

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Risikoidentifizierung und -beurteilung (IDW EPS KMU 4)

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 vermeiden 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 Risikoidentifizierung und -beurteilung bei der Prüfung kleinerer, weniger komplexer Unternehmen auf der Basis der Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und

ihrem Umfeld sowie den angewandten Rechnungslegungsmethoden. In den beigefügten Anlagen werden einerseits die Abschlusssausagen sowie andererseits die inhärenten Risikofaktoren dargestellt.

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 der Risikobeurteilung	4
2.	Diskussion im Prüfungsteam	4
3.	Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld und den angewandten Rechnungslegungsmethoden.....	5
3.1.	Allgemeines Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld und den angewandten Rechnungslegungsmethoden.....	5
3.2.	Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit der Fortführung der Geschäftstätigkeit.....	6
3.3.	Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit dolosen Handlungen.....	6
3.4.	Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit geschätzten Werten	7
3.5.	Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen.....	7
3.6.	Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit Rechtsstreitigkeiten.....	8
4.	Verständnis vom Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess und der Überwachung	9
5.	Verständnis vom Informationssystem und der Kommunikation der Einheit.....	11
6.	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene und der inhärenten Risiken.....	12
7.	Identifizierung und Beurteilung der inhärenten Risiken für bestimmte Bereiche.....	12
8.	Beurteilung von bedeutsamen Risiken	13
9.	Verständnis von der Komponente Kontrollaktivitäten.....	14
10.	Beurteilung von Kontrollrisiken	15
11.	Weitere Anforderungen im Zusammenhang mit der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.....	15
12.	Dokumentation	15
Anlage 1:	Aussagen, die der Abschlussprüfer bei der Würdigung der verschiedenen Arten potenzieller falscher Darstellungen im Abschluss, die auftreten können, nutzt.....	17
Anlage 2:	Inhärente Risikofaktoren.....	19

1. Grundsätze der Risikobeurteilung

- 1 Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung zu planen und durchzuführen, um Prüfungsnachweise zu erlangen, die eine geeignete Grundlage bilden für
- (a) die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – auf Abschluss- und Aussageebene und
 - (b) die Planung weiterer Prüfungshandlungen.²

Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung in einer Weise zu planen und durchzuführen, die nicht einseitig auf die Erlangung von Prüfungsnachweisen, die untermauernd sein können, oder auf den Ausschluss von Prüfungsnachweisen, die widersprüchlich sein können, ausgerichtet ist. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 13)

Der Prozess der Risikoidentifizierung und -beurteilung des Abschlussprüfers ist iterativ und dynamisch. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 7)

- 2 Die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung haben Folgendes einzuschließen:
- (a) Befragungen des Managements und anderer geeigneter Personen innerhalb der Einheit
 - (b) analytische Prüfungshandlungen
 - (c) Beobachtung und Inaugenschein-/Einsichtnahme. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 14)
- 3 Bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen in Übereinstimmung mit Tz. 2 hat der Abschlussprüfer Informationen zu würdigen aus:
- (a) den Maßnahmen des Abschlussprüfers hinsichtlich der Annahme oder Fortführung der Mandantenbeziehung oder des Prüfungsauftrags und,
 - (b) falls einschlägig, anderen von dem Auftragsverantwortlichen für die Einheit durchgeführten Aufträgen. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 15)
- 4 Beabsichtigt der Abschlussprüfer, aus seiner bisherigen Erfahrung mit der Einheit und aus bei vorherigen Abschlussprüfungen durchgeführten Prüfungshandlungen erlangte Informationen zu nutzen, hat er zu beurteilen, ob diese Informationen weiterhin relevant und verlässlich sind als Prüfungsnachweise für die Prüfung des Abschlusses des Berichtszeitraums. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 16)

2. Diskussion im Prüfungsteam

- 5 Der für den Auftrag Verantwortliche und andere Mitglieder des Prüfungsteams mit Schlüssel-funktionen haben die Anwendung der Rechnungslegungsmethoden und die Anfälligkeit des Abschlusses der Einheit für wesentliche falsche Darstellungen zu diskutieren. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 17)

² Vgl. IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Reaktionen auf beurteilte Risiken (IDW PS KMU 5).

- 6 Bei dieser Diskussion ist besondere Betonung auf die Frage zu legen, in welcher Weise und an welchen Stellen der Abschluss der Einheit für wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen anfällig sein könnte. Dies schließt die Frage ein, wie es zu dolosen Handlungen kommen könnte. In der Diskussion dürfen mögliche Überzeugungen von Mitgliedern des Prüfungsteams, dass das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen ehrlich und integer sind, keine Rolle spielen. (ISA [DE] 240, Tz. 16)
- 7 Die erforderliche Diskussion hat eine spezifische Würdigung der Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern einzuschließen, die aus den Beziehungen zu und Transaktionen der Einheit mit nahe stehenden Personen resultieren können. (ISA [DE] 550, Tz. 12)
- 8 Sind Mitglieder des Prüfungsteams nicht in die Diskussion eingebunden, hat der Auftragsverantwortliche festzulegen, welche Sachverhalte an diese Mitglieder zu kommunizieren sind. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 18)

3. Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld und den angewandten Rechnungslegungsmethoden

3.1. Allgemeines Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld und den angewandten Rechnungslegungsmethoden

- 9 Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen, um ein Verständnis zu erlangen:
- (a) von den folgenden Aspekten der Einheit und ihres Umfelds einschließlich der Veränderungen gegenüber dem vorherigen Berichtszeitraum:
- (i) der Organisationsstruktur, Eigentümerschaft und Überwachung der Einheit, inklusive der Identität der nahe stehenden Personen der Einheit sowie der Art der Beziehungen zwischen der Einheit und diesen nahe stehenden Personen,
 - (ii) dem Geschäftsmodell der Einheit, einschließlich des Umfangs, in dem das Geschäftsmodell die IT-Nutzung integriert,
 - (iii) branchenbezogene, regulatorische und andere externe Faktoren, d.h. auch von dem für die Einheit und die Branche oder den Bereich, in der/dem die Einheit tätig ist, einschlägigen gesetzlichen und sonstigen regulatorischen Rahmen sowie für die geschätzten Werte in der Rechnungslegung der Einheit relevante rechtliche Faktoren, und
 - (iv) den zur Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs der Einheit intern und extern genutzten Kennzahlen;
- (b) von den Rechnungslegungsmethoden der Einheit und den Gründen für etwaige diesbezügliche Änderungen, und
- (c) wie das Management die Notwendigkeit spezieller Fähigkeiten oder Kenntnisse bzgl. geschätzter Werte in der Rechnungslegung identifiziert und diese anwendet, einschließlich der Nutzung eines Sachverständigen des Managements und

- (d) wie sich inhärente Risikofaktoren³ auf die Anfälligkeit von Aussagen⁴ für falsche Darstellung auswirken und in welchem Maß sie dies bei der Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen tun, basierend auf dem nach (a)-(c) erlangten Verständnis. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 19)
- 10 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die Rechnungslegungsmethoden der Einheit angemessen sind und mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen im Einklang stehen. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 20)

3.2. Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit der Fortführung der Geschäftstätigkeit

- 11 Der Abschlussprüfer hat abzuwägen, ob Ereignisse oder Gegebenheiten vorliegen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. Dabei hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob das Management bereits eine vorläufige Einschätzung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit vorgenommen hat:
- (a) Wurde eine solche Einschätzung vorgenommen, hat der Abschlussprüfer diese mit dem Management zu erörtern und festzustellen, ob das Management Ereignisse oder Gegebenheiten erkannt hat, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können, und wenn ja, welche Pläne das Management verfolgt, um diesen Ereignissen oder Gegebenheiten zu begegnen.
- (b) Wurde eine solche Einschätzung noch nicht vorgenommen, hat der Abschlussprüfer mit dem Management die Grundlage für die beabsichtigte Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit zu erörtern und das Management zu befragen, ob Ereignisse oder Gegebenheiten vorliegen, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. (IDW PS 270 n.F., Tz. 15)

3.3. Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit dolosen Handlungen

- 12 Der Abschlussprüfer hat Befragungen des Managements sowie – soweit angemessen – weiterer Personen innerhalb der Einheit durchzuführen, um festzustellen, ob diese Kenntnis von vorliegenden, vermuteten oder behaupteten dolosen Handlungen mit Auswirkung auf die Einheit haben. (ISA [DE] 240, Tz. 19)
- 13 Sofern nicht alle für die Überwachung Verantwortlichen in die Managementtätigkeit der Einheit eingebunden sind, hat der Abschlussprüfer Befragungen der für die Überwachung Verantwortlichen durchzuführen, um festzustellen, ob diese Kenntnis von vorliegenden, vermuteten oder

³ Vgl. Anlage 2 zu diesem IDW PS KMU.

⁴ Vgl. Anlage 1 zu diesem IDW PS KMU.

behaupteten dolosen Handlungen mit Auswirkungen auf die Einheit haben. Diese Befragungen dienen teilweise dazu, die Antworten aus den Befragungen des Managements zu untermauern. (ISA [DE] 240, Tz. 22)

- 14 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob ungewöhnliche oder unerwartete Verhältnisse, die bei der Durchführung analytischer Prüfungshandlungen identifiziert wurden, auch im Hinblick auf Erlöskonten, auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen hindeuten können. (ISA [DE] 240, Tz. 23)
- 15 Der Abschlussprüfer hat zu würdigen, ob andere von ihm erlangte Informationen auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen hindeuten. (ISA [DE] 240, Tz. 24)
- 16 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die bei den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängenden Tätigkeiten erlangten Informationen darauf hindeuten, dass ein oder mehrere Risikofaktoren für dolose Handlungen vorliegen. (ISA [DE] 240, Tz. 25)

3.4. Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit geschätzten Werten

- 17 Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von den folgenden Sachverhalten bezogen auf die geschätzten Werte in der Rechnungslegung der Einheit zu erlangen:
 - (a) Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse oder Gegebenheiten der Einheit, aus denen sich ein Anlass für die Notwendigkeit oder Änderung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung ergeben kann, die im Abschluss anzusetzen bzw. anzugeben sind.
 - (b) Die Art der geschätzten Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben, von denen der Abschlussprüfer auf der Grundlage seines Verständnisses von den Sachverhalten erwartet, dass sie im Abschluss der Einheit enthalten sind. (ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 13)
- 18 Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung oder, sofern einschlägig, deren nachträgliche Neueinschätzung durchzusehen, um die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Berichtszeitraum zu unterstützen. Der Abschlussprüfer hat bei der Festlegung von Art und Umfang dieser Durchsicht die Merkmale der geschätzten Werte in der Rechnungslegung zu berücksichtigen. Es ist nicht beabsichtigt, dass die Durchsicht Beurteilungen geschätzter Werte in der Rechnungslegung des vorherigen Zeitraums infrage stellt, die auf Basis von zum damaligen Zeitpunkt verfügbaren Informationen angemessen waren. (ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 14)

3.5. Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen

- 19 Der Abschlussprüfer hat das Management danach zu befragen, ob die Einheit während des Berichtszeitraums Transaktionen mit den identifizierten nahe stehenden Personen eingegangen ist, und wenn dies der Fall ist, zu Art und Zweck der Transaktionen. (ISA [DE] 550, Tz. 13)

- 20 Der Abschlussprüfer hat während der Abschlussprüfung bei der Einsichtnahme in Aufzeichnungen oder Dokumente aufmerksam für Vereinbarungen oder sonstige Informationen zu bleiben, die auf das Vorhandensein von Beziehungen zu oder Transaktionen mit nahe stehenden Personen hindeuten können, die das Management bislang nicht identifiziert oder gegenüber dem Abschlussprüfer nicht angegeben hat. Insbesondere hat der Abschlussprüfer folgende Unterlagen auf Anzeichen für das Vorhandensein von Beziehungen zu oder Transaktionen mit nahe stehenden Personen zu untersuchen, die das Management bislang nicht identifiziert oder gegenüber dem Abschlussprüfer nicht angegeben hat:
- (a) Bank- und rechtliche Bestätigungen, die der Abschlussprüfer als Teil der Prüfungshandlungen erlangt hat,
 - (b) Protokolle von Sitzungen der Anteilseigner und der für die Überwachung Verantwortlichen sowie,
 - (c) sonstige Aufzeichnungen oder Dokumente, die der Abschlussprüfer nach den Gegebenheiten der Einheit als notwendig erachtet. (ISA [DE] 550, Tz. 15)
- 21 Identifiziert der Abschlussprüfer bei der Durchführung der nach Tz. 20 erforderlichen Prüfungshandlungen oder durch andere Prüfungshandlungen bedeutsame Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs der Einheit, hat er das Management:
- (a) zur Art dieser Transaktionen und
 - (b) dazu zu befragen, ob nahe stehende Personen daran beteiligt sein könnten. (ISA [DE] 550, Tz. 16)
- 22 Der Abschlussprüfer hat relevante Informationen, die er über nahe stehende Personen der Einheit erlangt hat, mit den anderen Mitgliedern des Prüfungsteams auszutauschen. (ISA [DE] 550, Tz. 17)

3.6. Verständnis von Sachverhalten im Zusammenhang mit Rechtsstreitigkeiten

- 23 Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche zu identifizieren, welche die Einheit betreffen und ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen zur Folge haben können. Diese Prüfungshandlungen unterstützen auch bei der Identifizierung von Fällen von Verstößen gegen sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften, die eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben können. Dazu gehören:
- (a) Befragungen des Managements, – sofern sachgerecht – der für die Überwachung Verantwortlichen und ggf. anderer Personen innerhalb der Einheit, einschließlich hausinterner Rechtsberater:
 - (i) zu bestehenden bzw. drohenden Rechtsstreitigkeiten und
 - (ii) ob die Einheit sonstige Gesetze und andere Rechtsvorschriften einhält.
 - (b) Durchsicht der Protokolle von Sitzungen der für die Überwachung Verantwortlichen und des Schriftverkehrs zwischen der Einheit und ihren externen Rechtsberatern,
 - (c) Durchsicht von Aufwandskonten für Rechtsberatung sowie
 - (d) Einsichtnahme in ggf. vorhandenen Schriftverkehr mit den zuständigen Genehmigungs- oder Aufsichtsbehörden. (ISA [DE] 501, Tz. 9)

4. Verständnis vom Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess und der Überwachung

Verständnis vom Kontrollumfeld

- 24 Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von dem für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Kontrollumfeld zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels:
- (a) Verstehen der Kontrollen, Prozesse und Strukturen, die Folgendes behandeln:
 - (i) wie die Aufsichtsverantwortlichkeiten des Managements vollzogen werden, z.B. die Unternehmenskultur und die Selbstverpflichtung des Managements zu Integrität und ethischen Werten;
 - (ii) falls sich die für die Überwachung Verantwortlichen vom Management unterscheiden, die Unabhängigkeit der für die Überwachung Verantwortlichen und deren Aufsicht über das interne Kontrollsystem (IKS) der Einheit;
 - (iii) die von der Einheit vorgenommene Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten;
 - (iv) wie die Einheit kompetente Personen gewinnt, entwickelt und bindet; und
 - (v) wie die Einheit Personen für ihre Verantwortlichkeiten bei der Verfolgung der Ziele des IKS zur Rechenschaft zieht;
 - (b) Würdigung ob:
 - (i) das Management, unter Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen, eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen hat und aufrechterhält,
 - (ii) das Kontrollumfeld, unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit, eine angemessene Grundlage für die anderen Komponenten des IKS der Einheit bildet, und
 - (iii) im Kontrollumfeld identifizierte Kontrollmängel die anderen Komponenten des IKS der Einheit untergraben. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 21)

Verständnis vom Risikobeurteilungsprozess

- 25 Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von dem für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Risikobeurteilungsprozess der Einheit, einschließlich der Risiken im Zusammenhang mit geschätzten Werten, zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels:
- (a) Verstehen der Prozesse der Einheit zur
 - (i) Identifizierung von für die Rechnungslegungsziele relevanten Geschäftsrisiken,
 - (ii) Beurteilung der Bedeutsamkeit dieser Risiken, einschließlich ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit, und

- (iii) Behandlung dieser Risiken; einschließlich eines allgemeinen Verständnisses wie die Einheit den für sie einschlägigen Rechtsrahmen einhält (*ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 13*); und
 - (b) Würdigung, ob der Risikobeurteilungsprozess der Einheit den Umständen der Einheit angemessen ist, unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit. (*ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 22*)
- 26 Der Abschlussprüfer hat Befragungen des Managements zu folgenden Aspekten durchzuführen:
- (a) Beurteilung des Risikos durch das Management, dass der Abschluss aufgrund von dolosen Handlungen wesentliche falsche Darstellungen enthält, einschließlich Art, Umfang und Häufigkeit solcher Beurteilungen,
 - (b) Prozess des Managements zur Identifizierung der Risiken doloser Handlungen in der Einheit und zur Reaktion auf diese. Hierzu gehören auch bestimmte vom Management identifizierte oder dem Management zur Kenntnis gebrachte Risiken doloser Handlungen sowie die Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben, bei denen wahrscheinlich ein Risiko doloser Handlungen besteht. (*ISA [DE] 240, Tz. 18*)
- 27 Identifiziert der Abschlussprüfer vom Management nicht identifizierte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, hat er:
- (a) festzustellen, ob solche etwaigen Risiken der Art sind, von der der Abschlussprüfer erwartet, dass sie durch den Risikobeurteilungsprozess der Einheit identifiziert worden wären und, ist dies der Fall, ein Verständnis davon zu erlangen, warum der Risikobeurteilungsprozess der Einheit solche Risiken wesentlicher falscher Darstellungen nicht identifiziert hat, und
 - (b) die Auswirkungen auf die Beurteilung des Abschlussprüfers nach Tz. 25(b) zu würdigen. (*ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 23*)

Verständnis von der Überwachung

- 28 Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von dem für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels:
- (a) Verstehen derjenigen Aspekte des Prozesses der Einheit, die ausgerichtet sind auf Beurteilungen zur Überwachung der Wirksamkeit von Kontrollen und die Identifizierung und Behebung von identifizierten Kontrollmängeln;
 - (b) Verstehen der Quellen der im Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS genutzten Informationen und der Grundlage, auf der das Management die Informationen als für den Zweck ausreichend verlässlich erachtet; und
 - (c) Würdigung, ob der Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS den Umständen der Einheit angemessen ist, unter Würdigung der Art und Komplexität der Einheit. (*ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 24*)

- 29 Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis darüber zu erlangen, wie das Management die Ergebnisse der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung durchsieht und auf die Ergebnisse dieser Durchsicht reagiert. (ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 13)
- 30 Sofern nicht alle für die Überwachung Verantwortlichen in die Managementtätigkeit der Einheit eingebunden sind, hat der Abschlussprüfer ein Verständnis von der Art und Weise zu erlangen, in der die für die Überwachung Verantwortlichen die Aufsicht über die Prozesse des Managements zur Identifizierung der Risiken doloser Handlungen in der Einheit und zur Reaktion darauf sowie über das vom Management zur Abschwächung dieser Risiken eingerichtete IKS ausüben. (ISA [DE] 240, Tz. 21)

5. Verständnis vom Informationssystem und der Kommunikation der Einheit

- 31 Der Abschlussprüfer hat ein Verständnis von dem Informationssystem und der Kommunikation der Einheit, die für die Aufstellung des Abschlusses relevant sind, zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels:
- (a) Verstehen der bedeutsamen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden und Abschlussangaben:
- (i) wie die Informationen durch das Informationssystem der Einheit fließen, einschließlich wie Geschäftsvorfälle ausgelöst und Informationen über andere Ereignisse und Umstände erfasst, verarbeitet, erforderlichenfalls korrigiert, in das Hauptbuch übertragen und im Abschluss abgebildet werden;
 - (ii) die Unterlagen des Rechnungswesens, spezifische Konten im Abschluss und weitere unterstützende Unterlagen in Bezug auf die Informationsflüsse im Informationssystem;
 - (iii) den angewandten Rechnungslegungsprozess zur Aufstellung des Abschlusses der Einheit, einschließlich Abschlussangaben; und
 - (iv) die für (a)(i) – (a)(iii) relevanten Ressourcen der Einheit, einschließlich des IT-Umfelds;
- (b) Verstehen, wie die Einheit bedeutsame Sachverhalte kommuniziert, die die Aufstellung des Abschlusses und damit zusammenhängende Berichtspflichten im Informationssystem und andere Komponenten des IKS unterstützen:
- (i) zwischen Personen innerhalb der Einheit, einschließlich wie Rechnungslegungsaufgaben und -verantwortlichkeiten kommuniziert werden;
 - (ii) zwischen dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen sowie
 - (iii) mit Externen; und
- (c) die Würdigung, ob das Informationssystem und die Kommunikation der Einheit die Aufstellung des Abschlusses der Einheit in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen angemessen unterstützen. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 25)
- 32 Bei seiner Erlangung eines Verständnisses vom Informationssystem der Einheit, hat der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung, ein Verständnis darüber zu erlangen, wie das Management

- (a) die relevanten Methoden, bedeutsamen Annahmen oder Datenquellen sowie die Notwendigkeit von Änderungen darin identifiziert, auswählt und anwendet, die im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze angemessen sind; und
 - (b) den Grad der Schätzunsicherheit versteht, einschließlich durch die Würdigung der Bandbreite der möglichen Bewertungsergebnisse, sowie
 - (c) mit der Schätzunsicherheit umgeht, einschließlich der Auswahl einer Punktschätzung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben zur Aufnahme in den Abschluss (*ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 13*)
- 33 Der Abschlussprüfer hat Befragungen des Managements zu folgenden Aspekten durchzuführen:
- (a) sofern gegeben, Berichterstattung des Managements an die für die Überwachung Verantwortlichen über die Prozesse zur Identifizierung der Risiken doloser Handlungen in der Einheit und zur Reaktion darauf;
 - (b) sofern gegeben, Kommunikation des Managements gegenüber den Mitarbeitern über seine Ansichten zu Geschäftsgebaren und ethischem Verhalten. (*ISA [DE] 240, Tz. 18*)

6. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene und der inhärenten Risiken

- 34 Der Abschlussprüfer hat:
- (a) die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene zu identifizieren und zu beurteilen, um festzustellen, ob sie ein vertretbar niedriges Maß überschreiten (d.h. relevante Risiken auf Abschlussebene darstellen), und wenn dem so ist, die Art und den Umfang ihrer umfassenden Auswirkungen auf den Abschluss zu würdigen, und
 - (b) inhärente Risiken zu identifizieren und zu beurteilen, indem er die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß der falschen Darstellung beurteilt, um festzustellen, ob sie ein vertretbar niedriges Maß überschreiten (d.h. relevante inhärente Risiken darstellen). Dabei hat der Abschlussprüfer zu berücksichtigen, wie und in welchem Umfang
 - (i) inhärente Risikofaktoren inhärente Risiken beeinflussen, und
 - (ii) die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene die Beurteilung des inhärenten Risikos beeinflussen. (*ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 28, 30 und 31*)

7. Identifizierung und Beurteilung der inhärenten Risiken für bestimmte Bereiche

- 35 Der Abschlussprüfer hat bei der Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und der Beurteilung des inhärenten Risikos im Zusammenhang mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben Folgendes zu berücksichtigen:
- (a) inwieweit der geschätzte Wert in der Rechnungslegung der Schätzunsicherheit unterliegt, und

- (b) inwieweit Folgendes durch Komplexität, Subjektivität oder sonstige inhärente Risikofaktoren beeinflusst ist:
- (i) Auswahl und Anwendung von Methode, Annahmen und Daten bei der Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung, oder
 - (ii) Auswahl der Punktschätzung des Managements und damit zusammenhängenden Abschlussangaben für die Aufnahme in den Abschluss. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 16)*
- 36 Der Abschlussprüfer hat auch die inhärenten Risiken im Zusammenhang mit Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen zu identifizieren und zu beurteilen sowie festzustellen, ob irgendwelche dieser Risiken bedeutsame Risiken sind. Bei dieser Feststellung hat der Abschlussprüfer identifizierte bedeutsame Transaktionen mit nahe stehenden Personen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Einheit als Geschäftsvorfälle zu behandeln, die bedeutsame Risiken zur Folge haben. *(ISA [DE] 550, Tz. 18)*
- 37 Identifiziert der Abschlussprüfer bei der Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängender Tätigkeiten im Zusammenhang mit nahe stehenden Personen Risikofaktoren für dolose Handlungen (einschließlich Umständen, die sich auf das Vorhandensein einer nahe stehenden Person mit dominantem Einfluss beziehen), hat er diese Informationen bei der Identifizierung und Beurteilung der inhärenten Risiken aufgrund doloser Handlungen zu berücksichtigen. *(ISA [DE] 550, Tz. 19)*

8. Beurteilung von bedeutsamen Risiken

- 38 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob etwaige beurteilte inhärente Risiken bedeutsame Risiken darstellen. *(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 32)*
- 39 Der Abschlussprüfer hat die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen als bedeutsame Risiken zu behandeln und entsprechend – soweit noch nicht geschehen – die von der Einheit eingerichteten Kontrollen zu identifizieren, die diese Risiken behandeln, und deren Ausgestaltung zu beurteilen sowie deren Implementierung festzustellen. *(ISA [DE] 240, Tz. 28)*
- 40 Bei der Identifizierung und Beurteilung von inhärenten Risiken aufgrund von dolosen Handlungen hat der Abschlussprüfer von der Vermutung auszugehen, dass bei der Umsatzrealisierung Risiken doloser Handlungen bestehen, und zu beurteilen, welche Umsatzarten, umsatzrelevanten Geschäftsvorfälle oder Aussagen solche Risiken zur Folge haben. *(ISA [DE] 240, Tz. 27)*
- 41 Das Management ist in einer besonders guten Position, um dolose Handlungen zu begehen, da es in der Lage ist, Unterlagen des Rechnungswesens zu manipulieren und einen manipulierten Abschluss aufzustellen, indem es Kontrollen außer Kraft setzt, die ansonsten wirksam zu funktionieren scheinen. Obwohl das Risiko einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management in jeder Einheit unterschiedlich hoch ist, besteht es dennoch in allen Einheiten. Da unvorhersehbar ist, in welcher Art und Weise eine solche Außerkraftsetzung vorkommen könnte, handelt es sich um ein inhärentes Risiko aufgrund von dolosen Handlungen und damit um ein bedeutsames Risiko. *(ISA [DE] 240, Tz. 32)*

9. Verständnis von der Komponente Kontrollaktivitäten

- 42 Der Abschlussprüfer hat durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung ein Verständnis von der Komponente Kontrollaktivitäten zu erlangen durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung mittels:
- (a) Identifizierung von folgenden Kontrollen, die die relevanten inhärenten Risiken in der Komponente Kontrollaktivitäten behandeln:
 - (i) Kontrollen über Journalbuchungen, einschließlich nicht standardisierter Journalbuchungen zur Aufzeichnung von nicht wiederkehrenden, ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen oder Anpassungen;
 - (ii) Kontrollen, für die der Abschlussprüfer – zur Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von aussagebezogenen Prüfungshandlungen – plant, die Wirksamkeit deren Funktion zu prüfen, wobei Kontrollen einzuschließen sind, die Risiken behandeln, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern;
 - (b) auf Grundlage der nach (a) identifizierten Kontrollen Identifizierung von IT-Anwendungen und anderen Aspekten des IT-Umfelds der Einheit, die sich aus der IT-Nutzung ergebenden Risiken unterliegen;
 - (c) für solche IT-Anwendungen und anderen nach (b) identifizierten Aspekten des IT-Umfelds Identifizierung von:
 - (i) damit verbundenen sich aus der IT-Nutzung ergebenden Risiken; und
 - (ii) generellen IT-Kontrollen der Einheit, die solche Risiken behandeln;
 - (d) für jede unter (a) oder (c)(ii) identifizierte Kontrolle:
 - (i) Beurteilung, ob die Kontrolle wirksam ausgestaltet ist, um relevante inhärente Risiken zu behandeln, oder wirksam ausgestaltet ist, die Funktion anderer Kontrollen zu unterstützen; und
 - (ii) Feststellung, ob die Kontrolle implementiert wurde, indem zusätzlich zur Befragung des Personals der Einheit die in Tz. 2(b) und (c) genannten Prüfungshandlungen durchgeführt werden. *(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 26)*
- 43 Der Abschlussprüfer hat das Management und andere Personen innerhalb der Einheit zu befragen sowie andere Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen, die seines Erachtens geeignet sind, um ein Verständnis von den ggf. vorhandenen Kontrollen zu erlangen, die das Management eingerichtet hat, um
- (a) Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen zu identifizieren, zu erfassen und anzugeben,
 - (b) bedeutsame Transaktionen und Vereinbarungen mit nahe stehenden Personen zu autorisieren und zu genehmigen sowie
 - (c) bedeutsame Transaktionen und Vereinbarungen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs zu autorisieren und zu genehmigen. *(ISA [DE] 550, Tz. 14)*
- 44 Auf der Grundlage seiner Würdigung oder – sofern einschlägig – seiner Beurteilung jeder Komponente des IKS der Einheit hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob eine oder mehrere Kontrollmängel identifiziert wurden. *(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 27)*

10. Beurteilung von Kontrollrisiken

- 45 Plant der Abschlussprüfer die Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen zu prüfen, hat er das Kontrollrisiko zu beurteilen. Plant der Abschlussprüfer keine Prüfung der Wirksamkeit der Funktion der Kontrollen, hat seine Beurteilung des Kontrollrisikos so zu erfolgen, dass die Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen der Beurteilung eines inhärenten Risikos entspricht. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 34)

11. Weitere Anforderungen im Zusammenhang mit der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

- 46 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die aus den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise eine angemessene Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen bilden. Ist dies nicht der Fall, hat der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen, bis Prüfungsnachweise erlangt wurden, die eine solche Grundlage darstellen. Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Abschlussprüfer sämtliche durch Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erlangten Prüfungsnachweise – ob die Aussagen des Managements untermauernd oder diesen widersprechend – zu berücksichtigen. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 35)
- 47 Bei wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben, die nicht als bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben festgestellt wurden, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob seine Feststellung weiterhin angemessen ist. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 36)

12. Dokumentation

- 48 Der Abschlussprüfer hat Folgendes in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen:
- (a) die Diskussion im Prüfungsteam sowie die daraus resultierenden bedeutsamen Entscheidungen, einschließlich der relevanten inhärenten Risiken aufgrund von dolosen Handlungen;
 - (b) besonders wichtige Elemente des Verständnisses des Abschlussprüfers in Übereinstimmung mit Tz. 9, 24, 25, 28 und 31, auch im Zusammenhang mit den geschätzten Werten in der Rechnungslegung der Einheit;
 - (c) die Informationsquellen, aus denen das Verständnis des Abschlussprüfers betreffend (b) erlangt wurde, sowie die durchgeführten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung;
 - (d) die Namen der identifizierten nahe stehenden Personen und die Art der Beziehungen mit nahe stehenden Personen,
 - (e) in Übereinstimmung mit den Anforderungen in Tz. 42, die Beurteilung der Ausgestaltung der identifizierten Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivität, die relevante inhärente Risiken aufgrund von dolosen Handlungen behandeln, und die Feststellung, ob solche Kontrollen implementiert wurden; und

- (f) die relevanten inhärenten Risiken, aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, einschließlich bedeutsamer Risiken und Risiken, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise liefern können, sowie der Begründung für die vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen. *(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 38)*
- 49 Falls der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt ist, dass die Vermutung eines relevanten inhärenten Risikos aufgrund von dolosen Handlungen bei der Umsatzrealisierung unter den Umständen des Auftrags nicht zutrifft, hat er in die Prüfungsdokumentation die Gründe für diese Schlussfolgerung aufzunehmen. *(ISA [DE] 240, Tz. 48)*

Anlage 1: Aussagen, die der Abschlussprüfer bei der Würdigung der verschiedenen Arten potenzieller falscher Darstellungen im Abschluss, die auftreten können, nutzt

(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. A189-A190)

Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen kann der Abschlussprüfer die folgenden Kategorien von Aussagen nutzen oder sie anders ausdrücken, vorausgesetzt sämtliche unten beschriebene Aspekte sind abgedeckt. Der Abschlussprüfer kann sich dazu entscheiden, die Aussagen über Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen sowie dazugehörige Abschlussangaben mit den Aussagen über Kontensalden sowie dazugehörigen Abschlussangaben zu kombinieren.

Aussagen, die der Abschlussprüfer bei der Würdigung der verschiedenen Arten möglicher falscher Darstellungen, die auftreten können, nutzt, können unter die folgenden Kategorien fallen:

- (a) Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen sowie damit verbundene Abschlussangaben für den zu prüfenden Zeitraum:
 - (i) Eintritt – aufgezeichnete oder angegebene Geschäftsvorfälle und Ereignisse haben stattgefunden, und diese Geschäftsvorfälle und Ereignisse sind der Einheit zuzurechnen.
 - (ii) Vollständigkeit – sämtliche aufzuzeichnende Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden aufgezeichnet, und sämtliche damit verbundene in den Abschluss aufzunehmende Angaben wurden aufgenommen.
 - (iii) Genauigkeit – Beträge und andere Daten bzgl. aufgezeichneter Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden angemessen aufgezeichnet, und damit verbundene Abschlussangaben wurden angemessen bewertet und beschrieben.
 - (iv) Periodenabgrenzung – Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in der richtigen Berichtsperiode aufgezeichnet.
 - (v) Kontenzuordnung – Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in den richtigen Konten aufgezeichnet.
 - (vi) Darstellung – Geschäftsvorfälle und Ereignisse sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben, und damit verbundene Abschlussangaben sind im Kontext der Anforderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze relevant und verständlich.
- (b) Aussagen zu Kontensalden und damit verbundene Abschlussangaben am Abschlussstichtag:
 - (i) Vorhandensein – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind vorhanden.
 - (ii) Rechte und Verpflichtungen – Die Einheit hält die Rechte an Vermögenswerten bzw. hat die Kontrolle darüber und Schulden stellen Verpflichtungen der Einheit dar.

- (iii) Vollständigkeit – Sämtliche aufzuzeichnenden Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden aufgezeichnet, und sämtliche damit verbundene in den Abschluss aufzunehmenden Angaben wurden aufgenommen.
- (iv) Genauigkeit, Bewertung und Zuordnung – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind mit angemessenen Beträgen in den Abschluss aufgenommen, und etwaige resultierende Bewertungs- oder Zuordnungsanpassungen wurden in angemessener Weise aufgezeichnet, und damit verbundene Abschlussangaben wurden angemessen bewertet und beschrieben.
- (v) Ausweis – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche wurden auf den richtigen Konten aufgezeichnet.
- (vi) Darstellung – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalansprüche sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben, und dazugehörige Abschlussangaben sind im Kontext der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze relevant und verständlich.

Anlage 2: Inhärente Risikofaktoren

(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Anlage 2)

Inhärente Risikofaktoren sind Merkmale von Ereignissen oder Umständen, die vor der Berücksichtigung von Kontrollen die Anfälligkeit für falsche Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – einer Aussage über eine Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben beeinflussen. Solche Faktoren können qualitativ oder quantitativ sein und schließen Komplexität, Subjektivität, Veränderung, Unsicherheit oder Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund von einer einseitigen Ausrichtung des Managements oder – sofern sie das inhärente Risiko beeinflussen – andere Risikofaktoren für dolose Handlungen ein. Bei der Erlangung des Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld sowie den angewandten Rechnungslegungsmethoden der Einheit, versteht der Abschlussprüfer auch, wie sich inhärente Risikofaktoren auf die Anfälligkeit von Aussagen für falsche Darstellungen bei der Aufstellung des Abschlusses auswirken.

Inhärente Risikofaktoren bzgl. der Erstellung der nach den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen Informationen (in diesem Absatz als „erforderliche Informationen“ bezeichnet) schließen ein:

- *Komplexität* – entsteht entweder aus der Art der Informationen oder durch die Weise, in der die erforderlichen Informationen erstellt werden, einschließlich wenn solche Erstellungsprozesse inhärent schwieriger anzuwenden sind. Komplexität kann bspw. entstehen:
 - bei der Berechnung von Lieferantenrabattrückstellungen, da es notwendig sein kann, verschiedene Handelsbedingungen mit vielen unterschiedlichen Lieferanten oder viele in Wechselbeziehung stehende Handelsbedingungen zu berücksichtigen, die alle bei der Berechnung der fälligen Rabatte relevant sind, oder
 - wenn es viele potenzielle Datenquellen mit unterschiedlichen, bei der Ermittlung eines geschätzten Wertes in der Rechnungslegung genutzten Merkmalen gibt, umfasst die Verarbeitung dieser Daten viele in Wechselbeziehung stehende Schritte und die Daten sind daher inhärent schwieriger zu identifizieren, zu erfassen, zugänglich, zu verstehen oder zu verarbeiten.
- *Subjektivität* – entsteht – aufgrund von Beschränkungen in der Verfügbarkeit von Wissen oder Informationen – aus inhärenten Grenzen der Fähigkeit, die erforderlichen Informationen auf eine objektive Weise zu erstellen, sodass es für das Management notwendig sein kann, eine Auswahl oder subjektive Beurteilung über den angemessenen zu verfolgenden Ansatz und über die resultierenden, in den Abschluss aufzunehmenden Informationen vorzunehmen. Aufgrund unterschiedlicher Ansätze zur Erstellung der erforderlichen Informationen könnten aus der angemessenen Anwendung der Anforderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze unterschiedliche Ergebnisse resultieren. Wenn die Beschränkungen in den Kenntnissen oder Daten zunehmen, werden auch die Subjektivität in den Beurteilungen, die von in vernünftigem Maße sachkundigen und unabhängigen natürlichen Personen getroffen werden könnten, sowie die Vielfalt der möglichen Ergebnisse dieser Beurteilungen zunehmen.

- *Veränderung* – resultiert aus Ereignissen oder Umständen, die sich im Laufe der Zeit auf die Geschäftstätigkeit der Einheit oder die wirtschaftlichen, rechnungslegungsbezogenen, rechtlichen, branchenbezogenen oder sonstigen Aspekte des Umfelds, in dem die Einheit tätig ist, auswirken, wenn sich die Auswirkungen jener Ereignisse oder Umstände in den erforderlichen Informationen widerspiegeln. Solche Ereignisse oder Umstände können während oder zwischen Rechnungslegungszeiträumen eintreten. Zum Beispiel können Änderungen aus Entwicklungen in den Anforderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze, aus Entwicklungen in der Einheit und ihrem Geschäftsmodell oder aus Entwicklungen im Umfeld, in dem die Einheit tätig ist, resultieren. Solche Änderungen können sich auf Annahmen und Beurteilungen des Managements auswirken, einschließlich derer im Zusammenhang mit der Auswahl der Rechnungslegungsmethoden durch das Management oder wie geschätzte Werte in der Rechnungslegung ermittelt oder damit verbundene Abschlussangaben bestimmt werden.
- *Unsicherheit* – entsteht, wenn die erforderlichen Informationen nicht ausschließlich auf Grundlage von ausreichend präzisen und umfassenden, durch unmittelbare Beobachtung nachprüfbareren Daten erstellt werden können. Unter diesen Umständen kann es notwendig sein, einen Ansatz zu verfolgen, der die verfügbaren Kenntnisse anwendet zur Erstellung der Informationen unter Nutzung ausreichend präziser und umfassender beobachtbarer Daten, soweit diese verfügbar sind, und, wenn dies nicht der Fall ist, unter Nutzung vertretbarer Annahmen, die durch die am besten geeigneten verfügbaren Daten gestützt werden. Außerhalb der Kontrolle des Managements liegende Beschränkungen bei der Verfügbarkeit von Kenntnissen oder Daten (sofern einschlägig, Kostenbeschränkungen unterliegend) sind Quellen von Unsicherheit, und ihre Auswirkung auf die Erstellung der erforderlichen Informationen kann nicht eliminiert werden. Beispielsweise entsteht Schätzunsicherheit, wenn der erforderliche Geldbetrag nicht mit Genauigkeit festgelegt werden kann und das Ergebnis der Schätzung nicht vor dem Datum der Fertigstellung des Abschlusses bekannt ist.
- *Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einseitiger Ausrichtung des Managements oder anderer Risikofaktoren für dolose Handlungen, soweit sie sich auf das inhärente Risiko auswirken* – Anfälligkeit für einseitige Ausrichtung des Managements resultiert aus Umständen, die Anfälligkeit für beabsichtigte oder unbeabsichtigte fehlende Wahrung der Neutralität des Managements bei der Erstellung der Informationen schaffen. Eine einseitige Ausrichtung des Managements ist häufig verbunden mit bestimmten Umständen, die dazu führen könnten, dass das Management seine Neutralität bei der Ausübung seiner Urteilskraft nicht wahrt (Indikatoren für eine potenzielle einseitige Ausrichtung des Managements), was zu einer wesentlichen falschen Darstellung der Informationen führen könnte, die, im Falle von Absicht, dolose wäre. Solche Indikatoren schließen Anreize oder Druck, soweit sie sich auf das inhärente Risiko auswirken (z.B. als Ergebnis der Motivation zur Erreichung eines gewünschten Ergebnisses, wie bspw. gewünschter Gewinnziele oder Kapitalkennzahlen), und die Gelegenheit zur Nichtwahrung der Neutralität ein.