

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 2)

Stand: 05.12.2021¹

Vor dem Hintergrund des Leitbilds der Prüfung von Abschlüssen kleiner und mittelgroßer Unternehmen (KMU) hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW nachfolgende Entwürfe von IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen verabschiedet:

- *Anwendung und Vorbemerkungen (IDW EPS KMU 1)*
- *Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 2)*
- *Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 3)*
- *Risikoidentifizierung und -beurteilung (IDW EPS KMU 4)*
- *Reaktionen auf beurteilte Risiken (IDW EPS KMU 5)*
- *Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung schriftlicher Erklärungen (IDW EPS KMU 6)*
- *Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS KMU 7)*
- *Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen (IDW EPS KMU 8).*

Die Standardentwürfe beinhalten eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Der HFA hat die Möglichkeit, eine Empfehlung zur Anwendung der IDW EPS KMU auszusprechen. Eine solche Empfehlung hat der HFA zu diesen IDW EPS KMU nicht ausgesprochen. Damit soll dem Berufsstand Zeit gegeben werden, sich auf die Änderungen einzustellen, und ein Gleichklang mit der anstehenden Anwendung der ISA [DE] erreicht werden.

Die Erarbeitung der IDW EPS KMU ist insb. aus folgenden Gründen erforderlich geworden:

- *Die International Standards on Auditing (ISA) sind künftig unmittelbar in ihrer deutschen Fassung (ISA [DE]) bei gesetzlichen Abschlussprüfungen anzuwenden. Dies gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2021 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden.*
- *Zumindest die bis 2015 vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) verabschiedeten ISA erheben den Anspruch, skalierbar zu sein, d.h. die Anforderungen sind situationsspezifisch im Kontext der individuellen Gegebenheiten der zu prüfenden Einheit auszulegen. Seit 2015 dient das Standard-Setting des IAASB zunehmend der Prüfung von Einheiten von öffentlichem Interesse („PIE“) als Leitbild. Im Ergebnis nimmt dadurch einerseits die Skalierbarkeit der ISA im Allgemeinen ab (insb.*

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 05.12.2021.

ISA 315 (Revised 2019) und ISA 540 (Revised)). Andererseits ist der in den ISA angelegte top-down Ansatz für Abschlussprüfungen von Einheiten, die nicht in dieses Leitbild fallen, zunehmend schwerer wirtschaftlich abzubilden.

- Das IDW ist der Ansicht, dass das neuere Standard-Setting der ISA des IAASB bei Abschlussprüfungen von Einheiten, die nicht in dieses Leitbild fallen, nicht erforderlich ist, um ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können.

Das IDW hat hierauf mit der Entwicklung der IDW EPS KMU reagiert. Dabei kommt der Abgrenzung des Prüfungsgegenstands in IDW EPS KMU 1 eine besondere Bedeutung zu. Das Ziel der Abschlussprüfung, ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können, bleibt unverändert bestehen.

Gegenüber den derzeit schon verabschiedeten ISA [DE] ergeben sich folgende bedeutsame Unterschiede:

- Die Anforderungen an eine Abschlussprüfung sind prozessual aufgebaut. Dadurch können Komplexitätsreduktionen erreicht werden, indem Redundanzen in den Anforderungen vermieden und gleichartige Anforderungen zusammengefasst werden.
- Die Anforderungen an die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene einerseits sowie der inhärenten Risiken (auf Aussageebene) andererseits aus ISA [DE] 315 (Revised 2019) sind zusammengefasst.
- Sofern aussagebezogene Prüfungshandlungen ausreichen, um den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu begegnen, ist es nicht erforderlich, Kontrollen zu identifizieren und für diese eine Aufbauprüfung durchzuführen.
- Die einzelnen Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS) sind zu würdigen und nicht zu beurteilen.
- Die Anforderungen an die Prüfung von geschätzten Werten sind insoweit angepasst, als dass sie auf bedeutsame Schätzunsicherheiten eingegrenzt werden und die Anforderungen an die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung sowie zur Beurteilung der Schätzmethoden, bedeutsamen Annahmen und Daten wurden für einfache Schätzwerte gekürzt und angepasst.
- Anwendungshinweise und Anlagen der ISA [DE] wurden lediglich in dem Umfang aufgenommen, wie sie für die typischen Umstände einer Abschlussprüfung eines KMU erforderlich sind.

Die in den IDW EPS KMU enthaltenen Verweise auf die ISA [DE] und IDW PS, die zusammen die vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) bilden, dienen vor allem einem erleichterten Übergang auf die IDW PS KMU. In den verabschiedeten, finalen IDW PS KMU werden sie nicht mehr enthalten sein.

Dieser Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen behandelt die übergreifenden Anforderungen an die Abschlussprüfung eines KMU.

Ergänzungs- oder Änderungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum

31.05.2022 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Die Entwürfe stehen bis zu ihrer endgültigen Verabschiedung als IDW Prüfungsstandards im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

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

1.	Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den IDW PS KMU	3
2.	Berufspflichten	4
3.	Pflichten des Abschlussprüfers.....	5
4.	Meinungsverschiedenheiten.....	7
5.	Erlangung ausreichend geeigneter Prüfungsnachweise	7
6.	Informationen, die als Prüfungsnachweise genutzt werden	8
7.	Allgemeine Kommunikationsanforderungen	8
8.	Berichterstattung an eine zuständige Behörde	10
9.	Allgemeine Dokumentationsanforderungen.....	11

1. Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den IDW PS KMU

- 1 Der Abschlussprüfer hat alle *IDW PS KMU* einzuhalten, wenn er eine Prüfung des Abschlusses und – sofern einschlägig – des Lageberichts bei einem KMU in Übereinstimmung mit diesen Standards durchführt. (*ISA [DE] 200, Tz. 18*)
- 2 Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis des gesamten Textes eines *IDW PS KMU* zu erlangen, um ihn zu verstehen und dessen Anforderungen sachgerecht anzuwenden. (*ISA [DE] 200, Tz. 19*)
- 3 Um die übergeordneten Ziele der Abschlussprüfung zu erreichen, hat der Abschlussprüfer:
 - (a) festzustellen, ob bei der Verfolgung der übergeordneten Ziele² Prüfungshandlungen zusätzlich zu den in den *IDW PS KMU* geforderten notwendig sind, und
 - (b) zu beurteilen, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden. (*ISA [DE] 200, Tz. 21*)
- 4 Vorbehaltlich der Tz. 5 hat der Abschlussprüfer jede Anforderung eines *IDW PS KMU* einzuhalten, sofern nicht unter den Umständen der Prüfung die Anforderung nicht relevant ist, weil sie bedingt ist und diese Bedingung nicht erfüllt ist. Der Abschlussprüfer muss nicht begründen, warum eine Anforderung unter den gegebenen Umständen nicht relevant ist, es sei denn, es ist ein bedeutsames, pflichtgemäßes Ermessen erforderlich, um diese Relevanz festzustellen.
- 5 In Ausnahmefällen kann es der Abschlussprüfer als notwendig erachten, von einer relevanten Anforderung in einem *IDW PS KMU* abzuweichen. In solchen Fällen hat der Abschlussprüfer

² Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Anwendung und Vorbemerkungen (IDW PS KMU 1)*, Tz. 16-18.

alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, um den Zweck dieser Anforderung zu erreichen. (ISA [DE] 200, Tz. 23)

- 6 Erachtet der Abschlussprüfer es in Ausnahmefällen als notwendig, von einer relevanten Anforderung eines IDW PS KMU abzuweichen, hat er zu dokumentieren, wie mit den durchgeführten alternativen Prüfungshandlungen das Ziel dieser Anforderung erreicht wird, und die Gründe für die Abweichung anzugeben. (ISA [DE] 230, Tz. 12)

Die Dokumentationsanforderung gilt nur für Anforderungen, die unter den gegebenen Umständen relevant ist. (ISA [DE] 230, Tz. A19 1. Satz)

2. Berufspflichten

- 7 Der Abschlussprüfer hat die für Abschlussprüfungen einschlägigen Berufspflichten, einschließlich derjenigen zur Unabhängigkeit, einzuhalten. (ISA [DE] 200, Tz. 14)
- 8 Der Abschlussprüfer hat zu dokumentieren, dass die Unabhängigkeitsanforderungen erfüllt sind. (IDW QS 1, Tz. 120)
- 9 Der für den Auftrag Verantwortliche hat zu beurteilen und zu dokumentieren, ob Gefährdungen für die Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten, insb. der Unabhängigkeit, bei der Durchführung des Auftrags vorliegen könnten. In diesem Rahmen hat der für den Auftrag Verantwortliche festzustellen, ob die Voraussetzungen für die Annahme bzw. Fortführung des Auftrags und die diesbezüglichen Untersuchungen dokumentiert sind. (IDW QS 1, Tz. 116)
- 10 Werden Unabhängigkeitsgefährdungen i.S. der §§ 319 Abs. 2, 319b HGB festgestellt, hat der für den Auftrag Verantwortliche geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um die Gefährdungen auszuschließen bzw. auf ein akzeptables Maß zu reduzieren. Die zur Überprüfung getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte sind zu dokumentieren. Über wesentliche Gefährdungen, die durch Schutzmaßnahmen auf ein akzeptables Maß reduziert werden können, sind das Management und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen vor Auftragsannahme unter Nennung der Art der Unabhängigkeitsgefährdung sowie der ergriffenen Schutzmaßnahmen zu informieren. Sind keine angemessenen Schutzmaßnahmen möglich, ist die Annahme des Auftrags abzulehnen. Der für den Auftrag Verantwortliche hat die Feststellungen und Erörterungen zu Unabhängigkeitsgefährdungen zu dokumentieren. (IDW QS 1, Tz. 118)
- 11 Der Abschlussprüfer hat bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung pflichtgemäßes Ermessen auszuüben. (ISA [DE] 200, Tz. 16)
- 12 Der Abschlussprüfer hat eine Prüfung mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen im Bewusstsein, dass Umstände bestehen können, die dazu führen, dass der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von Irrtümern oder dolosen Handlungen enthält. (ISA [DE] 200, Tz. 15)
- 13 Der Abschlussprüfer hat eine kritische Grundhaltung während der gesamten Prüfung beizubehalten, ungeachtet seiner bisherigen Erfahrung mit der Ehrlichkeit und Integrität des Managements der Einheit und der für die Überwachung Verantwortlichen. (ISA [DE] 240, Tz. 13)

- 14 Der Abschlussprüfer darf von der Echtheit der Aufzeichnungen und Dokumente ausgehen, es sei denn, es besteht Grund zur gegenteiligen Annahme. Wenn während der Prüfung identifizierte Umstände den Abschlussprüfer zu der Auffassung veranlassen, dass ein Dokument möglicherweise nicht authentisch ist oder dass Bestimmungen in einem Dokument geändert, aber dem Abschlussprüfer gegenüber nicht offengelegt wurden, hat der Abschlussprüfer weitere Untersuchungen durchzuführen. *(ISA [DE] 240, Tz. 14)*
- 15 Erlangt der Abschlussprüfer neue Informationen, die inkonsistent sind zu den Prüfungsnachweisen, auf die er ursprünglich die Identifizierung oder Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen gestützt hat, hat er die Identifizierung oder Beurteilung anzupassen.³ *(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 37)*
- 16 Wenn Antworten des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen auf Befragungen inkonsistent sind, hat der Abschlussprüfer die Inkonsistenzen zu untersuchen. *(ISA [DE] 240, Tz. 15)*
- 17 Hat der Abschlussprüfer Bedenken in Bezug auf die Kompetenz, die Integrität, die ethischen Wertvorstellungen oder die Sorgfalt des Managements oder in Bezug auf dessen Selbstverpflichtung darauf oder deren Durchsetzung, hat er festzustellen, welche Auswirkungen diese Bedenken auf die Verlässlichkeit der (mündlichen oder schriftlichen) Erklärungen und Prüfungsnachweise im Allgemeinen haben können. *(ISA [DE] 580, Tz. 16)*
- 18 Sofern der Abschlussprüfer Informationen identifiziert hat, die zu seiner endgültigen Schlussfolgerung zu einem bedeutsamen Sachverhalt inkonsistent sind, hat er zu dokumentieren, wie er mit dieser Inkonsistenz umgegangen ist. *(ISA [DE] 230, Tz. 11)*
- 19 Der Abschlussprüfer hat während der gesamten Abschlussprüfung auf Prüfungsnachweise über Ereignisse oder Gegebenheiten zu achten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. *(IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 16)*
- 20 Während der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer für die Möglichkeit aufmerksam zu bleiben, dass ihm durch andere durchgeführte Prüfungshandlungen Fälle tatsächlicher oder vermuteter Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zur Kenntnis gelangen können. *(ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 16)*

3. Pflichten des Abschlussprüfers

- 21 Für den für den Auftrag Verantwortlichen gilt, dass dieser unabhängig von der weiteren Zusammensetzung des Prüfungsteams für die Durchführung der Abschlussprüfung von der Planung bis zur Berichterstattung vorrangig verantwortlich ist. Hierzu gehören die Besetzung, Anleitung und Überwachung des Prüfungsteams und die Durchsicht der Auftragsergebnisse. *(IDW QS 1, Tz. 111)*

³ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Risikoidentifizierung und -beurteilung (IDW PS KMU 4)*.

- 22 Der für den Auftrag Verantwortliche muss die Auftragsabwicklung so steuern und überwachen, dass die gesetzlichen Vorschriften und die Prüfungsanweisungen eingehalten sowie fachlichen Regeln beachtet werden und alle kritischen Fragestellungen rechtzeitig kommuniziert und gelöst werden. (IDW QS 1, Tz. 128)
- 23 Der für den Auftrag Verantwortliche kann einen Teil seiner Aufgaben auf andere geeignete Personen delegieren. Die Delegation von Teilaufgaben an andere geeignete Personen entbindet den für den Auftrag Verantwortlichen nicht von seiner Gesamtverantwortung für den Auftrag. (IDW QS 1, Tz. 122)
- 24 Die aktive Beteiligung eines Mitunterzeichners (weiterer verantwortlicher Prüfungspartner) setzt voraus, dass sich dieser eigenverantwortlich mit allen wesentlichen Aspekten des Auftrags und der Auftragsdurchführung befasst, sodass er das Prüfungsergebnis in allen wesentlichen Belangen mittragen kann. Hierzu muss er sich über den Prüfungsansatz, den wesentlichen Ablauf der Prüfung, über die wesentlichen und kritischen Fragestellungen im Verlauf der Prüfung und über die Inhalte des Prüfungsergebnisses sowohl im Prüfungsbericht als auch im Bestätigungsvermerk jeweils ein eigenes Urteil bilden. Nicht erforderlich ist das eigenständige Einholen von Prüfungsnachweisen zu der zu prüfenden Rechnungslegung. (IDW QS 1, Tz. 112)
- 25 Die berufsrechtliche Verantwortung des Mitunterzeichners zur Befassung mit den Arbeitsergebnissen bedeutet nicht, dass der für den Auftrag Verantwortliche sowie der verantwortliche Prüfungspartner unabhängig voneinander jeweils eine vollständige Durchsicht der Prüfungsdokumentation vorsehen müssen. Der Mitunterzeichner kann sich vom für den Auftrag Verantwortlichen und anderen Mitgliedern des Prüfungsteams informieren lassen, muss bei diesen aber auch selbst nachfragen und ausgewählte Prüfungsdokumentation zur Prüfungsplanung und zu risikobehafteten Prüffeldern durchsehen. Diese Befassung des Mitunterzeichners kann auch im Rahmen der Berichtskritik erfolgen, die in diesem Fall bis zum Datum des Bestätigungsvermerks abgeschlossen sein muss. Etwaige Delegationsmöglichkeiten für bestimmte Teilaufgaben, insb. was die Durchsicht der Prüfungsdokumentation angeht, bleiben von der Verantwortung des mitunterzeichnenden Prüfungspartners unberührt. Anders als der für den Auftrag Verantwortliche hat der mitunterzeichnende Prüfungspartner aber nicht die Aufgabe, die Einzelheiten der Prüfungsdurchführung aktiv mitzugestalten und zu begleiten. (IDW QS 1, Tz. 113)
- 26 Der für den Auftrag Verantwortliche hat angemessen strukturierte und klar verständliche Prüfungsanweisungen zu erteilen, um die Mitglieder des Prüfungsteams mit ihren Aufgaben vertraut zu machen. (IDW QS 1, Tz. 128)
- 27 Die Mitglieder des Prüfungsteams müssen ihre Aufgaben unter Beachtung der Berufspflichten wahrnehmen. (IDW QS 1, Tz. 130)
- 28 Der für den Auftrag Verantwortliche ist verpflichtet, bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen internen oder externen fachlichen Rat einzuholen, soweit dies bei pflichtgemäßer Beurteilung des Wirtschaftsprüfers nach den Umständen des Einzelfalls erforderlich ist. (IDW QS 1, Tz. 140)
- 29 Eine wirksame Konsultation erfordert, dass den konsultierten Personen alle relevanten Fakten vorgelegt werden, die für einen fundierten fachlichen Rat zu dem betreffenden Sachverhalt

notwendig sind. Das Konsultationsverfahren muss gewährleisten, dass die konsultierten Personen über die notwendige fachliche und persönliche Kompetenz und Erfahrung verfügen. (IDW QS 1, Tz. 144)

- 30 Die Ergebnisse dieser Konsultation und die daraus gezogenen Folgerungen sind zu dokumentieren. Die Dokumentation muss ausreichend vollständig und detailliert sein, um ein Verständnis für
- (a) den betreffenden Sachverhalt und
 - (b) die Ergebnisse der Konsultation einschließlich der getroffenen Entscheidungen, die Grundlagen für diese Entscheidungen und die Art und Weise ihrer Umsetzung sind, zu ermöglichen. (IDW QS 1, Tz. 146)
- 31 Der für den Auftrag Verantwortliche muss dafür sorgen, dass die Konsultation und das Konsultationsergebnis dokumentiert wird und dass die aus der Konsultation resultierenden Schlussfolgerungen umgesetzt werden. (IDW QS 1, Tz. 147)

4. Meinungsverschiedenheiten

- 32 Bei Meinungsverschiedenheiten zu bedeutsamen Zweifelsfragen innerhalb des Prüfungsteams und zwischen dem für den Auftrag Verantwortlichen sowie ggf. den konsultierten Personen hat der für den Auftrag Verantwortliche dafür zu sorgen, dass die den Meinungsverschiedenheiten zugrunde liegenden Sachverhalte und eine Begründung zur fachlichen Lösung in die Prüfungsdokumentation aufgenommen werden. (IDW QS 1, Tz. 181 und 184)

5. Erlangung ausreichend geeigneter Prüfungsnachweise

- 33 Um hinreichende Sicherheit zu erreichen, hat der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um das Prüfungsrisiko auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren und ihn in die Lage zu versetzen, begründete Schlussfolgerungen als Grundlage für das Prüfungsurteil zu ziehen. (ISA [DE] 200, Tz. 17)
- 34 Der Abschlussprüfer hat die Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen sachgerecht sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. (ISA [DE] 500, Tz. 6)
- 35 Der Abschlussprüfer hat ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Einhaltung der Bestimmungen derjenigen Gesetze und anderen Rechtsvorschriften zu erlangen, von denen allgemein anerkannt ist, dass sie eine unmittelbare Auswirkung auf die Ermittlung wesentlicher Beträge und Angaben im Abschluss haben. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 14)
- 36 Wenn
- (a) Prüfungsnachweise aus einer Quelle nicht mit Prüfungsnachweisen aus einer anderen Quelle in Einklang stehen, oder
 - (b) der Abschlussprüfer Zweifel an der Verlässlichkeit der Informationen hat, die als Prüfungsnachweise genutzt werden,

hat der Abschlussprüfer festzulegen, wie die Prüfungshandlungen angepasst oder ergänzt werden müssen, um den Sachverhalt zu klären, und die etwaigen Auswirkungen des Sachverhalts auf andere Aspekte der Prüfung abzuwägen. (ISA [DE] 500, Tz. 11)

6. Informationen, die als Prüfungsnachweise genutzt werden

- 37 Bei der Planung und Durchführung der Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer die Relevanz und Verlässlichkeit der als Prüfungsnachweise genutzten Informationen – einschließlich aus einer externen Informationsquelle erlangter Informationen – zu würdigen. (ISA [DE] 500, Tz. 7)
- 38 Bei der Nutzung von Informationen, die durch die Einheit erstellt wurden, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die Informationen für die Ziele des Abschlussprüfers ausreichend verlässlich sind. Je nach den Umständen schließt dies erforderlichenfalls ein
- (a) die Erlangung von Prüfungsnachweisen über die Genauigkeit und Vollständigkeit der Informationen und
 - (b) die Beurteilung, ob die Informationen für die Ziele des Abschlussprüfers ausreichend genau und detailliert sind. (ISA [DE] 500, Tz. 9)
- 39 Falls Informationen, die als Prüfungsnachweise zu nutzen sind, unter Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Managements erstellt wurden, hat der Abschlussprüfer, sofern notwendig, unter Berücksichtigung der Bedeutung der Tätigkeit dieses Sachverständigen für die Ziele des Abschlussprüfers
- (a) Kompetenz, Fähigkeiten und Objektivität dieses Sachverständigen zu beurteilen,
 - (b) ein Verständnis von der Tätigkeit dieses Sachverständigen zu erlangen und
 - (c) die Eignung der Tätigkeit dieses Sachverständigen als Prüfungsnachweis für die relevante Aussage zu beurteilen. (ISA [DE] 500, Tz. 8)

7. Allgemeine Kommunikationsanforderungen

- 40 Wenn dem Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern ein Prüfungshemmnis auferlegt wird, und dies nach Einschätzung des Abschlussprüfers wahrscheinlich zu einer Modifizierung eines Prüfungsurteils führt, hat der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter aufzufordern, dieses Prüfungshemmnis zu beseitigen. Entsprechendes gilt für den Fall, dass dem Abschlussprüfer pflichtwidrig kein Abschluss oder Lagebericht vorgelegt wird. (IDW PS 405, Tz. 15)
- 41 Wenn sich die gesetzlichen Vertreter weigern, das von ihnen auferlegte Prüfungshemmnis zu beseitigen, hat der Abschlussprüfer den Sachverhalt den für die Überwachung Verantwortlichen mitzuteilen – es sei denn, alle für die Überwachung Verantwortlichen sind in die Managementtätigkeit der Einheit eingebunden – und festzustellen, ob es möglich ist, alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. (IDW PS 405, Tz. 16)
- 42 Der Abschlussprüfer hat während der Prüfung identifizierte bedeutsame Mängel im internen Kontrollsystem (IKS) zeitgerecht den für die Überwachung Verantwortlichen schriftlich mitzuteilen. (IDW PS 475, Tz. 13)

- 43 Zudem hat der Abschlussprüfer einer angemessenen Managementebene zeitgerecht Folgendes mitzuteilen:
- (a) in schriftlicher Form bedeutsame Mängel im IKS, die der Abschlussprüfer den für die Überwachung Verantwortlichen mitgeteilt hat oder mitzuteilen beabsichtigt, sofern nicht eine unmittelbare Mitteilung an das Management unter den gegebenen Umständen unangemessen wäre, und
 - (b) sonstige während der Prüfung identifizierte Mängel im IKS, die dem Management nicht bereits durch Andere mitgeteilt worden sind und die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers von ausreichender Bedeutung sind, um die Aufmerksamkeit des Managements zu verdienen. *(IDW PS 475, Tz. 14)*
- 44 Der Abschlussprüfer hat in die schriftliche Mitteilung über bedeutsame Mängel im IKS Folgendes aufzunehmen:
- (a) eine Beschreibung der Mängel und eine Erläuterung ihrer möglichen Auswirkungen sowie
 - (b) ausreichende Informationen, um es den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management zu ermöglichen, den Kontext dieser Mitteilung zu verstehen. Insbesondere hat der Abschlussprüfer zu erläutern, dass
 - (i) der Zweck der Abschlussprüfung darin lag, dass der Abschlussprüfer ein Prüfungsurteil über den Abschluss und – sofern einschlägig – Lagebericht abgibt,
 - (ii) die Abschlussprüfung eine Würdigung des für die Aufstellung des Abschlusses relevanten IKS umfasst hat, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den Umständen sachgerecht sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des IKS abzugeben, und
 - (iii) die berichteten Sachverhalte nur solche Mängel betreffen, die der Abschlussprüfer während der Prüfung identifiziert hat und dass der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt ist, dass sie von ausreichender Bedeutung sind, um eine Mitteilung an die für die Überwachung Verantwortlichen zu verdienen. *(IDW PS 475, Tz. 15)*
- 45 Sofern nicht alle für die Überwachung Verantwortlichen in die Managementtätigkeit der Einheit eingebunden sind, gilt: Wenn der Abschlussprüfer dolose Handlungen identifiziert oder vermutet, an denen
- (a) das Management,
 - (b) Mitarbeiter mit bedeutenden Funktionen im Rahmen des IKS beteiligt sind oder
 - (c) andere Personen beteiligt sind und die dolose Handlung wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss nach sich ziehen kann,

hat der Abschlussprüfer über diese Sachverhalte zeitgerecht mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren. Wenn der Abschlussprüfer vermutet, dass dolose Handlungen unter Beteiligung des Managements erfolgen, ist mit den für die Überwachung Verantwortlichen über diese Vermutung zu kommunizieren und Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen zu diskutieren, die notwendig sind, um die Prüfung abzuschließen. Diese Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen ist verpflichtend, es sei denn, sie ist nach Gesetz oder anderen Rechtsvorschriften untersagt. *(ISA [DE] 240, Tz. 42)*

- 46 Der Abschlussprüfer hat – sofern nicht nach Gesetz oder anderen Rechtsvorschriften untersagt – mit den für die Überwachung Verantwortlichen über alle anderen Sachverhalte im Zusammenhang mit dolosen Handlungen zu kommunizieren, die nach seiner Beurteilung für deren Verantwortlichkeiten relevant sind. (ISA [DE] 240, Tz. 43)
- 47 Sofern nicht alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden sind, hat der Abschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen über bedeutsame Sachverhalte im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen der Einheit, die sich während der Prüfung ergeben, zu kommunizieren. (ISA [DE] 550, Tz. 27)
- 48 Sofern nicht alle der für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden sind und daher Kenntnis der vom Abschlussprüfer bereits mitgeteilten mit identifizierten oder vermuteten Verstößen zusammenhängenden Sachverhalte haben, hat der Abschlussprüfer über mit Verstößen gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften zusammenhängende Sachverhalte, auf die er im Laufe der Abschlussprüfung aufmerksam wird, mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren, sofern diese Sachverhalte nicht offensichtlich unbeachtlich sind. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 23)
- 49 Ist der Abschlussprüfer aufgrund seiner Beurteilung zu der Auffassung gelangt, dass die in Tz. 48 genannten Verstöße absichtlich und wesentlich sind, hat er – sobald praktisch durchführbar – mit den für die Überwachung Verantwortlichen über den Sachverhalt zu kommunizieren. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 24)
- 50 Vermutet der Abschlussprüfer eine Beteiligung des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen an Verstößen, hat er – sofern vorhanden – der nächsthöheren Hierarchieebene der Einheit, wie einem Prüfungsausschuss oder Aufsichtsrat, den Sachverhalt mitzuteilen. Ist keine höhere Hierarchieebene vorhanden oder ist der Abschlussprüfer der Auffassung, dass es sein kann, dass auf die Mitteilung nicht reagiert wird, oder ist er unsicher, an welche Person zu berichten ist, hat der Abschlussprüfer die Notwendigkeit zur Erlangung rechtlichen Rats zu erwägen. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 25)
- 51 Die schriftliche und mündliche Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen darf eine nach IDW PS KMU 7 gebotene Berichterstattung im Prüfungsbericht nicht ersetzen. Die Berichterstattungen dürfen nicht im Widerspruch zueinander stehen. (IDW PS 470 n.F. (10.2021), Tz. 30)

8. Berichterstattung an eine zuständige Behörde

- 52 Hat der Abschlussprüfer eine dolose Handlung oder Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften identifiziert oder vermutet er solche, hat er festzustellen, ob Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder relevante berufliche Verhaltensanforderungen:
- (a) den Abschlussprüfer zur Berichterstattung an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit verpflichten
 - (b) Verantwortlichkeiten auferlegen, nach denen die Berichterstattung an eine zuständige Behörde außerhalb der Einheit unter den Umständen sachgerecht sein kann. (ISA [DE] 240, Tz. 44)

- 53 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 oder identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften offenbaren. Ausnahmen aufgrund gesetzlicher Regelungen sind für bestimmte Bereiche (z.B. Meldepflicht bei Verdacht auf Geldwäsche gemäß § 43 GwG) vorgesehen. (ISA [DE] 240, Tz. D.44.1)

9. Allgemeine Dokumentationsanforderungen

- 54 Der Abschlussprüfer hat die Prüfungsdokumentation zeitgerecht zu erstellen. (ISA [DE] 230, Tz. 7)
- 55 Der Abschlussprüfer hat die Prüfungsdokumentation so zu erstellen, dass sie ausreichend ist, einen erfahrenen, zuvor nicht mit der Prüfung befassten Prüfer in die Lage zu versetzen, Folgendes zu verstehen:
- (a) Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen, die durchgeführt wurden, um die *IDW PS KMU* und einschlägigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen einzuhalten,
 - (b) die Ergebnisse der durchgeführten Prüfungshandlungen und die erlangten Prüfungsnachweise sowie
 - (c) bedeutsame Sachverhalte, die sich während der Prüfung ergeben haben, die dazu gezogenen Schlussfolgerungen und bedeutsame Beurteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen, die im Zusammenhang mit diesen Schlussfolgerungen getroffen wurden. (ISA [DE] 230, Tz. 8)

Es ist nicht erforderlich, dass der Abschlussprüfer überholte Entwürfe von Arbeitspapieren und Abschlüssen, Notizen über unvollständige oder vorläufige Überlegungen, frühere Kopien von Dokumenten, die aufgrund von Rechtschreibfehlern oder sonstigen Irrtümern korrigiert wurden, sowie Duplikate von bereits vorhandenen Arbeitspapieren in die Prüfungsdokumentation aufnimmt. (ISA [DE] 230, Tz. A4)

Es ist für den Abschlussprüfer weder notwendig noch praktisch durchführbar, bei einer Prüfung alle berücksichtigten Sachverhalte oder nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommenen Beurteilungen zu dokumentieren. Ferner ist es nicht erforderlich, dass der Abschlussprüfer die Übereinstimmung mit Sachverhalten gesondert (z.B. in einer Checkliste) dokumentiert, wenn diese bereits durch in der Prüfungsakte enthaltene Dokumente nachgewiesen wird. (ISA [DE] 230, Tz. A7, S. 2 und 3)

Die Prüfungsdokumentation umfasst im Falle einer Prüfung, bei der die gesamte Prüfungstätigkeit von dem für den Auftrag Verantwortlichen durchgeführt wird, keine Sachverhalte, die möglicherweise nur dokumentiert werden müssten, um Mitglieder eines Prüfungsteams zu informieren oder anzuweisen oder um Nachweise für eine Durchsicht durch andere Mitglieder des Teams bereitzustellen (z.B. sind keine Sachverhalte in Bezug auf Diskussionen im Prüfungsteam oder die Überwachung der Auftragsabwicklung zu dokumentieren). Dennoch hält der für den Auftrag Verantwortliche die übergeordnete Anforderung in Tz. 56 zur Erstellung einer für einen erfahrenen Prüfer verständlichen Prüfungsdokumentation ein, da es sein kann,

dass die Prüfungsdokumentation einer Durchsicht externer Parteien zu Aufsichts- oder anderen Zwecken unterliegt. (ISA [DE] 230, Tz. A16, ab S. 2)

56 Bei der Dokumentation von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer Folgendes aufzuzeichnen:

- (a) die kennzeichnenden Merkmale der geprüften Elemente oder Sachverhalte,
- (b) von wem die Prüfungstätigkeit durchgeführt und wann sie abgeschlossen wurde sowie
- (c) von wem, wann und in welchem Umfang die durchgeführte Prüfungstätigkeit geändert oder durchgesehen wurde. *(ISA [DE] 230, Tz. 9)*

Der Abschlussprüfer muss nicht dokumentieren, warum eine Anforderung unter den gegebenen Umständen nicht relevant ist, es sei denn, es ist ein bedeutsames pflichtgemäßes Ermessen erforderlich, um diese Nicht-Relevanz festzustellen.

Die Anforderung, nach der zu dokumentieren ist, von wem die durchgeführten Prüfungstätigkeiten durchgesehen wurden, bedeutet nicht, dass jedes einzelne Arbeitspapier einen Nachweis der Durchsicht zu enthalten hat. Gemäß der Anforderung ist jedoch zu dokumentieren, welche Prüfungstätigkeiten durchgesehen wurden, von wem die Tätigkeiten durchgesehen wurden und wann die Durchsicht vorgenommen wurde. (ISA [DE] 230, Tz. A19, S. 2 und 3)

57 Der Abschlussprüfer hat Diskussionen mit dem Management, den für die Überwachung Verantwortlichen und anderen Personen über bedeutsame Sachverhalte – einschließlich der Art der diskutierten bedeutsamen Sachverhalte sowie wann und mit wem die Diskussionen stattfanden – zu dokumentieren. *(ISA [DE] 230, Tz. 10)*

58 Der Abschlussprüfer hat in die Prüfungsdokumentation Mitteilungen über dolose Handlungen aufzunehmen, die er an das Management, an die für die Überwachung Verantwortlichen, an die Aufsichtsbehörden und an andere gerichtet hat. *(ISA [DE] 240, Tz. 47)*

59 Werden nach den *IDW PS KMU* zu kommunizierende Sachverhalte mündlich erörtert, hat der Abschlussprüfer diese in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen sowie wann und mit wem sie erörtert wurden. Wurden Sachverhalte schriftlich kommuniziert, hat der Abschlussprüfer eine Kopie der Kommunikation als Bestandteil der Arbeitspapiere aufzubewahren. *(IDW PS 470 n.F., Tz. 32)*