

# **INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [ENTWURF-DE] 240 VERANTWORTLICHKEITEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS BEI DOLOSEN HANDLUNGEN (ISA [E-DE] 240)**

**(Gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume,  
die am oder nach dem 15.12.2009 beginnen)**

**[ISA [DE] 240 gilt erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am  
oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren,  
die vor dem 31.12.2020 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist nicht  
zulässig.]**

*[Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines um nationale Besonderheiten modifizierten International Standard on Auditing (ISA) 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“ (ISA [E-DE] 240) verabschiedet.*

*Der diesem ISA [E-DE] zu Grunde liegende ISA 240 behandelt die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit dolosen Handlungen bei einer Abschlussprüfung. Eine dolose Handlung ist eine absichtliche Handlung einer oder mehrerer Personen aus dem Kreis des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen, der Mitarbeiter oder Dritter, wobei durch Täuschung ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll. In dem Standard wird ausgeführt, dass es die vorrangige Verantwortlichkeit der für die Überwachung der Einheit Verantwortlichen und des Managements ist, dolose Handlungen zu verhindern bzw. aufzudecken. Die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers beschränkt sich darauf, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, dass der Abschluss als Ganzes frei von einer wesentlichen falschen Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist. Dabei wird klargestellt, dass aufgrund der inhärenten Grenzen einer Abschlussprüfung ein unvermeidbares Risiko besteht, dass wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss möglicherweise nicht aufgedeckt werden, obwohl die Prüfung ordnungsgemäß geplant und durchgeführt wird.*

*Die bei gesetzlich vorgeschriebenen oder freiwillig unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführten Abschlussprüfungen zu beachtenden nationalen Besonderheiten sind entweder als sog. „D.-Textziffern“ oder in eckigen Klammern ergänzt.*

*ISA [DE] 240 wird Teil der künftigen vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung. Bislang ist die Berufsauffassung, inwieweit Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit Unregelmäßigkeiten aufzudecken und über diese berichten zu haben, im IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210) dargelegt. Dieser behandelt die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen (ISA [DE] 240) sowie seine Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften (ISA [DE] 250). Da IDW PS 210 bereits die Anforderungen von ISA 240 umsetzt, sind mit dem Übergang von IDW PS 210 auf ISA [DE] 240 keine materiellen Auswirkungen auf die Abschlussprüfung verbunden.*

*Es wird klargestellt, dass die in den Tz. 20 und 21 dargestellten Anforderungen in Bezug auf die für die Überwachung Verantwortlichen einschlägig sind, sofern nicht die nach dem IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW PS 470 n.F.) für die Überwachung Verantwortlichen in die Management-tätigkeit der Einheit eingebunden sind.*

*ISA [DE] 240 ist erstmals verpflichtend anzuwenden für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist nicht zulässig.*

*Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)) bis zum 10.05.2019 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.*

*Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet ([www.idw.de](http://www.idw.de)) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.*

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf]

1.	Einleitung .....	5
1.1.	Anwendungsbereich.....	5
1.2.	Merkmale doloser Handlungen.....	5
1.3.	Verantwortlichkeit für die Verhinderung und Aufdeckung doloser Handlungen.....	5
1.4.	Anwendungszeitpunkt .....	7
2.	Ziele .....	7
3.	Definitionen .....	8
4.	Anforderungen .....	8
4.1.	Kritische Grundhaltung.....	8
4.2.	Diskussion im Prüfungsteam.....	8
4.3.	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten .....	9
4.3.1.	Management sowie weitere Personen innerhalb der Einheit.....	9
4.3.2.	Für die Überwachung Verantwortliche .....	10
4.3.3.	Identifizierte ungewöhnliche oder unerwartete Verhältnisse.....	10
4.3.4.	Andere Informationen .....	10
4.3.5.	Beurteilung von Risikofaktoren für dolose Handlungen.....	10
4.4.	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen .....	11
4.5.	Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen .....	11
4.5.1.	Allgemeine Reaktionen.....	11
4.5.2.	Prüfungshandlungen als Reaktion auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen auf Aussageebene.....	12

4.5.3.	Prüfungshandlungen als Reaktion auf Risiken im Zusammenhang mit einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management.....	12
4.6.	Beurteilung der Prüfungsnachweise (Vgl. Tz. A49) .....	13
4.7.	Unmöglichkeit für den Abschlussprüfer zur Fortführung des Auftrags ....	14
4.8.	Schriftliche Erklärungen .....	14
4.9.	Mitteilungen an das Management und Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen .....	15
4.10.	Berichterstattung doloser Handlungen an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit.....	16
4.11.	Dokumentation.....	16
5.	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen.....	17
5.1.	Merkmale doloser Handlungen (Vgl. Tz. 3) .....	17
5.2.	Verantwortlichkeit für die Verhinderung und Aufdeckung doloser Handlungen.....	19
5.3.	Kritische Grundhaltung (Vgl. Tz. 12-14) .....	20
5.4.	Diskussion im Prüfungsteam (Vgl. Tz. 15).....	20
5.5.	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten .....	22
5.5.1.	Befragungen des Managements .....	22
5.5.1.1.	Beurteilung durch das Management in Bezug auf das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (Vgl. Tz. 17(a)).....	22
5.5.1.2.	Prozess des Managements zur Identifizierung der Risiken doloser Handlungen und Reaktion darauf (Vgl. Tz. 17(b)).....	22
5.5.2.	Befragungen des Managements sowie weiterer Personen innerhalb der Einheit (Vgl. Tz. 18).....	22
5.5.3.	Befragung der Internen Revision (Vgl. Tz. 19) .....	23
5.5.4.	Erlangung eines Verständnisses von der Aufsicht durch die für die Überwachung Verantwortlichen (Vgl. Tz. 20) .....	23
5.5.5.	Würdigung anderer Informationen (Vgl. Tz. 23) .....	24
5.5.6.	Beurteilung von Risikofaktoren für dolose Handlungen (Vgl. Tz. 24) .....	24
5.6.	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen .....	26
5.6.1.	Risiken doloser Handlungen bei der Umsatzrealisierung (Vgl. Tz. 26) .....	26
5.6.2.	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen und Verständnis der diesbezüglich vorhandenen Kontrollen der Einheit (Vgl. Tz. 27) .....	26
5.7.	Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen .....	27
5.7.1.	Allgemeine Reaktionen (Vgl. Tz. 28).....	27
5.7.2.	Zuordnung und Überwachung der Mitarbeiter (Vgl. Tz. 29(a)) ....	27
5.7.3.	Überraschungsmoment bei der Auswahl von Prüfungshandlungen (Vgl. Tz. 29(c)) .....	27

5.7.4. Prüfungshandlungen als Reaktion auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen auf Aussageebene (Vgl. Tz. 30).....	28
5.7.5. Prüfungshandlungen als Reaktion auf Risiken einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management.....	30
5.7.6. Geschätzte Werte in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 32(b)) .....	31
5.7.7. Wirtschaftlicher Hintergrund bedeutsamer Geschäftsvorfälle (Vgl. Tz. 32(c)).....	32
5.8. Beurteilung der Prüfungsnachweise (Vgl. Tz. 34-37).....	33
5.8.1. Analytische Prüfungshandlungen, die gegen Ende der Abschlussprüfung zur Bildung eines Gesamturteils durchgeführt werden (Vgl. Tz. 34).....	33
5.8.2. Würdigung identifizierter falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 35-37)	33
5.9. Unmöglichkeit für den Abschlussprüfer zur Fortführung des Auftrags (Vgl. Tz. 38[-D.38.2]).....	34
5.10. Schriftliche Erklärungen (Vgl. Tz. 39).....	35
5.11. Mitteilungen an das Management und Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (Vgl. Tz. 40-42) .....	35
5.11.1. Mitteilungen an das Management (Vgl. Tz. 40).....	36
5.11.2. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (Vgl. Tz. 41).....	36
5.11.3. Weitere Sachverhalte im Zusammenhang mit dolosen Handlungen (Vgl. Tz. 42).....	36
Anlage 1 (Vgl. Tz. A25) .....	39
Beispiele für Risikofaktoren für dolose Handlungen.....	39
Risikofaktoren für aus Manipulationen der Rechnungslegung resultierende falsche Darstellungen .....	39
Risikofaktoren für aus Vermögensschädigungen resultierende falsche Darstellungen.....	43
Anlage 2 (Vgl. Tz. A40) .....	45
Beispiele für mögliche Prüfungshandlungen, um den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen zu begegnen.....	45
Überlegungen auf Aussageebene .....	45
Spezifische Reaktionen auf aus Manipulationen der Rechnungslegung resultierende falsche Darstellungen .....	46
Spezifische Reaktionen auf aus Vermögensschädigungen resultierende falsche Darstellungen .....	48
Anlage 3 (Vgl. Tz. A49) .....	50
Beispiele für Umstände, die auf mögliche dolose Handlungen hindeuten.....	50

International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“ ist im Zusammenhang mit ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“ zu lesen.

**1. Einleitung**

**1.1. Anwendungsbereich**

1 ...

... ..

D.9.1 ISA [DE] 240 gilt abweichend von Tz. 9 erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist nicht zulässig.

... ..

D.38.1 Nach § 318 Abs. 6 Satz 1 HGB darf ein von dem Abschlussprüfer angenommener Prüfungsauftrag von dem Abschlussprüfer nur aus wichtigem Grund gekündigt werden.

D.38.2 Im Falle der Kündigung aus wichtigem Grund hat der kündigende Abschlussprüfer gemäß § 318 Abs. 6 Satz 4 i.V.m. § 321 Abs. 1 HGB schriftlich über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung zu berichten. Die Wirtschaftsprüferkammer ist gemäß § 318 Abs. 8 HGB unverzüglich und mit schriftlicher Begründung durch den kündigenden Abschlussprüfer und die gesetzlichen Vertreter der geprüften Gesellschaft von der Kündigung des Prüfungsauftrags zu unterrichten.

... ..

D.43.1 Aufgrund der Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) darf der Abschlussprüfer gegenüber Dritten (z.B. einzelnen Gesellschaftern, Gläubigern, Staatsanwaltschaft) grundsätzlich keine Erkenntnisse über dolose Handlungen offenbaren. Ausnahmen aufgrund gesetzlicher Regelungen sind für bestimmte Prüfungen (z.B. gesetzliche Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 319a Abs. 1 HGB („PIE“) nach Artikel 7 der EU-Abschlussprüferverordnung (Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014), Abschlussprüfungen nach § 29 Abs. 3 KWG) und bestimmte Bereiche (z.B. Meldepflicht bei Verdacht auf Geldwäsche gemäß § 11 GwG) vorgesehen.

... ..