

## **Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Reaktionen auf beurteilte Risiken (IDW EPS KMU 5)**

Stand: 05.12.2021<sup>1</sup>

*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.*

---

<sup>1</sup> 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 Reaktion des Abschlussprüfers auf relevante Risiken. Neben der Funktionsprüfung und der Beurteilung der Wirksamkeit von Kontrollen werden aussagebezogene Prüfungshandlungen sowie der Umgang mit falschen Darstellungen in der Rechnungslegung beschrieben.*

Ergänzungs- oder Änderungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)) bis zum 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](http://www.idw.de)) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

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

1.	Allgemeine Reaktionen auf relevante Risiken auf Abschlussebene .....	3
2.	Prüfungshandlungen als Reaktion auf relevante Risiken wesentlicher falscher Darstellungen .....	4
3.	Auswahl der zu prüfenden Elemente .....	5
3.1.	Allgemeine Anforderung, um Prüfungsnachweise zu erlangen .....	5
3.2.	Konzeption und Umfang einer repräsentativen Stichprobe nach Tz. 7(c) .	5
3.3.	Durchführung von Prüfungshandlungen für im Rahmen einer Stichprobe ausgewählte Elemente .....	5
4.	Funktionsprüfungen und Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrollen .....	6
4.1.	Funktionsprüfungen .....	6
4.2.	Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrollen .....	8
5.	Aussagebezogene Prüfungshandlungen .....	8
5.1.	Allgemeine Anforderungen .....	8
5.2.	Verfahren der externen Bestätigung .....	9
5.3.	Beurteilung der Angemessenheit der Annahme zur Fortführung der Geschäftstätigkeit .....	11
5.4.	Dolose Handlungen .....	13
5.5.	Geschätzte Werte .....	13
5.6.	Nahe stehende Personen .....	15
5.7.	Rechtsstreitigkeiten und vermutete Verstöße .....	16
5.8.	Vorräte .....	17
5.9.	Abschlussbuchungen .....	18
5.10.	Vergleichsinformationen .....	18
6.	Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen .....	19
7.	Berücksichtigung der identifizierten falschen Darstellungen im weiteren Verlauf .....	19
8.	Kommunikation mit dem Management und Korrektur falscher Darstellungen ..	20
9.	Beurteilung der Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen .....	20
10.	Dokumentation .....	21

## 1. Allgemeine Reaktionen auf relevante Risiken auf Abschlussebene

- 1 Der Abschlussprüfer hat allgemeine Reaktionen zu planen und umzusetzen, um den relevanten Risiken, aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, auf Abschlussebene zu begegnen. (ISA [DE] 330, Tz. 5)

- 2 Bei der Festlegung allgemeiner Reaktionen auf die relevanten Risiken aufgrund von dolosen Handlungen auf Abschlussebene hat der Abschlussprüfer Folgendes durchzuführen:
- (a) Zuordnung und Überwachung der Mitarbeiter unter Berücksichtigung der Kenntnisse, Fertigkeiten und Fähigkeiten der Personen, denen im Rahmen des Auftrags bedeutende Verantwortlichkeiten übertragen werden sollen, um den relevanten Risiken auf Abschlussebene und den relevanten inhärenten Risiken aufgrund von dolosen Handlungen zu begegnen
  - (b) Beurteilung, ob die von der Einheit ausgewählten und angewandten Rechnungslegungsmethoden, besonders im Hinblick auf subjektive Bewertungen und komplexe Geschäftsvorfälle, auf Manipulationen der Rechnungslegung hindeuten können, die aus einer versuchten Ergebnissteuerung durch das Management resultieren
  - (c) Einbau eines Überraschungsmoments bei der Auswahl von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen. *(ISA [DE] 240, Tz. 30)*

## **2. Prüfungshandlungen als Reaktion auf relevante Risiken wesentlicher falscher Darstellungen**

- 3 Der Abschlussprüfer hat weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, deren Art, zeitliche Einteilung und Umfang auf den relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – auf Aussageebene basieren und auf diese ausgerichtet sind. *(ISA [DE] 330, Tz. 6)*
- 4 Der Abschlussprüfer hat die weiteren Prüfungshandlungen in einer Weise zu planen und durchzuführen, die nicht einseitig ausgerichtet ist in Richtung der Erlangung von Prüfungsnachweisen, die untermauernd sein können, oder in Richtung des Ausschlusses von Prüfungsnachweisen, die widersprechend sein können. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 18)*
- 5 Bei der Planung der weiteren Prüfungshandlungen, die durchzuführen sind, hat der Abschlussprüfer
- (a) die Gründe für die Beurteilung zu würdigen, die den relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen beigemessen wurden, einschließlich
    - (i) der Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes des Auftretens falscher Darstellungen aufgrund der besonderen Merkmale der relevanten Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben (d.h. des inhärenten Risikos) und
    - (ii) der Frage, ob Kontrollen bei der Risikobeurteilung berücksichtigt wurden, die relevante Risiken falscher Darstellungen behandeln (d.h. Kontrollrisiko). Dadurch wird der Abschlussprüfer verpflichtet, Prüfungsnachweise zu erlangen, um festzustellen, ob die Kontrollen wirksam funktionieren (so etwa im Fall, dass der Abschlussprüfer plant, bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen die Wirksamkeit von Kontrollen zu testen); sowie
  - (b) umso überzeugendere Prüfungsnachweise zu erlangen, je höher das vom Abschlussprüfer eingeschätzte Risiko ist. *(ISA [DE] 330, Tz. 7)*

- 6 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für jedes der relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen liefern können. (ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 33)

### **3. Auswahl der zu prüfenden Elemente**

#### **3.1. Allgemeine Anforderung, um Prüfungsnachweise zu erlangen**

- 7 Bei der Planung von Funktions- und Einzelfallprüfungen hat der Abschlussprüfer Verfahren zur Auswahl von zu prüfenden Elementen festzulegen, die wirksam sind, um den Zweck der Prüfungshandlung zu erreichen. (ISA [DE] 500, Tz. 10)

*Zur Auswahl der zu prüfenden Elemente hat der Abschlussprüfer die folgenden Möglichkeiten:*

- (a) *Auswahl aller Elemente (Vollerhebung)*
- (b) *Auswahl bestimmter Elemente*
- (c) *(repräsentative) Stichprobenprüfungen. (ISA [DE] 500, Tz. A53)*

#### **3.2. Konzeption und Umfang einer repräsentativen Stichprobe nach Tz. 7(c)**

- 8 Bei der Konzeption einer Prüfungsstichprobe hat der Abschlussprüfer den Zweck der Prüfungshandlung und die Merkmale der Grundgesamtheit zu würdigen, aus der die Stichprobe gezogen wird. (ISA [DE] 530, Tz. 6)
- 9 Der Abschlussprüfer hat einen Stichprobenumfang festzulegen, der ausreicht, um das Stichprobenrisiko auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren. (ISA [DE] 530, Tz. 7)
- 10 Der Abschlussprüfer hat die Elemente für die Stichprobe so auszuwählen, dass für jedes Stichprobenelement in der Grundgesamtheit eine Chance besteht, ausgewählt zu werden. (ISA [DE] 530, Tz. 8)

#### **3.3. Durchführung von Prüfungshandlungen für im Rahmen einer Stichprobe ausgewählte Elemente**

- 11 Der Abschlussprüfer hat Prüfungshandlungen für die einzelnen ausgewählten Elemente durchzuführen, die für den jeweiligen Zweck geeignet sind. (ISA [DE] 530, Tz. 9)
- 12 Wenn die Prüfungshandlung nicht auf das ausgewählte Element anwendbar ist, hat der Abschlussprüfer diese an einem Ersatzelement durchzuführen. (ISA [DE] 530, Tz. 10)
- 13 Wenn es dem Abschlussprüfer nicht möglich ist, die geplanten Prüfungshandlungen oder geeignete alternative Prüfungshandlungen auf ein ausgewähltes Element anzuwenden, hat der Abschlussprüfer dieses Element bei Funktionsprüfungen als Abweichung von der vorgesehenen Kontrolle bzw. bei Einzelfallprüfungen als falsche Darstellung zu behandeln. (ISA [DE] 530, Tz. 11)
- 14 Der Abschlussprüfer hat Art und Ursache von identifizierten Abweichungen oder falschen Darstellungen zu untersuchen und ihre möglichen Auswirkungen auf den Zweck der betreffenden Prüfungshandlung sowie auf andere Prüfungsbereiche zu beurteilen. (ISA [DE] 530, Tz. 12)

- 15 In den äußerst seltenen Fällen, in denen der Abschlussprüfer eine in einer Stichprobe entdeckte falsche Darstellung oder Abweichung als Anomalie ansieht, hat der Abschlussprüfer ein hohes Maß an Sicherheit darüber zu erlangen, dass diese falsche Darstellung oder Abweichung nicht repräsentativ für die Grundgesamtheit ist. Um dieses Maß an Sicherheit zu erlangen, hat der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, dass sich die falsche Darstellung oder Abweichung nicht auf die restliche Grundgesamtheit auswirkt. (ISA [DE] 530, Tz. 13)
- Wenn eine falsche Darstellung als Anomalie ermittelt wurde, kann diese bei der Hochrechnung falscher Darstellungen auf die Grundgesamtheit unberücksichtigt bleiben. (ISA [DE] 530, Tz. A19, 1. Satz)*
- 16 Bei Einzelfallprüfungen hat der Abschlussprüfer in der Stichprobe entdeckte falsche Darstellungen auf die Grundgesamtheit hochzurechnen. (ISA [DE] 530, Tz. 14)
- 17 Der Abschlussprüfer hat Folgendes zu beurteilen:
- (a) die Ergebnisse der Stichprobenprüfung und
  - (b) ob die Anwendung von Stichprobenprüfungen eine hinreichende Grundlage für Schlussfolgerungen über die geprüfte Grundgesamtheit geliefert hat. (ISA [DE] 530, Tz. 15)

#### **4. Funktionsprüfungen und Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrollen**

##### **4.1. Funktionsprüfungen**

- 18 Der Abschlussprüfer hat Funktionsprüfungen zu planen und durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Wirksamkeit der Kontrollen zu erlangen, falls
- (a) die Beurteilung des Abschlussprüfers über relevante Risiken wesentlicher falscher Darstellungen von der Erwartung ausgeht, dass die Kontrollen wirksam funktionieren (d.h. der Abschlussprüfer plant bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang aussagebezogener Prüfungshandlungen die Wirksamkeit von Kontrollen zu prüfen), oder
  - (b) aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise auf Aussageebene erbringen können. (ISA [DE] 330, Tz. 8)
- 19 Bei der Planung und Durchführung von Funktionsprüfungen hat der Abschlussprüfer umso überzeugendere Prüfungsnachweise zu erlangen, je mehr der Abschlussprüfer sich auf die Wirksamkeit einer Kontrolle verlässt. (ISA [DE] 330, Tz. 9)
- 20 Bei der Planung und Durchführung von Funktionsprüfungen hat der Abschlussprüfer
- (a) andere Prüfungshandlungen in Kombination mit Befragungen durchzuführen, um Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit der Kontrollen zu erlangen. Dies schließt die Aspekte ein,
    - (i) wie die Kontrollen zu relevanten Zeiten während des zu prüfenden Zeitraums angewandt wurden,
    - (ii) die Stetigkeit ihrer Anwendung sowie
    - (iii) von wem oder auf welche Weise sie angewandt wurden.

- (b) festzustellen, ob die zu prüfenden Kontrollen von anderen Kontrollen abhängen (mittelbare Kontrollen) und – sofern dies der Fall ist – ob es notwendig ist, Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit dieser mittelbaren Kontrollen zu erlangen. (ISA [DE] 330, Tz. 10)
- 21 Vorbehaltlich der Tz. 22 und 24 hat der Abschlussprüfer Funktionsprüfungen für den bestimmten Zeitpunkt oder für den gesamten Zeitraum durchzuführen, für die bzw. den der Abschlussprüfer beabsichtigt, sich auf die betreffenden Kontrollen zu verlassen, um eine angemessene Grundlage für das beabsichtigte Vertrauen des Abschlussprüfers zu schaffen. (ISA [DE] 330, Tz. 11)
- 22 Falls der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit von Kontrollen innerhalb eines unterjährigen Zeitraums erlangt, hat der Abschlussprüfer
- (a) Prüfungsnachweise über nach Ende des unterjährigen Zeitraums eingetretene bedeutende Änderungen an diesen Kontrollen zu erlangen und
- (b) festzulegen, welche weiteren Prüfungsnachweise für den verbleibenden Zeitraum zu erlangen sind. (ISA [DE] 330, Tz. 12)
- 23 Bei der Festlegung, ob die Nutzung von im Rahmen vorhergehender Abschlussprüfungen erlangten Prüfungsnachweisen über die Wirksamkeit von Kontrollen angemessen ist und – sofern dies der Fall ist – wie lange der Zeitraum sein darf, der bis zu einer erneuten Funktionsprüfung einer Kontrolle vergehen darf, hat der Abschlussprüfer Folgendes zu würdigen:
- (a) die Wirksamkeit anderer Komponenten des internen Kontrollsystems (IKS) der Einheit, einschließlich des Kontrollumfeldes, der Überwachungsprozess von Kontrollen durch die Einheit und ihres Risikobeurteilungsprozesses,
- (b) die Risiken, die sich aus den Eigenarten der Kontrolle ergeben, einschließlich der Unterscheidung, ob es sich um eine manuelle oder automatisierte Kontrolle handelt,
- (c) die Wirksamkeit der allgemeinen IT-Kontrollen,
- (d) die Wirksamkeit der Kontrolle und ihrer Anwendung durch die Einheit, einschließlich von Art und Umfang der im Rahmen vorhergehender Abschlussprüfungen festgestellten Abweichungen bei der Anwendung der Kontrolle sowie eventuelle Personalwechsel, die sich deutlich auf die Anwendung der Kontrolle auswirken,
- (e) die Frage, ob es bei sich verändernden Umständen ein Risiko darstellt, wenn Änderungen an einer bestimmten Kontrolle unterlassen werden, sowie
- (f) die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und den Umfang, in dem man sich auf die Kontrolle verlässt.
- (g) entsprechend der Prüfung der Wirksamkeit der Ausgestaltung sowie Implementierung der Kontrollen nach *IDW PS KMU 4*<sup>2</sup>, sind Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob nach der vorhergehenden Abschlussprüfung bedeutsame Änderungen bei diesen Kontrollen eingetreten sind, um festzustellen, ob die zu nutzenden Prüfungsnachweise weiterhin relevant sind. In jedem Fall hat der Abschlussprüfer die Funktionsprüfung für die

---

<sup>2</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Risikoidentifizierung und -beurteilung (IDW PS KMU 4)*.

Kontrollen mindestens einmal in jeder dritten Abschlussprüfung durchzuführen. Gleichwohl sind bei jeder Abschlussprüfung einige Funktionsprüfungen durchzuführen. (ISA [DE] 330, Tz. 13 f.)

- 24 Falls der Abschlussprüfer beabsichtigt, sich auf Kontrollen für ein von ihm als bedeutsam eingestuftes Risiko zu verlassen, hat er diese Kontrollen für den Berichtszeitraum zu prüfen. (ISA [DE] 330, Tz. 15)

#### **4.2. Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrollen**

- 25 Bei der Beurteilung der Wirksamkeit von Kontrollen, auf die sich der Abschlussprüfer plant zu verlassen, hat der Abschlussprüfer abzuwägen, ob falsche Darstellungen durch aussagebezogene Prüfungshandlungen aufgedeckt wurden, die darauf hindeuten, dass Kontrollen nicht wirksam funktionieren. Falls durch aussagebezogene Prüfungshandlungen keine falschen Darstellungen aufgedeckt wurden, ist dies jedoch kein Prüfungsnachweis für die Wirksamkeit der auf die geprüfte Aussage bezogenen Kontrollen. (ISA [DE] 330, Tz. 16)
- 26 Falls Abweichungen bei Kontrollen aufgedeckt wurden, auf die sich der Abschlussprüfer zu verlassen beabsichtigt, hat der Abschlussprüfer spezifische Befragungen durchzuführen, um diese Sachverhalte und ihre möglichen Konsequenzen zu verstehen und festzustellen, ob
- (a) die durchgeführten Funktionsprüfungen eine angemessene Grundlage darstellen, um sich auf diese Kontrollen zu verlassen,
  - (b) zusätzliche Funktionsprüfungen notwendig sind oder
  - (c) den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch aussagebezogene Prüfungshandlungen begegnet werden muss. (ISA [DE] 330, Tz. 17)
- 27 Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungstätigkeit hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob ein oder mehrere Mängel im IKS identifiziert wurden und ob diese Mängel einzeln oder in Kombination bedeutsame Mängel darstellen. (IDW PS 475, Tz. 11 f.)

### **5. Aussagebezogene Prüfungshandlungen**

#### **5.1. Allgemeine Anforderungen**

- 28 Ungeachtet der relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Abschlussprüfer für alle wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben aussagebezogene Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen. (ISA [DE] 330, Tz. 18)
- 29 Bei der Planung und Durchführung aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen, entweder für sich alleine oder in Kombination mit Einzelfallprüfungen, als aussagebezogene Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer
- (a) die Eignung bestimmter aussagebezogener analytischer Prüfungshandlungen für gegebene Aussagen festzulegen, unter Berücksichtigung der relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und ggf. von Einzelfallprüfungen für diese Aussagen;
  - (b) die Verlässlichkeit der Daten zu beurteilen, aus denen der Abschlussprüfer die Erwartung zu erfassten Beträgen oder Kennzahlen entwickelt, unter Berücksichtigung von



Quelle, Vergleichbarkeit, Art und Relevanz der verfügbaren Informationen sowie der Kontrollen über deren Erstellung;

- (c) eine Erwartung zu erfassten Beträgen oder Kennzahlen zu entwickeln und zu beurteilen, ob die Erwartung ausreichend genau für die Identifizierung einer falschen Darstellung ist, die einzeln oder in der Summe mit anderen falschen Darstellungen dazu führen kann, dass der Abschluss wesentlich falsch dargestellt ist, sowie
  - (d) den Betrag etwaiger Differenzen zwischen den erfassten Beträgen und den erwarteten Werten festzulegen, der ohne weitere Untersuchung vertretbar ist, so wie in Tz. 30 gefordert. (ISA [DE] 520, Tz. 5)
- 30 Wenn der Abschlussprüfer bei durchgeführten analytischen Prüfungshandlungen, Schwankungen oder Beziehungen identifiziert, die nicht mit anderen relevanten Informationen in Einklang stehen oder die um einen erheblichen Betrag von den erwarteten Werten abweichen, hat der Abschlussprüfer diese Abweichungen zu untersuchen, indem:
- (a) Befragungen des Managements durchgeführt und geeignete, für die Antworten des Managements relevante Prüfungsnachweise erlangt werden sowie
  - (b) Andere Prüfungshandlungen durchgeführt werden, die unter den gegebenen Umständen notwendig sind. (ISA [DE] 520, Tz. 7)
- 31 Falls der Abschlussprüfer festgestellt hat, dass ein relevantes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen ein bedeutsames Risiko darstellt, sind aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen, die speziell auf dieses Risiko ausgerichtet sind. Wenn der Ansatz, mit dem einem bedeutsamen Risiko begegnet werden soll, ausschließlich aus aussagebezogenen Prüfungshandlungen besteht, haben diese Prüfungshandlungen auch Einzelfallprüfungen zu umfassen. (ISA [DE] 330, Tz. 21)
- 32 Werden aussagebezogene Prüfungshandlungen unterjährig durchgeführt, hat der Abschlussprüfer den verbleibenden Zeitraum abzudecken
- (a) durch aussagebezogene Prüfungshandlungen in Kombination mit Funktionsprüfungen für den dazwischen liegenden Zeitraum oder
  - (b) durch weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen allein, wenn der Abschlussprüfer feststellt, dass dies ausreicht,
- die eine hinreichende Grundlage für die Ausdehnung der Prüfungsschlussfolgerungen von dem unterjährigen Zeitpunkt bis zum Ende des Zeitraums bilden. (ISA [DE] 330, Tz. 22)

## 5.2. Verfahren der externen Bestätigung

- 33 Der Abschlussprüfer hat zu würdigen, ob Verfahren der externen Bestätigung als aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen sind. (ISA [DE] 330, Tz. 19)

Bei der Entscheidung des Abschlussprüfers, externe Bestätigungen von Kreditinstituten (sog. Bankbestätigungen) einzuholen, kann er darüber hinaus berücksichtigen, dass Bankbestätigungen oftmals geeignete Prüfungsnachweise liefern, z.B. um eine Beurteilung über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen (einschließlich nicht in der Bilanz enthaltener Geschäfte) zu einem Kreditinstitut vorzunehmen. Bankbestätigungen können auch eine geeignete Reaktion auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund doloser Handlungen

sein (z.B. gefälschte Kontoauszüge oder Kreditzusagen, unvollständige Angaben zu von dem Kreditinstitut abgegebenen Bürgschaften). (ISA [DE] 330, Tz. D.A50.1)

- 34 Bei der Durchführung von Verfahren der externen Bestätigung hat der Abschlussprüfer die Kontrolle über externe Bestätigungsanfragen zu bewahren. Dies schließt Folgendes ein:
- (a) Festlegung der zu bestätigenden oder anzufragenden Informationen;
  - (b) Auswahl der geeigneten bestätigenden Partei;
  - (c) Ausgestaltung der Bestätigungsanfragen, einschließlich der Feststellung, dass die Anfragen richtig adressiert und Informationen für die Rücksendung der Antworten unmittelbar an den Abschlussprüfer enthalten sind;
  - (d) Versand der Anfragen sowie eventueller Folgeanfragen an die bestätigende Partei. (ISA [DE] 505, Tz. 7)
- 35 Wenn sich das Management weigert, dem Abschlussprüfer den Versand einer Bestätigungsanfrage zu gestatten, hat der Abschlussprüfer
- (a) das Management zu den Gründen für die Weigerung zu befragen und Prüfungsnachweise zu deren Stichhaltigkeit und Begründetheit einzuholen;
  - (b) die Auswirkungen der Weigerung des Managements auf die vom Abschlussprüfer vorgenommene Beurteilung der relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, einschließlich der Risiken doloser Handlungen, sowie auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang anderer Prüfungshandlungen zu beurteilen und
  - (c) alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, die darauf ausgerichtet sind, relevante und verlässliche Prüfungsnachweise zu erlangen. (ISA [DE] 505, Tz. 8)
- 36 Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt, dass die Weigerung des Managements, dem Abschlussprüfer den Versand einer Bestätigungsanfrage zu gestatten, unangemessen ist, oder es dem Abschlussprüfer nicht möglich ist, aus alternativen Prüfungshandlungen relevante und verlässliche Prüfungsnachweise zu erlangen, hat der Abschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren. Außerdem hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 7*<sup>3</sup> die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung und das Prüfungsurteil festzustellen. (ISA [DE] 505, Tz. 9)
- 37 Wenn der Abschlussprüfer Faktoren erkennt, die Zweifel an der Verlässlichkeit der Antwort auf eine Bestätigungsanfrage aufwerfen, hat der Abschlussprüfer weitere Prüfungsnachweise zu erlangen, um diese Zweifel zu beseitigen. (ISA [DE] 505, Tz. 10)
- 38 Wenn der Abschlussprüfer feststellt, dass eine Antwort auf eine Bestätigungsanfrage nicht verlässlich ist, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen für die Beurteilung der relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, einschließlich der Risiken doloser Handlungen, sowie auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang anderer Prüfungshandlungen, die damit zusammenhängen, zu beurteilen. (ISA [DE] 505, Tz. 11)
- 39 Bei jeder Nichtbeantwortung hat der Abschlussprüfer alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, um relevante und verlässliche Prüfungsnachweise zu erlangen. (ISA [DE] 505, Tz. 12)

---

<sup>3</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung (IDW PS KMU 7)*.

- 40 Abweichungen hat der Abschlussprüfer zu untersuchen, um festzustellen, ob sie auf falsche Darstellungen hindeuten oder nicht. (ISA [DE] 505, Tz. 14)
- 41 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die Ergebnisse der Verfahren der externen Bestätigung relevante und verlässliche Prüfungsnachweise liefern oder ob weitere Prüfungsnachweise notwendig sind. (ISA [DE] 505, Tz. 16)

### **5.3. Beurteilung der Angemessenheit der Annahme zur Fortführung der Geschäftstätigkeit**

- 42 Der Abschlussprüfer hat die vom Management vorgenommene Einschätzung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit zu beurteilen. (IDW PS 270 n.F., Tz. 17)
- Das Management hat eine Einschätzung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit vorzunehmen. Der Abschlussprüfer ist nicht dafür verantwortlich, fehlende Analysen des Managements selbst vorzunehmen. In manchen Fällen hindert das Fehlen einer detaillierten Analyse des Managements zur Unterstützung seiner Beurteilung den Abschlussprüfer jedoch möglicherweise nicht daran, einen Schluss zu ziehen, ob die vom Management vorgenommene Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit unter den gegebenen Umständen angemessen ist. Wenn z.B. die Einheit in der Vergangenheit nachhaltige Gewinne erzielt hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann und keine bilanzielle Überschuldung droht, kann das Management seine Beurteilung ohne eine detaillierte Analyse vornehmen. In diesem Fall kann der Abschlussprüfer die Angemessenheit der Einschätzung des Managements ohne Vornahme detaillierter Beurteilungshandlungen beurteilen. Dies setzt voraus, dass seine übrigen Prüfungshandlungen ausreichend sind, um den Abschlussprüfer in die Lage zu versetzen, einen Schluss zu ziehen, ob die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Geschäftstätigkeit bei der Aufstellung des Abschlusses unter den gegebenen Umständen angemessen ist. (IDW PS 270 n.F., Tz. A8)*
- 43 Bei der Beurteilung der vom Management vorgenommenen Einschätzung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit hat der Abschlussprüfer denselben Zeitraum zugrunde zu legen, den das Management seiner Einschätzung entsprechend den Anforderungen der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze oder der Gesetze oder anderen Rechtsvorschriften, falls diese einen längeren Zeitraum festlegen, zugrunde gelegt hat. Wenn die vom Management vorgenommene Einschätzung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit weniger als zwölf Monate ab dem Abschlussstichtag des zu prüfenden Geschäftsjahres umfasst, hat der Abschlussprüfer das Management aufzufordern, den seinen Einschätzungen zugrunde liegenden Zeitraum auf mindestens zwölf Monate ab diesem Stichtag auszudehnen. (IDW PS 270 n.F., Tz. 18)
- 44 Falls bei der Aufstellung des Abschlusses oder Lageberichts durch das Management nach dem Abschlussstichtag eine bedeutsame Verzögerung eintritt, hat der Abschlussprüfer die Gründe für die Verzögerung zu erfragen. Falls der Abschlussprüfer der Auffassung ist, dass die Verzögerung mit Ereignissen oder Gegebenheiten zusammenhängen könnte, welche die Beurteilung der Fortführung der Geschäftstätigkeit betreffen, hat der Abschlussprüfer die in Tz. 47 beschriebenen zusätzlichen Prüfungshandlungen durchzuführen und die Auswirkungen

auf seine Schlussfolgerung zum Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit abzuwägen. (IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 37)

- 45 Bei der Beurteilung der Einschätzung des Managements hat der Abschlussprüfer abzuwägen, ob diese Einschätzung alle relevanten Informationen berücksichtigt, die dem Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung bekannt geworden sind. (IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 19)
- 46 Der Abschlussprüfer hat das Management zu befragen, ob ihnen Ereignisse oder Gegebenheiten bekannt sind, die nach dem Zeitraum eintreten werden, auf den sich ihre Einschätzung bezieht, und die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können. (IDW PS 270 n.F. (10.2021), Tz. 20)
- 47 Falls Ereignisse oder Gegebenheiten identifiziert wurden, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können, hat der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um festzustellen, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen können (im Folgenden als „wesentliche Unsicherheit“ bezeichnet). Hierbei berücksichtigt der Abschlussprüfer auch Tatbestände und Maßnahmen, die dieser Unsicherheit entgegenwirken. Hierzu hat der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, die Folgendes umfassen müssen:
- (a) Hat das Management noch keine Einschätzung der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit vorgenommen: Aufforderung, diese Einschätzung vorzunehmen
  - (b) Beurteilung der Pläne des Managements für zukünftige Maßnahmen, die ihrer Einschätzung der Fähigkeit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit zugrunde liegen. Dabei ist auch zu beurteilen, ob die Folgen dieser Pläne voraussichtlich die Situation verbessern und ob die Pläne des Managements unter den gegebenen Umständen durchführbar sind
  - (c) Hat die Einheit eine Liquiditätsprognose aufgestellt und stellt deren Analyse durch den Abschlussprüfer einen bedeutsamen Faktor bei der Berücksichtigung der Auswirkungen von Ereignissen oder Gegebenheiten im Rahmen der Beurteilung der Pläne des Managements für zukünftige Maßnahmen dar:
    - (i) Beurteilung der Verlässlichkeit der zugrunde liegenden Daten und
    - (ii) Feststellung, ob die zugrunde liegenden Annahmen ausreichend begründet sind
  - (d) Abwägung, ob nach dem Zeitpunkt, an dem das Management seine Einschätzung vorgenommen hat, zusätzliche Tatsachen oder Informationen verfügbar geworden sind
  - (e) Anforderung schriftlicher Erklärungen vom Management und – soweit angebracht – von den für die Überwachung Verantwortlichen zu deren Plänen für zukünftige Maßnahmen und zur Durchführbarkeit dieser Pläne. (IDW PS 270 n.F., Tz. 21)

#### 5.4. Dolose Handlungen

- 48 Unabhängig davon, wie der Abschlussprüfer die Risiken einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management beurteilt, hat er Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um
- (a) die Angemessenheit von im Hauptbuch erfassten Journalbuchungen und von anderen bei der Abschlussaufstellung vorgenommenen Anpassungen zu prüfen. Bei der Planung und Durchführung der entsprechenden Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer
    - (i) am Rechnungslegungsprozess beteiligte Personen über unangemessene oder ungewöhnliche Aktivitäten im Rahmen der Verarbeitung von Journalbuchungen und anderen Anpassungen zu befragen,
    - (ii) zum Ende eines Berichtszeitraums vorgenommene Journalbuchungen und andere Anpassungen auszuwählen sowie
    - (iii) die Notwendigkeit zu erwägen, Journalbuchungen und andere Anpassungen aus dem gesamten Berichtszeitraum zu prüfen.
  - (b) Bei bedeutsamen Geschäftsvorfällen, die sich außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs der Einheit ereignen oder die – ausgehend von dem Verständnis, das der Abschlussprüfer von der Einheit und ihrem Umfeld erlangt hat, und von anderen im Rahmen der Prüfung erlangten Informationen – in anderer Hinsicht ungewöhnlich erscheinen, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob der wirtschaftliche Beweggrund (oder das Fehlen eines solchen) die Vermutung nahe legt, dass die Geschäftsvorfälle dazu dienen können, die Rechnungslegung zu manipulieren oder Vermögensschädigungen zu verschleiern. *(ISA [DE] 240, Tz. 33)*
- 49 Der Abschlussprüfer hat festzulegen, ob als Reaktion auf die identifizierten Risiken einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management zusätzlich zu den in Tz. 48 im Einzelnen aufgeführten Prüfungshandlungen noch weitere durchzuführen sind (d.h. wenn bestimmte zusätzliche Risiken einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management bestehen, die nicht im Rahmen der Prüfungshandlungen, mit denen die in Tz. 48 aufgeführten Anforderungen erfüllt werden, abgedeckt sind). *(ISA [DE] 240, Tz. 34)*
- 50 Hat der Abschlussprüfer eine dolose Handlung identifiziert oder Informationen erlangt, die auf eine mögliche dolose Handlung hindeuten, so hat er zeitgerecht mit der angemessenen Managementebene über diese Sachverhalte zu kommunizieren, um diejenigen, welche die Hauptverantwortlichkeit für die Verhinderung und Aufdeckung doloser Handlungen tragen, über für ihre Verantwortlichkeiten relevante Sachverhalte zu informieren. *(ISA [DE] 240, Tz. 41)*

#### 5.5. Geschätzte Werte

- 51 Die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers haben eine oder mehrere der folgenden Vorgehensweisen zu enthalten:
- (a) Erlangung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers eintreten

- (b) Prüfen, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat, oder
  - (c) Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 18)*
- 52 Umfassen die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers die Erlangung von Prüfungsnachweisen zu Ereignissen, die bis zum Datum des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers eintreten, so hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob derartige Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit dem geschätzten Wert in der Rechnungslegung zu begegnen; hierbei ist zu berücksichtigen, dass Änderungen in den Gegebenheiten und sonstigen relevanten Umständen zwischen dem Ereignis und dem Datum der Bewertung die Relevanz solcher Prüfungsnachweise im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze beeinflussen können. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 21)*
- 53 Bei der Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat, haben die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers Handlungen einzuschließen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise hinsichtlich der relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu erlangen im Zusammenhang mit:
- (a) Auswahl und Anwendung der Methoden, bedeutsamen Annahmen und der Daten, die vom Management bei der Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzt wurden, einschließlich der Frage, ob Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements vorliegen und
  - (b) wie das Management die Punktschätzung ausgewählt und die damit zusammenhängenden Angaben zur Schätzunsicherheit entwickelt hat, einschließlich der Frage, ob in diesem Zusammenhang Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements vorliegen. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 22)*
- 54 Im Zusammenhang mit bedeutsamen Annahmen sind die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers auf Folgendes auszurichten:
- (a) ob – basierend auf den bei der Abschlussprüfung erlangten Kenntnissen des Abschlussprüfers – die bedeutsamen Annahmen miteinander und mit den bei anderen geschätzten Werten in der Rechnungslegung verwendeten Annahmen oder mit damit zusammenhängenden Annahmen, die in anderen Bereichen der Geschäftstätigkeiten der Einheit verwendet werden, im Einklang stehen, und
  - (b) ob, sofern einschlägig, das Management die Absicht hat, bestimmte Vorgehensweisen auszuführen und auch dazu in der Lage ist. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 24)*
- 55 Entwickelt der Abschlussprüfer eine Punktschätzung oder Bandbreite, hat er:
- (a) festzustellen, dass die Bandbreite nur Beträge enthält, die durch ausreichende geeignete Prüfungsnachweise gestützt werden und durch den Abschlussprüfer als im Rahmen der Bewertungsziele und sonstigen Anforderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze als vertretbar beurteilt werden, und
  - (b) weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise hinsichtlich der relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Angaben im Abschluss zu erlangen, die die Schätzunsicherheit beschreiben. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 29)*

- 56 Der Abschlussprüfer hat die geschätzten Werte in der Rechnungslegung durchzusehen und zu beurteilen, ob die vom Management vorgenommenen Beurteilungen und Entscheidungen bei der Ermittlung der im Abschluss enthaltenen geschätzten Werte, selbst wenn sie einzeln betrachtet vertretbar sind, Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements sind. Werden Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements identifiziert, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung zu beurteilen. Besteht die Absicht zur Irreführung, ist eine einseitige Ausrichtung des Managements von der Art her dolos. Wenn dies der Fall ist, hat der Abschlussprüfer die geschätzten Werte in der Rechnungslegung insgesamt neu zu beurteilen. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 32)*
- 57 Im Rahmen der Durchsicht der geschätzten Werte in der Rechnungslegung hat der Abschlussprüfer die Beurteilungen und Annahmen des Managements im Zusammenhang mit bedeutsamen geschätzten Werten, die sich im Abschluss des Vorjahres widerspiegeln, im Nachhinein – auch für die Identifizierung von dolosen Handlungen – durchzusehen. *(ISA [DE] 240, Tz. 33 (b) (ii))*
- 58 Im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung hat der Abschlussprüfer zu beurteilen:
- (a) bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung – ob das Management zusätzliche zu den von den Rechnungslegungsgrundsätzen explizit geforderten Angaben solche aufgenommen hat, die notwendig sind, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses als Ganzes zu erzielen, oder
  - (b) bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung – ob die Angaben derart sind, dass sie notwendig sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 36)*
- 59 Nach § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB sind im Anhang zusätzliche Angaben nur dann erforderlich, wenn der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft aufgrund besonderer Umstände nicht vermittelt. *(ISA [DE] 540 (Revised), Tz. D.36.1)*

## 5.6. Nahe stehende Personen

- 60 Identifiziert der Abschlussprüfer Vereinbarungen oder Informationen, die auf das Vorhandensein von Beziehungen zu oder Transaktionen mit nahe stehenden Personen hindeuten, die das Management zuvor nicht identifiziert oder gegenüber dem Abschlussprüfer nicht angegeben hat, hat dieser festzustellen, ob die zugrunde liegenden Umstände das Vorhandensein dieser Beziehungen oder Transaktionen bestätigen. *(ISA [DE] 550, Tz. 21)*
- 61 Identifiziert der Abschlussprüfer nahe stehende Personen oder bedeutsame Transaktionen mit nahe stehenden Personen, die das Management bislang nicht identifiziert oder gegenüber dem Abschlussprüfer nicht angegeben hat, hat er
- (a) die relevanten Informationen unverzüglich den anderen Mitgliedern des Prüfungsteams mitzuteilen;
  - (b) das Management aufzufordern, alle Transaktionen mit den neu identifizierten nahe stehenden Personen für die weitere Beurteilung des Abschlussprüfers zu identifizieren und

- (c) zu erfragen, warum die Kontrollen der Einheit über die Beziehungen zu und Transaktionen mit nahe stehenden Personen das Erkennen oder die Angabe der Beziehungen zu oder Transaktionen mit nahe stehenden Personen nicht ermöglicht haben;
  - (d) geeignete aussagebezogene Prüfungshandlungen zu jenen neu identifizierten nahe stehenden Personen oder bedeutsamen Transaktionen mit nahe stehenden Personen durchzuführen;
  - (e) erneut das Risiko in Betracht zu ziehen, dass weitere nahe stehende Personen oder bedeutsame Transaktionen mit nahe stehenden Personen vorhanden sein können, die das Management bislang nicht identifiziert oder gegenüber dem Abschlussprüfer nicht angegeben hat, und erforderliche zusätzliche Prüfungshandlungen durchführen; und
  - (f) wenn die Nichtangabe durch das Management beabsichtigt erscheint (und daher auf ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund doloser Handlungen hinzudeuten scheint), die Folgen für die Prüfung zu beurteilen. (ISA [DE] 550, Tz. 22)
- 62 Bei identifizierten bedeutsamen Transaktionen mit nahe stehenden Personen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs der Einheit hat der Abschlussprüfer
- (a) Einsicht in die ggf. zugrunde liegenden Verträge oder Vereinbarungen zu nehmen und zu beurteilen, ob
    - (i) der wirtschaftliche Hintergrund der Transaktionen (bzw. das Fehlen desselben) die Vermutung nahelegt, dass diese möglicherweise eingegangen worden sind, um die Rechnungslegung zu manipulieren oder Vermögensschädigungen zu verschleiern.
    - (ii) die Bedingungen der Transaktionen mit den Erklärungen des Managements in Einklang stehen.
    - (iii) die Transaktionen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen zutreffend erfasst und angegeben wurden.
  - (b) Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, dass die Transaktionen in angemessener Weise autorisiert und genehmigt wurden. (ISA [DE] 550, Tz. 23)
- 63 Falls das Management im Abschluss eine Aussage dahingehend getroffen hat, dass eine Transaktion mit nahe stehenden Personen unter marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurde, hat der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu dieser Aussage zu erlangen. (ISA [DE] 550, Tz. 24)

### **5.7. Rechtsstreitigkeiten und vermutete Verstöße**

- 64 Falls der Abschlussprüfer ein relevantes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit identifizierten Rechtsstreitigkeiten oder Ansprüchen beurteilt oder wenn durchgeführte Prüfungshandlungen darauf hindeuten, dass andere wesentliche Rechtsstreitigkeiten oder Ansprüche bestehen können, hat der Abschlussprüfer die unmittelbare Kommunikation mit den externen Rechtsberatern der Einheit zu suchen. Der Abschlussprüfer hat dies durch eine vom Management erstellte und vom Abschlussprüfer versandte Anfrage vorzunehmen, in der die externen Rechtsberater der Einheit aufgefordert werden, unmittelbar mit dem Abschlussprüfer zu kommunizieren. Wenn Gesetze, andere Rechtsvorschriften oder die jeweilige anwaltliche Berufsorganisation eine unmittelbare Kommunikation der externen Rechtsberater



der Einheit mit dem Abschlussprüfer untersagen, hat der Abschlussprüfer alternative Prüfungshandlungen durchzuführen. (ISA [DE] 501, Tz. 10)

- 65 Bei Nichtvorliegen identifizierter oder vermuteter Verstöße ist der Abschlussprüfer nicht verpflichtet, im Hinblick auf die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften durch die Einheit andere als die im Rahmen der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgeführten Prüfungshandlungen durchzuführen. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 18)
- 66 Werden dem Abschlussprüfer Informationen zu einem Fall eines tatsächlichen oder vermuteten Verstoßes gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften bekannt, hat er zu erlangen:
- (a) ein Verständnis von der Art der Handlung und den Umständen, unter denen sie vorgenommen wurde, und
  - (b) weitere Informationen, um die mögliche Auswirkung auf den Abschluss zu beurteilen. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 19)
- 67 Vermutet der Abschlussprüfer, dass ein Verstoß vorliegen kann, hat er – sofern nicht nach Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften untersagt – den Sachverhalt mit der entsprechenden Managementebene und – sofern sachgerecht – den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern. Liefern das Management oder – sofern sachgerecht – die für die Überwachung Verantwortlichen keine ausreichenden Informationen, die untermauern, dass die Einheit Gesetze und andere Rechtsvorschriften einhält, und kann die Auswirkung des vermuteten Verstoßes auf den Abschluss nach Beurteilung des Abschlussprüfers wesentlich sein, hat der Abschlussprüfer die Notwendigkeit der Erlangung rechtlichen Rats zu erwägen. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 20)

## 5.8. Vorräte

- 68 Falls die Vorräte für den Abschluss wesentlich sind, hat der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu Vorhandensein und Beschaffenheit der Vorräte zu erlangen durch
- (a) Anwesenheit bei der Inventur, es sei denn, dass dies praktisch nicht durchführbar ist, um
    - (i) Anweisungen und Verfahren des Managements zur Aufzeichnung und Kontrolle der Ergebnisse der Inventur der Einheit zu beurteilen;
    - (ii) die Durchführung der Zählverfahren des Managements zu beobachten;
    - (iii) die Vorräte in Augenschein zu nehmen und
    - (iv) Testzählungen durchzuführen sowie
  - (b) die Durchführung von Prüfungshandlungen zu den endgültigen Inventuraufzeichnungen der Einheit, um festzustellen, ob sie die tatsächlichen Inventurergebnisse zutreffend widerspiegeln. (ISA [DE] 501, Tz. 4)
- 69 Falls die Inventur an einem vom Abschlussstichtag abweichenden Stichtag durchgeführt wird, hat der Abschlussprüfer zusätzlich zu den nach Tz. 68 erforderlichen Handlungen Prüfungshandlungen durchzuführen, um Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob Veränderungen der Vorräte zwischen dem Aufnahmestichtag und dem Abschlussstichtag ordnungsgemäß erfasst sind. (ISA [DE] 501, Tz. 5)

- 70 Falls es dem Abschlussprüfer aufgrund von unvorhergesehenen Umständen nicht möglich ist, bei der Inventur anwesend zu sein, hat der Abschlussprüfer zu einem anderen Zeitpunkt einige Bestandsaufnahmen vorzunehmen oder zu beobachten und Prüfungshandlungen zu zwischenzeitlichen Geschäftsvorfällen durchzuführen. (ISA [DE] 501, Tz. 6)
- 71 Falls die Anwesenheit bei der Inventur praktisch nicht durchführbar ist, hat der Abschlussprüfer alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu Vorhandensein und Beschaffenheit der Vorräte zu erlangen. Wenn dies nicht möglich ist, hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit IDW PS KMU 7 das Prüfungsurteil im Vermerk des Abschlussprüfers zu modifizieren. (ISA [DE] 501, Tz. 7)
- 72 Falls Vorräte, die von einem Dritten verwahrt und verwaltet werden, für den Abschluss wesentlich sind, hat der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu Vorhandensein und Beschaffenheit dieser Vorräte zu erlangen, indem eine oder beide der folgenden Maßnahmen durchgeführt werden:
- (a) Anforderung einer Bestätigung von dem Dritten<sup>4</sup> über Mengen und Beschaffenheit der im Auftrag der Einheit gehaltenen Vorräte
  - (b) Durchführung einer Inaugenscheinnahme oder anderer Prüfungshandlungen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind. (ISA [DE] 501, Tz. 8)

### 5.9. Abschlussbuchungen

- 73 Die aussagebezogenen Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers haben die folgenden, auf den Prozess der Abschlussbuchungen bezogenen Prüfungshandlungen zu umfassen:
- (a) Abgleich oder Abstimmung der Informationen im Abschluss mit den zugrunde liegenden Unterlagen des Rechnungswesens, einschließlich Abgleich oder Abstimmung der Informationen in den Abschlussangaben, unabhängig davon, ob diese Informationen inner- oder außerhalb des Hauptbuchs und der Nebenbücher erlangt wurden, sowie
  - (b) Untersuchung wesentlicher Journalbuchungen und anderer im Laufe der Abschlusssaufstellung vorgenommener Anpassungen. (ISA [DE] 330, Tz. 20)

### 5.10. Vergleichsinformationen

- 74 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob der Abschluss die nach den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen Vergleichsinformationen enthält und ob diese Informationen zutreffend eingestuft sind. Zu diesem Zweck hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob
- (a) die Vergleichsinformationen mit den im vorhergehenden Zeitraum dargestellten Beträgen und anderen Angaben übereinstimmen oder erforderlichenfalls angepasst wurden und

---

<sup>4</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Abschließende Prüfungshandlungen, Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und Erlangung schriftlicher Erklärungen (IDW PS KMU 6).

- (b) die in den Vergleichsinformationen widergespiegelten Rechnungslegungsmethoden mit den im Berichtszeitraum angewendeten übereinstimmen oder ob im Falle von Änderungen in den Rechnungslegungsmethoden diese Änderungen sachgerecht in der Rechnungslegung berücksichtigt und angemessen im Abschluss angegeben und dargestellt sind. (ISA [DE] 710, Tz. 7)

75 Wenn der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Abschlussprüfung des Berichtszeitraums eine mögliche wesentliche falsche Darstellung in den Vergleichsinformationen erkennt, sind solche zusätzlichen Prüfungshandlungen durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen notwendig sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um festzustellen, ob eine wesentliche falsche Darstellung vorliegt. (ISA [DE] 710, Tz. 8)

## 6. Kumulierung identifizierter falscher Darstellungen

76 Der Abschlussprüfer hat die während der Prüfung identifizierten falschen Darstellungen zu kumulieren, soweit diese nicht zweifelsfrei unbeachtlich sind. (ISA [DE] 450, Tz. 5)

*„Zweifelsfrei unbeachtlich“ ist kein anderer Ausdruck für „nicht wesentlich“. Falsche Darstellungen, die zweifelsfrei unbeachtlich sind, werden von einer ganz anderen (kleineren) Größenordnung oder von einer ganz anderen Art sein als diejenigen, die als wesentlich festgestellt würden, und werden falsche Darstellungen sein, die zweifelsfrei unbedeutend sind, unabhängig davon, ob einzeln oder in der Summe betrachtet und nach welchem Kriterium von Größe, Art oder Umständen beurteilt. Besteht irgendeine Unsicherheit darüber, ob eines oder mehrere Elemente zweifelsfrei unbeachtlich sind, wird die falsche Darstellung als nicht zweifelsfrei unbeachtlich angesehen. (ISA [DE] 450, Tz. A2, ab Satz 2)*

## 7. Berücksichtigung der identifizierten falschen Darstellungen im weiteren Verlauf

77 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm angepasst werden müssen, wenn

- (a) die Art der identifizierten falschen Darstellungen und die Umstände, unter denen sie aufgetreten sind, darauf hindeuten, dass weitere falsche Darstellungen vorhanden sein können, die zusammen mit den während der Prüfung kumulierten falschen Darstellungen wesentlich sein könnten, oder
- (b) sich die Summe der während der Prüfung kumulierten falschen Darstellungen der in Übereinstimmung mit IDW PS KMU 3<sup>5</sup> festgelegten Wesentlichkeit annähert. (ISA [DE] 450, Tz. 6)

78 Falls unterjährig falsche Darstellungen aufgedeckt werden, die der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen nicht erwartet hatte, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die damit verbundene Risikobeurteilung sowie die Planung von Art, zeitlicher Einteilung oder Umfang der zur Abdeckung des verbleibenden Zeitraums durchzuführenden aussagebezogenen Prüfungshandlungen geändert werden müssen. (ISA [DE] 330, Tz. 23)

---

<sup>5</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung (IDW PS KMU 3), Tz. 24 ff.

- 79 Identifiziert der Abschlussprüfer eine falsche Darstellung (ob diese wesentlich ist oder nicht) und hat er Grund zu der Annahme, dass diese das Ergebnis doloser Handlungen ist oder sein könnte und dass das Management (insb. das obere Management) daran beteiligt ist, hat der Abschlussprüfer die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen und die daraus resultierenden Auswirkungen auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken neu zu beurteilen. Außerdem hat er bei der Neubeurteilung der Verlässlichkeit der zuvor erhaltenen Prüfungsnachweise zu würdigen, ob Umstände oder Gegebenheiten darauf hindeuten, dass möglicherweise kollusives Zusammenwirken unter Beteiligung von Mitarbeitern, Management oder Dritten vorliegt. (ISA [DE] 240, Tz. 37)

## **8. Kommunikation mit dem Management und Korrektur falscher Darstellungen**

- 80 Der Abschlussprüfer hat zeitgerecht über alle während der Abschlussprüfung kumulierten falschen Darstellungen mit der angemessenen Managementebene zu kommunizieren. Der Abschlussprüfer hat das Management aufzufordern, diese falschen Darstellungen zu korrigieren. (ISA [DE] 450, Tz. 8)
- 81 Hat das Management nach Aufforderung durch den Abschlussprüfer eine bestimmte Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben untersucht und aufgedeckte falsche Darstellungen korrigiert, hat der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, um festzustellen, ob falsche Darstellungen verbleiben. (ISA [DE] 450, Tz. 7)
- 82 Verweigert das Management die Korrektur einiger oder aller vom Abschlussprüfer mitgeteilten falschen Darstellungen, hat der Abschlussprüfer ein Verständnis der Gründe zu erlangen, aus denen das Management die Korrekturen unterlässt, und dieses in die Beurteilung der Frage einzubeziehen, ob der Abschluss als Ganzes frei von einer wesentlichen falschen Darstellung ist. (ISA [DE] 450, Tz. 9)

## **9. Beurteilung der Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen**

- 83 Bevor die Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen beurteilt werden, hat der Abschlussprüfer die in Übereinstimmung mit IDW PS KMU 3<sup>6</sup> festgelegte Wesentlichkeit erneut zu beurteilen, um zu bekräftigen, dass diese im Zusammenhang mit den tatsächlichen finanziellen Ergebnissen der Einheit weiterhin angemessen ist. (ISA [DE] 450, Tz. 10)
- 84 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob nicht korrigierte falsche Darstellungen einzeln oder in der Summe wesentlich sind. Bei dieser Feststellung hat der Abschlussprüfer Folgendes zu würdigen:
- (a) den Umfang und die Art der falschen Darstellungen, sowohl für bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben als auch für den Abschluss als Ganzes, und die besonderen Umstände, unter denen diese auftreten, sowie

---

<sup>6</sup> Vgl. IDW PS KMU 3, Tz. 24 ff.

- (b) die Auswirkungen nicht korrigierter falscher Darstellungen aus vorhergehenden Zeiträumen auf die relevanten Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben sowie auf den Abschluss als Ganzes. (ISA [DE] 450, Tz. 11)

85 Der Abschlussprüfer hat 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. (ISA [DE] 450, Tz. D.11.1)

86 Identifiziert der Abschlussprüfer eine falsche Darstellung, hat er zu beurteilen, ob diese auf dolose Handlungen hindeuten kann. Ist dies der Fall, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen der falschen Darstellung auf andere Aspekte der Prüfung zu beurteilen, insb. auf die Verlässlichkeit der Erklärungen des Managements, und sich dabei bewusst sein, dass eine dolose Handlung wahrscheinlich kein isoliertes Ereignis ist. (ISA [DE] 240, Tz. 36)

87 Stellt der Abschlussprüfer fest, dass der Abschluss infolge doloser Handlungen wesentlich falsch dargestellt ist, oder kann er keine diesbezügliche Schlussfolgerung treffen, so hat er die Auswirkungen für die Prüfung abzuwägen. (ISA [DE] 240, Tz. 38)

88 Der Abschlussprüfer hat die Auswirkungen identifizierter oder vermuteter Verstöße in Bezug auf andere Aspekte der Abschlussprüfung – einschließlich seiner Risikobeurteilung und der Verlässlichkeit schriftlicher Erklärungen – zu beurteilen und geeignete Maßnahmen zu ergreifen. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 22)

## 10. Dokumentation

89 Der Abschlussprüfer hat in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen

- (a) die allgemeinen Reaktionen, um den relevanten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, aufgrund von Irrtümern oder dolosen Handlungen, auf Abschlussebene zu begegnen, sowie Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren durchgeführten Prüfungshandlungen,
- (b) die Verbindung zwischen diesen Prüfungshandlungen und den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene, wobei die für die Beurteilung dieser Risiken angeführten Gründe (ob sie in Zusammenhang mit inhärentem Risiko oder Kontrollrisiko stehen) zu berücksichtigen sind, sowie
- (c) die Ergebnisse der Prüfungshandlungen, einschließlich derjenigen, die auf das Risiko einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management ausgerichtet sind sowie der Schlussfolgerungen daraus, soweit diese nicht anderweitig klar erkennbar sind. (ISA [DE] 330, Tz. 28)

90 Wenn der Abschlussprüfer plant, bei vorhergehenden Abschlussprüfungen erlangte Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit von Kontrollen zu nutzen, sind in die Prüfungsdokumentation

die gezogenen Schlussfolgerungen aufzunehmen, die dazu geführt haben, dass der Abschlussprüfer sich auf die betreffenden in einer vorhergehenden Abschlussprüfung geprüften Kontrollen verlässt. (ISA [DE] 330, Tz. 29)

- 91 Der Abschlussprüfer hat im Zusammenhang mit geschätzten Werten Folgendes in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen:
- (a) die Reaktion(en) des Abschlussprüfers, wenn das Management keine angemessenen Schritte unternimmt, um Schätzunsicherheiten zu verstehen und mit diesen umzugehen
  - (b) Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements hinsichtlich geschätzter Werte in der Rechnungslegung, sofern vorhanden, und die Beurteilung des Abschlussprüfers von Auswirkungen auf die Abschlussprüfung, wie von Tz. 56 gefordert, und
  - (c) bedeutsame Beurteilungen im Zusammenhang mit der Feststellung des Abschlussprüfers, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar oder falsch dargestellt sind. (ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 39)
- 92 In die Prüfungsdokumentation hat der Abschlussprüfer identifizierte oder vermutete Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften aufzunehmen sowie:
- (a) die durchgeführten Prüfungshandlungen, die bedeutsamen Beurteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen und die hieraus gezogenen Schlussfolgerungen sowie
  - (b) die Diskussionen bedeutsamer Sachverhalte bezüglich der Verstöße mit dem Management, den für die Überwachung Verantwortlichen und Anderen, einschließlich, wie das Management und – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen auf den Sachverhalt reagiert haben. (ISA [DE] 250 (Revised), Tz. 30)
- 93 Die Dokumentation des Abschlussprüfers hat zu zeigen, dass die Informationen im Abschluss mit den zugrunde liegenden Unterlagen des Rechnungswesens übereinstimmen oder abstimmbare sind – einschließlich des Abgleichs oder der Abstimmung von Abschlussangaben, unabhängig davon, ob diese Informationen inner- oder außerhalb des Hauptbuchs und der Nebenbücher erlangt wurden. (ISA [DE] 330, Tz. 30)
- 94 Der Abschlussprüfer hat im Zusammenhang mit falschen Darstellungen Folgendes in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen
- (a) den Betrag, unterhalb dessen falsche Darstellungen als zweifelsfrei unbeachtlich angesehen werden (Tz. 76),
  - (b) alle während der Prüfung kumulierten falschen Darstellungen und ob sie korrigiert wurden sowie
  - (c) die Schlussfolgerung des Abschlussprüfers darüber, ob nicht korrigierte falsche Darstellungen einzeln oder in der Summe wesentlich sind, einschließlich der Grundlage für diese Schlussfolgerung (Tz. 84). (ISA [DE] 450, Tz. 15)