

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Ergänzende Anforderungen für besondere Fälle (IDW EPS KMU 9 (06.2022))

Stand: 17.06.2022¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 05.12.2021 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).*

Zusätzlich wurde nun vom HFA der Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Ergänzende Anforderungen für besondere Fälle (IDW EPS KMU 9) verabschiedet.

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 nach dem Beschluss des HFA vom 19.05.2022 verpflichtend für die Prüfung von Abschlüssen von Einheiten, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 316a Satz 2 HGB sind („PIE“), für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2022 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2023 enden.*

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) als Entwurf am 17.06.2022.

- *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 PIE als Leitbild. Im Ergebnis nimmt dadurch einerseits die Skalierbarkeit der ISA im Allgemeinen ab (insb. 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, in Ergänzung zu den IDW EPS KMU 1 bis IDW EPS KMU 8, die zu berücksichtigenden Anforderungen, soweit

- es sich um eine Erstprüfung handelt,
- Geschäftsprozesse an einen Dienstleister ausgelagert wurden,
- die Arbeiten eines Sachverständigen des Abschlussprüfers genutzt werden sollen,
- eine Interne Revision bei der zu prüfenden Einheit vorliegt und der Abschlussprüfer sich auf deren Arbeit stützen möchte,
- es sich um eine Nachtragsprüfung handelt, oder
- der Bestätigungsvermerk zu widerrufen ist.

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 31.08.2022 erbeten. Die Ergänzungs- oder Änderungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Prüfungsstandard im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

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

1.	Vorbemerkungen.....	4
2.	Erstprüfung	4
2.1.	Planung und Risikobeurteilung.....	4
2.2.	Prüfungshandlungen im Rahmen der Auftragsdurchführung	5
2.3.	Prüfungsschlussfolgerungen und Prüfungsurteil.....	5
3.	Anforderungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen	7
3.1.	Erlangung eines Verständnisses der durch einen Dienstleister erbrachten Dienstleistungen, einschließlich der internen Kontrollen.....	7
3.2.	Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.	8
3.3.	Besondere Anforderungen	9
4.	Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers	10
5.	Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren	12
5.1.	Risikobeurteilung und Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld.....	12
5.2.	Festlegung, ob, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die Tätigkeit der Internen Revision genutzt werden kann	12
5.3.	Nutzung der Tätigkeit der Internen Revision.....	13
5.4.	Dokumentation und Berichterstattung im Prüfungsbericht.....	14
6.	Nachtragsprüfung.....	14
6.1.	Anforderungen im Zusammenhang mit Ereignissen nach Vorlage des Prüfungsberichts bzw. nach Zurverfügungstellung des Bestätigungsvermerks.....	14

6.2. Erteilung eines Bestätigungsvermerks und Berichterstattung im Prüfungsbericht	15
7. Widerruf des Bestätigungsvermerks	17
Anlage 1: Definitionen	18
Anlage 2: Folgeänderungen des IDW EPS KMU 1 „Anwendung und Vorbemerkungen“	21

1. Vorbemerkungen

- 1 Die in diesem *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen (IDW PS KMU)* enthaltenen Anforderungen hat der Abschlussprüfer, in Ergänzung zu den in den *IDW PS KMU 1²* bis *IDW PS KMU 8³* enthaltenen Anforderungen, anzuwenden, soweit
- (a) es sich um eine Erstprüfung handelt,
 - (b) Geschäftsprozesse an einen Dienstleister ausgelagert wurden,
 - (c) die Arbeiten eines Sachverständigen des Abschlussprüfers genutzt werden sollen,
 - (d) eine Interne Revision bei der zu prüfenden Einheit vorliegt und der Abschlussprüfer deren Arbeiten nutzen möchte,
 - (e) es sich um eine Nachtragsprüfung handelt, oder
 - (f) der Bestätigungsvermerk zu widerrufen ist.

Dieser IDW PS KMU legt die zu berücksichtigenden Anforderungen bei der Prüfung eines KMU fest, soweit Typisierungsaspekte des IDW PS KMU 1, Tz. 22(h), (j), (p), (q) oder (s) nicht vorliegen.

2. Erstprüfung

2.1. Planung und Risikobeurteilung

- 2 Vor Beginn einer Erstprüfung hat der Abschlussprüfer die folgenden Maßnahmen vorzunehmen:
- (a) Durchführung der nach *IDW PS KMU 2⁴* und *IDW PS KMU 3⁵* erforderlichen Maßnahmen bei der Annahme der Mandantenbeziehung und des konkreten Prüfungsauftrags sowie
 - (b) Kommunikation mit dem bisherigen Abschlussprüfer, wenn ein Wechsel des Abschlussprüfers stattgefunden hat, in Übereinstimmung mit den relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen. (*ISA [DE] 300, Tz. 13*)

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

³ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Prüfung des Lageberichts bei kleineren, weniger komplexen Unternehmen (IDW PS KMU 8)*.

⁴ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Übergreifende Anforderungen an eine Abschlussprüfung (IDW PS KMU 2)*.

⁵ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Auftragsannahme bei einer und vorbereitende Tätigkeiten für eine Abschlussprüfung (IDW PS KMU 3)*.

- 3 Wenn der Abschluss des vorhergehenden Zeitraums von einem bisherigen Abschlussprüfer geprüft wurde und das Prüfungsurteil modifiziert wurde, hat der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss des Berichtszeitraums in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 4*⁶ die Auswirkungen des Sachverhalts einzuschätzen, der zu der Modifizierung geführt hat. (*ISA [DE] 510, Tz. 9*)

2.2. Prüfungshandlungen im Rahmen der Auftragsdurchführung

- 4 Der Abschlussprüfer hat – soweit vorhanden – den letzten Abschluss, den dazugehörigen Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht des bisherigen Abschlussprüfers im Hinblick auf die für die Eröffnungsbilanzwerte einschließlich Abschlussangaben relevanten Informationen zu lesen. (*ISA [DE] 510, Tz. 5, D.5.1*)
- 5 Der Abschlussprüfer hat ausreichende geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die Eröffnungsbilanzwerte falsche Darstellungen mit wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss des Berichtszeitraums enthalten, durch
- (a) Feststellung, ob die Schlussbilanzwerte des vorhergehenden Zeitraums richtig auf den Berichtszeitraum vorgetragen oder erforderlichenfalls angepasst wurden;
 - (b) Feststellung, ob die Eröffnungsbilanzwerte die Anwendung sachgerechter Rechnungslegungsmethoden widerspiegeln; und
 - (c) Durchführung einer oder mehrerer der folgenden Prüfungshandlungen:
 - (i) Durchsicht der Arbeitspapiere des bisherigen Abschlussprüfers – sofern der Abschluss des vorhergehenden Zeitraums geprüft wurde – um Nachweise zu den Eröffnungsbilanzwerten zu erlangen;
 - (ii) Beurteilung, ob die zum Berichtszeitraum durchgeführten Prüfungshandlungen auch für die Eröffnungsbilanzwerte relevante Nachweise liefern; oder
 - (iii) Durchführung spezifischer Prüfungshandlungen, um Nachweise zu den Eröffnungsbilanzwerten zu erlangen. (*ISA [DE] 510, Tz. 6*)
- 6 Der Abschlussprüfer hat ausreichende geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die in den Eröffnungsbilanzwerten widergespiegelten Rechnungslegungsmethoden im Abschluss des Berichtszeitraums stetig angewendet wurden und ob Methodenänderungen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen im Abschluss sachgerecht erfasst, dargestellt und angegeben sind. (*ISA [DE] 510, Tz. 8*)

2.3. Prüfungsschlussfolgerungen und Prüfungsurteil

- 7 Wenn der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise darüber erlangt, dass die Eröffnungsbilanzwerte falsche Darstellungen enthalten, die wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss des Berichtszeitraums haben könnten, hat er solche zusätzlichen Prüfungshandlungen durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen geeignet sind, die Auswirkungen auf den Abschluss des Berichtszeitraums festzustellen. Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt, dass solche falschen Darstellungen im Abschluss des Berichtszeitraums enthalten sind,

⁶ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Risikoidentifizierung und -beurteilung (IDW PS KMU 4)*,

hat er diese in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 5⁷* und *IDW PS KMU 6⁸* mit der angemessenen Managementebene und den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren. (*ISA [DE] 510, Tz. 7*)

- 8 Wenn es dem Abschlussprüfer nicht möglich ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den Eröffnungsbilanzwerten zu erlangen, hat er in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 7⁹*, wie jeweils angebracht, ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben oder die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären. (*ISA [DE] 510, Tz. 10*)
- 9 Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt, dass die Eröffnungsbilanzwerte eine falsche Darstellung mit wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss des Berichtszeitraums enthalten und die Auswirkungen der falschen Darstellung nicht sachgerecht in der Rechnungslegung berücksichtigt oder nicht zutreffend im Abschluss erfasst, dargestellt oder angegeben sind, hat er in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 7*, wie jeweils angebracht, ein eingeschränktes oder versagtes Prüfungsurteil abzugeben. (*ISA [DE] 510, Tz. 11*)
- 10 Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt, dass
- (a) die Rechnungslegungsmethoden des Berichtszeitraums in Bezug auf die Eröffnungsbilanzwerte nicht in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen stetig angewendet werden;¹⁰ oder
 - (b) eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden nicht sachgerecht in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen im Abschluss erfasst, dargestellt oder angegeben ist,
- hat er in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 7*, wie jeweils angebracht, ein eingeschränktes oder ein versagtes Prüfungsurteil abzugeben. (*ISA [DE] 510, Tz. 12*)
- 11 Wenn das Prüfungsurteil des bisherigen Abschlussprüfers zum Abschluss des vorhergehenden Zeitraums eine Modifizierung aufwies, die für den Abschluss des Berichtszeitraums relevant und wesentlich bleibt, hat der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 7* das Prüfungsurteil zum Abschluss des Berichtszeitraums zu modifizieren. (*ISA [DE] 510, Tz. 13*)
- 12 Wenn der Abschluss des vorhergehenden Zeitraums nicht geprüft wurde, hat der Abschlussprüfer in seinem Bestätigungsvermerk in einem Absatz zu einem sonstigen Sachverhalt (Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt) anzugeben, dass die Vergleichsangaben nicht geprüft sind. (*ISA [DE] 710, Tz. 14*)

⁷ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Reaktion auf beurteilte Risiken (IDW PS KMU 5)*, Tz. 80.

⁸ 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)*, Tz. 24.

⁹ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für kleinere, weniger komplexe Unternehmen: Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS KMU 7)*.

¹⁰ Vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 38)*.

3. Anforderungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen

3.1. Erlangung eines Verständnisses der durch einen Dienstleister erbrachten Dienstleistungen, einschließlich der internen Kontrollen

13 Bei der Erlangung eines Verständnisses von der auslagernden Einheit in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 4* hat der Abschlussprüfer der auslagernden Einheit ein Verständnis davon zu erlangen, wie die auslagernde Einheit bei ihrer Geschäftstätigkeit die Dienstleistungen eines Dienstleisters in Anspruch nimmt. Dies schließt Folgendes ein:

- (a) die Art der von dem Dienstleister erbrachten Dienstleistungen und deren Bedeutung für die auslagernde Einheit, einschließlich der Auswirkungen auf die internen Kontrollen der auslagernden Einheit;
- (b) die Art und Wesentlichkeit der von dem Dienstleister verarbeiteten Geschäftsvorfälle oder der von ihm beeinflussten Konten oder Rechnungslegungsprozesse;
- (c) den Grad der Wechselwirkung zwischen den Tätigkeiten des Dienstleisters und denjenigen der auslagernden Einheit;
- (d) die Art der Beziehung zwischen der auslagernden Einheit und dem Dienstleister, einschließlich der relevanten vertraglichen Bestimmungen für die von dem Dienstleister durchgeführten Tätigkeiten. (*ISA [DE] 402, Tz. 9*)

Bei einer Auslagerung der Buchführung oder Abschlusserstellung auf andere Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater wird der Abschlussprüfer neben der beruflichen Qualifikation des Dienstleisters zur Erlangung eines Verständnisses der durch den Dienstleister erbrachten Dienstleistung i.d.R. folgende Aspekte berücksichtigen:

- (a) *die Art der Leistungserbringung durch den Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater (bspw. Übernahme der kompletten Buchführung oder die Durchführung von Abschlussbuchungen zur Erstellung des Abschlusses);*
- (b) *die Anwendung von fachlichen Verlautbarungen bei der Abschlusserstellung durch den Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater¹¹;*
- (c) *die Ausgestaltung der Leistungserbringung, d.h. ob es sich um individuelle Dienstleistungen lediglich für einzelne Mandanten oder standardisierte Dienstleistungen mit entsprechenden Prozessabläufen für eine Vielzahl von Mandanten handelt.*

14 Bei der Erlangung eines Verständnisses des internen Kontrollsystems (IKS) der Einheit in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 4*¹² hat der Abschlussprüfer des Auslagernden Kontrollen in der Komponente Kontrollaktivität in der auslagernden Einheit zu identifizieren, die mit den Dienstleistungen des Dienstleisters verbunden sind, einschließlich der Kontrollen, die auf die von dem Dienstleister verarbeiteten Geschäftsvorfälle angewandt werden, und zu würdigen, ob die Kontrollen wirksam ausgestaltet sind, sowie festzustellen, ob diese implementiert wurden, soweit die Kontrollen relevante Risiken behandeln. (*ISA [DE] 402, Tz. 10*)

15 Der Abschlussprüfer des Auslagernden hat festzustellen, ob ein ausreichendes Verständnis von Art und Bedeutsamkeit der von dem Dienstleister erbrachten Dienstleistungen und von

¹¹ Vgl. insb. *IDW Standard: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen (IDW S 7)*.

¹² Vgl. *IDW PS KMU 4, Tz. 42*.

deren Auswirkungen auf das IKS der auslagernden Einheit erlangt wurde, um als angemessene Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu dienen. (ISA [DE] 402, Tz. 11)

- 16 Wenn der Abschlussprüfer des Auslagernden nicht in der Lage ist, ein ausreichendes Verständnis durch die auslagernde Einheit zu erlangen, hat er dieses Verständnis durch eine oder mehrere der folgenden Prüfungshandlungen zu erlangen:
- (a) Erlangung eines Berichts vom Typ 1 oder Typ 2, falls erhältlich;
 - (b) Kontaktaufnahme über die auslagernde Einheit zu dem Dienstleister, um bestimmte Informationen zu erlangen;
 - (c) Aufsuchen des Dienstleisters und Durchführung von Prüfungshandlungen, die die notwendigen Informationen über die relevanten Kontrollen bei dem Dienstleister liefern, oder
 - (d) Hinzuziehen eines anderen Prüfers zur Durchführung von Prüfungshandlungen, die die notwendigen Informationen über die Kontrollen bei dem Dienstleister liefern.
(ISA [DE] 402, Tz. 12)
- 17 Bei der Feststellung des ausreichenden Umfangs und der Eignung der durch einen Bericht vom Typ 1 oder Typ 2 gelieferten Prüfungsnachweise hat der Abschlussprüfer des Auslagernden überzeugt zu sein von
- (a) der beruflichen Kompetenz des Prüfers des Dienstleisters und dessen Unabhängigkeit von dem Dienstleister sowie
 - (b) der Angemessenheit der Standards, nach denen der Bericht vom Typ 1 oder Typ 2 erstellt wurde. (ISA [DE] 402, Tz. 13)
- 18 Falls der Abschlussprüfer des Auslagernden plant, einen Bericht vom Typ 1 oder Typ 2 als Prüfungsnachweis zu nutzen, um das Verständnis des Abschlussprüfers über die Konzeption und Einrichtung von Kontrollen beim Dienstleister zu unterstützen, hat der Abschlussprüfer
- (a) zu würdigen, ob sich die Beschreibung und die Ausgestaltung der Kontrollen beim Dienstleister auf einen Zeitpunkt oder einen Zeitraum beziehen, der für die Zwecke des Abschlussprüfers des Auslagernden angemessen ist,
 - (b) den ausreichenden Umfang und die Eignung der durch den Bericht gelieferten Nachweise für das Verständnis von den Kontrollen beim Dienstleister zu würdigen und
 - (c) festzustellen, ob von dem Dienstleister identifizierte komplementäre Kontrollen der auslagernden Einheit für diese relevant sind und – wenn dies der Fall ist – ein Verständnis davon zu erlangen, ob die auslagernde Einheit solche Kontrollen ausgestaltet und eingerichtet hat. (ISA [DE] 402, Tz. 14)

3.2. Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

- 19 Bei der Reaktion auf beurteilte Risiken in Übereinstimmung mit IDW PS KMU 5 hat der Abschlussprüfer des Auslagernden
- (a) festzustellen, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den relevanten Aussagen im Abschluss und – sofern einschlägig – Lagebericht aus bei der auslagernden

Einheit vorhandenen Aufzeichnungen verfügbar sind und – wenn dies nicht der Fall ist –

- (b) weitere Prüfungshandlungen durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, oder einen anderen Prüfer hinzuzuziehen, der diese Prüfungshandlungen für den Abschlussprüfer des Auslagernden bei dem Dienstleister durchführt. (ISA [DE] 402, Tz. 15)
- 20 Wenn die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers des Auslagernden von der Erwartung ausgeht, dass Kontrollen bei dem Dienstleister wirksam funktionieren, und er plant, sich auf diese zu verlassen, hat der Abschlussprüfer des Auslagernden durch eine oder mehrere der folgenden Prüfungshandlungen Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit dieser Kontrollen zu erlangen:
- (a) Erlangung eines Berichts vom Typ 2, sofern verfügbar;
 - (b) Durchführung von geeigneten Funktionsprüfungen bei dem Dienstleister oder
 - (c) Hinzuziehen eines anderen Prüfers, der für den Abschlussprüfer des Auslagernden Funktionsprüfungen bei dem Dienstleister durchführt. (ISA [DE] 402, Tz. 16)
- 21 Falls der Abschlussprüfer des Auslagernden in Übereinstimmung mit Tz. 20(a) plant, einen Bericht vom Typ 2 als Prüfungsnachweis dafür zu nutzen, dass die Kontrollen bei dem Dienstleister wirksam sind, hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob der Bericht des Prüfers des Dienstleisters ausreichende geeignete Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit der Kontrollen zur Unterstützung der Risikobeurteilung des Abschlussprüfers liefert, indem der Abschlussprüfer
- (a) würdigt, ob sich die Beschreibung, die Ausgestaltung und die Wirksamkeit von Kontrollen bei dem Dienstleister auf einen Zeitpunkt oder einen Zeitraum beziehen, der für die Zwecke des Abschlussprüfers des Auslagernden angemessen ist;
 - (b) feststellt, dass von dem Dienstleister identifizierte komplementäre Kontrollen der auslagernden Einheit für diese relevant sind, und – wenn dies der Fall ist – ein Verständnis davon erlangt, ob die auslagernde Einheit diese Kontrollen ausgestaltet und implementiert hat, und – wenn dies der Fall ist – deren Wirksamkeit prüft;
 - (c) die Angemessenheit des von den Funktionsprüfungen abgedeckten Zeitraums sowie der seit der Durchführung der Funktionsprüfungen vergangenen Zeit beurteilt und
 - (d) beurteilt, ob die vom Prüfer des Dienstleisters durchgeführten Funktionsprüfungen und deren Ergebnisse, wie sie in dem Bericht des Prüfers des Dienstleisters beschrieben sind, für die Aussagen im Abschluss und – sofern einschlägig – im Lagebericht der auslagernden Einheit relevant sind und ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zur Unterstützung der Risikobeurteilung des Abschlussprüfers des Auslagernden liefern. (ISA [DE] 402, Tz. 17)

3.3. Besondere Anforderungen

- 22 Falls der Abschlussprüfer des Auslagernden plant, einen Bericht vom Typ 1 oder Typ 2 zu nutzen, in dem die von einem Subdienstleister erbrachten Dienstleistungen ausgeschlossen sind und diese Dienstleistungen für die Prüfung des Abschlusses der auslagernden Einheit relevant sind, hat der Abschlussprüfer die Anforderungen dieses IDW PS KMU im Hinblick auf die von dem Subdienstleister erbrachten Dienstleistungen einzuhalten. (ISA [DE] 402, Tz. 18)

- 23 Der Abschlussprüfer des Auslagernden hat das Management der auslagernden Einheit zu befragen, ob der Dienstleister an die auslagernde Einheit über dolose Handlungen, Verstöße gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften oder nicht korrigierte falsche Darstellungen, die sich auf den Abschluss der auslagernden Einheit auswirken, berichtet hat oder ob die auslagernde Einheit sich anderweitig darüber bewusst ist. Der Abschlussprüfer des Auslagernden hat zu beurteilen, wie sich diese Sachverhalte auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers auswirken, einschließlich der Auswirkung auf die Schlussfolgerungen und den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers des Auslagernden. (ISA [DE] 402, Tz. 19)
- 24 Der Abschlussprüfer des Auslagernden hat das Prüfungsurteil in seinem Bestätigungsvermerk in Übereinstimmung mit IDW PS KMU 7¹³ zu modifizieren, wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den von dem Dienstleister erbrachten Dienstleistungen zu erlangen, die für die Prüfung des Abschlusses der auslagernden Einheit relevant sind. (ISA [DE] 402, Tz. 20)

4. Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers

- 25 Wenn Fachkenntnisse auf einem anderen Gebiet als dem der Rechnungslegung oder Prüfung notwendig sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, hat der Abschlussprüfer festzulegen, ob die Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers zu nutzen ist. (ISA [DE] 620, Tz. 7)
- 26 Insbesondere für geschätzte Werte in der Rechnungslegung sowie die Beurteilung der Lageberichterstattung zugrunde liegenden Annahmen hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob das Prüfungsteam besondere Fähigkeiten oder Kenntnisse benötigt, um die erforderlichen Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen oder die erlangten Prüfungsnachweise zu beurteilen. (ISA [DE] 540 (Revised), Tz. 15 sowie IDW PS 350 n.F., Tz. 66)
- 27 Bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang dieser Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer u.a. die folgenden Sachverhalte zu würdigen:
- (a) die Art des Sachverhalts, auf den sich die Tätigkeit dieses Sachverständigen bezieht;
 - (b) die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in Bezug auf den Sachverhalt, auf den sich die Tätigkeit dieses Sachverständigen bezieht;
 - (c) die Bedeutung der Tätigkeit dieses Sachverständigen im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung;
 - (d) Kenntnisse und Erfahrungen des Abschlussprüfers über die bisher durchgeführte Tätigkeit dieses Sachverständigen und
 - (e) ob dieser Sachverständige den Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung der Prüfungspraxis des Abschlussprüfers unterliegt. (ISA [DE] 620, Tz. 8)
- 28 Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob der Sachverständige des Abschlussprüfers über die Kompetenz, die Fähigkeiten und die Objektivität verfügt, die für die Zwecke des Abschlussprüfers notwendig sind. Im Falle eines externen Sachverständigen des Abschlussprüfers hat die

¹³ Vgl. IDW PS KMU 7, Tz. 52.

Beurteilung der Objektivität eine Befragung zu den Interessen und den Beziehungen einzuschließen, die eine Gefährdung der Objektivität dieses Sachverständigen hervorrufen können. (ISA [DE] 620, Tz. 9)

- 29 Der Abschlussprüfer hat ein ausreichendes Verständnis von dem Fachgebiet des Sachverständigen des Abschlussprüfers zu erlangen, um in der Lage zu sein,
- (a) Art, Umfang und Ziele der Tätigkeit dieses Sachverständigen für die Zwecke des Abschlussprüfers festzulegen und
 - (b) die Eignung dieser Tätigkeit für die Zwecke des Abschlussprüfers zu beurteilen. (ISA [DE] 620, Tz. 10)
- 30 Der Abschlussprüfer hat – falls sachgerecht in Schriftform – mit dem Sachverständigen des Abschlussprüfers Folgendes zu vereinbaren:
- (a) Art, Umfang, Zeitpunkt und Ziele der Tätigkeit dieses Sachverständigen;
 - (b) die jeweiligen Aufgaben und Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers und dieses Sachverständigen;
 - (c) Art, Zeitpunkte und Umfang der Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und diesem Sachverständigen, einschließlich der Art eines von diesem Sachverständigen zur Verfügung gestellten Berichts, sowie
 - (d) die Notwendigkeit, dass der Sachverständige des Abschlussprüfers Verschwiegenheitspflichten einhält, (ISA [DE] 620, Tz. 11)
 - (e) sowie Umfang der Dokumentation. (IDW QS 1, Tz. 203)
- 31 Der Abschlussprüfer hat die Angemessenheit der Tätigkeit des Sachverständigen des Abschlussprüfers für die Zwecke des Abschlussprüfers zu beurteilen. Dies schließt ein
- (a) die Relevanz und Vertretbarkeit der Feststellungen oder Schlussfolgerungen dieses Sachverständigen sowie deren Übereinstimmung mit anderen Prüfungsnachweisen;
 - (b) wenn die Tätigkeit dieses Sachverständigen die Nutzung bedeutsamer Annahmen und Methoden umfasst, die Relevanz und Vertretbarkeit dieser Annahmen und Methoden unter den gegebenen Umständen, sowie
 - (c) wenn die Tätigkeit dieses Sachverständigen die Nutzung von Ausgangsdaten umfasst, die für die Tätigkeit dieses Sachverständigen bedeutsam sind, die Relevanz, Vollständigkeit und Genauigkeit dieser Ausgangsdaten. (ISA [DE] 620, Tz. 12)
- 32 Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommt, dass die Tätigkeit des Sachverständigen des Abschlussprüfers für die Zwecke des Abschlussprüfers nicht ausreichend ist, hat der Abschlussprüfer
- (a) mit diesem Sachverständigen Art und Umfang weiterer von dem Sachverständigen durchzuführender Tätigkeiten zu vereinbaren oder
 - (b) zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen geeignet sind. (ISA [DE] 620, Tz. 13)

5. Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren

5.1. Risikobeurteilung und Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld

- 33 Die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung haben Befragungen von Personen innerhalb der Internen Revision einzuschließen. *(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 14)*
- 34 Im Rahmen der Befragungen geeigneter Personen innerhalb der Internen Revision hat der Abschlussprüfer auch festzustellen, ob diese Kenntnis von vorliegenden, vermuteten oder behaupteten dolosen Handlungen mit Auswirkungen auf die Einheit haben, und zu erfahren, wie deren Ansichten zu den Risiken doloser Handlungen sind. *(ISA [DE] 240, Tz. 20)*
- 35 Bei der Erlangung eines Verständnisses von dem für die Aufstellung des Abschlusses relevanten Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung hat der Abschlussprüfer ebenfalls diejenigen Aspekte des Prozesses der Einheit, die ausgerichtet sind auf die Interne Revision der Einheit, einschließlich ihrer Art, Verantwortlichkeiten und Tätigkeiten zu verstehen. *(ISA [DE] 315 (Revised 2019), Tz. 24)*

5.2. Festlegung, ob, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die Tätigkeit der Internen Revision genutzt werden kann

- 36 Der Abschlussprüfer hat festzulegen, ob die Tätigkeit der Internen Revision für Zwecke der Abschlussprüfung genutzt werden kann, indem er Folgendes beurteilt:
- (a) inwieweit die Stellung der Internen Revision innerhalb der Organisation sowie relevante Regelungen und Maßnahmen die Objektivität der Internen Revisoren fördern
 - (b) wie kompetent die Interne Revision ist und
 - (c) ob die Interne Revision einer systematischen und geregelten Vorgehensweise, einschließlich Qualitätssicherung, folgt. *(ISA [DE] 610, Tz. 15)*
- 37 Der Abschlussprüfer darf die Tätigkeit der Internen Revision nicht nutzen, wenn er feststellt, dass
- (a) die Stellung der Internen Revision innerhalb der Organisation sowie relevante Regelungen und Maßnahmen die Objektivität interner Revisoren nicht angemessen fördern,
 - (b) die Interne Revision nicht ausreichend kompetent ist oder
 - (c) die Interne Revision keiner systematischen und geregelten Vorgehensweise, einschließlich Qualitätssicherung, folgt. *(ISA [DE] 610, Tz. 16)*
- 38 Als Grundlage für die Festlegung, in welchen Bereichen und in welchem Umfang die Tätigkeit der Internen Revision genutzt werden kann, hat der Abschlussprüfer Art und Umfang der Tätigkeit, die von der Internen Revision durchgeführt wurde oder deren Durchführung geplant ist, sowie die Relevanz dieser Tätigkeit für die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm des Abschlussprüfers zu würdigen. *(ISA [DE] 610, Tz. 17)*
- 39 Der Abschlussprüfer hat alle bedeutsamen Ermessensentscheidungen im Rahmen der Abschlussprüfung zu treffen und hat, um eine nicht sachgerechte Nutzung der Tätigkeit der Internen Revision zu verhindern, zu planen, deren Tätigkeit in geringerem Umfang zu nutzen und einen größeren Teil der Tätigkeit selbst durchzuführen,

- (a) je mehr Ermessen verbunden ist mit:
 - (i) der Planung und Durchführung relevanter Prüfungshandlungen sowie
 - (ii) der Beurteilung der erlangten Prüfungsnachweise,
 - (b) je höher das beurteilte Risiko wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene ist, unter besonderer Berücksichtigung der als bedeutsam identifizierten Risiken,
 - (c) je geringer die Stellung der Internen Revision innerhalb der Organisation sowie relevante Regelungen und Maßnahmen die Objektivität der internen Revisoren angemessen fördern, und
 - (d) je weniger kompetent die Interne Revision ist. (ISA [DE] 610, Tz. 18)
- 40 Außerdem hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die Nutzung der Tätigkeit der Internen Revision in dem geplanten Umfang insgesamt dazu führt, dass der Abschlussprüfer angesichts seiner alleinigen Verantwortung für das abgegebene Prüfungsurteil noch ausreichend in die Abschlussprüfung eingebunden ist. (ISA [DE] 610, Tz. 19)
- 41 Der Abschlussprüfer hat, wenn er mit den für die Überwachung Verantwortlichen hinsichtlich eines Überblicks über den geplanten Umfang und die geplante zeitliche Einteilung der Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit *IDW PS KMU 3*¹⁴ kommuniziert, mitzuteilen, wie er geplant hat, die Tätigkeit der Internen Revision zu nutzen. (ISA [DE] 610, Tz. 20)

5.3. Nutzung der Tätigkeit der Internen Revision

- 42 Wenn der Abschlussprüfer plant, die Tätigkeit der Internen Revision zu nutzen, hat der Abschlussprüfer die geplante Nutzung ihrer Tätigkeit mit der Internen Revision zu erörtern, um die jeweiligen Aktivitäten abzustimmen. (ISA [DE] 610, Tz. 21)
- 43 Der Abschlussprüfer hat die Berichte der Internen Revision zu der Tätigkeit, die er zu nutzen plant, zu lesen, um ein Verständnis von Art und Umfang der von der Internen Revision durchgeführten Prüfungshandlungen und von deren Feststellungen zu erlangen. (ISA [DE] 610, Tz. 22)
- 44 Der Abschlussprüfer hat ausreichende Prüfungshandlungen zu der Tätigkeit der Internen Revision insgesamt, die der Abschlussprüfer zu nutzen plant, durchzuführen, um deren Angemessenheit für Zwecke der Abschlussprüfung festzustellen, und dabei auch zu beurteilen, ob
- (a) die Tätigkeit der Internen Revision ordnungsgemäß geplant, durchgeführt, überwacht, durchgesehen und dokumentiert wurde,
 - (b) ausreichende geeignete Nachweise erlangt wurden, um die Interne Revision in die Lage zu versetzen, sachgerechte Schlussfolgerungen zu ziehen, und
 - (c) die gezogenen Schlussfolgerungen unter den gegebenen Umständen angemessen sind und ob die von der Internen Revision erstellten Berichte mit den Ergebnissen der durchgeführten Tätigkeit in Einklang stehen. (ISA [DE] 610, Tz. 23)
- 45 Art und Umfang der Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers haben sich zu richten nach dessen Beurteilung
- (a) des Maßes an ausübendem Ermessen,

¹⁴ Vgl. *IDW PS KMU 3*, Tz. 33.

- (b) des beurteilten Risikos wesentlicher falscher Darstellungen,
- (c) der Frage, inwieweit die Stellung der Internen Revision innerhalb der Organisation sowie relevante Regelungen und Maßnahmen die Objektivität der internen Revisoren fördern, und
- (d) der Frage, wie kompetent die Interne Revision ist¹⁵

und haben den Nachvollzug von Teilen der Tätigkeit zu umfassen. (ISA [DE] 610, Tz. 24)

- 46 Der Abschlussprüfer hat auch zu beurteilen, ob seine die Interne Revision betreffenden Schlussfolgerungen gemäß Tz. 36 sowie die Festlegung von Art und Umfang der Nutzung der Tätigkeit der Internen Revision für Zwecke der Abschlussprüfung gemäß den Tz. 39-41 angemessen bleiben. (ISA [DE] 610, Tz. 25)

5.4. Dokumentation und Berichterstattung im Prüfungsbericht

- 47 Wenn der Abschlussprüfer die Tätigkeit der Internen Revision nutzt, hat er in die Prüfungsdocumentation aufzunehmen:

- (a) die Beurteilung:
 - (i) ob die Stellung der Internen Revision innerhalb der Organisation sowie relevante Regelungen und Maßnahmen die Objektivität der internen Revisoren angemessen fördern,
 - (ii) wie kompetent die Interne Revision ist, und
 - (iii) ob die Interne Revision einer systematischen und geregelten Vorgehensweise, einschließlich Qualitätssicherung, folgt,
- (b) Art und Umfang der genutzten Tätigkeit sowie die Grundlage für die entsprechende Entscheidung und
- (c) die vom Abschlussprüfer durchgeführten Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit der genutzten Tätigkeit. (ISA [DE] 610, Tz. 36)

- 48 Bei der Berichterstattung der zugrunde gelegten Prüfungsstrategie im Prüfungsbericht hat der Abschlussprüfer über die Berücksichtigung der Arbeit der Internen Revision zu berichten. (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 57)

6. Nachtragsprüfung

6.1. Anforderungen im Zusammenhang mit Ereignissen nach Vorlage des Prüfungsberichts bzw. nach Zurverfügungstellung des Bestätigungsvermerks

- 49 Wird der Abschluss oder der Lagebericht vom Management nach Vorlage des Prüfungsberichts bzw. nach Zurverfügungstellung des Bestätigungsvermerks geändert,¹⁶ so hat der Abschlussprüfer diese Unterlagen gemäß § 316 Abs. 3 Satz 1 HGB erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert (Nachtragsprüfung). (ISA [DE] 560, Tz. D.11.2)

¹⁵ Vgl. Tz. 39.

¹⁶ Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6).

- 50 Im Falle einer Nachtragsprüfung hat der Abschlussprüfer ergänzende Vereinbarungen mit dem Management oder – sofern einschlägig – mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu treffen, soweit dies wegen veränderter Umstände erforderlich ist. (ISA [DE] 210, Tz. D.9.1)
- 51 Nach § 316 Abs. 3 Satz 2 HGB ist über das Ergebnis der Nachtragsprüfung zu berichten. Dabei sind die Anforderungen der Tz. 54 ff. zu beachten. (ISA [DE] 560, Tz. D.12.1)
- 52 Ändert das Management den Abschluss oder Lagebericht nicht bei Umständen, die nach Auffassung des Abschlussprüfers eine Änderung erfordern, hat der Abschlussprüfer das Management und – sofern nicht alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden sind – die für die Überwachung Verantwortlichen darüber zu informieren, dass der Abschluss – und sofern einschlägig der Lagebericht – nicht an Dritte herausgegeben werden darf, bevor die erforderlichen Änderungen vorgenommen wurden. Wird der Abschluss – und sofern einschlägig der Lagebericht – trotzdem anschließend ohne die erforderlichen Änderungen herausgegeben, hat der Abschlussprüfer angemessene Maßnahmen zu ergreifen mit dem Ziel zu verhindern, dass sich auf diesen Bestätigungsvermerk verlassen wird. (ISA [DE] 560, Tz. 13)
- 53 Unternimmt das Management nicht die erforderlichen Schritte um sicherzustellen, dass jeder, der den zuvor herausgegebenen Abschluss – und sofern einschlägig den Lagebericht – erhalten hat, über die Situation informiert wird, und ändert es den Abschluss oder Lagebericht nicht bei Gegebenheiten, die nach Auffassung des Abschlussprüfers eine Änderung erfordern, hat der Abschlussprüfer das Management und – sofern nicht alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Management der Einheit eingebunden sind¹⁷ – die für die Überwachung Verantwortlichen darüber zu informieren, dass er Maßnahmen ergreifen wird mit dem Ziel, Vertrauen in diesen Bestätigungsvermerk zu verhindern. Falls das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen trotz dieser Information nicht die erforderlichen Schritte unternehmen, hat der Abschlussprüfer angemessene Maßnahmen zu ergreifen mit dem Ziel zu verhindern, dass sich auf diesen Bestätigungsvermerk verlassen wird. (ISA [DE] 560, Tz. 17)

6.2. Erteilung eines Bestätigungsvermerks und Berichterstattung im Prüfungsbericht

Bestätigungsvermerk

- 54 Der ursprünglich erteilte Bestätigungsvermerk ist nach § 316 Abs. 3 Satz 2 HGB aufgrund der Nachtragsprüfung entsprechend zu ergänzen. Wenn durch die Änderung ursprünglich wesentliche Nichtübereinstimmungen des Abschlusses oder – sofern einschlägig – des Lageberichts mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen beseitigt oder neue wesentliche Nichtübereinstimmungen begründet werden, hat der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk entsprechend neu zu formulieren. (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 88)
- 55 In den Bestätigungsvermerk zur Nachtragsprüfung ist ein Hinweis zur Nachtragsprüfung aufzunehmen. Dieser Hinweis, der inhaltlich und formal ein „Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts“ und ein „Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt“ ist, ist als gesonderter Abschnitt mit der Überschrift „Hinweis zur Nachtragsprüfung“ unmittelbar vor der Angabe von Ort

¹⁷ Vgl. IDW PS KMU 3, Tz. 31.

und Datum der Unterzeichnung in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen. Dieser Hinweis hat zu enthalten:

- (a) eine Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk auf Grundlage der ursprünglichen, abgeschlossenen Abschlussprüfung sowie der Nachtragsprüfung erteilt wird,
- (b) eine Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk sich auf einen geänderten Abschluss oder Lagebericht bezieht sowie
- (c) eine Bezeichnung des Gegenstands der Änderung im geänderten Abschluss oder Lagebericht.

Ferner ist auf die Angabe im Abschluss oder im Lagebericht zu verweisen, die die Änderung erläutert, falls eine solche Angabe nach den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlich ist. (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 89, IDW PS 406 n.F. (10.2021), Tz. 14)

- 56 Der Bestätigungsvermerk ist mit dem Datum der Unterzeichnung des ursprünglichen Bestätigungsvermerks und unter Angabe des Tages der Unterzeichnung des geänderten oder ergänzten Bestätigungsvermerks, d.h. mit Doppeldatum, zu unterzeichnen. Bei der zweiten Datumsangabe muss auf den Hinweis auf die Nachtragsprüfung verwiesen werden. (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. 90)

Prüfungsbericht

- 57 Der Abschlussprüfer hat zu seiner Nachtragsprüfung einen eigenständigen Nachtragsprüfungsbericht zu verfassen. Der Nachtragsprüfungsbericht hat zwingend einen Hinweis zu enthalten, dass der ursprünglich erstattete Prüfungsbericht und der Nachtragsprüfungsbericht nur gemeinsam verwendet werden dürfen. Er bezieht sich ausschließlich auf vorgenommene Änderungen, sodass die allgemeinen Gliederungsanforderungen grundsätzlich nicht zur Anwendung gelangen.

Sofern die Berichterstattung ausnahmsweise durch eine Ergänzung des ursprünglichen Prüfungsberichts erfolgt, ist sicherzustellen, dass dem Abschlussprüfer sämtliche Exemplare des ursprünglich erstatteten Prüfungsberichts ausgehändigt werden. In diesem Fall ist der Prüfungsbericht mit dem Datum der Unterzeichnung des ursprünglichen Prüfungsberichts und unter Angabe des Tages der Unterzeichnung des Nachtragsprüfungsberichts, d.h. mit Doppeldatum, zu unterzeichnen. (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 145)

- 58 Im Nachtragsprüfungsbericht sind einleitend Angaben zum Auftrag an den Abschlussprüfer zur Prüfung der Änderungen im Jahresabschluss und Lagebericht gemäß IDW PS KMU 7, Tz. 131 ff., zu machen. Wird der ursprünglich erstattete Prüfungsbericht ergänzt, sind nur die Angaben zur Beauftragung erforderlich. (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 146)

- 59 Die vorgenommenen Änderungen sind darzulegen und Art und Umfang der Nachtragsprüfung zu erläutern. (IDW PS 450 n.F. (10.2021), Tz. 147)

- 60 Im Nachtragsprüfungsbericht oder der Ergänzung des ursprünglich erstatteten Prüfungsberichts ist festzustellen, ob die vorgenommenen Änderungen den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung entsprechen und – bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung – ob der Abschluss insgesamt nach Vornahme der Änderungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (§ 321 Abs. 2 Satz 3 HGB). Betrifft die Änderung

den Lagebericht, gelten die Anforderungen des *IDW PS KMU 7*, Tz. 139 ff., entsprechend. (*IDW PS 450 n.F. (10.2021)*, Tz. 148)

- 61 Der Wortlaut des ergänzten bzw. geänderten Bestätigungsvermerks ist im Bericht über die Nachtragsprüfung wiederzugeben. Der geänderte Abschluss und Lagebericht sind diesem Bericht als Anlagen beizufügen. (*IDW PS 450 n.F. (10.2021)*, Tz. 149)

7. Widerruf des Bestätigungsvermerks

- 62 Erkennt der Abschlussprüfer nach Erteilung des Bestätigungsvermerks, dass die Voraussetzungen für die Erteilung dieses Bestätigungsvermerks nicht vorgelegen haben, und ist das Unternehmen nicht bereit, die notwendigen Schritte zu einer entsprechenden Änderung des geprüften Abschlusses oder Lageberichts und zur Information derjenigen zu unternehmen, die von dem geprüften Abschluss oder Lagebericht Kenntnis erlangt haben, ist der Abschlussprüfer zum Widerruf des erteilten Bestätigungsvermerks verpflichtet, es sei denn
- (a) die Vermeidung eines falschen Eindrucks über das Ergebnis der Abschlussprüfung aufgrund von Informationen der Adressaten des Bestätigungsvermerks ist bereits auf andere Weise sichergestellt, oder
 - (b) ein geänderter Abschluss oder Lagebericht erreicht die Adressaten nicht wesentlich später als ein möglicher Widerruf, oder
 - (c) der Mangel ist für die Adressaten nicht mehr von Bedeutung (*IDW PS 400 n.F. (10.2021)*, Tz. 92)

Das Einholen rechtlichen Rats kann sich mit Rücksicht auf die erheblichen Auswirkungen eines Widerrufs oder seiner Unterlassung empfehlen. (IDW PS 400 n.F. (10.2021), Tz. A89)

- 63 Der Abschlussprüfer hat den Widerruf des Bestätigungsvermerks zu begründen und schriftlich an den Auftraggeber (§ 318 Abs. 1 Satz 4 HGB) sowie an das geprüfte Unternehmen zu richten. Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer geeignete Maßnahmen zu ergreifen, dass alle, die Kenntnis von dem ursprünglichen Bestätigungsvermerk erlangen konnten, auch von dem Widerruf Kenntnis erlangen können. (*IDW PS 400 n.F. (10.2021)*, Tz. 93)
- 64 Wird der Abschluss oder Lagebericht auch nach dem Widerruf nicht geändert, so hat der Abschlussprüfer einen neuen Bestätigungsvermerk unter Berücksichtigung der nachträglich gewonnenen Erkenntnisse zu erteilen. (*IDW PS 400 n.F. (10.2021)*, Tz. 95)

Anlage 1: Definitionen

Begriff	Definition
Abschlussprüfer des Auslagernden (ISA [DE] 402, Tz. 8(h))	Ein Abschlussprüfer, der den Abschluss einer auslagernden Einheit prüft und dazu einen Bestätigungsvermerk erteilt.
Auslagernde Einheit (ISA [DE] 402, Tz. 8(i))	Eine Einheit, die einen Dienstleister in Anspruch nimmt und deren Abschluss geprüft wird.
Auslagerung (IDW QS 1, Tz. 200)	Eine Auslagerung ist dadurch gekennzeichnet, dass Prüfungstätigkeiten von Personen oder Gesellschaften ausgeführt werden, die anders als die angestellten fachlichen Mitarbeiter nicht in die Strukturen der WP-Praxis eingebunden sind.
Bericht Typ 1 (ISA [DE] 402, Tz. 8(b))	Ein Bericht, der Folgendes umfasst: (a) eine vom Management des Dienstleisters erstellte Beschreibung des Systems des Dienstleisters, seiner Kontrollziele und der damit verbundenen Kontrollen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt konzipiert und eingerichtet sind, und (b) einen Bericht des Prüfers des Dienstleisters mit dem Ziel, hinreichende Sicherheit zu vermitteln. Dieser Bericht enthält das Urteil des Prüfers des Dienstleisters über die Beschreibung des Systems des Dienstleisters, seiner Kontrollziele und der damit verbundenen Kontrollen sowie über die Eignung der Konzeption der Kontrollen für das Erreichen der festgelegten Kontrollziele.
Bericht Typ 2 (ISA [DE] 402, Tz. 8(c))	Ein Bericht, der Folgendes umfasst: (a) eine vom Management des Dienstleisters erstellte Beschreibung des Systems des Dienstleisters, seiner Kontrollziele und der damit verbundenen Kontrollen sowie von deren Konzeption und Einrichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder während eines bestimmten Zeitraums und, in manchen Fällen, ihrer Wirksamkeit während eines bestimmten Zeitraums; und (b) einen Bericht des Prüfers des Dienstleisters mit dem Ziel, hinreichende Sicherheit zu vermitteln. Dieser Bericht enthält Folgendes: (i) das Urteil des Prüfers des Dienstleisters über die Beschreibung des Systems des Dienstleisters, seiner Kontrollziele und der damit verbundenen Kontrollen sowie über die Eignung der Konzeption der

	<p>Kontrollen für das Erreichen der festgelegten Kontrollziele und die Wirksamkeit der Kontrollen; und</p> <p>(ii) eine Beschreibung der vom Prüfer des Dienstleisters durchgeführten Funktionsprüfungen und deren Ergebnisse.</p>
<p>Bisheriger Abschlussprüfer (ISA [DE] 510, Tz. D.4.1)</p>	<p>Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis oder die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der bzw. die den Abschluss einer Einheit des vorhergehenden Zeitraums geprüft hat.</p>
<p>Dienstleister (ISA [DE] 402, Tz. 8(e))</p>	<p>Ein Dritter (oder ein Segment davon), der für auslagernde Einheiten Dienstleistungen erbringt, die Teil der rechnungslegungsbezogenen Informationssysteme dieser Einheiten sind.</p>
<p>Eröffnungsbilanzwerte (ISA [DE] 510, Tz. 4(b))</p>	<p>Die zu Beginn des Berichtszeitraums bestehenden Kontensalden. Eröffnungsbilanzwerte basieren auf den Schlussbilanzwerten des vorhergehenden Zeitraums und spiegeln die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und Ereignissen aus vorhergehenden Zeiträumen sowie die im vorhergehenden Zeitraum angewendeten Rechnungslegungsmethoden wider. Darüber hinaus gehören zu den Eröffnungsbilanzwerten die im Abschluss anzugebenden Sachverhalte, die zu Beginn des Berichtszeitraums vorlagen (wie Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen sowie sonstige Verpflichtungen).</p>
<p>Erstprüfungsauftrag (ISA [DE] 510, Tz. 4(a))</p>	<p>Ein Auftrag, bei dem entweder</p> <p>(a) der Abschluss des vorhergehenden Zeitraums nicht geprüft wurde oder</p> <p>(b) der Abschluss des vorhergehenden Zeitraums vom bisherigen Abschlussprüfer geprüft wurde.</p>
<p>Fachkenntnisse (ISA [DE] 620, Tz. 6(b))</p>	<p>Fähigkeiten, Kenntnisse und Erfahrungen auf einem bestimmten Gebiet.</p>
<p>Interne Revision (ISA [DE] 610, Tz. 14(a))</p>	<p>Eine Funktion einer Einheit, die Prüfungs- und Beratungstätigkeiten ausübt, die dazu konzipiert sind, die Wirksamkeit der Überwachungs-, Risikomanagement- und internen Kontrollprozesse der Einheit zu beurteilen und zu verbessern.</p>
<p>Komplementäre Kontrollen der auslagernden Einheit (ISA [DE] 402, Tz. 8(a))</p>	<p>Kontrollen, bei denen der Dienstleister im Rahmen der Ausgestaltung seiner Dienstleistung annimmt, dass sie von den auslagernden Einheiten eingerichtet werden, und die in der Beschreibung des Systems des Dienstleisters genannt werden, wenn dies für das Erreichen der Kontrollziele notwendig ist.</p>

<p>Prüfer des Dienstleisters (ISA [DE] 402, Tz. 8(d))</p>	<p>Ein Prüfer, der auf Aufforderung des Dienstleisters einen Bericht über die Prüfung der Kontrollen des Dienstleisters erstellt.</p>
<p>Sachverständiger des Abschlussprüfers (ISA [DE] 620, Tz. 6(a))</p>	<p>Eine Person oder Organisation mit Fachkenntnissen auf einem anderen Gebiet als dem der Rechnungslegung oder Prüfung, deren Tätigkeit auf diesem Gebiet genutzt wird, um den Abschlussprüfer dabei zu unterstützen, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen. Bei einem Sachverständigen des Abschlussprüfers kann es sich entweder um einen internen Sachverständigen des Abschlussprüfers handeln (d.h. einen Partner oder fachlichen Mitarbeiter – einschließlich befristet beschäftigter Mitarbeiter – der Prüfungspraxis des Abschlussprüfers oder eines Mitglieds des Netzwerks) oder um einen externen Sachverständigen des Abschlussprüfers.</p>
<p>Subdienstleister (ISA [DE] 402, Tz. 8(g))</p>	<p>Ein Dienstleister, der von einem anderen Dienstleister in Anspruch genommen wird, um einige für auslagernde Einheiten erbrachte Dienstleistungen durchzuführen, die Teil der rechnungslegungsbezogenen Informationssysteme dieser auslagernden Einheiten sind.</p>
<p>System des Dienstleisters (ISA [DE] 402, Tz. 8(f))</p>	<p>Die Regelungen und Verfahren, die von dem Dienstleister konzipiert, eingerichtet und aufrechterhalten werden, um für auslagernde Einheiten die Dienstleistungen zu erbringen, die unter den Bericht des Prüfers des Dienstleisters fallen.</p>

Anlage 2: Folgeänderungen des IDW EPS KMU 1 „Anwendung und Vorbemerkungen“

Infolge der in diesem Standard enthaltenen Anforderungen wurden Folgeänderungen in *IDW EPS KMU 1* erforderlich, die in einem nachfolgenden Auszug aus *IDW EPS KMU 1* dargestellt sind.

Auszug aus *IDW EPS KMU 1*:

Tz. 22

Die *IDW PS KMU* dürfen grundsätzlich angewendet werden, wenn bei der Einheit die folgenden Aspekte zutreffend sind:

[...]

Diese Liste ist nicht abschließend. Gegebenenfalls sind weitere relevante Aspekte zu berücksichtigen. Das Nichtvorliegen einzelner dieser Aspekte schließt nicht notwendigerweise die Anwendung der *IDW PS KMU* aus, erfordert allerdings die Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen. Soweit die Aspekte in (h), (j), (p), (q) oder (s) nicht vorliegen, hat der Abschlussprüfer die in *IDW PS KMU 9* enthaltenen Anforderungen zu beachten. Die Kriterien sind daher einzeln und in Kombination zu betrachten. Ungeachtet der Tatsache, dass die Anwendung der *IDW PS KMU* nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgt, ist die Anwendung der *IDW PS KMU* ausgeschlossen, wenn Unsicherheit darüber besteht, ob es sich bei der Abschlussprüfung um eine Abschlussprüfung eines KMU i.S. dieses Abschnitts handelt.

[...]