

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [ENTWURF-DE] 450 BEURTEILUNG DER WÄHREND DER ABSCHLUSSPRÜFUNG IDENTIFIZIERTEN FALSCHEN DARSTELLUNGEN (ISA [E-DE] 450)

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

[ISA [DE] 450 gilt erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2021 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten.]

[Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines um nationale Besonderheiten modifizierten International Standard on Auditing (ISA) 450 „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“ (ISA [E-DE] 450) verabschiedet.

Der diesem ISA [E-DE] zugrunde liegende ISA 450 behandelt die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers bei der Beurteilung der Auswirkungen identifizierter falscher Darstellungen auf die Abschlussprüfung und etwaiger nicht korrigierter falscher Darstellungen auf den Abschluss. Die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers bei der Anwendung des Konzepts der Wesentlichkeit im Rahmen der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung ist in ISA 320 geregelt.

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] 450 wird Teil der künftigen vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung. Bislang ist die Berufsauffassung, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit die Auswirkungen von identifizierten falschen Darstellungen auf die Prüfungsdurchführung und auf das Prüfungsurteil beurteilen, im IDW Prüfungsstandard: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 250 n.F.) dargelegt. Da IDW PS 250 n.F. bereits die Anforderungen von ISA 450 umsetzt, sind mit dem Übergang von IDW PS 250 n.F. auf ISA [DE] 450 keine materiellen Auswirkungen auf die Abschlussprüfung verbunden. Der Regelungssystematik der ISA folgend wird die Anwendung des Konzepts der Wesentlichkeit im Rahmen der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung künftig in ISA [DE] 320 geregelt.

ISA [DE] 450 ist erstmals verpflichtend anzuwenden für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2021 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 10.07.2019 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) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.

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

1.	Einleitung	3
1.1.	Anwendungsbereich.....	3
1.2.	Anwendungszeitpunkt	3
2.	Ziel	4
3.	Definitionen	4
4.	Anforderungen	4
4.1.	Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen.....	4
4.2.	Berücksichtigung der identifizierten falschen Darstellungen im weiteren Verlauf der Abschlussprüfung	4
4.3.	Kommunikation und Korrektur falscher Darstellungen	5
4.4.	Beurteilung der Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen ...	5
4.5.	Schriftliche Erklärungen	6
4.6.	Dokumentation.....	6
5.	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen.....	7
5.1.	Definition einer falschen Darstellung (Vgl. Tz. 4(a)).....	7
5.2.	Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 5).....	8
5.2.1.	„Zweifelsfrei unbeachtlich“	8
5.2.2.	Falsche Darstellungen in einzelnen Finanzaufstellungen.....	8
5.2.3.	Falsche Darstellungen in Angaben	8
5.2.4.	Kumulierung falscher Darstellungen	8
5.3.	Berücksichtigung der identifizierten falschen Darstellungen im weiteren Verlauf der Abschlussprüfung (Vgl. Tz. 6-7).....	9
5.4.	Kommunikation und Korrektur falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 8-9).....	10
5.5.	Beurteilung der Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 10-11).....	10
5.5.1.	Spezifische Überlegungen zu Einheiten des öffentlichen Sektors	16

5.5.2. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (Vgl. Tz. 12).....	16
5.6. Schriftliche Erklärungen (Vgl. Tz. 14)	16
5.7. Dokumentation (Vgl. Tz. 15).....	17

International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) 450 „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“ 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.2.1 ISA [DE] 450 gilt abweichend von Tz. 2 erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2021 enden.
- D.2.2 Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten (vgl. *IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)*, Tz. 186).
- ...
- D.11.1 Für einen nach deutschen handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Abschluss hat der Abschlussprüfer bei
- (a) der Unterlassung einer originären quantitativen oder qualitativen Anhangangabe, die anderen Einblickszielen dient als der Gewährung eines Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, und
 - (b) der Unterlassung einer Anhangangabe zur Aufgliederung bzw. Erläuterung eines wesentlichen Bilanz- oder GuV-Postens
- die sich daraus ergebende falsche Darstellung in der Regel als wesentlich festzustellen.
- Für alle anderen falschen Darstellungen im Anhang hat der Abschlussprüfer die Wesentlichkeit unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz der falschen Darstellung für die Nutzer zu würdigen. (Vgl. Tz. D.A23.1)
- ...
- D.A23.1 Bei der Beurteilung, ob unterlassene oder fehlerhafte Anhangangaben in Abschlüssen, die nach deutschen handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurden, als wesentlich anzusehen sind, ist zu unterscheiden, ob es sich um Angaben handelt, die originär

nur im Anhang zu machen sind oder ob die Angabe dem besseren Verständnis eines Bilanz- oder GuV-Postens dient, z.B. indem sie diesen aufgliedert bzw. erläutert. Falls eine originäre quantitative Anhangangabe, die Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewährt, unterlassen wird, ist dies unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer des Abschlusses zu würdigen. Das Unterlassen einer originären quantitativen Anhangangabe, die anderen Einblickszielen dient (z.B. indem sie Einblick in die Vergütungsstruktur bzw. Zusammensetzung der Organe der Gesellschaft gewährt), ist demgegenüber grundsätzlich als wesentlich anzusehen. Dies gilt nicht, wenn eine Angabe nur bei Wesentlichkeit gefordert wird (z.B. die Angabe zu den nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäften mit nahe stehenden Personen gemäß § 285 Nr. 21 HGB).

Die Auswirkungen fehlerhafter originärer quantitativer Anhangangaben müssen nicht in jedem Fall als wesentlich anzusehen sein; sie sind ebenfalls unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer des Abschlusses zu würdigen. Originäre qualitative Anhangangaben sind in vergleichbarer Weise zu beurteilen:

Falls eine originäre qualitative Anhangangabe, die Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewährt, unterlassen wird oder falls nur einzelne Aspekte der Anhangangabe fehlerhaft oder unvollständig sind, ist dies unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz der Nutzer des Abschlusses zu würdigen. Das Unterlassen einer originären qualitativen Anhangangabe, die anderen Einblickszielen dient, ist demgegenüber grundsätzlich als wesentlich anzusehen.

Ist ein Bilanz- oder GuV-Posten selbst unwesentlich und deshalb für die Nutzer des Abschlusses nicht entscheidungsrelevant, dann wird seine unterlassene oder fehlerhafte Aufgliederung bzw. Erläuterung grundsätzlich ebenfalls nicht wesentlich sein. Ist der Bilanz- oder GuV-Posten dagegen wesentlich, wird eine unterlassene Angabe grundsätzlich als wesentlich anzusehen sein; die Auswirkungen einer fehlerhaften Angabe sind unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer des Abschlusses zu würdigen.

Die Anforderungen sowie Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen der Tz. D.11.1 und D.A23.1 werden in folgender Tabelle zusammengefasst:

Anhang	Originäre Anhangangabe	Aufgliederung bzw. Erläuterung von Bilanz- oder GuV-Posten
<p>Quantitative Angaben</p>	<p><u>Unterlassen von Angaben, die Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewähren:</u> Würdigung unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer</p> <p><u>Unterlassen von Angaben, die anderen Einblickszielen dienen:</u> grundsätzlich wesentlich</p> <p><u>Fehlerhafte Angaben:</u> Würdigung unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer</p>	<p><u>Bilanz- oder GuV-Posten unwesentlich:</u> unterlassene oder fehlerhafte Anhangangaben sind grundsätzlich unwesentlich</p> <p><u>Bilanz- oder GuV-Posten wesentlich:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • unterlassene Anhangangaben sind grundsätzlich wesentlich • fehlerhafte Anhangangaben sind unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer zu würdigen

Anhang	Originäre Anhangangabe	Aufgliederung bzw. Erläuterung von Bilanz- oder GuV-Posten
<p>Qualitative Angaben</p>	<p><u>Unterlassen von Angaben, die Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewähren:</u> Würdigung unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer</p> <p><u>Unterlassen von Angaben, die anderen Einblickszielen dienen:</u> grundsätzlich wesentlich</p> <p><u>Unvollständige oder fehlerhafte Aspekte:</u> Würdigung unter Berücksichtigung der Entscheidungsrelevanz für die Nutzer</p>	

... ..