Martin (2021): Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht. In: Brandl Rainer/Karollus Martin/Kirchmayr Sabine/Leitner Roman (Hrsg.): *Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung*, 3. Aufl., Linde, Wien, S. 1-199.

Kothbauer Christoph & Reithofer Markus (2013): *Liegenschaftsbewertungsgesetz*, Linde, Wien.

Kreuch Hubert & Marterbauer Gerhard (2019): Finanzierung. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1345-1358.

Krommes Werner (2018): *Kommentar International Standards on Auditing*, Springer Gabler, Wiesbaden.

Laserer Wolfgang/Urban Andreas/Wiefler Philipp (2020): Möglichkeiten zur Digitalisierung der Prüfungsdurchführung. In: iwv (Hrsg.): *Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2020*, Linde, Wien, S. 53-65.

Lindbauer Leonhardt & Prachner Gerhard (2019): Rechtsgrundlagen zur Normsetzung im Bereich der Abschlussprüfung. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 291-319.

Ludwig Christian (2019): § 268 Pflicht zur Abschlußprüfung. In: Hirschler Klaus (Hrsg.): *Bilanzrecht, Band I*, 2. Aufl., Linde, Wien, S. 1227-1232.

Marten Kai-Uwe/Quick Reiner/Ruhnke Klaus (2015): *Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen*, 5. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart.

Marten Kai-Uwe & Riedel Alexander (2019): Risikoorientierter Prüfungsansatz. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1031-1045.

Müller Gerald & Richter Marius (2019): Prüfungsplanung. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1061-1070.

Nayer Michael & Balzar Christoph Erik (2011): Grundaussagen über das vorhandene Interne Kontrollsystem. In: Löffler Helge/Ahammer Michael/Kerschbaumer Helmut/Nayer Michael (Hrsg.): *Handbuch zum Internen Kontrollsystem*, 2. Aufl., Linde, Wien, S. 187-208.

Neumayer Christina (2019): Einkauf. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1249-1263.

Oertel Cay (2018): *Quantitatives Risikomanagement in der Immobilienwirtschaft*, Springer Gabler, Wiesbaden.

Patzak Andreas & Fuchs Karl (2019): Stichprobenprüfung. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1097-1135.

Pajer Christian & Laserer Wolfgang (2019): Produktion. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1265-1310

Pawlowsky Jakob & Schreyvogel Maximilian (2019): Verkauf. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1229-1247.

Prodinger Christian & Ziller Manuela (2020): *Immobilienbewertung im Steuerrecht*, 4. Aufl., Linde, Wien.

Rath Philipp (2018): Bilanzfälschung im Handel. In: Altenberger Gerhard & Hartinger Christina (Hrsg.): *Bilanzfälschung*, Linde, Wien, S. 345-380.

Richter Daniel (2020): 6.3. MRG. In Artner Stefan & Kohlmaier Katharina (Hrsg.): *Praxishandbuch Immobilienrecht*, 3. Aufl., Linde, Wien, S. 188-222.

Schwartz Gerhard/Jeschke Marainer/Kasapovic Boris (2019): Prüfung bei ausgelagerten Funktionen. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1555-1567.

Schiebel Alexander/Müller Nikolaus/Burghardt Karen/Hirschler Klaus/Petutschnig Matthias/Reinold Jürgen/Maresch Daniela/Nitschinger Verena (2019): § 338. In: Hirschler Klaus (Hrsg.): *Bilanzrecht, Band I*, 2. Aufl., Linde, Wien, S. 1071-1117.

Schmidl Anton/Theuermann Christian/Maier Andreas (2019): *Rechnungswesen, Steuern und Betriebswirtschaft in der Bauwirtschaft*, 2. Aufl., Linde, Wien.

Schirmbrand Michael (2011): Die Rolle der IT im Kontrollumfeld. In: Löffler Helge/Ahammer Michael/Kerschbaumer Helmut/Nayer Michael (Hrsg.): *Handbuch zum Internen Kontrollsystem*, 2. Aufl., Linde, Wien, S. 581-593.

Sikora Christian (2019): EDV-orientierte Prüfung. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1169-1187.

Spremann Klaus & Gantenbein Pascal (2007): *Zinsen, Anleihen, Kredite*, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.

Steckel Rudolf (2019): § 269. In: Torggler Ulrich (Hrsg.): *UGB 2019*, 3. Aufl., Linde, Wien, S. 1402-1410.

Steiner Christian/ Wolf Daniela (2019): Bestätigungen von Dritten. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1615-1624.

Studera Sabine & Thunshirn Roman (2013): *Handbuch Besteuerung von Grundstücks-/Liegenschaftstransaktionen*, Linde, Wien.

Tanczos Alfred (2022): *Mietrecht kompakt*, 5. Aufl., Linde, Wien.

Urbanz Markus (2022): *Wohnungseigentum an Garagen und Stellplätzen*, Linde, Wien.

Vornholz Günter (2013): *Volkswirtschaftslehre für die Immobilienwirtschaft: Studentexte Real Estate Management Band I*, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, Berlin.

Wagenhofer Alfred (2022): *Bilanzierung und Bilanzanalyse*, 15. Aufl., Linde, Wien.

Weinstich Ulrich & Albl Alexander(2021): *Praxishandbuch Gesellschaftsvertrag*, 2. Aufl., Linde Verlag, Wien.

Wendling Peter (2018): *Immobilienkennzahlen*, 2. Aufl., Linde, Wien.

Witt-Döring Daniela (2020): 8. Bauträgervertragsrecht . In Artner Stefan & Kohlmaier Katharina (Hrsg): *Praxishandbuch Immobilienrecht*, 3. Aufl., Linde, Wien, S. 281-327.

Wolf Erich & Geiger Barbara (2018): 1.2.3. Der angemessene Mietzins (Vollanwendungsbereich). In Wolf Erich & Geiger Barbara (Hrsg): *SWK-Spezial Betriebsübertragungen kompakt*, 3. Aufl., Linde, Wien.

Zimmel Christoph & Varga Gerald (2019): Veranlagung/Liquide Mittel. In: Bertl Romual/Hirschler Klaus/Aschauer Ewald (Hrsg.): *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, Linde, Wien, S. 1229-1247.

Zeitschriften:

Baldauf Julia & Steckel Rudolf (2014): Verwendung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers – Teil I. In: *iwp-journal*. 1/2014, S. 30-31.

Busch Julia & Zwirner Christian (2022): Identifizierung nahestehender Unternehmen und Personen sowie der Beziehungen zu diesen im Sinne des IAS 24. In: *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*. 07/08 2022, S. 308-311.

Croeser Lindsay (2016): Auditing Disclosures: Weighting Our WordS. In: *Accountancy SA*. February 2016, S. 16-17.

Decker Verena/Hammerschmied Maximilian/Horatschek Marlene (2022): Prozess der Risikoidentifizierung und -beurteilung nach dem neuen ISA 315 (Revised 2019). In: *iwp-journal*. 3/2022, S. 24-27.

Fuhrmann Karin & Kunisch Manfred (2011): Immobilienentwicklung in der Bilanz. In: *ZLB*. 2011/53; Manz, Wien. S. 74-76.

Gierbl Anita/Schreyer Marco/Borth Damian/Leibfried Peter (2021): Deep Learning für die Wirtschaftsprüfung. In: *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*. 07/08 2021, S. 349-354.

Harrison Leigh (2020): Practical issues in applying ISA 570 Revised: Going concern. In: *Accountancy Ireland*. 52/6, Dublin, S. 33-35.

Hellmann Niclas (2011): Chief Financial Officer Influence on Audit Planning. In: *International Journal of Auditing*. 15, S 247-274.

Hödl Sascha/Hayden Tobias/Thorbauer Marco/Gröhs Benedikt (2020): Wer kann bei Bilanzfälschung durch Vorstandsmitglieder zur Verantwortung gezogen werden?. In: *AR aktuell*. 5/2020, S. 7-14.

Hoogwerf Heyley Barker (2020): ISA 315 (Revised 2019). In: *Accountancy SA*. May 2020, S. 78-80.

Kunz Roger (2013): Revision in der Zukunft: Naht das Ende der Vertraulichkeit?. In: *IRZ*. 11/2013, S. 437-440.

Olearczick Erlefried (2016): Tipps für einen erfolgreichen Share-Deal in der Immobilienbranche. In *CFO aktuell*. 3/2016, S. 94-97.

Reiter Regina (2010): Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung, aktuelle lokale und internationale Entwicklungen (ISA 320 Clarified Standard). In: *IRZ*. 2/2010, S. 77-80.

Reithofer Makus & Stocker Gerald (2020): ÖNORM B 1802-1: Liegenschaftsbewertung (Teil 4). In: *immo aktuell*. S. 41-50.

Szaurer Bettina Maria (2022): Fachlicher Hinweis – Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Durchführung von Abschlussprüfungen. In: *iwp-journal*. 2/2022, S. 6-9.

Teitler Evelyn (2006): Offenlegungspflichten über die Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten nach IAS 1. In: *IRZ*. 3/2006, S. 179-185.

Wiedermann Nora & Gedlicka Werner (2021): Einholung von externen Bestätigungen. In: *iwp-journal*. 1/2021, S. 18-23.

Wolfe David & Hermanson Dana (2004): The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. In: *CPA Journal*. 74.12, S. 38-42.

Dissertationen:

Melcher Thorsten (2009): *Aufdeckung wirtschaftskrimineller Handlungen durch den Abschlussprüfer*. Dissertation Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Münster.

Urschel Oliver (2009): *Risikomanagement in der Immobilienwirtschaft*. Dissertation, Karlsruher Institut für Technologie, Karlsruhe.

Wernecke Martin (2004): *Büroimmobilienzyklen*. Dissertation International University Schloß Reichartshausen, Oestrich-Winkel/Rheingau.

Internet:

Quelle: [https://de.wikipedia.org/wiki/Wort_des_Jahres_\(Deutschland\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Wort_des_Jahres_(Deutschland)) (abgerufen am 13.08.2022).

Fachgutachten, Stellungnahmen und Standards:

IFAC, International Standards on Auditing (ISA).

International Standard on Auditing 540 (Revised). Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures – Basis for Conclusions 2018, IAASB, New York.

International Standard on Auditing 315 (Revised 2019). Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement – Basis for Conclusions 2019, IAASB, New York.

iwp, Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer über die Prüfung bei ausgelagerten Funktionen (IWP/PE 14).

iwp Tool zu aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen.

KSW, Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Durchführung von Abschlussprüfungen (KFS/PG 1).

KSW, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur verhältnismäßigen Durchführung von Abschlussprüfungen (KFS/PE 27).

KSW, Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Unternehmensfortführung gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 UGB (KFS/RL 28).

KSW, Musterschreiben zur Anforderung von Bankbriefen (ISA 505/KFS Bankbrief).

Gesetzesmaterialien:

UGB 1897, dRGLB. S 219/1897 idF BGBl. I Nr. 86/2021.

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
at al.	Et alii
Aufl.	Auflage
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BTVG	Bausträgervertragsgesetz
dRGL	deutsches Reichsgesetzblatt
ebd.	Ebenda
f	folgend
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GOP	Gross Operating Profit
Hrsg.	Herausgeber
IAASB	International Standards on Auditing des International Auditing and Assurance Standards Boards
IAS	International Accounting Standards
idF	in der Fassung
IFAC	International Federation of Accountants
iHv.	In Höhe von
IKS	internes Kontrollsystem
IO	Insolvenzordnung
ISA	International Standards on Auditing
IT	Informationstechnik
iwp	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer:innen
KFS	Fachsenate der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
KSW	Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
KSW-PRL	Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten
MEUR	Millionen Euro
MRG	Mietrechtsgesetz
MUS	Monetary Unit Sampling
OP	offene Posten
PE	Prüfung-Einzelfragen
PG	Prüfung-Grundsatzfragen
RL	Rechnungslegung
Rz.	Randziffer
Tz.	Textziffer
UGB	UGB
URG	Unternehmensreorganisationsgesetz
USt	Umsatzsteuer
vgl.	vergleiche
WT-AARL	Allgemeine Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz
Z	Ziffer

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 – Risikospektrum	38
------------------------------------	----

Anlage A – Jahresabschluss Tochter Immobilien Gesellschaft

Zusätzliche Erläuterungen zur Tochter Immobilien GmbH

Die Tochter Immobilien GmbH wurde im Jahr 2020 mit dem Zweck der Entwicklung einer Liegenschaft in 1090 Wien gegründet. Alleiniger Gesellschafter ist die Mutter Immobilien GmbH, deren alleinige Gesellschafterin Frau XYZ ist. Frau XYZ ist sowohl Geschäftsführerin der Tochter Immobilien GmbH als auch der Mutter Immobilien GmbH.

Die Mutter Immobilien GmbH besitzt neben der Tochter Immobilien GmbH noch 49 weitere Gesellschaften, die ebenfalls im Bereich Immobilienentwicklung tätig sind.

Nachdem das Projekt in 1090 Wien so umfangreich ist, dass es voraussichtlich 2023 prüfpflichtig ist, lässt Frau XYZ die Gesellschaft seit 2021 bereits freiwillig prüfen. Die Aufstellung des Lageberichts erfolgt erst, sobald die Gesellschaft mittelgroß ist.

Das Projekt „1090 Wien“ wurde 2022 fertiggestellt. 75% der Wohnungen wurden bereits veräußert. Die ersten Wohnungen wurden bereits im November und Dezember 2022 an die Käufer übergeben. Allerdings wurden auf Grund von bei der Übergabe beanstandeten Mängel 2 Wohnungen nicht übergeben. Bei Übergabe wird ein Übergabeprotokoll von den Käufern und Verkäufern unter Angabe des Datums unterfertigt.

Die Kaufverträge wurden von den seit Jahren betrauten Rechtsanwälten nach einer standardisierten Vorlage gestaltet; bei den vor Fertigstellung erfolgten Käufen wurde das BTVG berücksichtigt. Käufer sind sowohl Privatpersonen als auch Gesellschaften. Die Vorsteuer wurde laufend geltend gemacht. Die Vorsteuerkorrektur erfolgt, sofern keine USt-Option im Kaufvertrag ausgeübt wird.

Errichtet wurde das Projekt durch mehrere Gewerke. Bei Errichtung der Garage gab es unerwartete Komplikationen, aus denen ein Mehraufwand von MEUR 1 resultiert. Die Tochter Immobilien GmbH weigert sich jedoch, diesen zu zahlen, da er durch einen Planungsfehler verursacht wurde, der in der Sphäre des Gewerks liegt. Diesbezüglich ist ein Gerichtsverfahren anhängig. Der zuständige Richter hat einen Sachverständigen mit der Klärung der Schuldfrage beauftragt. Das Gutachten liegt jedoch noch nicht vor. Der Ausgang der Streitigkeit ist laut Auskunft der Rechtsvertretung der Tochter Immobilien GmbH und Frau XYZ unklar. Aufgrund des

Vorsichtsprinzip wurde eine Rückstellung für den Mehraufwand und die bereits angefallenen Rechtsanwalts honorare dotiert. Laut Rechtsanwaltsbrief sind keine Gesetzesverstöße oder weitere Prozesse bekannt.

Eine weitere Rückstellung wurde für etwaige Gewährleistungen iHv. 1% der realisierten Objektverkäufe gebildet. Dies entspricht der bisherigen Erfahrung aus anderen erfolgreich realisierten Projekten.

Die Finanzierung des Projektes erfolgte einerseits über einen einmal ausnutzbareren Abstattungskredit iHv. MEUR 65 und andererseits durch ein Gesellschafterdarlehen der Mutter Immobilien GmbH iHv. MEUR 8. Der Kredit wurde bei der A Bank mit einem Zinssatz von 2% aufgenommen. Die Rückzahlung des Kredits ist am 31.12.2025 fällig. Als Sicherheit wurde unter anderem eine Höchstbetragshypothek auf das Grundstück in 1090 Wien einverleibt. Bezüglich des Gesellschafterdarlehens wurde ein Vertrag zwischen der Mutter Immobilien GmbH und der Tochter Immobilien GmbH mit einem Zinssatz von 2,5% und einer Rückzahlung des gesamten Betrages bis zum 31.12.2026 vereinbart.

Hinsichtlich der Herstellungskosten der Vorräte wurden keine Verwaltungs- und Vertriebskosten angesetzt. Der Gemeinkostenzuschlag wird durch die Kostenrechnung der Gesellschaft ermittelt.

Es wurde von dem Wahlrecht der Aktivierung aktiver latenter Steuern kein Gebrauch gemacht.

BILANZ
Tochter Immobilien GmbH

AKTIVA	31.12.2022	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2021
	Euro	Euro	Euro	Euro
A. Umlaufvermögen				
I. Vorräte				
1. unfertige Erzeugnisse	0,00	55.500.000,00	35.000,00	35.000,00
2. fertige Erzeugnisse	20.000.000,00	0,00	-1.701.740,00	-9.000.000,00
- davon erhaltene Anzahlungen	-5.000.000,00	0,00	-9.000.000,00	-7.000.000,00
	<u>15.000.000,00</u>	<u>55.500.000,00</u>		
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände				
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	3.000.000,00	0,00	-1.666.740,00	-8.965.000,00
			2.000.000,00	500.000,00
III. Guthaben bei Kreditinstituten				
	<u>13.833.260,00</u>	<u>5.035.000,00</u>		
	31.833.260,00	60.535.000,00		
			21.500.000,00	60.000.000,00
			<u>18.000.000,00</u>	<u>38.500.000,00</u>
			3.500.000,00	21.500.000,00
			2.000.000,00	1.000.000,00
			<u>200.000,00</u>	<u>150.000,00</u>
			1.800.000,00	850.000,00
			8.000.000,00	8.000.000,00
			<u>8.000.000,00</u>	<u>8.000.000,00</u>
			31.500.000,00	69.000.000,00
			<u>31.833.260,00</u>	<u>60.535.000,00</u>
			31.833.260,00	60.535.000,00

Gewinn- und Verlustrechnung

	2022	2021
	€	€
1. Umsatzerlöse	55.000.000,00	0,00
2. Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	-40.500.000,00	11.500.000,00
3. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen	5.000.000,00	11.400.000,00
4. sonstige betriebliche Aufwendungen	1.000.000,00	498.255,00
5. Zwischensumme aus Z 1 bis 4 (Betriebsergebnis)	8.500.000,00	-398.255,00
6. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	10,00	5,00
7. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	1.200.000,00	1.600.000,00
davon betreffend verbundene Unternehmen	200.000,00	200.000,00
8. Zwischensumme aus Z 6 bis 7 (Finanzergebnis)	-1.199.990,00	-1.599.995,00
9. Ergebnis vor Steuern (Summe aus Z 5 und Z 8)	7.300.010,00	-1.998.250,00
10. Steuern vom Einkommen	1.750,00	1.750,00
11. Ergebnis nach Steuern	7.298.260,00	-2.000.000,00
12. Jahresüberschuss/-fehlbetrag	7.298.260,00	-2.000.000,00
13. Verlustvortrag aus dem Vorjahr	-9.000.000,00	-7.000.000,00
14. Bilanzverlust	-1.701.740,00	-9.000.000,00