

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

[DE] 540 (REVISED):

PRÜFUNG GESCHÄTZTER WERTE IN DER RECHNUNGSLEGUNG UND DAMIT ZUSAMMENHÄNGENDER ABSCHLUSSANGABEN

(ISA [DE] 540 (REVISED))

(GILT FÜR DIE PRÜFUNG VON ABSCHLÜSSEN FÜR ZEITRÄUME, DIE AM ODER NACH DEM 15.12.2019 BEGINNEN)

**INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING
[DE] 540 (REVISED):
PRÜFUNG GESCHÄTZTER WERTE IN DER
RECHNUNGSLEGUNG UND DAMIT ZUSAMMEN-
HÄNGENDER ABSCHLUSSANGABEN
(ISA[DE] 540 (REVISED))**

(GILT FÜR DIE PRÜFUNG VON ABSCHLÜSSEN FÜR
ZEITRÄUME, DIE AM ODER NACH DEM 15.12.2019
BEGINNEN)

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen. Es wird darauf hingewiesen, dass im Werk verwendete Markennamen und Produktbezeichnungen dem marken-, kennzeichen- oder urheberrechtlichen Schutz unterliegen.

© 2020 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf
Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW).

Gesamtherstellung: IDW Verlag GmbH, Düsseldorf
KN 20557

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, so dass für aufgrund von Druckfehlern fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

ISBN 978-3-8021-2640-6

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://www.d-nb.de> abrufbar.

www.idw-verlag.de

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING [DE] 540 (REVISED) PRÜFUNG GESCHÄTZTER WERTE IN DER RECHNUNGSLEGUNG UND DAMIT ZUSAMMENHÄNGENDER ABSCHLUSSANGABEN (ISA [DE] 540 (REVISED))

(GILT FÜR DIE PRÜFUNG VON ABSCHLÜSSEN FÜR ZEITRÄUME, DIE AM ODER NACH
DEM 15.12.2019 BEGINNEN)

[ISA [DE] 540 (REVISED) GILT ERSTMALS FÜR DIE PRÜFUNG VON ABSCHLÜSSEN
FÜR ZEITRÄUME, DIE AM ODER NACH DEM 15.12.2021 BEGINNEN, MIT DER AUS-
NAHME VON RUMPFGESCHÄFTSJAHREN, DIE VOR DEM 31.12.2022 ENDEN. EINE
FREIWILLIGE VORZEITIGE ANWENDUNG IST FÜR DIE PRÜFUNG VON ABSCHLÜSSEN
FÜR ZEITRÄUME ZULÄSSIG, DIE AM ODER NACH DEM 15.12.2019 BEGINNEN, MIT
DER AUSNAHME VON RUMPFGESCHÄFTSJAHREN, DIE VOR DEM 31.12.2020 EN-
DEN, WENN SÄMTLICHE IN DER ANLAGE D.1 DES ISA [DE] 200 GENANNTEN STAN-
DARDS ANGEWENDET WERDEN. DIE ENTSCHEIDUNG FÜR EINE FREIWILLIGE VOR-
ZEITIGE ANWENDUNG IST IN DER AUFTRAGSDOKUMENTATION BZW. AN ZENTRA-
LER STELLE IN DER WP-PRAXIS FESTZUHALTEN.]

1.	Einleitung	3
1.1.	Anwendungsbereich.....	3
1.2.	Merkmale geschätzter Werte in der Rechnungslegung	4
1.3.	Wichtige Konzepte dieses ISA [DE].....	4
1.4.	Anwendungszeitpunkt	6
2.	Ziel	6
3.	Definitionen	6
4.	Anforderungen	7
4.1.	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	7
4.2.	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.....	9
4.3.	Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.....	10
4.3.1.	Erlangung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintreten.....	11
4.3.2.	Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat	11
4.3.3.	Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers	14
4.3.4.	Sonstige Würdigungen im Zusammenhang mit Prüfungsnachweisen.....	14
4.4.	Abschlussangaben zu geschätzten Werten in der Rechnungslegung.....	14
4.5.	Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements.	15
4.6.	Allgemeine Beurteilung auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen	15

4.7.	Schriftliche Erklärungen	16
4.8.	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen, dem Management oder sonstigen relevanten Personen	17
4.9.	Dokumentation	17
5.	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen.....	18
5.1.	Merkmale geschätzter Werte in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 2)	18
5.1.1.	Beispiele geschätzter Werte in der Rechnungslegung	18
5.1.2.	Methoden.....	18
5.1.3.	Annahmen und Daten	19
5.1.4.	Skalierbarkeit (Vgl. Tz. 3).....	19
5.2.	Wichtige Konzepte dieses ISA [DE].....	20
5.2.1.	Inhärente Risikofaktoren (Vgl. Tz. 4).....	20
5.2.2.	Kontrollrisiken (Vgl. Tz. 6)	20
5.2.3.	Kritische Grundhaltung (Vgl. Tz. 8)	20
5.2.4.	Konzept von „vertretbar“ (Vgl. Tz. 9, 35)	20
5.3.	Definitionen	21
5.3.1.	Geschätzte Werte in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 12(a))	21
5.3.2.	Punktschätzung des Abschlussprüfers oder Bandbreite des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 12(b)).....	21
5.3.3.	Schätzunsicherheit (Vgl. Tz. 12(c))	21
5.3.4.	Einseitige Ausrichtung des Managements (Vgl. Tz. 12(d)).....	22
5.3.5.	Ergebnis eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 12(f)).....	22
5.4.	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten	22
5.4.1.	Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld (Vgl. Tz. 13)	22
5.4.2.	Durchsicht des Ergebnisses oder Neuschätzung der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 14)	35
5.4.3.	Besondere Fähigkeiten und Kenntnisse (Vgl. Tz. 15).....	37
5.5.	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 4, 16).....	38
5.5.1.	Schätzunsicherheit (Vgl. Tz. 16(a))	40
5.5.2.	Komplexität oder Subjektivität (Vgl. Tz. 16(b))	42
5.5.3.	Inhärente Risikofaktoren (Vgl. Tz. 16(b)).....	43
5.5.4.	Bedeutsame Risiken (Vgl. Tz. 17).....	43
5.6.	Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.....	44
5.6.1.	Weitere Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 18).....	44
5.6.2.	Beabsichtigt der Abschlussprüfer, sich auf die Wirksamkeit der relevanten Kontrollen zu verlassen (Vgl. Tz. 19)	45
5.6.3.	Bedeutsame Risiken (Vgl. Tz. 20).....	46
5.6.4.	Erlangung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintreten (Vgl. Tz. 21)	47
5.6.5.	Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat (Vgl. Tz. 22)	47

5.6.6. Entwicklung einer Punktschätzung des Abschlussprüfers oder Verwendung einer Bandbreite des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 28-29)	55
5.6.7. Sonstige Würdigungen im Zusammenhang mit Prüfungsnachweisen (Vgl. Tz. 30)	57
5.7. Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements (Vgl. Tz. 32)	59
5.8. Allgemeine Beurteilung auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen (Vgl. Tz. 33)	61
5.9. Schriftliche Erklärungen (Vgl. Tz. 37)	63
5.10. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen, dem Management oder sonstigen relevanten Personen (Vgl. Tz. 38)	63
5.11. Dokumentation (Vgl. Tz. 39)	64
Anlage 1 (Vgl. Tz. 2, 4, 12(c), A8, A66)	67
Inhärente Risikofaktoren	67
Anlage 2 (Vgl. Tz. A146)	74
Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen	74

International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) 540 (Revised) „Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben“ ist im Zusammenhang mit ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“ zu lesen.

ISA 540 (Revised) wurde vom Public Interest Oversight Board (PIOB) genehmigt, das zu dem Schluss gelangt ist, dass bei der Entwicklung des Standards ein ordnungsmäßiger Prozess befolgt und das öffentliche Interesse ordnungsgemäß beachtet wurde

1. Einleitung

1.1. Anwendungsbereich

- 1 Dieser International Standard on Auditing [DE] (ISA [DE]) behandelt die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben bei der Prüfung des Abschlusses. Insbesondere enthält dieser ISA [DE] Anforderungen und erläuternde Hinweise, die sich darauf beziehen oder näher darauf eingehen, wie ISA [DE] 315 (Revised),¹ ISA [DE] 330,² ISA [DE] 450,³ ISA [DE] 500⁴ sowie andere relevante [IDW Prüfungsstandards (IDW PS) und] ISA [DE] auf geschätzte Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängende Abschlussangaben anzuwenden sind. Außerdem enthält dieser ISA [DE] Anforderungen und erläuternde Hinweise zur Beurteilung von falschen Darstellungen bei geschätzten Werten in der

¹ ISA [DE] 315 (Revised) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld“.

² ISA [DE] 330 „Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken“.

³ ISA [DE] 450 „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“.

⁴ ISA [DE] 500 „Prüfungsnachweise“.

Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben sowie zu Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements.

- D.1.1 In Deutschland besteht die handelsrechtliche Rechnungslegung aus dem Abschluss und – sofern einschlägig – dem Lagebericht. Dieser ISA [DE] behandelt nur die Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Prüfung des Abschlusses einschließlich der damit zusammenhängenden Abschlussangaben; er findet keine Anwendung auf die Prüfung des Lageberichts. Daher bezieht sich im Folgenden der Begriff „Geschätzte Werte in der Rechnungslegung“ nur auf solche im Abschluss einschließlich der damit zusammenhängenden Abschlussangaben.

1.2. Merkmale geschätzter Werte in der Rechnungslegung

- 2 Geschätzte Werte in der Rechnungslegung sind in ihrer Art sehr unterschiedlich und müssen vom Management ermittelt werden, wenn Geldbeträge nicht unmittelbar beobachtet werden können. Die Bemessung dieser Geldbeträge unterliegt der Schätzunsicherheit, die inhärente Beschränkungen der Kenntnisse oder Daten widerspiegelt. Diese Beschränkungen führen zu inhärenter Subjektivität und Streuung bei den Bewertungsergebnissen. Zu dem Prozess der Ermittlung geschätzter Werte in der Rechnungslegung gehören Auswahl und Anwendung einer Methode, die Annahmen und Daten nutzt, die eine Beurteilung durch das Management erfordern und zu Komplexität bei der Bewertung führen können. Die Auswirkungen von Komplexität, Subjektivität oder sonstigen inhärenten Risikofaktoren auf die Bewertung dieser Geldbeträge wirken sich auf deren Anfälligkeit für falsche Darstellungen aus. (Vgl. Tz. A1-A6, Anlage 1)
- 3 Obwohl dieser ISA [DE] auf alle geschätzten Werte in der Rechnungslegung Anwendung findet, wird der Grad, in dem ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung der Schätzunsicherheit unterliegt, erheblich variieren. Art, zeitliche Einteilung und Umfang von Risikobeurteilung und von diesem ISA [DE] geforderten weiteren Prüfungshandlungen werden im Zusammenhang mit der Schätzunsicherheit und der Beurteilung der damit verbundenen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen voneinander abweichen. Bei bestimmten geschätzten Werten in der Rechnungslegung kann die Schätzunsicherheit aufgrund ihrer Art sehr gering sein; ebenso können die mit der Ermittlung verbundene Komplexität und Subjektivität sehr niedrig sein. Bei solchen geschätzten Werten wird nicht erwartet, dass die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und die von diesem ISA [DE] geforderten weiteren Prüfungshandlungen extensiv sind. Sind Schätzunsicherheit, Komplexität oder Subjektivität sehr hoch, wird erwartet, dass diese Prüfungshandlungen viel extensiver sind. Dieser ISA [DE] enthält erläuternde Hinweise dazu, wie die Anforderungen dieses ISA [DE] skaliert werden können. (Vgl. Tz. A7)

1.3. Wichtige Konzepte dieses ISA [DE]

- 4 Dieser ISA [DE] erfordert eine gesonderte Beurteilung des inhärenten Risikos zwecks Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene für geschätzte Werte in der Rechnungslegung. Abhängig von der Art eines bestimmten geschätzten Werts in der Rechnungslegung kann die Anfälligkeit einer Aussage für eine falsche Darstellung, die wesentlich sein könnte, Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität oder anderen inhärenten Risikofaktoren und deren wechselseitigen Beziehungen untereinander unterliegen oder von

diesen betroffen sein. Wie in ISA [DE] 200⁵ erklärt, ist das inhärente Risiko bei manchen Aussagen und damit zusammenhängenden Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben höher als bei anderen. Entsprechend ist die Beurteilung des inhärenten Risikos von dem Maß abhängig, in dem sich die inhärenten Risikofaktoren auf die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß der falschen Darstellung auswirken, und variiert in einem Ausmaß, das in diesem ISA [DE] als das Spektrum des inhärenten Risikos bezeichnet wird. (Vgl. Tz. A8-A9, A65-A66, Anlage 1)

- 5 Dieser ISA [DE] bezieht sich auf die relevanten Anforderungen in ISA [DE] 315 (Revised) sowie ISA [DE] 330 und enthält die entsprechenden erläuternden Hinweise, um die Bedeutung der Entscheidungen des Abschlussprüfers zu Kontrollen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung hervorzuheben, einschließlich Entscheidungen darüber:
 - ob es Kontrollen gibt, die für die Abschlussprüfung relevant sind, für die eine Verpflichtung des Abschlussprüfers besteht, deren Konzeption zu beurteilen sowie festzustellen, ob diese eingerichtet sind;
 - ob er die Wirksamkeit relevanter Kontrollen testet.
- 6 Bei der Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene für geschätzte Werte in der Rechnungslegung erfordert dieser ISA [DE] auch eine gesonderte Beurteilung des Kontrollrisikos. Bei der Beurteilung des Kontrollrisikos berücksichtigt der Abschlussprüfer, ob bei den weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers geplant ist, sich auf die Wirksamkeit der Kontrollen zu stützen. Wenn der Abschlussprüfer keine Funktionsprüfungen durchführt, kann seine Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene hinsichtlich der Wirksamkeit von Kontrollen bezogen auf die betreffende Aussage nicht verringert werden.⁶ (Vgl. Tz. A10)
- 7 Dieser ISA [DE] hebt hervor, dass es notwendig ist, dass die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers (einschließlich, sofern einschlägig, Funktionsprüfungen) auf die Gründe für die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene reagieren, und dabei die Auswirkung eines oder mehrerer inhärenten Risikofaktoren und die Beurteilung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer berücksichtigen.
- 8 Die Ausübung einer kritischen Grundhaltung bezogen auf geschätzte Werte in der Rechnungslegung wird von der Würdigung der inhärenten Risikofaktoren durch den Abschlussprüfer beeinflusst; deren Bedeutung wächst, wenn die geschätzten Werte in der Rechnungslegung in stärkerem Maße einer Schätzunsicherheit unterliegen oder stärker durch Komplexität, Subjektivität oder sonstige inhärente Risikofaktoren beeinflusst sind. Gleichermaßen wichtig ist die Ausübung einer kritischen Grundhaltung, wenn die Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund einseitiger Ausrichtung des Managements oder doloser Handlungen größer ist. (Vgl. Tz. A11)
- 9 Dieser ISA [DE] erfordert, dass der Abschlussprüfer auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erlangten Prüfungsnachweise beurteilt, ob die geschätzten

⁵ ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“, Tz. A40.

⁶ ISA [DE] 530, „Stichprobenprüfungen“, Anlage 3.

Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar sind⁷ oder falsch dargestellt sind. Für die Zwecke dieses ISA [DE] bedeutet vertretbar im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, dass die relevanten Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze angemessen angewendet wurden, einschließlich solcher, die Folgendes behandeln: (Vgl. Tz. A12-A13, A139-A144)

- die Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung, einschließlich der Auswahl von Methode, Annahmen und Daten im Hinblick auf die Art des geschätzten Werts in der Rechnungslegung sowie der Tatsachen und Gegebenheiten der Einheit
- die Auswahl der Punktschätzung des Managements sowie
- die Abschlussangaben zum geschätzten Wert in der Rechnungslegung, einschließlich der Abschlussangaben dazu, wie der geschätzte Wert in der Rechnungslegung entwickelt wurde und derjenigen, die Art, Umfang und Quellen der Schätzunsicherheit erläutern.

1.4. Anwendungszeitpunkt

- 10 Dieser ISA gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen.
- D.10.1 ISA [DE] 540 (Revised) gilt abweichend von Tz. 10 erstmals 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.
- D.10.2 Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume zulässig, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2020 enden, wenn sämtliche in der Anlage D.1 des ISA [DE] 200 genannten Standards angewendet werden. Die Entscheidung für eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist in der Auftragsdokumentation bzw. an zentraler Stelle in der WP-Praxis festzuhalten (vgl. *IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)*, Tz. 186).

2. Ziel

- 11 Das Ziel des Abschlussprüfers ist es, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Angaben im Abschluss im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar sind.

3. Definitionen

- 12 Für die Zwecke der [IDW PS und] ISA [DE] gelten die nachstehenden Begriffsbestimmungen:

⁷ Siehe auch [IDW Prüfungsstandard: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.), Tz. 16(c), bzw.] ISA 700 (Revised) „Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss“, Tz. 13(c).

- (a) Geschätzter Wert in der Rechnungslegung – ein Geldbetrag, bei dem die Bemessung in Übereinstimmung mit den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze der Schätzunsicherheit unterliegt (Vgl. Tz. A14)
- (b) Punktschätzung des Abschlussprüfers oder Bandbreite des Abschlussprüfers – ein Betrag bzw. eine Bandbreite von Beträgen, der/die vom Abschlussprüfer zur Beurteilung der Punktschätzung des Managements entwickelt wurde (Vgl. Tz. A15)
- (c) Schätzunsicherheit – Anfälligkeit für eine inhärente Ungenauigkeit bei der Bewertung (Vgl. Tz. A16, Anlage 1)
- (d) Einseitige Ausrichtung des Managements – fehlende Neutralität des Managements bei der Erstellung von Informationen (Vgl. Tz. A17)
- (e) Punktschätzung des Managements – der vom Management gewählte Betrag als geschätzter Wert für den Ansatz oder die Angabe im Abschluss
- (f) Ergebnis eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung – der tatsächliche Geldbetrag, der sich aus dem Ausgang der Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Gegebenheiten ergibt, auf die sich der geschätzte Wert in der Rechnungslegung bezieht. (Vgl. Tz. A18)

4. Anforderungen

4.1. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

- 13 Bei seiner Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld, einschließlich ihres internen Kontrollsystems (IKS), wie in ISA [DE] 315 (Revised)⁸ gefordert, hat der Abschlussprüfer ein Verständnis von den folgenden Sachverhalten bezogen auf die geschätzten Werte in der Rechnungslegung der Einheit zu erlangen. Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers zur Erlangung dieses Verständnisses sind in dem Umfang durchzuführen, der notwendig ist, um eine angemessene Grundlage für die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene zu schaffen. (Vgl. Tz. A19-A22)

Die Einheit und ihr Umfeld

- (a) Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse und Gegebenheiten der Einheit, aus denen sich ein Anlass für die Notwendigkeit oder Änderung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung ergeben kann, die im Abschluss anzusetzen bzw. anzugeben sind (Vgl. Tz. A23)
- (b) Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung (einschließlich Ansatzkriterien, Bewertungsgrundlagen und damit zusammenhängenden Anforderungen an Darstellung und Abschlussangaben) und wie diese hinsichtlich der Art und Gegebenheiten der Einheit und ihres Umfelds angewendet werden, einschließlich wie Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse oder Gegebenheiten inhärenten Risikofaktoren unterliegen oder von diesen beeinflusst werden (Vgl. Tz. A24-A25)

⁸ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17 und 20-21.

- (c) Für die geschätzten Werte in der Rechnungslegung der Einheit relevante rechtliche Faktoren, einschließlich, sofern einschlägig, die rechtlichen Regelwerke bezogen auf eine Überwachung durch Aufsichtsbehörden (Vgl. Tz. A26)
- (d) Die Art der geschätzten Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben, von denen der Abschlussprüfer auf der Grundlage seines Verständnisses von den Sachverhalten in Tz. 13(a)-(c) oben erwartet, dass sie im Abschluss der Einheit enthalten sind. (Vgl. Tz. A27)

Das IKS der Einheit

- (e) Bei der Einheit bestehende(r) Art und Umfang der Aufsicht und Überwachung des Rechnungslegungsprozesses des Managements bezogen auf die geschätzten Werte in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. A28-A30)
- (f) Wie das Management die Notwendigkeit spezieller Fähigkeiten oder Kenntnisse bezüglich geschätzter Werte in der Rechnungslegung identifiziert und diese anwendet, einschließlich der Nutzung eines Sachverständigen des Managements (Vgl. Tz. A31)
- (g) Wie der Risikobeurteilungsprozess der Einheit Risiken im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung identifiziert und behandelt (Vgl. Tz. A32-A33)
- (h) Informationssystem der Einheit im Zusammenhang mit den geschätzten Werten in der Rechnungslegung, einschließlich:
 - (i) der Arten von Geschäftsvorfällen, Ereignissen und Gegebenheiten, die für den Abschluss bedeutsam sind und die Anlass für die Notwendigkeit oder Änderung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben geben, sowie (Vgl. Tz. A34-A35)
 - (ii) wie für derartige geschätzte Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängende Abschlussangaben das Management:
 - a. die relevanten Methoden, Annahmen oder Datenquellen sowie die Notwendigkeit von Änderungen darin identifiziert, die im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze angemessen sind, einschließlich wie das Management: (Vgl. Tz. A36-A37)
 - i. die angewendeten Methoden, einschließlich die Nutzung von Modellen, auswählt oder plant und anwendet (Vgl. Tz. A38-A39)
 - ii. die anzuwendenden Annahmen, einschließlich der Würdigung der Alternativen, auswählt und bedeutsame Annahmen identifiziert, sowie (Vgl. Tz. A40-A43)
 - iii. die zu nutzenden Daten auswählt (Vgl. Tz. A44)
 - b. den Grad der Schätzunsicherheit versteht, einschließlich durch die Würdigung der Bandbreite der möglichen Bewertungsergebnisse, sowie (Vgl. Tz. A45)
 - c. mit der Schätzunsicherheit umgeht, einschließlich der Auswahl einer Punktschätzung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben zur Aufnahme in den Abschluss (Vgl. Tz. A46-A49)

- (i) Die für die Prüfung relevanten Kontrollaktivitäten bezüglich des in Tz. 13(h)(ii) beschriebenen Prozesses des Managements zur Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. A50-A54)
 - (j) Wie das Management das Ergebnis / die Ergebnisse der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung durchsieht und auf die Ergebnisse dieser Durchsicht reagiert.
- 14 Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung oder, sofern einschlägig, deren nachträgliche Neuschätzung durchzusehen, um die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Berichtszeitraum zu unterstützen. Der Abschlussprüfer hat bei der Festlegung von Art und Umfang dieser Durchsicht die Merkmale der geschätzten Werte in der Rechnungslegung zu berücksichtigen. Es ist nicht beabsichtigt, dass die Durchsicht Beurteilungen geschätzter Werte in der Rechnungslegung des vorherigen Zeitraums infrage stellt, die auf Basis von zum damaligen Zeitpunkt verfügbaren Informationen angemessen waren. (Vgl. Tz. A55-A60)
- 15 Für geschätzte Werte in der Rechnungslegung hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob das Prüfungsteam besondere Fähigkeiten oder Kenntnisse benötigt, um die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung durchzuführen, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren und zu beurteilen, Prüfungshandlungen als Reaktion auf solche Risiken zu planen und durchzuführen oder die erlangten Prüfungsnachweise zu beurteilen. (Vgl. Tz. A61-A63)

4.2. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

- 16 Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben auf Aussageebene wie in ISA [DE] 315 (Revised)⁹ gefordert, hat der Abschlussprüfer das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko gesondert zu beurteilen. Der Abschlussprüfer hat bei der Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen und der Beurteilung des inhärenten Risikos Folgendes zu berücksichtigen: (Vgl. Tz. A64-A71)
- (a) inwieweit der geschätzte Wert in der Rechnungslegung der Schätzunsicherheit unterliegt, und (Vgl. Tz. A72-A75)
 - (b) inwieweit Folgendes durch Komplexität, Subjektivität oder sonstige inhärente Risikofaktoren beeinflusst ist: (Vgl. Tz. A76-A79)
 - (i) Auswahl und Anwendung von Methode, Annahmen und Daten bei der Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung, oder
 - (ii) Auswahl der Punktschätzung des Managements und damit zusammenhängenden Abschlussangaben für die Aufnahme in den Abschluss.
- 17 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob jedwede Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die in Übereinstimmung mit Tz. 16 identifiziert und beurteilt wurden, in der Beurteilung des Abschlussprüfers ein bedeutsames Risiko darstellen.¹⁰ Stellt der Abschlussprüfer fest,

⁹ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 25 und 26.

¹⁰ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 27.

dass ein bedeutsames Risiko vorliegt, hat er ein Verständnis von den für dieses Risiko relevanten Kontrollen – einschließlich der dazugehörigen Kontrollaktivitäten – der Einheit zu erlangen.¹¹ (Vgl. Tz. A80)

4.3. Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

18 Wie in ISA [DE] 330¹² gefordert, haben die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene zu reagieren¹³ unter Berücksichtigung der Gründe für die Beurteilung dieser Risiken. 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 Vermerks des Abschlussprüfers (siehe auch Tz. 21) eintreten
- (b) Prüfen, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat (siehe auch Tz. 22-27), oder
- (c) Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers (siehe auch Tz. 28-29).

Die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers haben zu berücksichtigen, dass je höher das beurteilte Risiko wesentlicher falscher Darstellungen ist, desto überzeugender die notwendigen Prüfungsnachweise sind.¹⁴ Der Abschlussprüfer hat weitere 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. (Vgl. Tz. A81-A88)

19 Wie in ISA [DE] 330¹⁵ gefordert, hat der Abschlussprüfer Funktionsprüfungen zu planen und durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die Wirksamkeit der relevanten Kontrollen zu erlangen, falls:

- (a) die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers über wesentliche falsche Darstellungen auf Aussageebene von der Erwartung ausgeht, dass die Kontrollen wirksam funktionieren, oder
- (b) aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise auf Aussageebene erbringen können.

Im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung haben derartige Funktionsprüfungen durch den Abschlussprüfer auf die Gründe für die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu reagieren. Bei der Planung und Durchführung von Funk-

¹¹ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 29.

¹² ISA [DE] 330, Tz. 6-15 und 18.

¹³ ISA [DE] 330, Tz. 6-7 und 21.

¹⁴ ISA [DE] 330, Tz. 7(b).

¹⁵ ISA [DE] 330, Tz. 8.

tionsprüfungen hat der Abschlussprüfer umso überzeugendere Prüfungsnachweise zu erlangen, je stärker sich der Abschlussprüfer auf die Wirksamkeit einer Kontrolle verlässt.¹⁶ (Vgl. Tz. A85-A89)

- 20 Plant der Abschlussprüfer sich auf diese Funktionsprüfungen zu verlassen, haben bei einem bedeutsamen Risiko im Zusammenhang mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers Funktionsprüfungen im Berichtszeitraum einzuschließen. Wenn der Ansatz, mit dem einem bedeutsamen Risiko begegnet werden soll, ausschließlich aus aussagebezogenen Prüfungshandlungen besteht, haben diese Prüfungshandlungen auch Einzelfallprüfungen zu umfassen.¹⁷ (Vgl. Tz. A90)

4.3.1. Erlangung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintreten

- 21 Umfassen die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers die Erlangung von Prüfungsnachweisen zu Ereignissen, die bis zum Datum des Vermerks 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 maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze beeinflussen können. (Vgl. Tz. A91-A93)

4.3.2. Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat

- 22 Bei der Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat, haben die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers Handlungen einzuschließen, die in Übereinstimmung mit den Tz. 23-26 geplant und durchgeführt wurden, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise hinsichtlich der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu erlangen im Zusammenhang mit: (Vgl. Tz. A94)
- (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, und
 - (b) wie das Management die Punktschätzung ausgewählt und die damit zusammenhängenden Angaben zur Schätzunsicherheit entwickelt hat.

4.3.2.1. Methoden

- 23 Bei der Anwendung der Anforderungen der Tz. 22 auf Methoden sind die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers auf Folgendes auszurichten:

¹⁶ ISA [DE] 330, Tz. 9.

¹⁷ ISA [DE] 330, Tz. 15 und 21.

- (a) ob die ausgewählte Methode im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze sachgerecht ist und, sofern einschlägig, die Änderungen gegenüber der in vorherigen Zeiträumen angewendeten Methode angemessen sind (Vgl. Tz. A95, A97)
- (b) ob bei der Auswahl der Methode vorgenommene Beurteilungen Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements geben (Vgl. Tz. A96)
- (c) ob die Berechnungen in Übereinstimmung mit der Methode angewendet werden und mathematisch korrekt sind
- (d) ob, sofern die Anwendung der Methode durch das Management komplexe Modelle einbezieht, die Beurteilungen konsistent angewendet werden, und ob, sofern einschlägig: (Vgl. Tz. A98-A100)
 - (i) die Ausgestaltung des Modells das Bewertungsziel der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze erfüllt, unter den Gegebenheiten angemessen ist und, sofern einschlägig, die Änderungen gegenüber dem Modell des vorherigen Zeitraums unter den Gegebenheiten angemessen sind, und
 - (ii) Anpassungen des Ergebnisses des Modells mit dem Bewertungsziel der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze im Einklang stehen und unter den Gegebenheiten angemessen sind, und
- (e) ob die Integrität der bedeutsamen Annahmen sowie der Daten bei der Anwendung der Methode gewahrt bleibt. (Vgl. Tz. A101)

4.3.2.2. Bedeutsame Annahmen

- 24 Bei der Anwendung der Anforderungen der Tz. 22 auf bedeutsame Annahmen sind die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers auf Folgendes auszurichten:
- (a) ob die bedeutsamen Annahmen im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze sachgerecht sind und, sofern einschlägig, die Änderungen gegenüber den vorherigen Zeiträumen angemessen sind (Vgl. Tz. A95, A102-A103)
 - (b) ob die bei der Auswahl der bedeutsamen Annahmen vorgenommenen Beurteilungen Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements geben (Vgl. Tz. A96)
 - (c) 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 (Vgl. Tz. A104)
 - (d) ob, sofern einschlägig, das Management die Absicht hat, bestimmte Vorgehensweisen auszuführen und auch dazu in der Lage ist. (Vgl. Tz. A105)

4.3.2.3. Daten

- 25 Bei der Anwendung der Anforderungen der Tz. 22 auf Daten sind die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers auf Folgendes auszurichten:

- (a) ob die Daten im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze sachgerecht sind und, sofern einschlägig, die Änderungen gegenüber den vorherigen Zeiträumen angemessen sind (Vgl. Tz. A95, A106)
- (b) ob die bei der Auswahl der Daten vorgenommenen Beurteilungen Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements geben (Vgl. Tz. A96)
- (c) ob die Daten unter den Gegebenheiten relevant und verlässlich sind, und (Vgl. Tz. A107)
- (d) ob das Management die Daten angemessen verstanden oder interpretiert hat – auch im Hinblick auf vertragliche Bedingungen. (Vgl. Tz. A108)

4.3.2.4. Auswahl einer Punktschätzung durch das Management und damit zusammenhängender Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit

- 26 Bei der Anwendung der Anforderungen aus Tz. 22 sind die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers darauf auszurichten, ob das Management im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze angemessene Schritte unternommen hat, um:
- (a) die Schätzunsicherheit zu verstehen und (Vgl. Tz. A109)
 - (b) mit der Schätzunsicherheit umzugehen, indem eine angemessene Punktschätzung ausgewählt und die damit zusammenhängenden Angaben zur Schätzunsicherheit entwickelt werden. (Vgl. Tz. A110-A114)
- 27 Hat das Management gemäß der Beurteilung des Abschlussprüfers auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise keine angemessenen Schritte unternommen, um die Schätzunsicherheit zu verstehen oder mit dieser umzugehen, hat der Abschlussprüfer: (Vgl. Tz. A115-A117)
- (a) das Management aufzufordern, zusätzliche Handlungen durchzuführen, um die Schätzunsicherheit zu verstehen oder mit dieser umzugehen, indem die Auswahl der Punktschätzung durch das Management erneut gewürdigt wird oder in Erwägung gezogen wird, zusätzliche Angaben im Zusammenhang mit der Schätzunsicherheit aufzunehmen und die Reaktion des Managements in Übereinstimmung mit Tz. 26 zu beurteilen
 - (b) sofern dieser feststellt, dass die vom Management auf seine Aufforderung hin ergriffenen Maßnahmen mit der Schätzunsicherheit nicht ausreichend umgegangen sind, eine Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers in Übereinstimmung mit den Tz. 28-29 – sofern praktisch durchführbar – zu entwickeln, und
 - (c) zu beurteilen, ob im IKS ein Mangel besteht und, falls dies der Fall ist, diesen in Übereinstimmung mit [IDW PS 475 bzw.] ISA 265¹⁸ mitzuteilen.

¹⁸ [IDW Prüfungsstandard: Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management (IDW PS 475) bzw.] ISA 265 „Mitteilung über Mängel im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management“.

4.3.3. Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers

- 28 Entwickelt der Abschlussprüfer eine Punktschätzung oder Bandbreite, um die Punktschätzung des Managements und die damit zusammenhängenden Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit zu beurteilen – einschließlich wenn durch Tz. 27(b) gefordert – haben die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers Handlungen einzuschließen zur Beurteilung, ob die verwendeten Methoden, Annahmen oder Daten im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze sachgerecht sind. Unabhängig davon, ob der Abschlussprüfer seine eigenen Methoden, Annahmen oder Daten oder die des Managements nutzt, sind diese weiteren Prüfungshandlungen so zu planen und durchzuführen, dass sie die in den Tz. 23-25 enthaltenen Sachverhalte behandeln. (Vgl. Tz. A118-A123)
- 29 Entwickelt der Abschlussprüfer eine 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 maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze als vertretbar beurteilt werden, und (Vgl. Tz. A124-A125)
 - (b) weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise hinsichtlich der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Angaben im Abschluss zu erlangen, die die Schätzunsicherheit beschreiben.

4.3.4. Sonstige Würdigungen im Zusammenhang mit Prüfungsnachweisen

- 30 Bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen bezogen auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung und unabhängig von den Informationsquellen, die als Prüfungsnachweise genutzt werden, hat der Abschlussprüfer die relevanten Anforderungen in ISA [DE] 500 zu erfüllen.

Bei der Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Managements können die Anforderungen der Tz. 21-29 dieses ISA [DE] den Abschlussprüfer unterstützen, die Angemessenheit der Tätigkeit des Sachverständigen als Prüfungsnachweis für eine relevante Aussage in Übereinstimmung mit Tz. 8(c) des ISA [DE] 500 zu beurteilen. Bei der Beurteilung der Tätigkeit des Sachverständigen des Managements werden Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen von der Beurteilung des Abschlussprüfers hinsichtlich der Kompetenz, Fähigkeiten und Objektivität des Sachverständigen, seinem Verständnis von der Art der durchgeführten Tätigkeit des Sachverständigen und der Vertrautheit des Abschlussprüfers mit dem Fachgebiet des Sachverständigen beeinflusst. (Vgl. Tz. A126-A132)

4.4. Abschlussangaben zu geschätzten Werten in der Rechnungslegung

- 31 Der Abschlussprüfer hat weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise hinsichtlich der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene für Angaben im Zusammenhang mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung zu erlangen, die in keinem Zusammenhang zur in Tz. 26(b) und 29(b) behandelten Schätzunsicherheit stehen.

4.5. Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements

- 32 Der Abschlussprüfer hat 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. (Vgl. Tz. A133-A136)

4.6. Allgemeine Beurteilung auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen

- 33 Bei der Anwendung des ISA [DE] 330 auf geschätzte Werte in der Rechnungslegung,¹⁹ hat der Abschlussprüfer auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erlangten Prüfungsnachweise zu beurteilen, ob: (Vgl. Tz. A137-A138)
- (a) die Beurteilungen der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene weiterhin angemessen sind, einschließlich dann, wenn Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements identifiziert wurden
 - (b) die Entscheidungen des Managements im Zusammenhang mit Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angabe dieser geschätzten Werte im Abschluss in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen sind
 - (c) ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden.
- 34 Bei der Durchführung der in Tz. 33(c) geforderten Beurteilung hat der Abschlussprüfer alle relevanten erlangten Prüfungsnachweise zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob sie untermauernd oder widersprechend sind.²⁰ Ist der Abschlussprüfer nicht in der Lage, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, hat er die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung oder das Prüfungsurteil zum Abschluss in Übereinstimmung mit [IDW PS 405 bzw.] ISA 705 (Revised)²¹ zu beurteilen.

Feststellung, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung vertretbar oder falsch dargestellt sind

- 35 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar oder falsch dargestellt sind. ISA [DE] 450²² enthält erläuternde Hinweise, wie der Abschlussprüfer falsche Darstellungen (ob tatsächliche, beurteilungsbedingte oder hochgerechnete) zur Beurteilung der Auswirkungen von nicht korrigierten falschen Darstellungen im Abschluss unterscheiden kann. (Vgl. Tz. A12-A13, A139-A144)

¹⁹ ISA [DE] 330, Tz. 25-26.

²⁰ ISA [DE] 500, Tz. 11.

²¹ [IDW Prüfungsstandard: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW PS 405) bzw.] ISA 705 (Revised) „Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“.

²² ISA [DE] 450, Tz. A6.

- 36 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,²³ oder
 - (b) bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung – ob die Angaben derart sind, dass sie notwendig sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist.²⁴
- D.36.1 Nach Tz. 36(a) hat der Abschlussprüfer bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung zu beurteilen, ob zusätzlich zu den von den Rechnungslegungsgrundsätzen explizit geforderten Angaben solche aufgenommen wurden, die notwendig sind, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses als Ganzes zu erzielen. Nach den §§ 264 Abs. 2 Satz 2, 297 Abs. 2 Satz 3 HGB sind im (Konzern-)Anhang zusätzliche Angaben zu machen, wenn der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft bzw. des Konzerns aufgrund besonderer Umstände nicht vermittelt.
- D.36.2 Nach Tz. 36(b) hat der Abschlussprüfer bei Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung zu beurteilen, ob zusätzliche Angaben zu geschätzten Werten in der Rechnungslegung notwendig sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist. Handelsrechtliche Jahresabschlüsse, die zulässigerweise nach den für alle Kaufleuten geltenden Vorschriften aufgestellt wurden, werden nur in äußerst seltenen Fällen irreführend sein. Gelangt der Abschlussprüfer ausnahmsweise zu der Auffassung, dass zusätzliche Angaben zu geschätzten Werten in der Rechnungslegung notwendig sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist, und weigert sich das Management derartige Angaben in den Abschluss aufzunehmen, kann der Abschlussprüfer hinsichtlich der möglichen Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk rechtlichen Rat einholen (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.)*, Tz. 26, A21).

4.7. Schriftliche Erklärungen

- 37 Der Abschlussprüfer hat schriftliche Erklärungen vom Management²⁵ und, sofern sachgerecht, von den für die Überwachung Verantwortlichen darüber anzufordern, ob die bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben genutzten Methoden, bedeutsamen Annahmen und Daten sachgerecht sind, um Ansatz, Bewertung oder Angaben in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen zu erreichen. Der Abschlussprüfer hat auch zu würdigen, ob er Erklärungen über bestimmte geschätzte Werte in der Rechnungslegung zu erlangen hat, einschließlich in Bezug auf die genutzten Methoden, Annahmen oder Daten. (Vgl. Tz. A145)

²³ Siehe auch [*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 17, bzw.] ISA 700 (Revised), Tz. 14.

²⁴ Siehe auch [*IDW PS 400 n.F.*, Tz. 26, bzw.] ISA 700 (Revised), Tz. 19.

²⁵ ISA [DE] 580 „Schriftliche Erklärungen“.

4.8. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen, dem Management oder sonstigen relevanten Personen

- 38 Bei der Anwendung von [IDW PS 470 n.F. bzw.] ISA 260 (Revised)²⁶ und [IDW PS 475 bzw.] ISA 265²⁷ ist der Abschlussprüfer verpflichtet, mit den für die Überwachung Verantwortlichen oder dem Management über bestimmte Sachverhalte zu kommunizieren, einschließlich bedeutsamer qualitativer Aspekte der Rechnungslegungspraktiken der Einheit bzw. bedeutsamer Mängel im IKS. Dabei hat der Abschlussprüfer etwaige Sachverhalte zu würdigen, die bezogen auf die geschätzten Werte in der Rechnungslegung zu kommunizieren sind, und dabei zu berücksichtigen, ob die genannten Gründe für die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Schätzunsicherheit oder mit Auswirkungen von Komplexität, Subjektivität oder sonstigen inhärenten Risikofaktoren bei der Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben stehen. Bei bestimmten Gegebenheiten ist der Abschlussprüfer zudem verpflichtet, aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften bestimmte Sachverhalte mit anderen relevanten Personen zu kommunizieren, z.B. mit Regulatoren oder Aufsichtsbehörden. (Vgl. Tz. A146-A148)
- D.38.1 Aufgrund der Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB) darf der Abschlussprüfer gegenüber Dritten (z.B. Regulatoren oder Aufsichtsbehörden) keine Sachverhalte offenbaren, sofern keine Ausnahmen aufgrund gesetzlicher Regelungen bestehen.

4.9. Dokumentation

- 39 Der Abschlussprüfer hat in die Prüfungsdokumentation Folgendes aufzunehmen:²⁸ (Vgl. Tz. A149-A152)
- (a) besonders wichtige Elemente für das Verständnis des Abschlussprüfers von der Einheit und ihrem Umfeld, einschließlich des IKS der Einheit im Zusammenhang mit den geschätzten Werten in der Rechnungslegung der Einheit
 - (b) die Verbindung der weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers zu den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene,²⁹ wobei die für die Beurteilung dieser Risiken angeführten Gründe (ob sie in Zusammenhang mit inhärentem Risiko oder Kontrollrisiko stehen) zu berücksichtigen sind
 - (c) die Reaktion(en) des Abschlussprüfers, wenn das Management keine angemessenen Schritte unternimmt, um die Schätzunsicherheit zu verstehen und mit dieser umzugehen
 - (d) Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements hinsichtlich geschätzter Werte in der Rechnungslegung, sofern vorhanden, und die Beurteilung des

²⁶ [IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW PS 470 n.F.), Tz. 21(a), bzw.] ISA 260 (Revised) „Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“, Tz. 16(a).

²⁷ [IDW PS 475, Tz. 13, bzw.] ISA 265, Tz. 9.

²⁸ ISA [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“, Tz. 8-11, A6, A7 und A10.

²⁹ ISA [DE] 330, Tz. 28(b).

Abschlussprüfers von Auswirkungen auf die Abschlussprüfung, wie von Tz. 32 gefordert, und

- (e) bedeutsame Beurteilungen im Zusammenhang mit der Feststellung des Abschlussprüfers, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar oder falsch dargestellt sind.

5. Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

5.1. Merkmale geschätzter Werte in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 2)

5.1.1. Beispiele geschätzter Werte in der Rechnungslegung

A1 Beispiele geschätzter Werte in der Rechnungslegung im Zusammenhang mit Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben schließen ein:

- Überalterung von Vorräten
- Planmäßige Abschreibung von Sachanlagen
- Bewertung von Infrastrukturvermögenswerten
- Bewertung von Finanzinstrumenten
- Ergebnis anhängiger Rechtsstreitigkeiten
- Rückstellungen für erwartete Kreditausfälle
- Bewertung von Schulden aus Versicherungsverträgen
- Garantieverpflichtungen
- Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen
- aktienbasierte Vergütungen
- Zeitwert von bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommenen Vermögenswerten oder Schulden, einschließlich der Feststellung des Geschäfts- oder Firmenwerts sowie immaterieller Vermögenswerte
- Wertminderung langlebiger Vermögenswerte oder von Grundstücken bzw. Anlagen, die zur Veräußerung gehalten werden
- unentgeltlicher Austausch von Vermögenswerten oder Schulden zwischen unabhängigen Parteien
- Umsatzrealisierung bei langfristigen Verträgen

5.1.2. Methoden

A2 Eine Methode ist ein Bewertungsverfahren, das das Management anwendet, um einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung in Übereinstimmung mit der geforderten Bewertungsgrundlage zu ermitteln. Ein Beispiel für eine anerkannte Methode, die zur Ermittlung geschätzter Werte in der Rechnungslegung im Zusammenhang mit aktienbasierten Vergütungstransaktionen angewendet wird, ist die Feststellung eines theoretischen Preises einer Kaufoption unter Verwendung der Black-Scholes-Optionspreisformel. Eine Methode wird unter Nutzung eines computergestützten Werkzeugs oder Prozesses angewendet – manchmal als Modell

bezeichnet – und ist verbunden mit der Anwendung von Annahmen und Daten sowie der Berücksichtigung von Wechselbeziehungen zwischen diesen.

5.1.3. Annahmen und Daten

- A3 Annahmen sind verbunden mit Beurteilungen, die auf verfügbaren Informationen zu Sachverhalten basieren, z.B. die Wahl eines Zinssatzes, eines Diskontierungszinssatzes oder Beurteilungen zu künftigen Umständen oder Ereignissen. Eine Annahme kann vom Management aus einer Bandbreite angemessener Alternativen ausgewählt werden. Annahmen, die von einem Sachverständigen des Managements festgelegt oder identifiziert werden, werden zu Annahmen des Managements, wenn sie vom Management zur Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzt werden.
- A4 Für die Zwecke dieses ISA [DE] sind Daten Informationen, die durch unmittelbare Beobachtung oder von einer Partei außerhalb der Einheit erlangt werden. Informationen, die durch die Anwendung analytischer oder interpretativer Verfahren auf Daten erlangt werden, werden als abgeleitete Daten bezeichnet, wenn derartige Verfahren auf einer etablierten theoretischen Grundlage beruhen und daher die Beurteilung des Managements weniger notwendig ist. Anderenfalls sind solche Informationen Annahmen.
- A5 Zu Beispielen von Daten gehören:
- bei Markttransaktionen vereinbarte Preise
 - Betriebszeiten oder Leistung einer Produktionsmaschine
 - in Verträgen enthaltene vergangenheitsorientierte Preise oder sonstige Bedingungen, z.B. vertraglich festgelegter Zinssatz, ein Rückzahlungsplan und eine in einer Darlehensvereinbarung festgelegte Bedingung
 - zukunftsorientierte Informationen, z.B. Prognosen zu wirtschaftlicher Entwicklung oder Gewinnen, die aus einer externen Informationsquelle erlangt wurden, oder
 - ein künftiger Zinssatz, der unter Nutzung der Interpolation von Terminzinssätzen festgestellt wird (abgeleitete Daten).
- A6 Daten können aus vielen verschiedenen Quellen stammen. Daten können z.B.:
- innerhalb der Organisation oder extern generiert werden
 - von einem System erlangt werden, das entweder innerhalb oder außerhalb der Haupt- und Nebenbuchhaltung besteht
 - aus Verträgen entnehmbar sein oder
 - aus gesetzlichen oder aufsichtsbehördlichen Verlautbarungen entnehmbar sein.

5.1.4. Skalierbarkeit (Vgl. Tz. 3)

- A7 Zu Beispielen für Tz., die erläuternde Hinweise dazu enthalten, wie die Anforderungen des vorliegenden ISA [DE] skaliert werden können, gehören die Tz. A20-A22, A63, A67 und A84.

5.2. Wichtige Konzepte dieses ISA [DE]

5.2.1. Inhärente Risikofaktoren (Vgl. Tz. 4)

- A8 Inhärente Risikofaktoren sind Merkmale von Umständen und Ereignissen, die die Anfälligkeit einer Aussage für falsche Darstellungen vor der Würdigung von Kontrollen beeinflussen können. Anlage 1 enthält weitere Erläuterungen zur Art dieser inhärenten Risikofaktoren und deren Wechselbeziehungen im Rahmen der Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung und deren Darstellung im Abschluss.
- A9 Zusätzlich zu den inhärenten Risikofaktoren von Schätzunsicherheit, Komplexität oder Subjektivität können andere inhärente Risikofaktoren, die der Abschlussprüfer bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen würdigen kann, das Ausmaß einschließen, in dem der geschätzte Wert in der Rechnungslegung Folgendem unterliegt oder davon beeinflusst wird:
- Änderungen in der Art oder den Gegebenheiten der relevanten Abschlussposten oder den Anforderungen in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen, die zu Änderungen an der Methode, den Annahmen oder Daten führen können, die zur Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzt wurden
 - Anfälligkeit für eine falsche Darstellung aufgrund der einseitigen Ausrichtung des Managements oder doloser Handlungen bei der Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung.

5.2.2. Kontrollrisiken (Vgl. Tz. 6)

- A10 Eine wichtige Würdigung für den Abschlussprüfer bei der Beurteilung des Kontrollrisikos auf Aussageebene ist die Angemessenheit der Konzeption von Kontrollen, auf die sich der Abschlussprüfer zu verlassen beabsichtigt, und das Ausmaß, in dem die Kontrollen den beurteilten inhärenten Risiken auf Aussageebene begegnen. Die Beurteilung durch den Abschlussprüfer, ob die Konzeption der Kontrollen angemessen ist und die Kontrollen implementiert wurden, unterstützt eine Erwartung über die Wirksamkeit der Kontrollen bei der Festlegung, ob sie zu prüfen ist.

5.2.3. Kritische Grundhaltung (Vgl. Tz. 8)

- A11 Die Tz. A60, A95, A96, A137 und A139 sind Beispiele von Tz., die Herangehensweisen beschreiben, mit denen der Abschlussprüfer kritische Grundhaltung ausüben kann. Textziffer A152 gibt erläuternde Hinweise zu Herangehensweisen, wie der Abschlussprüfer seine Ausübung einer kritischen Grundhaltung dokumentieren kann sowie Beispiele zu bestimmten Tz. im vorliegenden ISA [DE], bei denen die Dokumentation den Nachweis der Ausübung der kritischen Grundhaltung liefern kann.

5.2.4. Konzept von „vertretbar“ (Vgl. Tz. 9, 35)

- A12 Zu den sonstigen Würdigungen, die für die Würdigung des Abschlussprüfers, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben im

Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar sind, relevant sein können, gehören:

- ob die bei der Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzten Daten und Annahmen miteinander und mit den bei anderen geschätzten Werten in der Rechnungslegung oder Bereichen der Geschäftstätigkeiten der Einheit genutzten im Einklang stehen, und
- ob der geschätzte Wert in der Rechnungslegung angemessene Informationen berücksichtigt, wie von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen gefordert.

A13 Der Begriff „angemessen angewendet“, wie er in Tz. 9 verwendet wird, bedeutet eine Art und Weise, die nicht nur die Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze erfüllt, sondern gleichzeitig Beurteilungen widerspiegelt, die mit dem Ziel der Bewertungsgrundlage in den besagten Rechnungslegungsgrundsätzen im Einklang stehen.

5.3. Definitionen

5.3.1. Geschätzte Werte in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 12(a))

A14 Geschätzte Werte in der Rechnungslegung sind Geldbeträge, die mit Arten von Geschäftsvorfällen oder im Abschluss erfassten bzw. angegebenen Kontensalden im Zusammenhang stehen können. Zu den geschätzten Werten in der Rechnungslegung gehören auch Geldbeträge, die in Abschlussangaben enthalten sind oder genutzt werden, um Beurteilungen über den Ansatz oder die Angabe im Zusammenhang mit einer Art von Geschäftsvorfällen oder Kontensalden vorzunehmen.

5.3.2. Punktschätzung des Abschlussprüfers oder Bandbreite des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 12(b))

A15 Die Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers kann genutzt werden, um einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung unmittelbar (z.B. eine Rückstellung für Wertminderung oder den Zeitwert von unterschiedlichen Arten von Finanzinstrumenten) oder mittelbar (z.B. einen Betrag, der als eine bedeutsame Annahme für einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung zu nutzen ist) zu beurteilen. Eine ähnliche Vorgehensweise kann von dem Abschlussprüfer genutzt werden, um einen Wert oder eine Bandbreite von Werten zur Beurteilung eines nicht-monetären Datenpunkts oder einer Annahme (z.B. eine geschätzte Nutzungsdauer eines Vermögenswerts) zu entwickeln.

5.3.3. Schätzunsicherheit (Vgl. Tz. 12(c))

A16 Nicht alle geschätzten Werte in der Rechnungslegung unterliegen einem hohen Grad an Schätzunsicherheit. Für einige Abschlussposten kann es z.B. einen aktiven und transparenten Markt geben, auf dem leicht erhältliche und verlässliche Informationen über die Preise zur Verfügung gestellt werden, zu denen tatsächliche Transaktionen stattfinden. Jedoch kann selbst dann eine Schätzunsicherheit bestehen, wenn die Bewertungsmethode und -daten klar definiert sind. So kann z.B. die Bewertung von Wertpapieren, die auf einem aktiven und trans-

parenten Markt zum Börsenkurs notiert werden, eine Anpassung erfordern, wenn der betreffende Bestand bedeutsam ist oder Beschränkungen in der Marktgängigkeit unterliegt. Darüber hinaus können allgemeine wirtschaftliche Umstände, die zu dem jeweiligen Zeitpunkt vorherrschen (z.B. die Illiquidität in einem bestimmten Markt) die Schätzunsicherheit beeinflussen.

5.3.4. Einseitige Ausrichtung des Managements (Vgl. Tz. 12(d))

- A17 Die Rechnungslegungsgrundsätze verlangen häufig Neutralität, d.h. das Fehlen von einseitiger Ausrichtung. Schätzunsicherheit führt zu Subjektivität bei der Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung. Das Vorhandensein von Subjektivität führt zur Notwendigkeit von Beurteilungen durch das Management und zur Anfälligkeit für unbeabsichtigte oder beabsichtigte einseitige Ausrichtung des Managements (z.B. aus dem Beweggrund, ein gewünschtes Gewinnziel oder eine gewünschte Kapitalkennzahl zu erzielen). Die Anfälligkeit eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung für die einseitige Ausrichtung des Managements erhöht sich in dem Maße, in dem Subjektivität bei der Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung vorliegt.

5.3.5. Ergebnis eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 12(f))

- A18 Einige geschätzte Werte in der Rechnungslegung werden aufgrund ihrer Art nicht zu einem Ergebnis führen, das für die vom Abschlussprüfer durchgeführte Tätigkeit in Übereinstimmung mit dem vorliegenden ISA [DE] relevant ist. Ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung kann z.B. auf den Wahrnehmungen der Marktteilnehmer zu einem bestimmten Zeitpunkt basieren. Dementsprechend kann der Preis, der realisiert wird, wenn ein Vermögenswert verkauft wird oder Schulden übertragen werden, von dem dazugehörigen geschätzten Wert in der Rechnungslegung am Abschlussstichtag abweichen, weil sich im Laufe der Zeit die Wahrnehmungen der Marktteilnehmer hinsichtlich des Werts verändern.

5.4. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten

5.4.1. Erlangung eines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld (Vgl. Tz. 13)

- A19 Die Tz. 11-24 des ISA [DE] 315 (Revised) verpflichten den Abschlussprüfer zur Erlangung eines Verständnisses von bestimmten Sachverhalten über die Einheit und ihr Umfeld, einschließlich des IKS der Einheit. Die Anforderungen in Tz. 13 des vorliegenden ISA [DE] nehmen spezifischer Bezug auf geschätzte Werte in der Rechnungslegung und bauen auf den breiteren Anforderungen des ISA [DE] 315 (Revised) auf.

5.4.1.1. Skalierbarkeit

- A20 Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers, um ein Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld, einschließlich ihres IKS, im Zusammenhang mit den geschätzten Werten in der Rechnungslegung der Einheit zu erlangen, können – mal mehr und mal weniger – von dem Maß abhängen, zu dem der einzelne Sachverhalt/individuelle

Sachverhalte unter den Gegebenheiten einschlägig sind. Die Einheit kann z.B. wenige Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse und Umstände haben, die zur Notwendigkeit von geschätzten Werten in der Rechnungslegung führen, die maßgeblichen Anforderungen an die Rechnungslegung können einfach anzuwenden sein und es kann keine relevanten rechtlichen Faktoren geben. Außerdem können die geschätzten Werte in der Rechnungslegung keine bedeutsamen Beurteilungen erfordern und der Prozess zur Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung kann weniger komplex sein. Unter diesen Gegebenheiten können die geschätzten Werte in der Rechnungslegung in geringerem Umfang Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität oder sonstigen inhärenten Risikofaktoren unterliegen oder davon beeinflusst sein, und es kann weniger für die Abschlussprüfung relevante Kontrollen geben. In diesem Fall werden die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung des Abschlussprüfers wahrscheinlich weniger umfangreich sein und können in erster Linie durch Befragungen des Managements mit entsprechenden Verantwortlichkeiten für den Abschluss und einfachen Nachvollzug [(Walk-Through)] der Prozesse des Managements zur Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung erlangt werden.

- A21 Demgegenüber können die geschätzten Werte in der Rechnungslegung bedeutsame Beurteilungen durch das Management erfordern, und der Prozess zur Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung kann komplex sein und die Nutzung komplexer Modelle einbinden. Darüber hinaus kann die Einheit ein höher entwickeltes Informationssystem und umfangreichere Kontrollen über die geschätzten Werte in der Rechnungslegung haben. Unter diesen Gegebenheiten können die geschätzten Werte in der Rechnungslegung in größerem Umfang Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität oder sonstigen inhärenten Risikofaktoren unterliegen oder davon beeinflusst sein. In diesem Fall unterscheidet sich wahrscheinlich die Art oder die zeitliche Einteilung der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung des Abschlussprüfers oder ist umfangreicher als bei den Gegebenheiten in Tz. A20.
- A22 Die folgenden Würdigungen können für Einheiten relevant sein, die nur einfache Geschäftstätigkeiten haben, die viele kleinere Einheiten einschließen können:
- Prozesse, die für geschätzte Werte in der Rechnungslegung relevant sind, können unkompliziert sein, weil die Geschäftstätigkeiten einfach sind oder die geforderten Schätzungen einen geringeren Grad an Schätzunsicherheit aufweisen
 - geschätzte Werte in der Rechnungslegung können außerhalb der Haupt- und Nebeneinrichtung erzeugt werden, Kontrollen zu deren Entwicklung können begrenzt sein und ein geschäftsführender Eigentümer kann bedeutsamen Einfluss auf deren Festlegung haben. Es kann notwendig sein, dass die Aufgabe des geschäftsführenden Eigentümers bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung vom Abschlussprüfer berücksichtigt wird, sowohl bei der Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen als auch bei der Würdigung des Risikos der einseitigen Ausrichtung des Managements.

5.4.1.2. Die Einheit und ihr Umfeld

Die Geschäftsvorfälle der Einheit und sonstige Ereignisse und Umstände (Vgl. Tz. 13(a))

A23 Veränderungen bei den Gegebenheiten, die zum Einsatz von oder zu Veränderungen in den geschätzten Werten in der Rechnungslegung führen können, können z.B. enthalten:

- ob die Einheit neue Arten von Geschäftsvorfällen vornimmt
- ob sich die Bedingungen der Geschäftsvorfälle verändert haben oder
- ob neue Ereignisse oder Umstände eingetreten sind.

Die Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze (Vgl. Tz. 13(b))

A24 Indem der Abschlussprüfer ein Verständnis von den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze erlangt, verschafft er sich eine Grundlage für Diskussionen mit dem Management und, sofern einschlägig, den für die Überwachung Verantwortlichen darüber, wie das Management diese für den geschätzten Wert relevanten Anforderungen anwendet, sowie für die Feststellung des Abschlussprüfers, ob diese zutreffend angewendet werden. Dieses Verständnis kann den Abschlussprüfer – wenn er eine bedeutsame Rechnungslegungspraktik, die nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen vertretbar ist, unter den Gegebenheiten der Einheit nicht als die geeignetste erachtet – auch bei der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen unterstützen.³⁰

A25 Bei der Erlangung dieses Verständnisses kann der Abschlussprüfer anstreben zu verstehen, ob

- die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze:
 - bestimmte Kriterien für den Ansatz oder für Methoden der Bewertung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung vorschreiben
 - Kriterien bestimmen, die eine Bewertung zum Zeitwert erlauben bzw. erfordern, wie z.B. durch eine Bezugnahme auf die Absicht des Managements, mit Vermögenswerten oder Schulden in einer bestimmten Weise zu verfahren, oder
 - erforderliche oder vorgeschlagene Angaben bestimmen, einschließlich Angaben, die Beurteilungen, Annahmen oder sonstige Quellen der Schätzunsicherheit im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung betreffen, und
- Änderungen in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen Änderungen der Rechnungslegungsmethoden der Einheit hinsichtlich der geschätzten Werte in der Rechnungslegung erfordern.

Rechtliche Faktoren (Vgl. Tz. 13(c))

A26 Die Erlangung eines Verständnisses von etwaigen rechtlichen Faktoren, die relevant für die geschätzten Werte in der Rechnungslegung sind, kann den Abschlussprüfer bei der Identifizierung anwendbarer rechtlicher Regelwerke (z.B. rechtliche Regelwerke, die von Aufsichtsbehörden der Banken- oder Versicherungsbranche etabliert wurden) und bei der Feststellung unterstützen, ob solche rechtliche Regelwerke:

³⁰ [IDW PS 470 n.F., Tz. 21(a), bzw.] ISA 260 (Revised), Tz. 16(a).

- Bedingungen für den Ansatz oder Methoden für die Bewertung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung behandeln oder damit zusammenhängende erläuternde Hinweise liefern
- neben den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze auch Angaben bestimmen oder erläuternde Hinweise liefern
- einen Hinweis auf Bereiche liefern, bei denen eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements zur Erfüllung rechtlicher Anforderungen bestehen könnte, oder
- Anforderungen für rechtliche Zwecke enthalten, die nicht im Einklang mit Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze stehen, was auf mögliche Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hinweisen kann. Einige Aufsichtsbehörden können z.B. vorhaben, die Mindestgrenzen für Rückstellungen für erwartete Kreditausfälle zu beeinflussen, die die von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen geforderten Grenzen überschreiten.

Die Art der geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Angaben, von denen der Abschlussprüfer erwartet, dass sie im Abschluss enthalten sind (Vgl. Tz. 13(d))

A27 Die Erlangung eines Verständnisses von der Art geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben, von denen der Abschlussprüfer erwartet, dass sie in den Abschluss der Einheit aufzunehmen sind, unterstützt den Abschlussprüfer beim Verständnis der Bewertungsgrundlage solcher geschätzter Werte sowie der Art und des Umfangs von Abschlussangaben, die relevant sein können. Ein solches Verständnis gibt dem Abschlussprüfer eine Grundlage für Diskussionen mit dem Management darüber, wie das Management die geschätzten Werte in der Rechnungslegung ermittelt.

5.4.1.3. Das für die Abschlussprüfung relevante IKS der Einheit

Art und Umfang der Aufsicht und Überwachung (Vgl. Tz. 13(e))

A28 Bei der Anwendung von ISA [DE] 315 (Revised)³¹ kann das Verständnis des Abschlussprüfers von Art und Umfang der bei der Einheit bestehenden Aufsicht und Überwachung über den Prozess des Managements zur Ermittlung geschätzter Werte in der Rechnungslegung wichtig sein für die erforderliche Beurteilung des Abschlussprüfers, wenn es darum geht, ob:

- das Management, unter Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen, eine Kultur von Ehrlichkeit und ethischem Verhalten geschaffen und aufrechterhalten hat, sowie
- die Stärken in den Bestandteilen des Kontrollumfelds insgesamt eine angemessene Grundlage für die anderen Komponenten des IKS darstellen und ob diese anderen Komponenten durch Mängel im Kontrollumfeld beeinträchtigt werden.

A29 Der Abschlussprüfer kann ein Verständnis davon erlangen, ob die für die Überwachung Verantwortlichen:

³¹ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 14.

- über die Fähigkeiten oder Kenntnisse verfügen, um die Merkmale einer bestimmten Methode oder eines Modells zur Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung oder die mit dem geschätzten Wert in der Rechnungslegung zusammenhängenden Risiken zu verstehen, z.B. Risiken im Zusammenhang mit der Methode oder der Informationstechnologie, die bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung angewendet wurden
- über die Fähigkeiten und Kenntnisse verfügen, um zu verstehen, ob das Management die geschätzten Werte in der Rechnungslegung in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelt hat
- vom Management unabhängig sind, über die erforderlichen Informationen verfügen, um in angemessener Zeit zu beurteilen, wie das Management die geschätzten Werte in der Rechnungslegung ermittelt, und befugt sind, die Handlungen des Managements infrage zu stellen, wenn diese Handlungen unzureichend oder ungeeignet erscheinen
- den Prozess des Managements zur Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung, einschließlich der Nutzung von Modellen, beaufsichtigen, oder
- die vom Management durchgeführten Überwachungstätigkeiten beaufsichtigen. Dies kann Maßnahmen zur Beaufsichtigung und Durchsicht einschließen, die dazu konzipiert sind, etwaige Mängel in der Konzeption oder operativen Wirksamkeit der Kontrollen bei geschätzten Werten in der Rechnungslegung aufzudecken und zu korrigieren.

A30 Die Erlangung eines Verständnisses von der Aufsicht durch die für die Überwachung Verantwortlichen kann wichtig sein, wenn geschätzte Werte in der Rechnungslegung vorhanden sind, die:

- bedeutsame Beurteilungen durch das Management erfordern, um Subjektivität zu behandeln
- hohe Schätzunsicherheit haben
- komplex zu ermitteln sind, z.B. aufgrund der umfangreichen Nutzung von Informationstechnologie, großer Datenvolumen oder der Nutzung von mehreren Datenquellen oder Annahmen mit komplexen Wechselbeziehungen
- sich hinsichtlich der Methode, der Annahmen oder Daten gegenüber dem vorherigen Zeitraum verändert hatten oder verändert haben sollten, oder
- bedeutsame Annahmen beinhalten.

Anwendung von besonderen Fähigkeiten oder Kenntnissen durch das Management, einschließlich der Nutzung von Sachverständigen des Managements (Vgl. Tz. 13(f))

A31 Der Abschlussprüfer kann würdigen, ob die folgenden Gegebenheiten die Wahrscheinlichkeit erhöhen, dass es notwendig ist, dass das Management einen Sachverständigen beauftragt:³²

- die spezielle Art des Sachverhalts, der eine Schätzung erfordert; z.B. kann der geschätzte Wert in der Rechnungslegung mit der Bewertung von abbaubaren Bodenschätzen oder Kohlenwasserstoffreserven in der Rohstoffindustrie oder der Beurteilung der wahrscheinlichen Ergebnisse der Anwendung komplexer vertraglicher Bedingungen verbunden sein.

³² ISA [DE] 500, Tz. 8.

- die komplexe Art von Modellen, deren Anwendung die relevanten Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze erfordert, was bei bestimmten Bewertungen der Fall sein kann, z.B. bei Zeitwerten der Stufe 3³³.
- die ungewöhnliche oder seltene Art des Umstands, Geschäftsvorfalls oder Ereignisses erfordert einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung.

Der Risikobeurteilungsprozess der Einheit (Vgl. Tz. 13(g))

A32 Das Verständnis darüber, wie der Risikobeurteilungsprozess der Einheit Risiken im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung identifiziert und behandelt, unterstützt den Abschlussprüfer bei der Würdigung von Veränderungen bei:

- den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze hinsichtlich der geschätzten Werte in der Rechnungslegung
- der Verfügbarkeit oder der Art von Datenquellen, die bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung relevant sind oder die die Verlässlichkeit der genutzten Daten beeinflusst
- dem Informationssystem oder dem IT-Umfeld der Einheit sowie
- wichtigem Personal.

A33 Zu den Sachverhalten, die der Abschlussprüfer würdigen kann, um ein Verständnis davon zu erlangen, wie das Management die Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund der einseitigen Ausrichtung des Managements oder doloser Handlungen bei der Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung identifiziert hat und behandelt, gehören, ob und ggf. wie das Management:

- ein besonderes Augenmerk auf die Auswahl oder Anwendung von Methoden, Annahmen und Daten legt, die zur Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung genutzt werden
- besonders wichtige Leistungsindikatoren überwacht, die unerwartete oder unstimmige Leistungen im Vergleich zu historischen oder budgetierten Leistungen oder sonstigen bekannten Faktoren anzeigen
- finanzielle oder sonstige Anreize identifiziert, die eine Motivation für einseitige Ausrichtung sein können
- die Notwendigkeit für Veränderungen bei Methoden, bedeutsamen Annahmen oder Daten, die bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzt wurden, überwacht
- eine angemessene Aufsicht und Überprüfung der Modelle, die bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzt wurden, einrichtet
- Dokumentation für die Begründung oder eine unabhängige Überprüfung der bedeutsamen Beurteilungen fordert, die bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung vorgenommen wurden.

³³ Siehe z.B. International Financial Reporting Standard (IFRS) 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts“.

Das Informationssystem der Einheit im Zusammenhang mit den geschätzten Werten in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 13(h)(i))

- A34 Die Arten von Geschäftsvorfällen, Ereignissen und Umständen innerhalb des Geltungsbereichs der Tz. 13(h) sind dieselben wie die Arten von Geschäftsvorfällen, Ereignissen und Umständen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben, die den Tz. 18(a) und (d) des ISA [DE] 315 (Revised) unterliegen. Bei der Erlangung eines Verständnisses des Informationssystems der Einheit hinsichtlich der geschätzten Werte in der Rechnungslegung kann der Abschlussprüfer würdigen:
- ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung aus der Aufzeichnung von routinemäßigen und wiederkehrenden Geschäftsvorfällen entstehen oder ob sie sich aus nicht wiederkehrenden oder ungewöhnlichen Geschäftsvorfällen ergeben
 - wie das Informationssystem die Vollständigkeit der geschätzten Werte in der Rechnungslegung und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben, insb. der mit Schulden zusammenhängenden geschätzten Werte, behandelt.
- A35 Während der Abschlussprüfung kann der Abschlussprüfer Arten von Geschäftsvorfällen, Ereignissen und Umständen identifizieren, welche die Notwendigkeit geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben zur Folge haben, die vom Management nicht identifiziert wurden. ISA [DE] 315 (Revised) behandelt Situationen, in denen der Abschlussprüfer Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert, die das Management nicht identifiziert hat, einschließlich der Feststellung, ob ein bedeutsamer Mangel im IKS hinsichtlich des Risikobeurteilungsprozesses der Einheit besteht.³⁴

Identifizierung der relevanten Methoden, Annahmen und Datenquellen durch das Management (Vgl. Tz. 13(h)(ii)(a))

- A36 Hat das Management die Methode zur Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung verändert, können Würdigungen einschließen, ob die neue Methode z.B. angemessener ist, ist für sich genommen eine Reaktion auf die Veränderungen im Umfeld oder die die Einheit betreffenden Gegebenheiten oder auf die Veränderungen in den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze oder des rechtlichen Umfelds oder ob das Management einen anderen gültigen Grund hat.
- A37 Hat das Management die Methode zur Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung nicht verändert, können die Würdigungen einschließen, ob die weitere Nutzung der vorherigen Methoden, Annahmen und Daten angesichts des aktuellen Umfelds oder der Gegebenheiten angemessen ist.

Methoden (Vgl. Tz. 13(h)(ii)(a)(i))

- A38 Die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze können die Methode vorschreiben, die bei der Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung anzuwenden ist. In vielen Fällen schreiben die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze jedoch keine einzelne Methode vor oder die geforderte Bewertungsgrundlage schreibt die Anwendung alternativer Methoden vor bzw. lässt diese zu.

³⁴ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 17.

Modelle

A39 Das Management kann bestimmte Kontrollen zu den zur Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzten Modellen konzipieren und einrichten, unabhängig davon, ob es sich um ein eigenes Modell des Managements oder um ein externes Modell handelt. Wenn das Modell an sich einen erhöhten Grad an Komplexität oder Subjektivität hat, z.B. ein Modell zu erwarteten Kreditausfällen oder ein Zeitwertmodell, das Inputs der Stufe 3 nutzt, ist es wahrscheinlicher, dass Kontrollen, die derartige Komplexität oder Subjektivität behandeln für die Abschlussprüfung als relevant angesehen werden können. Wenn Komplexität bezogen auf Modelle vorhanden ist, ist es wahrscheinlicher, dass die Kontrollen über die Datenintegrität für die Abschlussprüfung relevant sind. Faktoren, deren Würdigung durch den Abschlussprüfer bei der Erlangung eines Verständnisses von dem Modell und den für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollaktivitäten angemessen sein können, schließen Folgendes ein:

- wie das Management die Relevanz und die Genauigkeit der Modelle feststellt
- die Validierung oder das Backtesting des Modells, einschließlich ob das Modell vor der Nutzung validiert und in regelmäßigen Abständen erneut validiert wurde, um festzustellen, ob es für die beabsichtigte Anwendung weiterhin geeignet ist. Die Validierung des Modells durch die Einheit kann die Beurteilung einschließen:
 - der theoretischen Stichhaltigkeit des Modells
 - der mathematischen Integrität des Modells
 - der Genauigkeit und Vollständigkeit der Daten und die Angemessenheit der Daten sowie der im Modell getroffenen Annahmen
- wie das Modell angemessen geändert oder in angemessener Zeit an Änderungen des Marktes oder sonstiger Bedingungen angepasst wird und ob geeignete Regelungen zur Kontrolle von Änderungen am Modell vorhanden sind
- ob Anpassungen, die in bestimmten Branchen auch als Überlagerungen bezeichnet werden, an den Output des Modells vorgenommen werden und ob derartige Anpassungen unter den Gegebenheiten in Übereinstimmung mit den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze angemessen sind; sind die Anpassungen nicht angemessen, können derartige Anpassungen Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements sein, und
- ob das Modell angemessen dokumentiert ist, einschließlich der beabsichtigten Anwendungen, Einschränkungen, besonders wichtigen Parameter, erforderlichen Daten und Annahmen, der Ergebnisse etwaiger ausgeführter Validierungen sowie der Art und Grundlage etwaiger Anpassungen, die an den Ausgabedaten vorgenommen wurden.

Annahmen (Vgl. Tz. 13(h)(ii)(a)(ii))

A40 Zu den Sachverhalten, die der Abschlussprüfer bei der Erlangung eines Verständnisses davon, wie das Management die bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzten Annahmen ausgewählt hat, würdigen kann, gehören z.B.:

- die Grundlage für die Auswahl des Managements und die Dokumentation, die die Auswahl der Annahme unterstützt. Die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze können Kriterien oder erläuternde Hinweise geben, die bei der Auswahl einer Annahme zu nutzen sind.

- wie das Management beurteilt, ob die Annahmen relevant und vollständig sind.
- sofern einschlägig, wie das Management feststellt, dass die Annahmen miteinander, mit denen bei anderen geschätzten Werten in der Rechnungslegung oder Bereichen der Geschäftstätigkeiten der Einheit genutzten oder mit sonstigen Sachverhalten im Einklang stehen, wo diese sonstigen Sachverhalte:
 - innerhalb der Kontrolle des Managements liegen (z.B. Annahmen über die Wartungsprogramme, die die Schätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts beeinflussen können) und ob sie mit den Geschäftsplänen der Einheit und dem externen Umfeld im Einklang stehen, und
 - außerhalb der Kontrolle des Managements liegen (z.B. Annahmen zu Zinssätzen, Sterblichkeitsraten oder möglichen gerichtlichen oder sonstigen aufsichtsrechtlichen Handlungen)
- die Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze hinsichtlich der Angabe von Annahmen.

A41 Hinsichtlich Zeitwertschätzungen in der Rechnungslegung variieren die Annahmen bezüglich der Datenquellen und der Grundlage für die sie unterstützenden Beurteilungen wie folgt:

- (a) solche, die widerspiegeln, was die Marktteilnehmer bei der Bestimmung des Preises eines Vermögenswerts oder einer Schuld nutzen würden und die auf der Grundlage von Marktdaten aus Quellen entwickelt werden, die von der berichtenden Einheit unabhängig sind
- (b) solche, welche die eigenen Beurteilungen der Einheit widerspiegeln, über welche Annahmen die Marktteilnehmer bei der Bestimmung des Preises eines Vermögenswerts oder einer Schuld nutzen und die auf der Grundlage der besten Daten entwickelt werden, die unter den Umständen verfügbar sind.

In der Praxis kann es sein, dass die Unterscheidung zwischen (a) und (b) nicht immer erkennbar und von dem Verständnis der Datenquellen und der Grundlage für die Beurteilungen abhängig ist, die die Annahme unterstützen. Darüber hinaus kann es notwendig sein, dass das Management unter mehreren verschiedenen Annahmen auswählt, die von unterschiedlichen Marktteilnehmern genutzt werden.

A42 Annahmen, die bei der Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzt werden, werden in diesem ISA [DE] als bedeutsame Annahmen bezeichnet, wenn eine vertretbare Änderung in der Annahme sich wesentlich auf die Bewertung des geschätzten Werts auswirkt. Eine Sensitivitätsanalyse kann nützlich sein, um das Maß aufzuzeigen, in dem die Bewertung auf der Grundlage von einer oder mehrerer der bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzten Annahmen variiert.

Inaktive oder illiquide Märkte

A43 Sind Märkte inaktiv oder illiquide, kann das Verständnis des Abschlussprüfers davon, wie das Management Annahmen auswählt, das Verständnis beinhalten, ob das Management:

- angemessene Verfahren eingerichtet hat, um die Anwendung der Methode unter diesen Gegebenheiten anzupassen. Eine derartige Anpassung kann beinhalten, dass Modellanpassungen vorgenommen oder neue Modelle entwickelt werden, die unter den Umständen angemessen sind

- über Ressourcen mit den notwendigen Fähigkeiten oder Kenntnissen verfügt, um ein Modell, falls notwendig auch dringend, anzupassen oder zu entwickeln, einschließlich der Auswahl des Bewertungsverfahrens, das unter solchen Umständen angemessen ist
- über die Ressourcen zur Festlegung der Bandbreite an Ergebnissen angesichts der bestehenden Unsicherheiten verfügt, z.B. indem es eine Sensitivitätsanalyse durchführt
- über die Mittel verfügt, um zu beurteilen, wie, sofern einschlägig, die Verschlechterung der Marktbedingungen den Betrieb der Einheit, deren Umfeld und relevante Geschäftsrisiken sowie die Auswirkungen auf die geschätzten Werte in der Rechnungslegung der Einheit unter solchen Gegebenheiten beeinflusst hat, und
- über ein angemessenes Verständnis verfügt, inwiefern die Preisdaten und deren Relevanz aus bestimmten externen Informationsquellen unter solchen Gegebenheiten variieren können.

Daten (Vgl. Tz. 13(h)(ii)(a)(iii))

A44 Zu den Sachverhalten, die der Abschlussprüfer würdigen kann bei der Erlangung eines Verständnisses davon, wie das Management die Daten auswählt, auf denen die geschätzten Werte in der Rechnungslegung basieren, gehören:

- die Art und die Quelle der Daten, einschließlich der aus einer externen Informationsquelle erlangten Informationen
- wie das Management beurteilt, ob die Daten angemessen sind
- die Genauigkeit und die Vollständigkeit der Daten
- die Stetigkeit der genutzten Daten mit den in vorherigen Zeiträumen genutzten Daten
- die Komplexität der genutzten Informationstechnologie-Systeme, um die Daten zu erlangen und zu verarbeiten, einschließlich wenn dies das Verarbeiten großer Datenvolumen beinhaltet
- wie die Daten erlangt, übertragen und verarbeitet werden und wie deren Integrität erhalten bleibt.

Wie das Management Schätzunsicherheit versteht und damit umgeht (Vgl. Tz. 13(h)(ii)(b)-13(h)(ii)(c))

A45 Zu den Sachverhalten, deren Würdigung für den Abschlussprüfer angemessen sein kann hinsichtlich dessen, ob und wie das Management den Grad der Schätzunsicherheit versteht, gehören z.B.:

- ob und, falls einschlägig, wie das Management alternative Methoden, bedeutsame Annahmen oder Datenquellen identifiziert, die im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze angemessen sind
- ob und, falls einschlägig, wie das Management alternative Ergebnisse gewürdigt hat, z.B. mittels Durchführung einer Sensitivitätsanalyse, um die Auswirkungen von Änderungen der bedeutsamen Annahmen oder der Daten festzustellen, die bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzt wurden.

- A46 Die Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze können die Vorgehensweise für die Auswahl der Punktschätzung des Managements aus den vertretbaren möglichen Bewertungsergebnissen bestimmen. Rechnungslegungsgrundsätze können anerkennen, dass der angemessene Betrag ein solcher ist, der aus den vertretbaren möglichen Bewertungsergebnissen angemessen ausgewählt wurde, und können in manchen Fällen anzeigen, dass der relevanteste Betrag im zentralen Bereich dieser Bandbreite liegen kann.
- A47 Beispielsweise bezüglich Zeitwertschätzungen zeigt IFRS 13³⁵ auf, dass falls mehrere Bewertungsverfahren zur Bewertung von Zeitwerten genutzt werden, die Ergebnisse (d.h. entsprechende Anzeichen des Zeitwerts) zu beurteilen sind, indem die Vertretbarkeit der Bandbreite der Werte gewürdigt wird, die durch diese Ergebnisse angezeigt wird. Eine Zeitwertbewertung entspricht dem Punkt innerhalb dieser Bandbreite, der unter den Umständen am repräsentativsten für den beizulegenden Zeitwert ist. In anderen Fällen können die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze die Nutzung eines nach Wahrscheinlichkeit gewichteten Durchschnittswerts der vertretbaren möglichen Bewertungsergebnisse oder des Bewertungsbetrags festlegen, der am wahrscheinlichsten ist oder für den mehr dafür als dagegen spricht.
- A48 Die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze können Angaben oder Angabeziele bezogen auf geschätzte Werte in der Rechnungslegung vorschreiben, und manche Einheiten können wählen, zusätzliche Informationen anzugeben. Diese Angaben oder Angabeziele können z.B. behandeln:
- die angewandte Schätzmethode, einschließlich eines etwaigen geeigneten Modells und die Grundlage für dessen Auswahl
 - Informationen, die aus Modellen erlangt wurden oder aus sonstigen Berechnungen erlangt wurden, die genutzt wurden, um im Abschluss angesetzte oder angegebene geschätzte Werte festzulegen, einschließlich Informationen im Zusammenhang mit den in diesen Modellen genutzten Daten und Annahmen, wie z.B.:
 - intern entwickelte Annahmen oder
 - Daten, die von Faktoren außerhalb der Kontrolle der Einheit beeinflusst werden, z.B. Zinssätze
 - die Auswirkungen von etwaigen Änderungen der Schätzmethode gegenüber dem vorhergehenden Zeitraum
 - die Ursachen einer Schätzunsicherheit
 - Informationen zu Zeitwerten
 - Informationen über aus Finanzmodellen abgeleitete Sensitivitätsanalysen, die zeigen, dass das Management alternative Annahmen gewürdigt hat.
- A49 In manchen Fällen können maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze bestimmte Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit fordern, z.B.:
- die Angabe von Informationen zu getroffenen Annahmen über die Zukunft und sonstige wichtige Ursachen der Schätzunsicherheit, die zu einer höheren Wahrscheinlichkeit oder einem größeren Ausmaß wesentlicher Anpassungen der Buchwerte von Vermögenswerten und Schulden nach dem Berichtszeitraum führen. Solche Anforderungen können mit Begriffen wie „besonders wichtige Ursachen von Schätzunsicherheit“ oder

³⁵ IFRS 13, „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts“, Tz. 63.

„kritische geschätzte Werte in der Rechnungslegung“ beschrieben werden. Sie können sich auf geschätzte Werte in der Rechnungslegung beziehen, die vom Management äußerst schwierige, subjektive oder komplexe Beurteilungen erfordern. Derartige Beurteilungen können subjektiver und komplexer sein und dementsprechend kann die Möglichkeit für eine daraus folgende wesentliche Anpassung der Buchwerte von Vermögenswerten und Schulden mit der Anzahl von Datenpositionen und Annahmen steigen, die mögliche künftige Auflösung der Schätzunsicherheit beeinflussen. Zu den Informationen, die angegeben werden können, gehören:

- die Art der Annahme oder sonstiger Quellen von Schätzunsicherheit
 - die Sensitivität der Buchwerte zu den angewendeten Methoden und getroffenen Annahmen, einschließlich der Gründe für die Sensitivität
 - die erwartete Auflösung einer Unsicherheit und die Bandbreite der vernünftigerweise möglichen Ergebnisse bezogen auf die Buchwerte von betroffenen Vermögenswerten und Schulden, und
 - eine Erklärung der vorgenommenen Veränderungen zu historischen Annahmen, die diese Vermögenswerte und Schulden betreffen, falls die Unsicherheit unaufgelöst bleibt
- die Angabe der Bandbreite möglicher Ergebnisse sowie die Annahmen, die bei der Festlegung der Bandbreite angewandt wurden
 - die Angabe von bestimmten Informationen, z.B.
 - Informationen zur Bedeutsamkeit von Zeitwertschätzungen in der Rechnungslegung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Einheit, und
 - Angaben zur Marktinaktivität oder -illiquidität
 - qualitative Abschlussangaben, wie z.B. Risiken ausgesetzt zu sein und wie dies entsteht, die Ziele, Regelungen und Verfahren der Einheit zum Umgang mit den Risiken und die Methoden, die zur Bewertung der Risiken sowie für alle Änderungen dieser qualitativen Konzepte gegenüber dem vorhergehenden Zeitraum angewendet werden
 - quantitative Abschlussangaben, wie z.B. der Umfang, in dem die Einheit Risiken ausgesetzt ist, auf der Grundlage von Informationen, die den Mitgliedern des Managements der Einheit in Schlüsselpositionen intern zur Verfügung gestellt werden, einschließlich Kredit-, Liquiditäts- und Marktrisiko.

Für die Abschlussprüfung relevante Kontrollaktivitäten über den Prozess des Managements zur Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 13(i))

A50 Die Beurteilung des Abschlussprüfers zur Identifizierung der für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen – und somit die Notwendigkeit die Konzeption dieser Kontrollen zu beurteilen und festzustellen, ob sie eingerichtet sind –, bezieht sich auf den Prozess des Managements, der in Tz. 13(h)(ii) beschrieben ist. In Abhängigkeit von der mit dem geschätzten Wert in der Rechnungslegung verbundenen Komplexität kann es sein, dass der Abschlussprüfer nicht die relevanten Kontrollaktivitäten im Zusammenhang mit sämtlichen Elementen der Tz. 13(h)(ii) identifiziert.

A51 Im Rahmen der Erlangung eines Verständnisses von den für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollaktivitäten kann der Abschlussprüfer würdigen:

- wie das Management die Angemessenheit der Daten feststellt, die genutzt wurden, um die geschätzten Werte in der Rechnungslegung zu entwickeln, einschließlich wenn das Management eine externe Informationsquelle oder Daten von außerhalb der Haupt- und Nebenbuchhaltung nutzt.
- die Durchsicht und Genehmigung von geschätzten Werten – einschließlich der bei der Entwicklung der geschätzten Werte getroffenen Annahmen oder verwendeten Daten – durch geeignete Managementebenen und, sofern einschlägig, durch die für die Überwachung Verantwortlichen.
- die Funktionstrennung zwischen den für die Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung Verantwortlichen und denjenigen, die die Einheit zu den damit zusammenhängenden Geschäftsvorfällen verpflichten, einschließlich ob die Zuweisung der Verantwortlichkeiten angemessen die Merkmale der Einheit und deren Produkte oder Dienstleistungen berücksichtigt. Beispielsweise kann im Falle eines großen Finanzinstituts eine relevante Funktionstrennung aus einer unabhängigen Funktion bestehen, die für die Schätzung und Validierung der Bepreisung von Finanzprodukten der Einheit zu Zeitwerten verantwortlich ist und mit Personal ausgestattet ist, dessen Vergütung nicht an diese Produkte gebunden ist.
- die Wirksamkeit der Konzeption von Kontrollaktivitäten. Im Allgemeinen kann es für das Management schwieriger sein, Kontrollen zu konzipieren, die Subjektivität und Schätzunsicherheit auf eine Weise behandeln, die wirksam wesentliche falsche Darstellungen verhindert oder aufdeckt und korrigiert, als Kontrollen zu konzipieren, die Komplexität behandeln. Es kann notwendig sein, dass Kontrollen, die Subjektivität und Schätzunsicherheit behandeln, mehr manuelle Bestandteile beinhalten, die weniger verlässlich als automatisierte Kontrollen sind, da sie leichter vom Management umgangen, ignoriert oder außer Kraft gesetzt werden können. Die Wirksamkeit der Konzeption der zur Behandlung von Komplexität eingesetzten Kontrollen kann in Abhängigkeit von der Ursache und der Art der Komplexität variieren. So kann es z.B. einfacher sein, wirksamere Kontrollen für eine Methode, die routinemäßig angewendet wird, oder für die Integrität der Daten zu konzipieren.

A52 Macht das Management umfangreichen Gebrauch von der Informationstechnologie bei der Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung, ist es wahrscheinlich, dass die für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen generelle IT-Kontrollen und Anwendungskontrollen enthalten. Es kann sein, dass derartige Kontrollen Risiken begegnen, die sich auf Folgendes beziehen:

- ob das Informationstechnologiesystem die Leistungsfähigkeit besitzt und angemessen konfiguriert ist, um große Datenvolumen zu verarbeiten
- komplexe Berechnungen bei der Anwendung einer Methode. Wenn diverse Systeme erforderlich sind, um komplexe Geschäftsvorfälle zu verarbeiten, erfolgen regelmäßige Abstimmungen zwischen den Systemen, insb. wenn die Systeme nicht über automatisierte Schnittstellen verfügen oder manuellen Eingriffen unterliegen können
- ob die Ausgestaltung und Kalibrierung der Modelle regelmäßig beurteilt wird
- die vollständige und genaue Extrahierung von Daten bezüglich geschätzter Werte in der Rechnungslegung aus den Aufzeichnungen der Einheit oder externer Informationsquellen

- Daten, einschließlich dem vollständigen und genauen Datenfluss durch das Informationssystem der Einheit, die Angemessenheit etwaiger Anpassungen an den zur Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung genutzten Daten, dem Erhalt der Integrität und der Sicherheit der Daten
- die mit der Verarbeitung oder Aufzeichnung von Daten verbundenen Risiken, wenn externe Informationsquellen genutzt werden
- ob das Management Kontrollen über den Zugriff, die Veränderung und die Wartung von individuellen Modellen hat, um eine starke Prüfspur der autorisierten Versionen des Modells aufrecht zu erhalten und einen nicht autorisierten Zugriff auf oder nicht autorisierte Anpassungen an diesen Modellen zu verhindern, und
- ob es angemessene Kontrollen zur Datenübertragung von Informationen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung im Hauptbuch gibt, einschließlich angemessener Kontrollen über die Journalbuchungen.

A53 In manchen Branchen, z.B. bei Banken und Versicherungen, kann der Begriff Governance verwendet werden, um – wie in ISA [DE] 315 (Revised)³⁶ beschrieben – Tätigkeiten innerhalb des Kontrollumfelds, der Überwachung von Kontrollen sowie sonstigen Komponenten des IKS zu beschreiben.

A54 Für Einheiten mit einer Internen Revision können ihre Tätigkeiten für den Abschlussprüfer besonders hilfreich sein bei der Erlangung eines Verständnisses von:

- der Art und dem Umfang der Nutzung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung durch das Management
- der Konzeption und der Einrichtung von Kontrollaktivitäten, welche die mit den zur Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzten Daten, Annahmen und Modellen zusammenhängenden Risiken behandeln
- den Aspekten des Informationssystems der Einheit, die die Daten generieren, auf denen die geschätzten Werte in der Rechnungslegung basieren, und
- wie neue Risiken im Zusammenhang mit den geschätzten Werten in der Rechnungslegung identifiziert, beurteilt und gesteuert werden.

5.4.2. Durchsicht des Ergebnisses oder Neuschätzung der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung (Vgl. Tz. 14)

A55 Eine Durchsicht des Ergebnisses oder Neuschätzung vorheriger geschätzter Werte in der Rechnungslegung (retrospektive Durchsicht) unterstützt bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, wenn vorherige geschätzte Werte in der Rechnungslegung durch die Übertragung oder Veräußerung des Vermögenswerts oder der Schuld im Berichtszeitraum ein Ergebnis erzielen oder für den Zweck des Berichtszeitraums neu eingeschätzt werden. Durch die Durchführung einer retrospektiven Durchsicht kann der Abschlussprüfer Folgendes erlangen:

- Informationen zu der Wirksamkeit des vom Management im vorhergehenden Zeitraum angewandten Schätzprozesses, anhand derer der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise

³⁶ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. A77.

zur wahrscheinlichen Wirksamkeit des gegenwärtig vom Management angewandten Prozesses erlangen kann

- Prüfungsnachweise zu Sachverhalten, z.B. den Gründen für Änderungen, bei denen es erforderlich sein kann, sie im Abschluss anzugeben
- Informationen bezüglich der Komplexität oder Schätzunsicherheit von geschätzten Werten in der Rechnungslegung
- Informationen bezüglich der Anfälligkeit von geschätzten Werten in der Rechnungslegung für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements oder die ein Anzeichen für eine solche sein können. Eine kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers unterstützt ihn bei der Identifizierung solcher Umstände oder Gegebenheiten sowie bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von weiteren Prüfungshandlungen.

A56 Eine retrospektive Durchsicht kann Prüfungsnachweise liefern, die die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Berichtszeitraum unterstützen. Eine derartige retrospektive Durchsicht kann für geschätzte Werte in der Rechnungslegung durchgeführt werden, die für den vorherigen Zeitraum des Abschlusses ermittelt wurden, oder kann über mehrere Zeiträume oder einen kürzeren Zeitraum (z.B. halb- oder vierteljährlich) durchgeführt werden. In manchen Fällen kann eine retrospektive Durchsicht über mehrere Zeiträume angemessen sein, wenn das Ergebnis eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung über einen längeren Zeitraum eintritt.

A57 Eine retrospektive Durchsicht der vorherigen Beurteilungen des Managements und der Annahmen, die sich auf bedeutsame geschätzte Werte in der Rechnungslegung beziehen, ist von ISA [DE] 240³⁷ gefordert. Aus praktischen Gründen kann die Durchsicht der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung als eine Prüfungshandlung zur Risikobeurteilung in Übereinstimmung mit dem vorliegenden ISA [DE] zusammen mit der Durchsicht durchgeführt werden, die von ISA [DE] 240 gefordert ist.

A58 Basierend auf seiner vorherigen Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen kann der Abschlussprüfer – z.B. wenn das inhärente Risiko für ein oder mehrere Risiken wesentlicher falscher Darstellungen als höher beurteilt wird – beurteilen, dass eine detailliertere retrospektive Durchsicht erforderlich ist. Als Bestandteil der detaillierteren retrospektiven Durchsicht kann der Abschlussprüfer ein besonderes Augenmerk, sofern praktisch durchführbar, auf die Auswirkung von Daten und bedeutsamen Annahmen legen, die bei der Ermittlung der vorherigen geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzt wurden. Andererseits z.B. kann der Abschlussprüfer bei geschätzten Werten, die aus der Aufzeichnung von routinemäßigen und wiederkehrenden Geschäftsvorfällen resultieren, zu dem Schluss gelangen, dass die Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen als Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung für die Zwecke der Durchsicht ausreicht.

A59 Bei dem Bewertungsziel für Zeitwertschätzungen in der Rechnungslegung und sonstigen geschätzten Werten in der Rechnungslegung, die auf aktuellen Gegebenheiten zum Bewertungszeitpunkt beruhen, handelt es sich um die Wahrnehmung eines Werts zu einem bestimmten Zeitpunkt, die sich im Zuge von Änderungen des Umfelds, in dem die Einheit tätig ist, bedeutsam und schnell ändern kann. Daher kann der Abschlussprüfer das Hauptaugenmerk der

³⁷ ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“, Tz. 33(b)(ii).

Durchsicht darauf richten, Informationen zu erlangen, die für die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen relevant sein können. Beispielsweise kann es in manchen Fällen unwahrscheinlich sein, dass die Erlangung eines Verständnisses von veränderten Annahmen der Marktteilnehmer, die sich auf das Ergebnis von Zeitwerterschätzungen eines vorhergehenden Zeitraums auswirken, relevante Prüfungsnachweise liefert. In diesem Fall kann ein Prüfungsnachweis erlangt werden, indem ein Verständnis von den Ergebnissen der Annahmen (z.B. Projektionen zum Cashflow) sowie von der Wirksamkeit des vorherigen Schätzprozesses des Managements erlangt wird, der die Identifizierung und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen im Berichtszeitraum unterstützt.

A60 Ein Unterschied zwischen dem Ergebnis eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung und dem im Abschluss des vorhergehenden Zeitraums angesetzten Betrag stellt nicht notwendigerweise eine falsche Darstellung im Abschluss des vorherigen Zeitraums dar. Ein solcher Unterschied kann jedoch eine falsche Darstellung darstellen, falls sich z.B. der Unterschied aus Informationen ergibt, die für das Management bei der Fertigstellung des Abschlusses des vorhergehenden Zeitraums verfügbar waren oder von denen vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie erlangt und im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze berücksichtigt wurden.³⁸ Ein derartiger Unterschied kann den Prozess des Managements zur Berücksichtigung von Informationen bei der Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung infrage stellen. Demzufolge kann der Abschlussprüfer das Kontrollrisiko neu beurteilen und feststellen, dass es notwendig ist, überzeugendere Prüfungsnachweise zum Sachverhalt zu erlangen. Viele Werke von Rechnungslegungsgrundsätzen enthalten erläuternde Hinweise zur Unterscheidung zwischen Änderungen in geschätzten Werten, die falsche Darstellungen darstellen, und Änderungen, bei denen dies nicht der Fall ist, sowie zu der im jeweiligen Fall erforderlichen Behandlung in der Rechnungslegung.

5.4.3. Besondere Fähigkeiten und Kenntnisse (Vgl. Tz. 15)

A61 Zu den Sachverhalten, die die Feststellung des Abschlussprüfers beeinflussen können, ob besondere Fähigkeiten oder Kenntnisse des Prüfungsteams erforderlich sind, gehören z.B.:³⁹

- die Art der geschätzten Werte in der Rechnungslegung für einen bestimmten Geschäftszweig oder eine bestimmte Branche (z.B. Mineralvorkommen, landwirtschaftliche Vermögenswerte, komplexe Finanzinstrumente, Schulden aus Versicherungsverträgen)
- der Grad der Schätzunsicherheit
- die Komplexität der Methode oder des genutzten Modells
- die Komplexität der für geschätzte Werte relevanten Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, einschließlich der Frage, ob es Bereiche gibt, die dafür bekannt sind, dass sie unterschiedlichen Auslegungen oder Handhabungen unterliegen, oder es Bereiche gibt, bei denen Unstimmigkeiten in der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung bestehen

³⁸ ISA [DE] 560 „Nachträgliche Ereignisse“, Tz. 14.

³⁹ [IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1), Tz. 72, bzw.] ISA 220, „Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung“, Tz. 14, und ISA [DE] 300, „Planung einer Abschlussprüfung“, Tz. 8(e).

- die Handlungen, die der Abschlussprüfer als Reaktion auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durchzuführen beabsichtigt
- die Notwendigkeit, dass eine Beurteilung von Sachverhalten vorgenommen wird, die nicht durch maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze festgelegt sind
- das zur Auswahl von Daten und Annahmen notwendige Maß an Urteilsvermögen
- die Komplexität und das Ausmaß der Nutzung von Informationstechnologie durch die Einheit bei der Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung

Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Einbindung von Einzelpersonen mit besonderen Fähigkeiten und Kenntnissen kann während der Abschlussprüfung variieren.

- A62 Liegt der betreffende Sachverhalt auf einem anderen Gebiet als der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung, kann es sein, dass der Abschlussprüfer nicht die notwendigen besonderen Fähigkeiten oder Kenntnisse besitzt (z.B. Fähigkeiten in der Bewertung) und es notwendig ist, einen Sachverständigen des Abschlussprüfers zu nutzen.⁴⁰
- A63 Viele geschätzte Werte in der Rechnungslegung erfordern nicht die Anwendung besonderer Fähigkeiten oder Kenntnisse. Beispielsweise kann es sein, dass besondere Fähigkeiten oder Kenntnisse für eine einfache Berechnung der Überalterung von Vorräten nicht notwendig sind. Es kann jedoch z.B. für erwartete Kreditausfälle einer Bank oder einer Schuld aus einem Versicherungsvertrag bei einer Versicherung sein, dass der Abschlussprüfer schlussfolgert, dass die Anwendung besonderer Fähigkeiten oder Kenntnisse erforderlich ist.

5.5. Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (Vgl. Tz. 4, 16)

- A64 Die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung ist für alle geschätzten Werte in der Rechnungslegung – einschließlich nicht nur der im Abschluss angesetzten, sondern auch der in den Angaben zu den Finanzaufstellungen enthaltenen – wichtig.
- A65 Textziffer A42 des ISA [DE] 200 erklärt, dass die [IDW PS und] ISA [DE] in der Regel nicht gesondert auf das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko Bezug nehmen. Der vorliegende ISA [DE] fordert jedoch eine gesonderte Beurteilung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko, um eine Grundlage für die Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zu schaffen und auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, einschließlich bedeutsamer Risiken, auf Aussageebene für geschätzte Werte in der Rechnungslegung in Übereinstimmung mit ISA [DE] 330⁴¹ zu reagieren.
- A66 Bei der Identifizierung der Risiken wesentlicher falscher Darstellung und der Beurteilung des inhärenten Risikos ist der Abschlussprüfer verpflichtet, zu berücksichtigen, inwieweit der geschätzte Wert in der Rechnungslegung Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität oder sonstigen inhärenten Risikofaktoren unterliegt oder von diesen beeinflusst wird. Die Würdigung des Abschlussprüfers der inhärenten Risikofaktoren kann auch Informationen liefern, die genutzt werden können, um festzustellen:

⁴⁰ ISA [DE] 620 „Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers“.

⁴¹ ISA [DE] 330, Tz. 7(b).

- wo ein inhärentes Risiko im Spektrum inhärenter Risiken zu beurteilen ist, und
- welche Gründe für die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene bestehen und dass die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers in Übereinstimmung mit Tz. 18 auf diese Gründe reagieren.

Die Wechselbeziehungen zwischen den inhärenten Risikofaktoren werden in Anlage 1 näher erläutert.

A67 Die Gründe für die Beurteilung des inhärenten Risikos auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer können sich aus einem oder mehreren inhärenten Risikofaktoren der Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität oder sonstigen inhärenten Risikofaktoren ergeben. Beispiele hierfür sind:

- (a) Es ist wahrscheinlich, dass geschätzte Werte in der Rechnungslegung für erwartete Kreditausfälle komplex sind, da die erwarteten Kreditausfälle nicht unmittelbar beobachtet werden können und es sein kann, dass die Nutzung eines komplexen Modells erforderlich ist. Das Modell kann einen komplexen Satz aus vergangenheitsorientierten Daten und Annahmen über künftige Entwicklungen bei einer Vielfalt einheitsspezifischer Szenarien nutzen, die schwierig vorherzusagen sein können. Es ist wahrscheinlich, dass geschätzte Werte in der Rechnungslegung für erwartete Kreditausfälle auch einer hohen Schätzunsicherheit und einer bedeutsamen Subjektivität bei der Vornahme von Beurteilungen der künftigen Ereignisse oder Gegebenheiten unterliegen. Ähnliche Betrachtungen finden auf Schulden aus Versicherungsverträgen Anwendung.
- (b) Ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung für eine Abwertung wegen Überalterung für eine Einheit mit einer großen Bandbreite an verschiedenen Vorratsarten kann komplexe Systeme und Prozesse erfordern, aber kann mit wenig Subjektivität verbunden sein und der Grad der Schätzunsicherheit kann je nach der Art des Vorrats niedrig sein.
- (c) Es kann sein, dass sonstige geschätzte Werte in der Rechnungslegung nicht schwer zu ermitteln sind, aber eine hohe Schätzunsicherheit haben und bedeutsames Urteilsvermögen erfordern können, z.B. ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung, der eine einzige kritische Beurteilung zu einer Schuld erfordert, deren Betrag vom Ergebnis des Rechtsstreits abhängig ist.

A68 Die Relevanz und die Bedeutung inhärenter Risikofaktoren können von einer Schätzung zur anderen variieren. Dementsprechend können inhärente Risikofaktoren, entweder einzeln oder in Kombination, einfache geschätzte Werte in der Rechnungslegung zu einem geringeren Grad beeinflussen, und der Abschlussprüfer kann weniger Risiken identifizieren oder ein inhärentes Risiko am unteren Ende des Spektrums inhärenter Risiken beurteilen.

A69 Inhärente Risikofaktoren können dagegen entweder einzeln oder in Kombination komplexe geschätzte Werte in der Rechnungslegung zu einem höheren Grad beeinflussen und den Abschlussprüfer dazu führen, ein inhärentes Risiko am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken zu beurteilen. Es ist wahrscheinlich, dass bei solchen geschätzten Werten in der Rechnungslegung die Würdigung der Auswirkungen der inhärenten Risikofaktoren durch den Abschlussprüfer die Anzahl und Art der identifizierten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die Beurteilung solcher Risiken und letztendlich die Überzeugungskraft der für die Reaktion auf die beurteilten Risiken notwendigen Prüfungsnachweise unmittelbar beeinflussen. Des

Weiteren kann für diese geschätzten Werte in der Rechnungslegung die Anwendung einer kritischen Grundhaltung besonders wichtig sein.

- A70 Ereignisse, die nach dem Abschlussstichtag eintreten, können zusätzliche Informationen enthalten, die für die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene durch den Abschlussprüfer relevant sind. Beispielsweise kann das Ergebnis eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung während der Abschlussprüfung bekannt werden. In solchen Fällen kann der Abschlussprüfer die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene beurteilen oder anpassen,⁴² unabhängig davon inwieweit der geschätzte Wert in der Rechnungslegung Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität oder sonstigen inhärenten Risikofaktoren unterliegt oder von diesen beeinflusst wird. Ereignisse, die nach dem Abschlussstichtag eintreten, können auch die Auswahl der Vorgehensweise beeinflussen, um den geschätzten Wert in der Rechnungslegung in Übereinstimmung mit Tz. 18 zu prüfen. Beispielsweise für eine einfache Bonusrückstellung, die auf einem einfachen Prozentsatz von der Vergütung ausgewählter Beschäftigter basiert, kann der Abschlussprüfer schlussfolgern, dass eine relativ geringe Komplexität oder Subjektivität bei der Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung besteht und kann daher das inhärente Risiko auf Aussageebene am unteren Ende des Spektrums beurteilen. Die Zahlung der Boni nach dem Abschlussstichtag kann ausreichende geeignete Prüfungsnachweise bezüglich der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene liefern.
- A71 Die Beurteilung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer kann auf verschiedene Weisen in Abhängigkeit von den bevorzugten Prüfungstechniken oder -methoden erfolgen. Die Beurteilung des Kontrollrisikos kann unter Anwendung qualitativer Kategorien ausgedrückt werden (z.B. die Beurteilung des Kontrollrisikos als maximal, moderat, minimal) oder bezüglich der Erwartung des Abschlussprüfers, wie wirksam die Kontrolle(n) bei der Behandlung des identifizierten Risikos ist, d.h. inwiefern geplant wird, sich auf die Wirksamkeit von Kontrollen zu verlassen. Wenn z.B. das Kontrollrisiko als maximal beurteilt wird, wird der Abschlussprüfer nicht in Erwägung ziehen, sich auf die Wirksamkeit von Kontrollen zu verlassen. Wenn das Kontrollrisiko als weniger als maximal beurteilt wird, erwägt der Abschlussprüfer, sich auf die Wirksamkeit von Kontrollen zu verlassen.

5.5.1. Schätzunsicherheit (Vgl. Tz. 16(a))

- A72 Bei der Berücksichtigung, inwieweit der geschätzte Wert in der Rechnungslegung Schätzunsicherheit unterliegt, kann der Abschlussprüfer würdigen:
- ob die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze Folgendes erfordern:
 - die Anwendung einer Methode zur Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung, der inhärent einen hohen Grad an Schätzunsicherheit hat. Die Rechnungslegungsgrundsätze können z.B. die Nutzung nicht beobachtbarer Inputs erfordern.
 - die Verwendung von Annahmen, denen ein hoher Grad an Schätzunsicherheit inhärent ist, z.B. Annahmen mit einem langen Prognosezeitraum, Annahmen, die auf Daten basieren, die nicht beobachtbar und daher für das Management

⁴² ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 31.

schwierig zu entwickeln sind, oder die Verwendung von verschiedenen Annahmen, die in gegenseitiger Wechselbeziehung stehen.

- Angaben zur Schätzunsicherheit
- das Geschäftsumfeld. Eine Einheit kann in einem Markt aktiv sein, auf dem es Turbulenzen oder mögliche Störungen gibt (z.B. aufgrund größerer Währungsschwankungen oder inaktiver Märkte) und der geschätzte Wert in der Rechnungslegung kann daher von Daten abhängig sein, die nicht direkt beobachtbar sind.
- ob es für das Management möglich (oder praktisch durchführbar, sofern durch die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze zulässig) ist:
 - eine genaue und verlässliche Vorhersage über das künftige Ergebnis eines bereits erfolgten Geschäftsvorfalles zu machen (z.B. der Betrag, der im Rahmen einer ergebnisabhängigen vertraglichen Bedingung bezahlt werden wird) oder über das Auftreten und die Auswirkung künftiger Ereignisse oder Gegebenheiten (z.B. der Betrag eines künftigen Kreditausfalls oder der Betrag, zu dem ein Versicherungsanspruch beglichen wird und der Zeitpunkt dessen Begleichung), oder
 - genaue und vollständige Informationen über einen vorliegenden Umstand zu erlangen (z.B. Informationen über Bewertungseigenschaften, die die Perspektive der Marktteilnehmer zum Abschlussstichtag widerspiegeln, um eine Zeitwertschätzung zu entwickeln).

A73 Die Höhe des angesetzten oder im Abschluss angegebenen Betrags für einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung ist an sich kein Anzeichen für deren Anfälligkeit für falsche Darstellungen, weil z.B. der geschätzte Wert zu niedrig angesetzt sein kann.

A74 In manchen Fällen kann die Schätzunsicherheit so hoch sein, dass ein vertretbarer geschätzter Wert nicht ermittelt werden kann. Die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze können den Ansatz eines Abschlusspostens oder seine Bewertung zum Zeitwert ausschließen. In solchen Fällen kann es Risiken wesentlicher falscher Darstellung geben, die sich nicht nur darauf beziehen, ob ein geschätzter Wert anzusetzen oder zum Zeitwert zu bewerten ist, sondern auch auf die Vertretbarkeit der Abschlussangaben. Bezüglich solcher geschätzten Werte kann es sein, dass die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze die Angabe der geschätzten Werte und der damit verbundenen Schätzunsicherheit im Abschluss erfordern (siehe Tz. A112-A113, A143-A144).

A75 In manchen Fällen kann die mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung verbundene Schätzunsicherheit bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Geschäftstätigkeit aufwerfen. [IDW PS 270 n.F. bzw.] ISA 570 (Revised)⁴³ legt Anforderungen fest und gibt erläuternde Hinweise für solche Fälle.

⁴³ [IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270 n.F.) bzw.] ISA 570 (Revised) „Fortführung der Geschäftstätigkeit“.

5.5.2. Komplexität oder Subjektivität (Vgl. Tz. 16(b))

5.5.2.1. Das Ausmaß, in dem Komplexität die Auswahl und die Anwendung der Methode beeinflusst

A76 Bei der Berücksichtigung, inwieweit die Auswahl und die Anwendung der für die Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzten Methode von Komplexität beeinflusst werden, kann der Abschlussprüfer würdigen:

- die Notwendigkeit spezieller Fähigkeiten oder Kenntnisse des Managements, die anzeigen können, dass die für die Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung angewendete Methode inhärent komplex ist und daher der geschätzte Wert eine höhere Anfälligkeit für wesentliche falsche Darstellungen haben kann. Die Anfälligkeit für wesentliche falsche Darstellungen kann höher sein, wenn das Management intern ein Modell entwickelt und dabei über relativ wenig Erfahrung verfügt oder ein Modell verwendet, das eine Methode anwendet, die in einer bestimmten Branche oder einem bestimmten Umfeld weder etabliert ist noch gewöhnlicherweise genutzt wird.
- die Art der nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen Bewertungsgrundlage, die zur Notwendigkeit einer komplexen Methode führen kann, die mehrere Quellen vergangenheits- und zukunftsorientierter Daten oder Annahmen mit gegenseitigen Wechselbeziehungen untereinander erfordert. Beispielsweise kann eine Rückstellung für einen erwarteten Kreditausfall Beurteilungen über künftige Kreditrückzahlungen und sonstige Cashflows erfordern auf Basis einer Würdigung historischer Erfahrungsdaten und der Anwendung von zukunftsgerichteten Annahmen. In ähnlicher Weise kann die Bewertung einer Schuld aus einem Versicherungsvertrag Beurteilungen über künftige Zahlungen aufgrund des Versicherungsvertrags erfordern, die auf Basis vergangenheitsorientierter Erfahrung sowie aktueller und angenommener Zukunftstrends zu projizieren sind.

5.5.2.2. Das Ausmaß, in dem Komplexität die Auswahl und die Anwendung der Daten beeinflusst

A77 Bei der Berücksichtigung, inwieweit die Auswahl und die Anwendung der für die Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzten Daten von Komplexität beeinflusst werden, kann der Abschlussprüfer würdigen:

- die Komplexität des Datenableitungsprozesses unter Berücksichtigung der Relevanz und Verlässlichkeit der Datenquelle. Daten aus bestimmten Datenquellen können verlässlicher sein als aus anderen. Zudem werden manche externen Informationsquellen aus Vertraulichkeits- oder Eigentumsschutzgründen Informationen nicht (oder nicht vollständig) angeben, die bei der Würdigung der Verlässlichkeit der von ihnen bereitgestellten Daten relevant sein können, wie z.B. die Quellen der zugrundeliegenden Daten, die sie genutzt haben, oder wie diese gesammelt und verarbeitet wurden.
- die inhärente Komplexität, um die Integrität der Daten zu bewahren. Handelt es sich um ein großes Datenvolumen und mehrere Datenquellen, kann es zu einer inhärenten Komplexität kommen, um die Integrität der Daten zu bewahren, die genutzt werden, um einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung zu ermitteln.

- die Notwendigkeit, komplexe Vertragsbedingungen auszulegen. Beispielsweise kann die Feststellung von Zahlungseingängen oder -ausgängen von einem gewerblichen Lieferanten oder Nachlässe für Kunden von sehr komplexen vertraglichen Bedingungen abhängen, die besondere Erfahrung oder Kompetenz erfordern, um diese zu verstehen oder auszulegen.

5.5.2.3. Das Ausmaß, in dem Subjektivität die Auswahl und Anwendung der Methode, Annahmen oder Daten beeinflusst

A78 Bei der Berücksichtigung, inwieweit die Auswahl und Anwendung der Methode, Annahmen oder Daten von Subjektivität beeinflusst werden, kann der Abschlussprüfer würdigen:

- das Ausmaß, in dem die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze die bei der Schätzmethode zu nutzenden Bewertungsansätze, -konzepte, -verfahren und -faktoren nicht bestimmen
- die Unsicherheit bezüglich des Betrags oder Zeitpunkts, einschließlich der Dauer des Prognosezeitraums. Der Betrag und Zeitpunkt sind eine Quelle inhärenter Schätzunsicherheit und führen zu der Notwendigkeit, dass das Management bei der Auswahl einer Punktschätzung sein Urteilsvermögen ausübt, was wiederum Gelegenheit für eine einseitige Ausrichtung des Managements bietet. Beispielsweise kann ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung, der zukunftsorientierte Annahmen enthält, einem hohen Grad an Subjektivität unterliegen, der für eine einseitige Ausrichtung des Managements anfällig sein kann.

5.5.3. Inhärente Risikofaktoren (Vgl. Tz. 16(b))

A79 Der Grad der Subjektivität im Zusammenhang mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung beeinflusst die Anfälligkeit des geschätzten Werts für falsche Darstellungen aufgrund von einseitiger Ausrichtung des Managements oder dolosen Handlungen des Managements. Unterliegt z.B. ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung einem hohen Grad an Subjektivität, ist es wahrscheinlich, dass der geschätzte Wert stärker anfällig für falsche Darstellungen aufgrund von einseitiger Ausrichtung des Managements oder dolosen Handlungen des Managements ist, was zu einer großen Bandbreite möglicher Bewertungsergebnisse führen kann. Das Management kann innerhalb dieser Bandbreite eine Punktschätzung wählen, die unter den Gegebenheiten unangemessen ist oder die auf unangemessene Weise durch unbeabsichtigte oder beabsichtigte einseitige Ausrichtung des Managements beeinflusst wird und daher falsch dargestellt ist. Bei Folgeprüfungen können Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements, die während der Prüfung vorhergehender Zeiträume identifiziert wurden, die Planung und die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung im Berichtszeitraum beeinflussen.

5.5.4. Bedeutsame Risiken (Vgl. Tz. 17)

A80 Die Beurteilung des inhärenten Risikos durch den Abschlussprüfer, das berücksichtigt inwieweit ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung einer Schätzunsicherheit, Komplexität, Subjektivität oder anderen inhärenten Risikofaktoren unterliegt oder davon beeinflusst wird,

unterstützt den Abschlussprüfer bei der Feststellung, ob irgendwelche Risiken identifizierter und beurteilter wesentlicher falscher Darstellungen ein bedeutsames Risiko sind.

5.6. Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen

5.6.1. Weitere Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 18)

A81 Bei der Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen kann der Abschlussprüfer jede der drei Prüfungsvorgehensweisen (einzeln oder in Kombination), die in Tz. 18 aufgeführt sind, nutzen. Wenn z.B. mehrere Annahmen verwendet werden, um einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung zu ermitteln, kann der Abschlussprüfer entscheiden, eine andere Prüfungsvorgehensweise für jede geprüfte Annahme zu nutzen.

5.6.1.1. Erlangung relevanter Prüfungsnachweise – ob untermauernd oder widersprüchlich

A82 Prüfungsnachweise umfassen sowohl Informationen, welche die Aussagen des Managements stützen und untermauern, als auch Informationen, die im Widerspruch zu diesen Aussagen stehen.⁴⁴ Zur Erlangung von Prüfungsnachweisen auf nicht einseitige Weise kann die Erlangung von Nachweisen aus mehreren Quellen innerhalb und außerhalb der Einheit gehören. Der Abschlussprüfer ist jedoch nicht verpflichtet, eine erschöpfende Suche durchzuführen, um alle möglichen Quellen von Prüfungsnachweisen zu identifizieren.

A83 Nach ISA [DE] 330 ist der Abschlussprüfer verpflichtet, umso überzeugendere Prüfungsnachweise zu erlangen, je höher das vom Abschlussprüfer beurteilte Risiko ist.⁴⁵ Die Würdigung von Art oder Umfang der Prüfungsnachweise kann daher wichtiger sein, wenn inhärente Risiken im Zusammenhang mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung als solche am oberen Ende des Spektrums inhärenten Risikos beurteilt werden.

5.6.1.2. Skalierbarkeit

A84 Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers werden z.B. beeinflusst von:

- den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die die Überzeugungskraft der notwendigen Prüfungsnachweise beeinflussen wie auch die Vorgehensweise, die der Abschlussprüfer auswählt, um einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung zu prüfen. Beispielsweise können die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit dem Vorhandensein oder der Bewertung von Aussagen niedriger sein bei einer einfachen Rückstellung für Boni, welche kurz nach Ende des Berichtszeitraums an die Beschäftigten gezahlt werden. In dieser Situation kann es für den Abschlussprüfer praktischer sein, durch die Beurteilung bis zum Datum seines Vermerks eintretender Ereignisse ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen als durch andere Prüfungsvorgehensweisen.

⁴⁴ ISA [DE] 500, Tz. A1.

⁴⁵ ISA [DE] 330, Tz. 7(b) und A19.

- den Gründen für die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.

5.6.2. Beabsichtigt der Abschlussprüfer, sich auf die Wirksamkeit der relevanten Kontrollen zu verlassen (Vgl. Tz. 19)

- A85 Die Prüfung der Wirksamkeit von relevanten Kontrollen kann angemessen sein, wenn das inhärente Risiko – einschließlich des für bedeutsame Risiken – innerhalb des Spektrums inhärenter Risiken als höher beurteilt ist. Dies kann der Fall sein, wenn der geschätzte Wert in der Rechnungslegung einem hohen Grad an Komplexität unterliegt oder dadurch beeinflusst wird. Wenn der geschätzte Wert in der Rechnungslegung durch einen hohen Grad an Subjektivität beeinflusst wird und daher eine bedeutsame Beurteilung durch das Management erfordert, können inhärente Grenzen der Wirksamkeit der Konzeption von Kontrollen den Abschlussprüfer dazu veranlassen, sich stärker auf aussagebezogene Prüfungshandlungen als auf Prüfungen der Wirksamkeit von Kontrollen zu fokussieren.
- A86 Bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von Funktionsprüfungen von Kontrollen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung kann der Abschlussprüfer z.B. folgende Faktoren würdigen:
- Art, Häufigkeit und Umfang von Geschäftsvorfällen
 - Wirksamkeit der Konzeption der Kontrollen – einschließlich dessen, ob sie angemessen konzipiert sind, um auf das beurteilte inhärente Risiko zu reagieren – und Überwachungsintensität
 - Bedeutung bestimmter Kontrollen für die allgemeinen Kontrollziele und in der Einheit eingerichteten Prozesse, einschließlich der Hochentwicklung des Informationssystems zur Transaktionsunterstützung
 - Überwachung von Kontrollen und identifizierte Mängel im IKS
 - Art der Risiken, denen die Kontrollen begegnen sollen, z.B. Kontrollen bezüglich der Vornahme von Beurteilungen im Vergleich zu Kontrollen über unterstützende Daten
 - die Kompetenz derjenigen, die in die Kontrollaktivitäten eingebunden sind
 - Häufigkeit der Durchführung der Kontrollaktivitäten sowie
 - Nachweis der Durchführung von Kontrollaktivitäten.

Aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine können keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen

- A87 In manchen Branchen, z.B. in der Finanzdienstleistungsbranche, macht das Management, um das Geschäft zu führen, weitreichenden Gebrauch von der IT. Daher kann es wahrscheinlicher sein, dass es Risiken gibt, die im Zusammenhang mit bestimmten geschätzten Werten in der Rechnungslegung stehen, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen können.
- A88 Gegebenheiten, bei denen Risiken bestehen können, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen können, schließen ein:

- wenn Kontrollen notwendig sind, um Risiken im Zusammenhang mit der Auslösung, Aufzeichnung, Verarbeitung oder Berichterstattung von außerhalb der Haupt- und Nebenbuchhaltung erlangten Informationen abzuschwächen
- eine oder mehrere Aussagen unterstützende Informationen werden elektronisch ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet oder berichtet. Dies ist wahrscheinlich der Fall, wenn ein großer Umfang an Geschäftsvorfällen oder Daten besteht oder ein komplexes Modell genutzt wird, der/das die weitreichende Nutzung von IT erfordert, um die Genauigkeit und die Vollständigkeit der Informationen sicherzustellen. Eine komplexe Rückstellung für erwartete Kreditausfälle kann für ein Finanzinstitut oder ein Versorgungsunternehmen erforderlich sein. Beispielsweise im Fall eines Versorgungsunternehmens können Daten, die bei der Entwicklung der Rückstellung für erwartete Kreditausfälle genutzt werden, aus vielen kleinen Einzelsalden bestehen, die sich aus einem großen Umfang an Geschäftsvorfällen ergeben. Unter diesen Umständen kann der Abschlussprüfer schlussfolgern, dass ausreichende geeignete Prüfungsnachweise nicht erlangt werden können, ohne die Kontrollen rund um das Modell zu prüfen, das für die Rückstellung für erwartete Kreditausfälle entwickelt wurde.

In solchen Fällen können der ausreichende Umfang und die Eignung der Prüfungsnachweise von der Wirksamkeit der Kontrollen hinsichtlich der Genauigkeit und Vollständigkeit der Informationen abhängig sein.

A89 Als Teil der Abschlussprüfung für bestimmte Einheiten (z.B. eine Bank oder ein Versicherungsunternehmen) kann der Abschlussprüfer auch aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften verpflichtet sein, zusätzliche Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit dem IKS vorzunehmen oder ein Prüfungsurteil zum IKS abzugeben. Unter diesen und sonstigen ähnlichen Umständen kann es sein, dass der Abschlussprüfer in der Lage ist, die bei der Durchführung derartiger Prüfungshandlungen erlangten Informationen als Prüfungsnachweis zu nutzen, vorbehaltlich der Feststellung, ob nachträgliche Änderungen eingetreten sind, die deren Relevanz für die Prüfung beeinflussen können.

5.6.3. Bedeutsame Risiken (Vgl. Tz. 20)

A90 Bestehen die weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers als Reaktion auf ein bedeutsames Risiko nur aus aussagebezogenen Prüfungshandlungen, fordert ISA [DE] 330⁴⁶, dass diese Handlungen Einzelfallprüfungen beinhalten. Derartige Einzelfallprüfungen können im Rahmen jeder der in Tz. 18 dieses ISA [DE] beschriebenen Vorgehensweisen auf Grundlage des unter den Umständen pflichtgemäßen Ermessens des Abschlussprüfers geplant und durchgeführt werden. Zu Beispielen für Einzelfallprüfungen für bedeutsame Risiken im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung gehören:

- Einsichtnahme, z.B. Einsichtnahme in Verträge, um Bedingungen oder Annahmen zu untermauern
- Nachrechnen, z.B. das Verifizieren der mathematischen Genauigkeit eines Modells
- die Abstimmung der getroffenen Annahmen mit unterstützender Dokumentation, z.B. veröffentlichte Drittinformationen.

⁴⁶ ISA [DE] 330, Tz. 21.

5.6.4. Erlangung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintreten (Vgl. Tz. 21)

- A91 Unter manchen Umständen kann die Erlangung von Prüfungsnachweisen aus bis zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintretenden Ereignissen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erbringen, um den Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu begegnen. Beispielsweise kann der Verkauf des gesamten Vorratsbestands eines auslaufenden Produkts kurz nach dem Abschlussstichtag ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zur Schätzung seines Nettoveräußerungswerts am Abschlussstichtag erbringen. In anderen Fällen kann es notwendig sein, diese Prüfungsvorgehensweise in Verbindung mit einer anderen der in Tz. 18 genannten Vorgehensweisen zu nutzen.
- A92 Bei manchen geschätzten Werten in der Rechnungslegung ist es unwahrscheinlich, dass die bis zum Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintretenden Ereignisse ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu dem geschätzten Wert erbringen. Beispielsweise entwickeln sich die Gegebenheiten oder Ereignisse im Zusammenhang mit manchen geschätzten Werten nur über einen längeren Zeitraum. Des Weiteren kann es sein, dass aufgrund des Bewertungsziels von Zeitwertschätzungen in der Rechnungslegung die Informationen nach dem Abschlussstichtag nicht die zum Abschlussstichtag bestehenden Ereignisse oder Gegebenheiten widerspiegeln und daher für die Bewertung der Zeitwertschätzung nicht relevant sein können.
- A93 Selbst wenn sich der Abschlussprüfer entscheidet, diese Prüfungsvorgehensweise bei bestimmten geschätzten Werten in der Rechnungslegung nicht vorzunehmen, ist er zur Einhaltung des ISA [DE] 560 verpflichtet. ISA [DE] 560 fordert, dass der Abschlussprüfer auf die Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise ausgerichtete Prüfungshandlungen durchführt, sodass alle zwischen Abschlussstichtag und Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eintretenden Ereignisse, die eine Anpassung des Abschlusses oder eine Angabe im Abschluss erfordern, identifiziert⁴⁷ und im Abschluss angemessen berücksichtigt sind.⁴⁸ Da mit Ausnahme von Zeitwertschätzungen die Bewertung vieler geschätzter Werte in der Rechnungslegung in der Regel vom Ergebnis zukünftiger Gegebenheiten, Geschäftsvorfälle oder Ereignisse abhängt, ist die Tätigkeit des Abschlussprüfers nach ISA [DE] 560 besonders relevant.

5.6.5. Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat (Vgl. Tz. 22)

- A94 Die Prüfung der Art und Weise, mit der das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat, kann ein angemessener Ansatz sein, wenn z.B.:
- die Durchsicht des Abschlussprüfers von im Abschluss des vorhergehenden Zeitraums ermittelten ähnlichen geschätzten Werten nahelegt, dass der Prozess des Managements im Berichtszeitraum angemessen ist

⁴⁷ ISA [DE] 560, Tz. 6.

⁴⁸ ISA [DE] 560, Tz. 8.

- der geschätzte Wert auf einer großen Grundgesamtheit von Elementen ähnlicher Natur basiert, die einzeln nicht bedeutsam sind
- die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze festlegen, wie vom Management erwartet wird, den geschätzten Wert zu ermitteln. Beispielsweise kann dies bei einer Rückstellung für einen erwarteten Kreditausfall der Fall sein.
- der geschätzte Wert aus der routinemäßigen Verarbeitung von Daten gewonnen wird.

Die Prüfung der Art und Weise, mit der das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat, kann auch eine angemessene Vorgehensweise sein, wenn keine der anderen Prüfungsvorgehensweisen praktischerweise durchzuführen ist oder kann ein angemessener Ansatz in Kombination mit einer der anderen Prüfungsvorgehensweisen sein.

5.6.5.1. Änderungen gegenüber vorherigen Zeiträumen in Methoden, bedeutsamen Annahmen und den Daten (Vgl. Tz. 23(a), 24(a), 25(a))

- A95 Basiert eine Änderung gegenüber vorherigen Zeiträumen in einer Methode, bedeutsamen Annahme oder den Daten nicht auf neuen Gegebenheiten oder neuen Informationen, oder stehen bedeutsame Annahmen nicht miteinander und mit den bei anderen geschätzten Werten in der Rechnungslegung verwendeten Annahmen oder mit zusammenhängenden in anderen Bereichen der Geschäftstätigkeiten der Einheit verwendeten Annahmen in Einklang, kann es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer weitere Diskussionen mit dem Management über die Gegebenheiten führt und dabei das Management in Bezug auf die Angemessenheit der getroffenen Annahmen kritisch hinterfragt.

5.6.5.2. Anzeichen für eine einseitige Ausrichtung des Managements (Vgl. Tz. 23(b), 24(b), 25(b))

- A96 Identifiziert der Abschlussprüfer Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements, kann es sein, dass er eine weitere Diskussion mit dem Management benötigt und es kann notwendig sein, erneut zu würdigen, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise dafür erlangt wurden, dass die genutzten Methoden, Annahmen und Daten unter den Umständen angemessen und haltbar waren. Ein Beispiel für ein Anzeichen für die einseitige Ausrichtung des Managements zu einem bestimmten geschätzten Wert in der Rechnungslegung kann vorliegen, wenn das Management eine angemessene Bandbreite für einige unterschiedliche Annahmen entwickelt hat und in jedem dieser Fälle sich die getroffene Annahme an dem Ende der Bandbreite befand, die zu dem günstigsten Bewertungsergebnis führte.

5.6.5.3. Methoden

Die Auswahl der Methode (Vgl. Tz. 23(a))

- A97 Relevante Würdigungen durch den Abschlussprüfer hinsichtlich der Angemessenheit der im Kontext der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze ausgewählten Methode und, sofern einschlägig, der Angemessenheit von Änderungen gegenüber dem vorherigen Zeitraum können einschließen:
- ob die Begründung des Managements für die ausgewählte Methode angemessen ist

- ob die Methode unter den Umständen angemessen ist angesichts der Art des geschätzten Werts in der Rechnungslegung, der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, sonstiger verfügbarer Bewertungskonzepte oder -verfahren, rechtlicher Anforderungen sowie des Geschäfts, der Branche und des Umfelds, in dem die Einheit tätig ist
- wenn das Management festgestellt hat, dass unterschiedliche Methoden zu einer Bandbreite an deutlich unterschiedlichen Schätzungen führen, wie das Management die Gründe für diese Unterschiede untersucht hat, und
- ob die Änderung auf neuen Gegebenheiten oder neuen Informationen basiert. Ist dies nicht der Fall, kann es sein, dass die Änderung weder begründet ist noch den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen entspricht. Willkürliche Änderungen führen im Zeitablauf zu inkonsistenten Abschlüssen und können falsche Darstellungen im Abschluss zur Folge haben oder können ein Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements sein. (Vgl. Tz. A133-A136)

Diese Sachverhalte sind wichtig, wenn die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze die Bewertungsmethode nicht vorschreiben oder mehrere Methoden zulassen.

Komplexe Modelle (Vgl. Tz. 23(d))

A98 Es ist wahrscheinlicher, dass ein Modell, und die dazugehörige Methode, komplex ist, wenn:

- Verständnis und Anwendung der Methode, einschließlich Ausgestaltung des Modells sowie Auswahl und Verwendung angemessener Daten und Annahmen, besondere Fähigkeiten oder Kenntnisse erfordern
- es schwierig ist, die für die Anwendung des Modells notwendigen Daten zu erlangen, da es Beschränkungen bei der Verfügbarkeit oder Beobachtbarkeit der Daten oder bei dem Zugang zu den Daten gibt, oder
- es aufgrund mehrerer Bewertungsattribute, mehrerer wechselseitiger Beziehungen oder mehrerer Recheniterationen schwierig ist, bei der Anwendung des Modells die Integrität (d.h. Richtigkeit, Stetigkeit oder Vollständigkeit) der Daten und Annahmen zu bewahren.

A99 Sachverhalte, die der Abschlussprüfer würdigen kann, wenn das Management ein komplexes Modell nutzt, schließen z.B. ein, ob:

- das Modell vor der Nutzung validiert ist und, falls das Modell verändert wurde, durch regelmäßige Überprüfungen sichergestellt wird, dass es weiterhin für die beabsichtigte Verwendung geeignet ist. Der Validierungsprozess der Einheit kann die Beurteilung einschließen:
 - der theoretischen Stichhaltigkeit des Modells
 - der mathematischen Integrität des Modells
 - der Genauigkeit und Vollständigkeit der Daten und Annahmen des Modells und
 - der Ergebnisse des Modells im Vergleich zu tatsächlichen Geschäftsvorfällen
- angemessene Regelungen und Verfahren zur Kontrolle von Änderungen vorhanden sind

- das Management angemessene Fähigkeiten und Kenntnisse bei der Nutzung des Modells nutzt.

Diese Würdigungen können auch für eine Methode nützlich sein, die nicht mit einem komplexen Modell einhergeht.

A100 Das Management kann Anpassungen der Ergebnisse des Modells vornehmen, um die Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze zu erfüllen. In manchen Branchen werden diese Anpassungen als Überlagerungen („overlays“) bezeichnet. Im Fall von Zeitwert-schätzungen kann es relevant sein zu würdigen, ob etwaige Anpassungen der Ergebnisse des Modells die Annahmen widerspiegeln, die Marktteilnehmer unter ähnlichen Umständen nutzen würden.

Wahrung der Integrität bedeutsamer Annahmen und der bei der Anwendung der Methode genutzten Daten (Vgl. Tz. 23(e))

A101 Bei der Wahrung der Integrität bedeutsamer Annahmen und der bei der Anwendung der Methode genutzten Daten geht es um die Wahrung der Genauigkeit und Vollständigkeit der Daten und Annahmen in allen Phasen der Informationsverarbeitung. Wird eine solche Integrität nicht gewahrt, kann dies zur Korruption der Daten und Annahmen sowie zu falschen Darstellungen führen. In dieser Hinsicht können relevante Würdigungen durch den Abschlussprüfer einschließen, ob die Daten und Annahmen sämtlichen vom Management beabsichtigten Änderungen unterliegen und nicht während Tätigkeiten wie Eingabe, Speicherung, Wiederherstellung, Übertragung oder Verarbeitung etwaigen unbeabsichtigten Änderungen unterliegen.

Bedeutsame Annahmen (Vgl. Tz. 24)

A102 Relevante Würdigungen durch den Abschlussprüfer hinsichtlich der Angemessenheit der bedeutsamen Annahmen im Kontext der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze und, sofern einschlägig, der Angemessenheit von Änderungen gegenüber dem vorherigen Zeitraum können einschließen:

- die Begründung des Managements für die Auswahl der Annahme
- ob die Annahme unter den Umständen angemessen ist angesichts der Art des geschätzten Werts in der Rechnungslegung, der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze sowie des Geschäfts, der Branche und des Umfelds, in dem die Einheit tätig ist, und
- ob eine Änderung gegenüber früheren Zeiträumen bei der Auswahl einer Annahme auf neuen Gegebenheiten oder neuen Informationen basiert. Ist dies nicht der Fall, kann es sein, dass die Änderung weder begründet ist noch den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen entspricht. Willkürliche Änderungen eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung können wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss zur Folge haben oder ein Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements sein (siehe Tz. A133-A136).

A103 Das Management kann alternative Annahmen oder Ergebnisse geschätzter Werte in der Rechnungslegung beurteilen, was mittels mehrerer Vorgehensweisen in Abhängigkeit von den Umständen erreicht werden kann. Eine mögliche Vorgehensweise ist eine Sensitivitätsanalyse. Dies könnte mit der Feststellung einhergehen, wie sich der Geldbetrag eines geschätzten Werts bei verschiedenen Annahmen unterscheidet. Sogar zum Zeitwert bewertete geschätzte

Werte können variieren, weil verschiedene Marktteilnehmer unterschiedliche Annahmen treffen werden. Eine Sensitivitätsanalyse kann zur Entwicklung mehrerer Ergebnisszenarien führen, die mitunter vom Management als eine Bandbreite an Ergebnissen charakterisiert werden, und „pessimistische“ wie „optimistische“ Szenarien einschließen.

A104 Durch die während der Durchführung der Abschlussprüfung erlangten Kenntnisse kann der Abschlussprüfer von Annahmen erfahren oder ein Verständnis von solchen erlangt haben, die in anderen Geschäftsbereichen der Einheit getroffen wurden. Solche Sachverhalte können z.B. Geschäftsaussichten, Annahmen in Strategiedokumenten und zu künftigen Cashflows einschließen. Auch falls der für den Auftrag Verantwortliche andere Aufträge für die Einheit durchgeführt hat, fordert ISA [DE] 315 (Revised)⁴⁹ von dem für den Auftrag Verantwortlichen eine Würdigung, ob aus diesen anderen Aufträgen erlangte Informationen für die Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen relevant sind. Die Würdigung dieser Informationen kann auch nützlich sein beim Umgang mit der Frage, ob bedeutsame Annahmen miteinander und mit den bei anderen geschätzten Werten in der Rechnungslegung getroffenen in Einklang stehen.

A105 Die Angemessenheit der bedeutsamen Annahmen im Kontext der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze kann von der Absicht und Fähigkeit des Managements zur Ausführung bestimmter Vorgehensweisen abhängen. Das Management dokumentiert oft Pläne und Absichten, die für bestimmte Vermögenswerte oder Schulden relevant sind, und kann auch nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen dazu verpflichtet sein. Art und Umfang der zu erlangenden Prüfungsnachweise über Absicht und Fähigkeit des Managements sind eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens. Sofern einschlägig können die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers Folgendes einschließen:

- Durchsicht, ob das Management in der Vergangenheit seine erklärten Absichten ausgeführt hat
- Einsichtnahme in schriftliche Planungen und sonstige Dokumentation, einschließlich, sofern einschlägig, formell genehmigter Budgets, Berechtigungen oder Protokollen
- Befragung des Managements zu seinen Gründen für eine bestimmte Vorgehensweise
- Durchsicht von zwischen Abschlussstichtag und Datum des Vermerks des Abschlussprüfers eingetretenen Ereignissen
- Beurteilung, ob die Einheit in der Lage ist, eine bestimmte Vorgehensweise auszuführen, angesichts der wirtschaftlichen Umstände einschließlich der Auswirkungen ihrer bestehenden Verpflichtungen sowie gesetzlicher, anderer rechtlicher oder vertraglicher Beschränkungen, die die Durchführbarkeit der Maßnahmen des Managements beeinflussen könnten
- Würdigung, ob das Management die etwaigen einschlägigen Dokumentationsanforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze erfüllt hat.

Es kann jedoch sein, dass bestimmte Werke von Rechnungslegungsgrundsätzen nicht zulassen, dass Absichten oder Pläne des Managements bei der Ermittlung eines geschätzten Werts berücksichtigt werden. Dies ist oft der Fall bei Zeitwertschätzungen, da deren Bewertungsziel

⁴⁹ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 8.

erfordert, dass bedeutsame Annahmen die von Marktteilnehmern getroffenen bedeutsamen Annahmen widerspiegeln.

Daten (Vgl. Tz. 25(a))

A106 Relevante Würdigungen durch den Abschlussprüfer hinsichtlich der Angemessenheit der zur Nutzung im Kontext der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze ausgewählten Daten und, sofern einschlägig, der Angemessenheit der Änderungen gegenüber dem vorherigen Zeitraum können einschließen:

- die Begründung des Managements für die Auswahl der Daten
- ob die Daten unter den Umständen angemessen sind angesichts der Art des geschätzten Werts in der Rechnungslegung, der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze sowie des Geschäfts, der Branche und des Umfelds, in dem die Einheit tätig ist
- ob die Änderung gegenüber früheren Zeiträumen in den Quellen oder Elementen ausgewählter Daten oder in ausgewählten Daten auf neuen Gegebenheiten oder neuen Informationen basiert. Ist dies nicht der Fall, ist dies wahrscheinlich weder begründet noch den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechend. Willkürliche Änderungen von geschätzten Werten in der Rechnungslegung führen im Zeitverlauf zu inkonsistenten Abschlüssen und können falsche Darstellungen im Abschluss zur Folge haben oder können ein Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements sein (siehe auch Tz. A133-A136).

Relevanz und Verlässlichkeit der Daten (Vgl. Tz. 25(c))

A107 Bei Nutzung von der Einheit erstellter Informationen fordert ISA [DE] 500 vom Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die Informationen für Zwecke des Abschlussprüfers ausreichend verlässlich sind, einschließlich, soweit unter den Umständen notwendig, um Prüfungsnachweise über die Genauigkeit und Vollständigkeit der Informationen zu erlangen und für die Beurteilung, ob die Informationen für Zwecke des Abschlussprüfers ausreichend genau und detailliert sind.⁵⁰

Komplexe gesetzliche oder vertragliche Bedingungen (Vgl. Tz. 25(d))

A108 Basiert der geschätzte Wert in der Rechnungslegung auf komplexen gesetzlichen oder vertraglichen Bedingungen, schließen Handlungen, die der Abschlussprüfer erwägen kann, ein:

- zu würdigen, ob spezielle Fähigkeiten oder Kenntnisse notwendig sind, um den Vertrag zu verstehen oder auszulegen
- den Rechtsbeistand der Einheit zu Informationen über die gesetzlichen oder vertraglichen Bedingungen zu befragen
- die zugrunde liegenden Verträge einzusehen, um:
 - den zugrunde liegenden Geschäftszweck für den Geschäftsvorfall oder die Vereinbarung zu beurteilen und

⁵⁰ ISA [DE] 500, Tz. 9.

- zu würdigen, ob die Vertragsbedingungen mit den Erläuterungen des Managements in Einklang stehen.

5.6.5.4. Auswahl einer Punktschätzung durch das Management und damit zusammenhängender Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit

Schritte des Managements zum Verständnis und zum Umgang mit der Schätzunsicherheit (Vgl. Tz. 26(a))

A109 Relevante Würdigungen hinsichtlich dessen, ob das Management angemessene Schritte unternommen hat, um Schätzunsicherheit zu verstehen und damit umzugehen, können einschließen, ob das Management:

- (a) die Schätzunsicherheit verstanden hat durch Identifizierung der Quellen und Beurteilung des Grads inhärenter Variabilität in den Bewertungsergebnissen und der daraus resultierenden Bandbreite vernünftigerweise möglicher Bewertungsergebnisse
- (b) identifiziert hat, inwieweit im Bewertungsprozess Komplexität oder Subjektivität das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen beeinflusst und das resultierende Potenzial für falsche Darstellungen behandelt hat durch Anwendung von:
 - (i) angemessenen Fähigkeiten und Kenntnissen bei der Ermittlung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und
 - (ii) pflichtgemäßem Ermessen, einschließlich durch Identifizierung und Behandlung der Anfälligkeit für eine einseitige Ausrichtung des Managements, und
- (c) mit Schätzunsicherheit umgegangen ist durch angemessene Auswahl der Punktschätzung durch das Management und damit zusammenhängender Abschlussangaben, die die Schätzunsicherheit beschreiben.

Die Auswahl der Punktschätzung durch das Management und damit zusammenhängender Abschlussangaben der Schätzunsicherheit (Vgl. Tz. 26(b))

A110 Sachverhalte, die hinsichtlich der Auswahl der Punktschätzung durch das Management und der Entwicklung damit zusammenhängender Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit relevant sein können, schließen ein, ob:

- die genutzten Methoden und Daten angemessen ausgewählt wurden, einschließlich wenn alternative Methoden zur Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung und alternative Datenquellen verfügbar waren
- die genutzten Bewertungseigenschaften angemessen und vollständig waren
- die getroffenen Annahmen aus einer Bandbreite von vernünftigerweise möglichen Beträgen ausgewählt wurden und durch angemessene Daten gestützt wurden, die relevant und verlässlich sind
- die genutzten Daten angemessen, relevant und verlässlich waren, und die Integrität dieser Daten gewahrt wurde
- die Berechnungen in Übereinstimmung mit der Methode angewendet wurden und mathematisch korrekt waren
- die Punktschätzung des Managements angemessen aus den vernünftigerweise möglichen Bewertungsergebnissen ausgewählt ist

- die damit zusammenhängenden Abschlussangaben angemessen den Betrag als eine Schätzung beschreiben und die Art und Beschränkungen des Schätzprozesses einschließlich der Variabilität der vernünftigerweise möglichen Bewertungsergebnisse erläutern.

A111 Relevante Würdigungen durch den Abschlussprüfer hinsichtlich der Angemessenheit der Punktschätzung des Managements können einschließen:

- wenn die Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze die Punktschätzung, die nach Würdigung der alternativen Ergebnisse und Annahmen zu nutzen ist, oder eine bestimmte Bewertungsmethode vorschreiben, ob das Management die Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze befolgt hat
- wenn die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze nicht festlegen, wie ein Betrag aus vernünftigerweise möglichen Bewertungsergebnissen auszuwählen ist, ob das Management unter Berücksichtigung der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze sein Beurteilungsvermögen ausgeübt hat.

A112 Relevante Würdigungen durch den Abschlussprüfer hinsichtlich Angaben des Managements zur Schätzunsicherheit schließen die Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze ein, die Angaben erfordern können:

- die den Betrag als eine Schätzung beschreiben und die Art und Beschränkungen des Prozesses zu dessen Ermittlung erläutern, einschließlich der Variabilität der vernünftigerweise möglichen Bewertungsergebnisse. Die Grundsätze können auch zusätzliche Angaben zur Erfüllung eines Angabeziels erfordern.⁵¹
- über bedeutsame Rechnungslegungsmethoden im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung. In Abhängigkeit von den Umständen können relevante Rechnungslegungsmethoden Sachverhalte einschließen, wie z.B. bestimmte Prinzipien, Grundlagen, Konventionen, Regeln und Usancen, die bei der Aufstellung und Darstellung geschätzter Werte im Abschluss angewendet werden.
- über bedeutsame oder kritische Beurteilungen (z.B. solche, die die bedeutsamste Auswirkung auf die im Abschluss angesetzten Beträge hatten) sowie bedeutsame zukunftsorientierte Annahmen oder sonstige Quellen von Schätzunsicherheit.

Unter bestimmten Umständen können zusätzliche Angaben notwendig sein, die über die von den Rechnungslegungsgrundsätzen explizit geforderten hinausgehen, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung zu erreichen oder im Fall von Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung, damit der Abschluss nicht irreführend ist.

D.A112.1 Zu dem Erfordernis, zusätzliche Angaben zu geschätzten Werten aufzunehmen, vgl. Tz. D.36.1 und D.36.2.

A113 Je stärker ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung der Schätzunsicherheit unterliegt, umso wahrscheinlicher ist es, dass die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen als höher beurteilt werden und daher die Prüfungsnachweise umso überzeugender zu sein haben, um in Übereinstimmung mit Tz. 35 festzustellen, ob die Punktschätzung des Managements und damit zusammenhängende Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit im Rahmen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar oder falsch dargestellt sind.

⁵¹ IFRS 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts“, Tz. 92.

A114 Ist die Würdigung des Abschlussprüfers der mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung verbundenen Schätzunsicherheit und damit zusammenhängenden Abschlussangaben ein Sachverhalt, der bedeutsame Aufmerksamkeit des Abschlussprüfers erfordert, so kann dies einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt darstellen.⁵²

Wenn das Management nicht angemessene Schritte unternommen hat, um Schätzunsicherheit zu verstehen und mit dieser umzugehen (Vgl. Tz. 27)

A115 Stellt der Abschlussprüfer fest, dass das Management angemessene Schritte nicht unternommen hat, um Schätzunsicherheit zu verstehen und mit dieser umzugehen, können zusätzliche Handlungen, zu deren Durchführung der Abschlussprüfer das Management zum Verständnis von Schätzunsicherheit auffordern kann, z.B. die Würdigung alternativer Annahmen oder die Durchführung einer Sensitivitätsanalyse einschließen.

A116 Bei der Würdigung, ob die Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite praktisch durchführbar ist, gehört die Frage, ob der Abschlussprüfer dies ohne Verletzung von Unabhängigkeitsanforderungen tun könnte, zu den Sachverhalten, für die es notwendig sein kann, dass der Abschlussprüfer sie berücksichtigt. Dies kann relevante berufliche Verhaltensanforderungen einschließen, die Verbote der Übernahme von Managementverantwortlichkeiten behandeln.

A117 Stellt der Abschlussprüfer nach Würdigung der Reaktion des Managements fest, dass die Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers praktisch nicht durchführbar ist, ist er in Übereinstimmung mit Tz. 34 verpflichtet, die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung oder das Prüfungsurteil zum Abschluss zu beurteilen.

5.6.6. Entwicklung einer Punktschätzung des Abschlussprüfers oder Verwendung einer Bandbreite des Abschlussprüfers (Vgl. Tz. 28-29)

A118 Die Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers, um die Punktschätzung des Managements und damit zusammenhängende Abschlussangaben zur Schätzunsicherheit zu beurteilen, kann eine angemessene Vorgehensweise sein, wenn z.B.:

- die Durchsicht des Abschlussprüfers von ähnlichen geschätzten Werten, die im Abschluss des vorhergehenden Zeitraums ermittelt wurden, nahelegt, dass der vom Management im Berichtszeitraum angewandte Prozess nicht erwartungsgemäß wirksam sein wird
- die Kontrollen der Einheit innerhalb des Prozesses und über den Prozess des Managements zur Ermittlung geschätzter Werte in der Rechnungslegung nicht gut konzipiert oder nicht angemessen eingerichtet sind
- Ereignisse oder Geschäftsvorfälle zwischen Abschlussstichtag und Datum des Vermerks des Abschlussprüfers nicht angemessen berücksichtigt wurden, dies für das Management sachgerecht ist und solche Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anscheinend der Punktschätzung des Managements widersprechen

⁵² [IDW Prüfungsstandard: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 401) bzw.] ISA 701 „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“.

- angemessene alternative Annahmen oder Quellen relevanter Daten vorhanden sind, die bei der Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers genutzt werden können
- das Management keine angemessenen Schritte unternommen hat, um die Schätzunsicherheit zu verstehen oder mit dieser umzugehen (siehe auch Tz. 27).

A119 Es kann auch sein, dass die Entscheidung zur Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite durch die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze beeinflusst wird, die die nach Würdigung der alternativen Ergebnisse und Annahmen zu nutzende Punktschätzung oder eine bestimmte Bewertungsmethode vorschreiben (z.B. die Nutzung eines diskontierten, nach Wahrscheinlichkeit gewichteten Erwartungswerts oder des wahrscheinlichsten Ergebnisses).

A120 Die Entscheidung des Abschlussprüfers, ob anstelle einer Bandbreite eine Punktschätzung zu entwickeln ist, kann von der Art der Schätzung und der Beurteilung des Abschlussprüfers unter den Umständen abhängen. Beispielsweise kann die Art der Schätzung dergestalt sein, dass bei den vernünftigerweise möglichen Ergebnissen eine geringere Variabilität erwartet wird. Unter diesen Umständen kann die Entwicklung einer Punktschätzung ein wirksamer Ansatz sein, insb. wenn sie mit einem höheren Genauigkeitsgrad entwickelt werden kann.

A121 Der Abschlussprüfer kann eine Punktschätzung oder Bandbreite auf mehrere Weisen entwickeln, z.B. durch:

- Nutzung eines anderen als des vom Management genutzten Modells, z.B. ein zur Nutzung in bestimmten Sektoren oder Branchen im Handel verfügbares Modell, ein proprietäres Modell oder ein vom Abschlussprüfer entwickeltes Modell
- Nutzung eines Modells des Managements, jedoch unter Entwicklung alternativer Annahmen oder Datenquellen, als die vom Management genutzt
- Anwendung einer eigenen Methode des Abschlussprüfers, jedoch unter Entwicklung alternativer Annahmen als die vom Management getroffenen
- Anstellung oder Beauftragung einer Person mit speziellen Fachkenntnissen, um ein Modell zu entwickeln oder umzusetzen oder zur Erbringung relevanter Annahmen
- Würdigung anderer vergleichbarer Gegebenheiten, Geschäftsvorfälle oder Ereignisse oder, sofern relevant, Märkte für vergleichbare Vermögenswerte oder Schulden.

A122 Der Abschlussprüfer kann eine Punktschätzung oder Bandbreite auch nur für einen Teil des geschätzten Werts in der Rechnungslegung entwickeln (z.B. für eine bestimmte Annahme oder wenn nur ein bestimmter Teil des geschätzten Werts in der Rechnungslegung zu einem Risiko wesentlicher falscher Darstellungen führt).

A123 Bei Nutzung eigener Methoden, Annahmen oder Daten des Abschlussprüfers, um eine Punktschätzung oder Bandbreite zu entwickeln, kann der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise über die Angemessenheit von Methoden, Annahmen oder Daten des Managements erlangen. Beispielsweise wenn der Abschlussprüfer bei der Entwicklung einer Bandbreite zur Beurteilung der Vertretbarkeit der Punktschätzung des Managements seine eigenen Annahmen trifft, kann er auch eine Auffassung dazu entwickeln, ob die Beurteilungen des Managements bei der Auswahl der bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung getroffenen bedeutsamen Annahmen zu Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements führen.

- A124 Die Anforderung in Tz. 29(a) an den Abschlussprüfer, festzustellen, dass die Bandbreite nur durch ausreichende geeignete Prüfungsnachweise unterstützte Beträge einschließt, bedeutet nicht, dass vom Abschlussprüfer erwartet wird, Prüfungsnachweise zur Unterstützung jedes einzelnen möglichen Ergebnisses in der Bandbreite zu erlangen. Stattdessen ist es wahrscheinlich, dass der Abschlussprüfer Nachweise erlangt, um festzustellen, dass die Punkte an beiden Enden der Bandbreite unter den Umständen vertretbar sind, und damit unterstützen, dass zwischen diesen beiden Punkten liegende Beträge auch vertretbar sind.
- A125 Die Bandbreite des Abschlussprüfers kann ein Mehrfaches der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes groß sein, insb. wenn die Wesentlichkeit auf betrieblichen Ergebnissen (z.B. Ergebnis vor Steuern) basiert und dieser Wert im Verhältnis zu den Vermögenswerten oder anderen Werten der Bilanz relativ gering ist. Es ist wahrscheinlicher, dass diese Situation auftritt unter Umständen, bei denen die mit dem geschätzten Wert in der Rechnungslegung verbundene Schätzunsicherheit selbst ein Mehrfaches der Wesentlichkeit ist, was bei bestimmten Arten geschätzter Werte oder bestimmten Branchen, z.B. Versicherungen oder Banken, häufiger der Fall ist, bei denen ein höherer Grad an Schätzunsicherheit typischer ist und es in dieser Hinsicht besondere Anforderungen in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen geben kann. Es kann sein, dass der Abschlussprüfer auf Grundlage der in Übereinstimmung mit den Anforderungen dieses ISA [DE] durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Prüfungsnachweise schlussfolgert, dass eine Bandbreite, die ein Mehrfaches der Wesentlichkeit ist, nach seiner Beurteilung unter den Umständen angemessen ist. Ist dies der Fall, wird die Beurteilung der Vertretbarkeit der Angaben zur Schätzunsicherheit durch den Abschlussprüfer zunehmend wichtiger, insb. ob diese Angaben den hohen Grad an Schätzunsicherheit und die Bandbreite möglicher Ergebnisse angemessen vermitteln. Tz. A139-A144 enthalten zusätzliche Würdigungen, die unter diesen Umständen relevant sein können.

5.6.7. Sonstige Würdigungen im Zusammenhang mit Prüfungsnachweisen (Vgl. Tz. 30)

- A126 Es kann sein, dass als Prüfungsnachweise hinsichtlich Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung zu nutzende Informationen von der Einheit erstellt, unter Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Managements erstellt oder von einer externen Informationsquelle zur Verfügung gestellt wurden.

5.6.7.1. Externe Informationsquellen

- A127 Wie in ISA [DE] 500⁵³ erläutert, wird die Verlässlichkeit der Informationen aus externen Informationsquellen durch deren Quelle, deren Art und die Umstände, unter denen sie erlangt werden, beeinflusst. Daher können die Art und der Umfang der weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers, um die Verlässlichkeit der bei der Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzten Informationen zu würdigen, je nach Art dieser Faktoren variieren. Zum Beispiel:

⁵³ ISA [DE] 500, Tz. A31.

- Werden Markt- oder Branchendaten, Preise oder preisbezogene Daten aus einer einzigen externen auf solche Informationen spezialisierten Informationsquelle erlangt, kann der Abschlussprüfer zum Vergleich einen Preis aus einer alternativen unabhängigen Quelle suchen.
- Werden Markt- oder Branchendaten, Preise oder preisbezogene Daten aus mehreren unabhängigen externen Informationsquellen erlangt und weisen auf eine Übereinstimmung dieser Quellen untereinander hin, kann es sein, dass der Abschlussprüfer weniger Nachweise über die Verlässlichkeit der Daten aus einer einzelnen Quelle zu erlangen benötigt.
- Weisen die aus mehreren Informationsquellen erlangten Informationen auf abweichende Markteinschätzungen hin, kann der Abschlussprüfer versuchen, die Gründe für die unterschiedlichen Ansichten zu verstehen. Die Unterschiede können aus der Nutzung verschiedener Methoden, Annahmen oder Daten resultieren. Beispielsweise kann eine Quelle aktuelle Preise verwenden, während eine andere künftige Preise verwendet. Hängen die Unterschiede mit Schätzunsicherheit zusammen, ist der Abschlussprüfer gemäß Tz. 26(b) verpflichtet, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob im Kontext der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze die Angaben im Abschluss, die die Schätzunsicherheit beschreiben, vertretbar sind. In solchen Fällen ist das pflichtgemäße Ermessen auch wichtig bei der Würdigung von Informationen über angewendete Methoden, Annahmen oder Daten.
- Wenn Informationen, die aus einer externen Informationsquelle erlangt wurden, von dieser Quelle unter Anwendung eines eigenen Modells entwickelt werden. Tz. A34e des ISA [DE] 500 enthält relevante erläuternde Hinweise.

A128 Bei Zeitwertschätzungen können zusätzliche Würdigungen der Relevanz und Verlässlichkeit aus externen Informationsquellen erlangter Informationen einschließen:

- (a) ob die Zeitwerte auf Transaktionen des gleichen Instruments oder auf aktiven Marktnotierungen basieren
- (b) wenn die Zeitwerte auf Geschäftsvorfällen vergleichbarer Vermögenswerte oder Schulden basieren, wie diese Geschäftsvorfälle identifiziert und als vergleichbar gewürdigt wurden
- (c) wenn weder für den Vermögenswert oder die Schuld noch für vergleichbare Vermögenswerte oder Schulden Geschäftsvorfälle vorliegen, wie die Informationen entwickelt wurden, einschließlich, ob die entwickelten und genutzten Inputs die Annahmen repräsentieren, die Marktteilnehmer bei der Preissetzung des Vermögenswerts oder der Schuld, sofern einschlägig, nutzen würden, und
- (d) wenn die Bewertung zu Zeitwerten auf einer Maklernoteierung beruht, ob die Maklernoteierung:
 - (i) von einem Makler stammt, der mit derselben Art von Finanzinstrument handelt
 - (ii) bindend oder nichtbindend ist, mit stärkerer Gewichtung auf den Notierungen, die auf verbindlichen Angeboten basieren
 - (iii) Marktbedingungen zum Abschlussstichtag widerspiegelt, wenn die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze dies fordern.

A129 Werden Informationen aus einer externen Informationsquelle als Prüfungsnachweis genutzt, kann es für den Abschlussprüfer relevant sein zu würdigen, ob Informationen erlangt werden können oder die Informationen ausreichend detailliert sind, um die von der externen Informationsquelle genutzten Methoden, Annahmen und sonstigen Daten zu verstehen. Dies kann in mancher Hinsicht begrenzt sein und folglich die Würdigung des Abschlussprüfers von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen beeinflussen. Beispielsweise geben Kursinformationsdienste häufig Informationen über ihre Methoden und Annahmen nach Vermögenswertklassen statt zu einzelnen Wertpapieren. Stellen Makler indikative Notierungen für einzelne Wertpapiere zur Verfügung, geben sie oft nur begrenzte Informationen über ihre Inputs und Annahmen. Textziffer A34f des ISA [DE] 500 enthält erläuternde Hinweise bezüglich von der externen Informationsquelle auferlegter Beschränkungen bei der Zurverfügungstellung unterstützender Informationen.

5.6.7.2. Sachverständiger des Managements

A130 Annahmen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung, die von einem Sachverständigen des Managements erstellt oder identifiziert wurden, werden zu Annahmen des Managements, wenn sie vom Management zur Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzt werden. Entsprechend wendet der Abschlussprüfer die relevanten Anforderungen in diesem ISA [DE] auf diese Annahmen an.

A131 Beinhaltet die Tätigkeit eines Sachverständigen des Managements die Nutzung mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung zusammenhängender Methoden oder Datenquellen oder die Entwicklung oder Bereitstellung von Feststellungen oder Schlussfolgerungen bezüglich einer Punktschätzung oder damit zusammenhängender Angaben zur Aufnahme in den Abschluss, können die Anforderungen in Tz. 21-29 dieses ISA [DE] den Abschlussprüfer bei der Anwendung der Tz. 8(c) des ISA [DE] 500 unterstützen.

5.6.7.3. Dienstleister

A132 ISA [DE] 402⁵⁴ behandelt das Verständnis des Abschlussprüfers von Dienstleistungen, die von einem Dienstleister erbracht wurden, einschließlich des IKS, sowie die Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen. Wenn die Einheit die Dienstleistungen eines Dienstleisters nutzt, um geschätzte Werte in der Rechnungslegung zu ermitteln, können die Anforderungen und erläuternden Hinweise des ISA [DE] 402 daher den Abschlussprüfer bei der Anwendung der Anforderungen dieses ISA [DE] unterstützen.

5.7. Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements (Vgl. Tz. 32)

A133 Es kann sein, dass eine einseitige Ausrichtung des Managements auf Kontoebene schwer zu entdecken ist und nur vom Abschlussprüfer identifiziert werden kann, wenn Gruppen geschätzter Werte oder sämtliche geschätzten Werte zusammen gewürdigt oder über mehrere Berichtsperioden beobachtet werden. Beispielsweise wenn im Abschluss enthaltene geschätzte

⁵⁴ ISA [DE] 402 „Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen“.

Werte einzeln als vertretbar gewürdigt werden, aber die Punktschätzung des Managements konsistent in Richtung eines Endes der Bandbreite des Abschlussprüfers für vertretbare Ergebnisse tendiert, die für das Management ein vorteilhafteres Ergebnis in der Rechnungslegung liefern, können solche Umstände auf eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements hinweisen.

A134 Zu Beispielen für Anzeichen möglicher einseitiger Ausrichtung des Managements bezüglich geschätzter Werte in der Rechnungslegung gehören:

- Änderungen eines geschätzten Werts oder dessen Ermittlungsmethode, wenn das Management eine subjektive Beurteilung vorgenommen hat, dass eine Änderung der Umstände eingetreten ist
- Auswahl oder Entwicklung bedeutsamer Annahmen oder der Daten, die eine für die Ziele des Managements vorteilhafte Punktschätzung ergeben
- Auswahl einer Punktschätzung, die auf ein optimistisches oder pessimistisches Verhaltensmuster hinweisen kann.

Wurden solche Anzeichen identifiziert, kann ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen entweder auf Aussage- oder auf Abschlussebene vorliegen. Für Zwecke des Ziehens von Schlussfolgerungen über die Vertretbarkeit einzelner geschätzter Werte stellen Anzeichen einer möglichen einseitigen Ausrichtung des Managements selbst keine falschen Darstellungen dar. In manchen Fällen kann der Prüfungsnachweis jedoch auf eine falsche Darstellung hinweisen, statt lediglich auf ein Anzeichen für eine einseitige Ausrichtung des Managements.

A135 Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements können die Schlussfolgerung des Abschlussprüfers dazu beeinflussen, ob seine Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Reaktionen angemessen bleiben. Es kann auch notwendig sein, dass der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf andere Aspekte der Abschlussprüfung würdigt, einschließlich der Notwendigkeit, die Angemessenheit der Beurteilungen des Managements bei der Ermittlung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung zu hinterfragen. Ferner können sich – wie in [IDW PS 400 n.F. bzw.] ISA 700 (Revised)⁵⁵ erörtert – Anzeichen einer möglichen einseitigen Ausrichtung des Managements auf die Schlussfolgerung des Abschlussprüfers dazu auswirken, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.

A136 Zusätzlich ist der Abschlussprüfer bei Anwendung des ISA [DE] 240 verpflichtet zu beurteilen, ob Beurteilungen und Entscheidungen des Managements bei der Ermittlung der im Abschluss enthaltenen geschätzten Werte auf eine mögliche einseitige Ausrichtung hinweisen, die eine wesentliche falsche Darstellung aufgrund doloser Handlungen darstellen kann.⁵⁶ Manipulationen der Rechnungslegung erfolgen häufig durch absichtlich falsche Darstellung von geschätzten Werten in der Rechnungslegung, die eine absichtliche Unter- oder Überbewertung geschätzter Werte einschließen kann. Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements, die auch ein Risikofaktor für dolose Handlungen sein kann, können den Abschlussprüfer dazu veranlassen, neu zu beurteilen, ob seine Risikobeurteilungen, insb. die

⁵⁵ [IDW PS 400 n.F., Tz. 14, bzw.] ISA 700 (Revised), Tz. 11.

⁵⁶ ISA [DE] 240, Tz. 33(b).

Beurteilung von Risiken doloser Handlungen und damit zusammenhängende Reaktionen, weiterhin angemessen sind.

5.8. Allgemeine Beurteilung auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen (Vgl. Tz. 33)

A137 Während der Abschlussprüfer geplante Prüfungshandlungen durchführt, können die erlangten Prüfungsnachweise ihn dazu veranlassen, Art, zeitliche Einteilung oder Umfang anderer geplanter Prüfungshandlungen zu modifizieren.⁵⁷ Im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung können dem Abschlussprüfer durch die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen Informationen bekannt werden, die deutlich von denjenigen abweichen, auf die sich die Risikobeurteilung gestützt hat. Beispielsweise kann es sein, dass der Abschlussprüfer feststellt, dass der einzige Grund für ein beurteiltes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen die mit der Ermittlung des geschätzten Wertes in der Rechnungslegung einhergehende Subjektivität ist. Während der Durchführung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen kann der Abschlussprüfer jedoch entdecken, dass der geschätzte Wert in der Rechnungslegung komplexer ist als ursprünglich gedacht, was die Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen infrage stellen kann (z.B. kann aufgrund der Auswirkung der Komplexität eine Neubeurteilung des inhärenten Risikos am oberen Ende des Spektrums inhärenter Risiken notwendig sein) und es daher notwendig sein kann, dass der Abschlussprüfer zusätzliche weitere Prüfungshandlungen durchführt, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.⁵⁸

A138 Bezüglich nicht angesetzter geschätzter Werte kann ein besonderer Fokus der Beurteilung des Abschlussprüfers darauf liegen, ob die Ansatzkriterien der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze tatsächlich erfüllt worden sind. Wurde ein geschätzter Wert nicht angesetzt und schlussfolgert der Abschlussprüfer, dass diese Behandlung angemessen ist, kann es sein, dass manche Rechnungslegungsgrundsätze die Angabe der Umstände in den Angaben zu den Finanzaufstellungen fordern.

Feststellung, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung vertretbar oder falsch dargestellt sind (Vgl. Tz. 9, 35)

A139 Bei der Feststellung, ob auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Prüfungsnachweise die Punktschätzung des Managements und damit zusammenhängende Abschlussangaben vertretbar oder falsch dargestellt sind:

- kann, wenn der Prüfungsnachweis eine Bandbreite unterstützt, die Bandbreite groß sein und unter manchen Umständen ein Mehrfaches der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes sein (siehe auch Tz. A125). Obwohl eine große Bandbreite unter den Umständen angemessen sein kann, kann sie darauf hinweisen, dass es für den

⁵⁷ ISA [DE] 330, Tz. A60.

⁵⁸ Siehe auch ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 31.

Abschlussprüfer wichtig ist, erneut zu würdigen, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise hinsichtlich der Vertretbarkeit der Beträge innerhalb der Bandbreite erlangt wurden.

- können die Prüfungsnachweise eine Punktschätzung unterstützen, die von der Punktschätzung des Managements abweicht. Unter solchen Umständen stellt die Differenz zwischen der Punktschätzung des Abschlussprüfers und der Punktschätzung des Managements eine falsche Darstellung dar.
- können die Prüfungsnachweise eine Bandbreite unterstützen, die nicht die Punktschätzung des Managements einschließt. Unter solchen Umständen entspricht die falsche Darstellung der Differenz zwischen der Punktschätzung des Managements und dem nächstliegenden Punkt der Bandbreite des Abschlussprüfers.

A140 Die Tz. A110-A114 enthalten erläuternde Hinweise, um den Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Auswahl einer Punktschätzung und damit zusammenhängender Angaben im Abschluss durch das Management zu unterstützen.

A141 Gehören zu den weiteren Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers die Prüfung, wie das Management den geschätzten Wert in der Rechnungslegung ermittelt hat, oder die Entwicklung einer Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers, ist der Abschlussprüfer verpflichtet, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise über die die Schätzunsicherheit in Übereinstimmung mit den Tz. 26(b) und 29(b) beschreibenden Angaben und über sonstige Angaben in Übereinstimmung mit Tz. 31 zu erlangen. Der Abschlussprüfer würdigt dann die zu den Angaben erlangten Prüfungsnachweise als Teil der Gesamtbeurteilung in Übereinstimmung mit Tz. 35 dahingehend, ob die geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängende Abschlussangaben im Kontext der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar oder falsch dargestellt sind.

A142 ISA [DE] 450 enthält auch erläuternde Hinweise hinsichtlich qualitativer Angaben⁵⁹ und wann falsche Darstellungen in Angaben Anzeichen für dolose Handlungen sein könnten.⁶⁰

A143 Ist der Abschluss in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufgestellt, gehört zur Beurteilung des Abschlussprüfers, ob der Abschluss eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht⁶¹, die Würdigung von Gesamtdarstellung, Aufbau und Inhalt des Abschlusses und ob der Abschluss, einschließlich der dazugehörigen Angaben, die Geschäftsvorfälle und Ereignisse in einer Weise darstellt, die eine sachgerechte Gesamtdarstellung erreicht. Unterliegt z.B. ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung einer höheren Schätzunsicherheit, kann es sein, dass der Abschlussprüfer feststellt, dass zusätzliche Angaben notwendig sind, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung zu erreichen. Nimmt das Management solche zusätzlichen Angaben nicht auf, kann es sein, dass der Abschlussprüfer schlussfolgert, dass der Abschluss wesentlich falsch dargestellt ist.

D.A143.1 Zu dem Erfordernis, zusätzliche Angaben zu geschätzten Werten aufzunehmen, vgl. Tz. D.36.1.

⁵⁹ ISA [DE] 450, Tz. A17.

⁶⁰ ISA [DE] 450, Tz. A22.

⁶¹ [IDW PS 400 n.F., Tz. 11, bzw.] ISA 700 (Revised), Tz. 14.

A144 [IDW PS 405 bzw.] ISA 705 (Revised)⁶² gibt erläuternde Hinweise zu den Auswirkungen auf das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers, wenn der Abschlussprüfer der Auffassung ist, dass Angaben des Managements im Abschluss – einschließlich z.B. in Bezug auf Schätzunsicherheit – unzulänglich oder irreführend sind.

5.9. Schriftliche Erklärungen (Vgl. Tz. 37)

A145 Schriftliche Erklärungen zu bestimmten geschätzten Werten in der Rechnungslegung können Erklärungen einschließen:

- dass die bei der Ermittlung der geschätzten Werte vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen alle relevanten Informationen berücksichtigt haben, die dem Management bekannt sind
- über die Stetigkeit und Angemessenheit bei der Auswahl oder Anwendung der vom Management zur Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzten Methoden, Annahmen und Daten
- dass die Annahmen Absicht und Fähigkeit des Managements, bestimmte Vorgehensweisen im Namen der Einheit auszuführen, angemessen widerspiegeln, sofern für die geschätzten Werte und Abschlussangaben relevant
- dass Angaben im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung, einschließlich Schätzunsicherheit beschreibender Angaben, vollständig und im Kontext der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar sind
- dass angemessene besondere Fähigkeiten oder Fachkenntnisse bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung angewendet wurden
- dass kein nachträgliches Ereignis Anpassungen der im Abschluss enthaltenen geschätzten Werte und damit zusammenhängenden Angaben erfordert
- wenn geschätzte Werte nicht im Abschluss angesetzt oder angegeben sind, über die Angemessenheit der Entscheidung des Managements, dass die Ansatz- oder Angabekriterien der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze nicht erfüllt worden sind.

5.10. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen, dem Management oder sonstigen relevanten Personen (Vgl. Tz. 38)

A146 Bei der Anwendung des [IDW PS 470 n.F. bzw. des] ISA 260 (Revised) kommuniziert der Abschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen über seine Ansichten zu bedeutsamen qualitativen Aspekten der Rechnungslegungspraktiken der Einheit im Zusammenhang mit geschätzten Werten und damit zusammenhängenden Abschlussangaben.⁶³ Anlage 2 enthält Sachverhalte, die für geschätzte Werte in der Rechnungslegung spezifisch sind, bei denen der Abschlussprüfer erwägen kann, sie den für die Überwachung Verantwortlichen mitzuteilen.

A147 [IDW PS 475 bzw.] ISA 265 fordert, dass der Abschlussprüfer während der Abschlussprüfung identifizierte bedeutsame Mängel im IKS den für die Überwachung Verantwortlichen schriftlich

⁶² [IDW PS 405, Tz. 43 und 45, bzw.] ISA 705 (Revised), Tz. 22-23.

⁶³ [IDW PS 470 n.F., Tz. 21(a), bzw.] ISA 260 (Revised), Tz. 16(a).

mitteilt.⁶⁴ Solche bedeutsamen Mängel können jene einschließen, die mit Kontrollen zusammenhängen über:

- (a) Auswahl und Anwendung bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden sowie Auswahl und Anwendung von Methoden, Annahmen und Daten,
- (b) Risikomanagement und damit zusammenhängende Systeme,
- (c) Datenintegrität, einschließlich wenn Daten aus einer externen Informationsquelle erlangt werden, und
- (d) Nutzung, Entwicklung und Validierung von Modellen, einschließlich von einem externen Anbieter erlangter Modelle, und etwaige Anpassungen, die erforderlich sein können.

A148 Zusätzlich zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen kann es sein, dass es dem Abschlussprüfer gestattet ist oder dass er verpflichtet ist, unmittelbar mit Regulatorien oder Aufsichtsbehörden zu kommunizieren. Diese Kommunikation kann während der gesamten Abschlussprüfung oder zu bestimmten Phasen – z.B. bei der Prüfungsplanung oder Finalisierung des Vermerks des Abschlussprüfers – nützlich sein. Beispielsweise streben in manchen Rechtsräumen Finanzaufsichtsbehörden eine Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer an, um Informationen über die Durchführung und Anwendung von Kontrollen über Aktivitäten mit Finanzinstrumenten, Herausforderungen bei der Bewertung von Finanzinstrumenten in inaktiven Märkten, erwartete Kreditausfälle und Versicherungsrückstellungen zu teilen, während es sein kann, dass andere Regulatoren anstreben, die Ansichten des Abschlussprüfers zu bedeutsamen Aspekten des operativen Geschäfts der Einheit, einschließlich Kostenschätzungen der Einheit, zu verstehen. Diese Kommunikation kann für den Abschlussprüfer bei der Identifizierung und Beurteilung von sowie der Reaktion auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hilfreich sein.

5.11. Dokumentation (Vgl. Tz. 39)

A149 ISA [DE] 315 (Revised)⁶⁵ und ISA [DE] 330⁶⁶ enthalten Anforderungen und erläuternde Hinweise zur Dokumentation des Verständnisses des Abschlussprüfers von der Einheit, der Risikobeurteilungen und der Reaktionen auf beurteilte Risiken. Diese erläuternden Hinweise basieren auf den Anforderungen und erläuternden Hinweisen in ISA [DE] 230⁶⁷. Im Kontext der Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung ist der Abschlussprüfer verpflichtet, Prüfungsdokumentation über besonders wichtige Elemente seines Verständnisses von der Einheit und ihrem Umfeld im Zusammenhang mit geschätzten Werten anzufertigen. Darüber hinaus kann es wahrscheinlich sein, dass die Beurteilungen des Abschlussprüfers zu den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung und die Reaktionen des Abschlussprüfers durch Dokumentation der Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management weitergehend unterstützt werden.

⁶⁴ [IDW PS 475, Tz. 13, bzw.] ISA 265, Tz. 9.

⁶⁵ ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 32 und A152-A155.

⁶⁶ ISA [DE] 330, Tz. 28 und A63.

⁶⁷ ISA [DE] 230, Tz. 8(c).

A150 In Übereinstimmung mit ISA [DE] 330 fordert dieser ISA [DE], dass der Abschlussprüfer bei der Dokumentation der Verbindung seiner weiteren Prüfungshandlungen mit den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene die diesen Risiken gegebenen Gründe berücksichtigt. Diese Gründe können mit einem oder mehreren inhärenten Risikofaktoren oder der Beurteilung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer zusammenhängen. Der Abschlussprüfer ist jedoch nicht verpflichtet zu dokumentieren, wie jeder inhärente Risikofaktor bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit jedem geschätzten Wert in der Rechnungslegung berücksichtigt wurde.

A151 Der Abschlussprüfer kann auch erwägen zu dokumentieren:

- wenn die Anwendung der Methode durch das Management mit komplexem Modellieren einhergeht, ob die Beurteilungen des Managements konsistent angewendet wurden und, sofern einschlägig, dass die Ausgestaltung des Modells das Bewertungsziel der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze erfüllt
- wenn die Auswahl und Anwendung von Methoden, bedeutsamen Annahmen oder Daten zu einem höheren Grad durch Komplexität beeinflusst ist, die Beurteilungen des Abschlussprüfers bei der Festlegung, ob spezielle Fähigkeiten oder Kenntnisse zur Durchführung der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erforderlich sind, um Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken zu planen und durchzuführen oder um die erlangten Prüfungsnachweise zu beurteilen. Unter diesen Umständen kann die Dokumentation auch einschließen, wie die erforderlichen Fähigkeiten oder Kenntnisse angewendet wurden.

A152 Textziffer A7 des ISA [DE] 230 führt aus, dass obwohl es sein kann, dass es nicht nur einen einzigen Weg gibt, auf dem die Ausübung kritischer Grundhaltung des Abschlussprüfers dokumentiert ist, die Prüfungsdokumentation dennoch Nachweise für die Ausübung kritischer Grundhaltung des Abschlussprüfers erbringen kann. Beispielsweise im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung, wenn die erlangten Prüfungsnachweise sowohl Aussagen des Managements untermauernde Nachweise als auch Aussagen des Managements widersprechende Nachweise einschließen, kann die Dokumentation einschließen, wie der Abschlussprüfer diese Nachweise beurteilt hat, einschließlich der beim Ziehen einer Schlussfolgerung hinsichtlich des ausreichenden Umfangs und der Eignung der erlangten Prüfungsnachweise getroffenen Beurteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen. Beispiele für sonstige Anforderungen in diesem ISA [DE], für die Dokumentation Nachweise für die Ausübung kritischer Grundhaltung durch den Abschlussprüfer erbringen kann, schließen ein:

- Textziffer 13(d) hinsichtlich dessen, wie der Abschlussprüfer bei der Entwicklung seiner eigenen Erwartung an die geschätzten Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden in den Abschluss der Einheit aufzunehmenden Angaben ein Verständnis angewendet hat und wie sich diese Erwartung mit dem vom Management aufgestellten Abschluss der Einheit vergleichen lässt
- Textziffer 18, die die Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen fordert, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise auf eine Weise zu erlangen, die nicht einseitig ist in Richtung der Erlangung von Prüfungsnachweisen, die untermauernd sein können oder in Richtung der Nichteinbeziehung von Prüfungsnachweisen, die widersprüchlich sein können

- Textziffern 23(b), 24(b), 25(b) und 32, die Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements behandeln, und
- Textziffer 34, die die Würdigung aller relevanten Prüfungsnachweise – ob untermauernd oder widersprüchlich – durch den Abschlussprüfer behandelt.

Anlage 1 (Vgl. Tz. 2, 4, 12(c), A8, A66)

Inhärente Risikofaktoren

Einleitung

1. Bei der Identifizierung und Beurteilung der sowie der Reaktion auf die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene für einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung und damit zusammenhängende Abschlussangaben fordert dieser ISA [DE] vom Abschlussprüfer die Berücksichtigung, inwieweit der geschätzte Wert Schätzunsicherheit unterliegt und inwieweit die Auswahl und Anwendung der bei der Ermittlung des geschätzten Werts genutzten Methoden, Annahmen und Daten sowie die Auswahl der Punktschätzung durch das Management und damit zusammenhängender Angaben für die Aufnahme in den Abschluss durch Komplexität, Subjektivität oder sonstige inhärente Risikofaktoren beeinflusst sind.
2. Inhärentes Risiko im Zusammenhang mit einem geschätzten Wert in der Rechnungslegung ist die Anfälligkeit einer Aussage über den geschätzten Wert für wesentliche falsche Darstellungen vor Würdigung von Kontrollen. Inhärentes Risiko resultiert aus inhärenten Risikofaktoren, die zu Problemen bei der angemessenen Ermittlung des geschätzten Werts führen. Diese Anlage gibt weitere Erläuterungen zur Art der inhärenten Risikofaktoren von Schätzunsicherheit, Subjektivität und Komplexität sowie deren Wechselbeziehungen im Kontext der Ermittlung geschätzter Werte und der Auswahl der Punktschätzung durch das Management und damit zusammenhängender Angaben für die Aufnahme in den Abschluss.

Bewertungsgrundlage

3. Die Bewertungsgrundlage sowie die Art, Bedingung und Umstände des Abschlusspostens führen zu relevanten Bewertungsmerkmalen. Kann der Wert oder Preis des Postens nicht unmittelbar beobachtet werden, ist es erforderlich, einen geschätzten Wert in der Rechnungslegung durch Anwendung einer angemessenen Methode und Nutzung angemessener Daten und Annahmen zu ermitteln. Die Methode kann durch die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze bestimmt oder vom Management ausgewählt sein, um die verfügbaren Kenntnisse darüber widerzuspiegeln, wie die relevanten Bewertungsmerkmale erwartungsgemäß den Wert oder Preis des Postens auf der Bewertungsgrundlage beeinflussen würden.

Schätzunsicherheit

4. Anfälligkeit für Ungenauigkeit bei der Bewertung wird in den Rechnungslegungsgrundsätzen häufig als Bewertungsunsicherheit bezeichnet. Schätzunsicherheit wird in diesem ISA [DE] als Anfälligkeit für eine inhärente Ungenauigkeit bei der Bewertung definiert. Sie entsteht, wenn der erforderliche Geldbetrag für einen Abschlussposten, der im Abschluss angesetzt oder angegeben ist, nicht durch unmittelbare Beobachtung des Wertes oder Preises genau bemessen werden kann. Ist eine unmittelbare Beobachtung nicht möglich, ist die nächstgenauere alternative Bewertungsstrategie, eine Methode anzuwenden, die die verfügbaren Kenntnisse über Wert oder Preis des Postens

- auf der relevanten Bewertungsgrundlage – unter Nutzung beobachtbarer Daten zu relevanten Bewertungsmerkmalen – widerspiegelt.
5. Es kann jedoch sein, dass Beschränkungen hinsichtlich der Verfügbarkeit solcher Kenntnisse oder Daten die Nachprüfbarkeit solcher Inputs für den Bewertungsprozess begrenzen und daher die Genauigkeit von Bewertungsergebnissen begrenzen. Darüber hinaus erkennen die meisten Rechnungslegungsgrundsätze an, dass praktische Beschränkungen bei den Informationen bestehen, die berücksichtigt werden sollen, z.B. wenn die Kosten ihrer Erlangung die Vorteile übersteigen würden. Die aus diesen Beschränkungen resultierende Ungenauigkeit bei der Bewertung ist inhärent, da sie nicht aus dem Bewertungsprozess eliminiert werden kann. Dementsprechend sind solche Beschränkungen Quellen für Schätzunsicherheit. Andere Quellen für Bewertungsunsicherheit, die im Bewertungsprozess auftreten können, sind zumindest im Grundsatz eliminierbar, wenn die Methode sachgerecht angewendet wird, und sind daher eher Quellen für mögliche falsche Darstellungen als für Schätzunsicherheit.
 6. Bezieht sich die Schätzunsicherheit auf unsichere künftige Zu- oder Abflüsse wirtschaftlichen Nutzens, die letztendlich aus den zugrundeliegenden Vermögenswerten oder Schulden resultieren werden, wird das Ergebnis dieser Flüsse erst nach dem Abschlussstichtag beobachtbar sein. In Abhängigkeit von der Art der maßgebenden Bewertungsgrundlage sowie von Art, Bedingung und Umständen des Abschlusspostens kann dieses Ergebnis vor Fertigstellung des Abschlusses oder erst zu einem späteren Zeitpunkt unmittelbar beobachtbar sein. Es kann sein, dass für manche geschätzten Werte in der Rechnungslegung gar kein unmittelbar beobachtbares Ergebnis existiert.
 7. Manche unsicheren Ergebnisse können relativ leicht mit einem hohen Grad an Genauigkeit für einen einzelnen Posten vorherzusagen sein. Beispielsweise kann die Nutzungsdauer einer Produktionsmaschine leicht vorherzusagen sein, wenn ausreichende technische Informationen über deren durchschnittliche Nutzungsdauer verfügbar sind. Ist es nicht möglich, ein künftiges Ergebnis, z.B. die Lebenserwartung einer natürlichen Person aufgrund versicherungsmathematischer Annahmen, mit einer vernünftigen Genauigkeit vorherzusagen, kann es dennoch möglich sein, dieses Ergebnis für eine Gruppe von natürlichen Personen mit größerer Genauigkeit vorherzusagen. In manchen Fällen kann es sein, dass die Bewertungsgrundlagen auf eine Portfolio-Ebene als die für Bewertungszwecke relevante Berechnungsgrundlage hinweisen, was zu einer Reduzierung inhärenter Schätzunsicherheit führen kann.

Komplexität

8. Komplexität (d.h. die dem Prozess zur Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung inhärente Komplexität, vor Würdigung von Kontrollen) führt zu inhärenten Risiken. Inhärente Komplexität kann entstehen, wenn:
 - viele Bewertungsmerkmale mit vielen oder nicht-linearen Beziehungen untereinander vorliegen
 - die Festlegung angemessener Werte für ein oder mehrere Bewertungsmerkmale mehrere Datensätze erfordert

- mehr Annahmen zur Ermittlung des geschätzten Werts in der Rechnungslegung erforderlich sind oder wenn Korrelationen zwischen den erforderlichen Annahmen bestehen
 - die genutzten Daten inhärent schwierig zu identifizieren, zu erfassen, abzurufen oder zu verstehen sind.
9. Die Komplexität kann mit der Komplexität der Methode und des zu ihrer Anwendung genutzten Berechnungsprozesses oder Modells zusammenhängen. Beispielsweise kann es sein, dass die Komplexität im Modell die Notwendigkeit widerspiegelt, wahr-scheinlichkeitsbasierte Bewertungskonzepte oder -verfahren, Optionspreisformeln oder Simulationsverfahren anzuwenden, um unsichere künftige Ergebnisse oder hypotheti-sche Verhaltensweisen vorherzusagen. In ähnlicher Weise kann es sein, dass der Be-rechnungsprozess Daten aus mehreren Quellen oder mehrere Datensätze erfordert, um die Ermittlung einer Annahme oder die Anwendung hochentwickelter mathemati-scher oder statistischer Konzepte zu unterstützen.
10. Je größer die Komplexität ist, umso wahrscheinlicher ist es, dass es notwendig ist, dass das Management zur Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungsle-gung spezielle Fähigkeiten oder Kenntnisse anwendet oder einen Sachverständigen des Managements beauftragt, z.B. im Zusammenhang mit:
- Bewertungskonzepten und -verfahren, die im Kontext der Bewertungsgrundlage und -ziele oder sonstigen Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungs-grundsätze genutzt werden könnten, und wie diese Konzepte oder Verfahren an-zuwenden sind
 - den zugrundeliegenden Bewertungsmerkmalen, die aufgrund von Art der Bewer-tungsgrundlage sowie von Art, Beschaffenheit und Umständen der Abschluss-posten und -angaben, für die geschätzte Werte ermittelt werden, relevant sein können, oder
 - der Identifizierung angemessener Quellen für Daten aus internen Quellen (ein-schließlich aus Quellen außerhalb des Haupt- oder der Nebenbücher) oder aus externen Informationsquellen, der Festlegung, wie mit möglichen Schwierigkeiten bei der Erlangung von Daten aus solchen Quellen oder bei der Wahrung ihrer In-tegrität bei Anwendung der Methode umgegangen wird, oder dem Verstehen der Relevanz und Verlässlichkeit dieser Daten.
11. Komplexität im Zusammenhang mit Daten kann z.B. unter den folgenden Umständen entstehen:
- (a) wenn Daten schwierig zu erlangen sind oder wenn sie mit nicht allgemein zu-gänglichen Geschäftsvorfällen zusammenhängen. Selbst wenn solche Daten zu-gänglich sind, z.B. durch eine externe Informationsquelle, kann es schwierig sein, die Relevanz und Verlässlichkeit der Daten zu würdigen, es sei denn, die externe Informationsquelle legt angemessene Informationen über die zugrundeliegenden Datenquellen, die sie genutzt hat, und über etwaige durchgeführte Datenverar-beitung offen
 - (b) wenn Ansichten einer externen Informationsquelle zu künftigen Umständen oder Ereignissen widerspiegelnde Daten, die bei der Entwicklung von Support für eine Annahme relevant sein können, ohne Transparenz der Begründung und der bei

Entwicklung dieser Ansichten berücksichtigten Informationen schwierig zu verstehen sind

- (c) wenn bestimmte Arten von Daten inhärent schwierig zu verstehen sind, weil sie ein Verständnis von fachlich komplexen Geschäfts- oder Rechtskonzepten erfordern, wie es z.B. erforderlich sein kann, Daten richtig zu verstehen, die die Bedingungen rechtlicher Vereinbarungen über komplexe Finanzinstrumente oder Versicherungsprodukte betreffende Geschäftsvorfälle umfassen.

Subjektivität

12. Subjektivität (d.h. die dem Prozess der Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung inhärente Subjektivität vor Würdigung von Kontrollen) spiegelt inhärente Grenzen der vernünftigerweise über Bewertungsmerkmale verfügbaren Kenntnisse oder Daten wider. Bestehen solche Grenzen, kann es sein, dass die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze durch Schaffung einer erforderlichen Grundlage für die Ermittlung bestimmter Beurteilungen den Grad an Subjektivität reduzieren. Es kann z.B. sein, dass solche Anforderungen explizite oder implizite Ziele bezüglich Bewertung, Angabe, Berechnungsgrundlage oder Anwendung einer Kostenbeschränkung festlegen. Es kann auch sein, dass die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze die Wichtigkeit solcher Beurteilungen durch Anforderungen bezüglich Angaben zu jenen Beurteilungen hervorheben.
13. Beurteilungen des Managements sind im Allgemeinen notwendig bei der Feststellung mancher oder sämtlicher der folgenden Sachverhalte, die häufig mit Subjektivität einhergehen:
- sofern nach den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze nicht festgelegt, die bei der Schätzmethode zu nutzenden angemessenen Bewertungsansätze, -konzepte, -verfahren und -faktoren unter Berücksichtigung der verfügbaren Kenntnisse
 - sofern die Bewertungsmerkmale beobachtbar sind, wenn verschiedene mögliche Datenquellen vorhanden sind, die angemessenen zu nutzenden Datenquellen
 - sofern die Bewertungsmerkmale nicht beobachtbar sind, die zu treffenden angemessenen Annahmen oder deren Bandbreite unter Berücksichtigung der bestverfügbaren Daten, einschließlich z.B. Auffassungen des Marktes
 - die Bandbreite vernünftigerweise möglicher Ergebnisse, aus denen die Punktschätzung des Managements auszuwählen ist, und die relative Wahrscheinlichkeit, dass bestimmte Punkte innerhalb dieser Bandbreite mit den Zielen der von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen geforderten Bewertungsgrundlage in Einklang stehen würden, und
 - die Auswahl der Punktschätzung des Managements und die damit zusammenhängenden im Abschluss vorzunehmenden Angaben.
14. Das Treffen von Annahmen über künftige Ereignisse oder Umstände ist mit der Vornahme von Beurteilungen verbunden, deren Schwierigkeit mit dem Grad variiert, in dem diese Ereignisse oder Umstände unsicher sind. Die Genauigkeit, mit der es möglich ist, unsichere künftige Ereignisse oder Umstände vorherzusagen, hängt vom Grad

ab, zu dem diese Ereignisse oder Umstände auf Grundlage von Kenntnissen – einschließlich Kenntnisse vergangener Umstände, Ereignisse und damit zusammenhängender Ergebnisse – bestimmbar sind. Die fehlende Genauigkeit trägt auch zur Schätzunsicherheit bei, wie oben beschrieben.

15. In Bezug auf künftige Ergebnisse wird das Treffen von Annahmen nur für die unsicheren besonderen Merkmale eines Ergebnisses notwendig sein. Beispielsweise kann es bei Würdigung der Bewertung einer möglichen Wertminderung einer Forderung aus einem Warenverkauf zum Bilanzstichtag sein, dass der Betrag der Forderung eindeutig festgestellt und unmittelbar aus den dazugehörigen Transaktionsdokumenten beobachtbar ist. Was unsicher sein kann, ist der etwaige Betrag des Verlusts aufgrund von Wertminderung. In diesem Fall kann es sein, dass Annahmen nur über die Wahrscheinlichkeit des Verlusts und über den Betrag und Zeitpunkt eines etwaigen solchen Verlusts erforderlich sind.
16. In anderen Fällen kann es jedoch sein, dass die Beträge von mit den Rechten im Zusammenhang mit einem Vermögenswert verkörperten Cashflows unsicher sind. In solchen Fällen kann es sein, dass Annahmen über die Beträge der zugrundeliegenden Rechte an Cashflows und über mögliche Verluste aufgrund von Wertminderung zu treffen sind.
17. Es kann für das Management notwendig sein, Informationen über Umstände und Ereignisse aus der Vergangenheit zusammen mit aktuellen Trends und Erwartungen über künftige Entwicklungen zu würdigen. Umstände und Ereignisse aus der Vergangenheit liefern vergangenheitsorientierte Informationen, bei denen es sein kann, dass sich wiederkehrende Muster der Vergangenheit herausstellen, die bei der Beurteilung künftiger Ergebnisse extrapoliert werden können. Solche vergangenheitsorientierten Informationen können auch auf sich im Zeitverlauf ändernde Muster solchen Verhaltens hinweisen (Zyklen oder Trends). Diese können darauf hindeuten, dass sich die zugrunde liegenden vergangenen Verhaltensmuster auf einigermaßen vorhersehbare Weisen geändert haben, die auch bei der Beurteilung künftiger Ergebnisse extrapoliert werden können. Es können auch andere Arten von Informationen verfügbar sein, die auf mögliche Änderungen in vergangenen Mustern solchen Verhaltens oder in damit zusammenhängenden Zyklen oder Trends hinweisen. Zum prognostizierten Wert solcher Informationen können schwierige Beurteilungen notwendig sein.
18. Es kann sein, dass Umfang und Art (einschließlich des Grads damit einhergehender Subjektivität) der bei Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung vorgenommenen Beurteilungen Gelegenheit schaffen zur einseitigen Ausrichtung des Managements beim Treffen von Entscheidungen über die Vorgehensweise, die laut Management zur Ermittlung des geschätzten Werts angemessen ist. Liegt auch ein hoher Grad an Komplexität oder ein hoher Grad an Schätzunsicherheit oder beides vor, können auch das Risiko und die Gelegenheit einseitiger Ausrichtung des Managements oder doloser Handlungen erhöht sein.

Verhältnis von Schätzunsicherheit zu Subjektivität und Komplexität

19. Schätzunsicherheit führt zu inhärenter Variation in den möglichen Methoden, Datenquellen und Annahmen, die zur Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzt werden könnten. Dies führt zu Subjektivität und somit zur Notwendigkeit

der Vornahme von Beurteilungen bei der Ermittlung des geschätzten Werts. Solche Beurteilungen sind bei der Auswahl der angemessenen Methoden und Datenquellen, beim Treffen der Annahmen sowie bei der Auswahl der Punktschätzung durch das Management und damit zusammenhängender Angaben zur Aufnahme in den Abschluss erforderlich. Diese Beurteilungen werden im Kontext der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze an Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angaben vorgenommen. Da jedoch Beschränkungen hinsichtlich der Verfügbarkeit und Zugänglichkeit von Kenntnissen oder Informationen zur Unterstützung dieser Beurteilungen bestehen, sind sie von der Art her subjektiv.

20. Subjektivität bei solchen Beurteilungen schafft die Gelegenheit für unbeabsichtigte oder beabsichtigte einseitige Ausrichtung des Managements bei Vornahme dieser Beurteilungen. Viele Werke von Rechnungslegungsgrundsätzen erfordern, dass zur Aufnahme in den Abschluss erstellte Informationen neutral sein sollen (d.h., dass sie nicht einseitig ausgerichtet sein sollen). Da einseitige Ausrichtung, zumindest grundsätzlich, aus dem Schätzprozess eliminiert werden kann, sind Quellen möglicher einseitiger Ausrichtung in den zur Behandlung von Subjektivität vorgenommenen Beurteilungen Quellen möglicher falscher Darstellungen statt Quellen von Schätzunsicherheit.
21. Die inhärente Variation in den möglichen Methoden, Datenquellen und Annahmen, die zur Ermittlung eines geschätzten Werts in der Rechnungslegung genutzt werden könnten (siehe Tz. 19), führt auch zu Variation in den möglichen Bewertungsergebnissen. Die Größe der Bandbreite vernünftigerweise möglicher Bewertungsergebnisse resultiert aus dem Grad der Schätzunsicherheit und wird häufig als die Sensitivität des geschätzten Werts bezeichnet. Zusätzlich zur Bestimmung von Bewertungsergebnissen beinhaltet ein Schätzprozess auch die Analyse der Auswirkung inhärenter Variationen in den möglichen Methoden, Datenquellen und Annahmen auf die Bandbreite vernünftigerweise möglicher Bewertungsergebnisse (als Sensitivitätsanalyse bezeichnet).
22. Die Entwicklung einer Darstellung im Abschluss für einen geschätzten Wert, die, sofern von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen gefordert, eine wahrheitsgetreue Darstellung erreicht (d.h. vollständig, neutral und fehlerfrei), beinhaltet die Vornahme angemessener Beurteilungen bei der Auswahl einer Punktschätzung durch das Management, die aus den innerhalb der Bandbreite vernünftigerweise möglichen Bewertungsergebnissen und damit zusammenhängender die Schätzunsicherheit angemessen beschreibender Abschlussangaben angemessen ausgewählt wurde. In Abhängigkeit von der Art der diese Sachverhalte behandelnden Anforderungen in den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen können diese Beurteilungen selbst mit Subjektivität einhergehen. Beispielsweise können die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze eine bestimmte Grundlage (z.B. einen wahrscheinlichkeitsgewichteten Durchschnittswert oder eine bestmögliche Schätzung) für die Auswahl der Punktschätzung durch das Management erfordern. In ähnlicher Weise können sie bestimmte Angaben oder bestimmte Angabeziele erfüllende Angaben oder zusätzliche zur Erreichung einer sachgerechten Gesamtdarstellung unter den Umständen erforderliche Angaben erfordern.
23. Obwohl es sein kann, dass ein geschätzter Wert in der Rechnungslegung, der einem höheren Grad an Schätzunsicherheit unterliegt, weniger genau bewertbar ist als einer, der einem geringeren Grad an Schätzunsicherheit unterliegt, kann der geschätzte Wert

dennoch ausreichende Relevanz für Nutzer des Abschlusses haben, um im Abschluss angesetzt zu werden, falls, sofern von den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen gefordert, eine wahrheitsgetreue Darstellung des Postens oder der Angabe erreicht werden kann. In manchen Fällen kann die Schätzunsicherheit so groß sein, dass die Ansatzkriterien der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze nicht erfüllt sind und der geschätzte Wert nicht im Abschluss angesetzt werden kann. Selbst unter diesen Umständen kann es noch relevante Angabeanforderungen geben, z.B. die Punktschätzung oder Bandbreite vernünftigerweise möglicher Bewertungsergebnisse sowie die Schätzunsicherheit und Beschränkungen beim Ansatz des Postens beschreibende Informationen anzugeben. Die unter diesen Umständen geltenden Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze können in höherem oder niedrigerem Maße festgelegt sein. Dementsprechend können unter diesen Umständen zusätzliche mit Subjektivität einhergehende Beurteilungen vorzunehmen sein.

Anlage 2 (Vgl. Tz. A146)

Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

Sachverhalte, die der Abschlussprüfer erwägen kann, mit den für die Überwachung Verantwortlichen in Bezug auf seine Ansichten zu bedeutsamen qualitativen Aspekten der Rechnungslegungspraktiken der Einheit bezüglich geschätzter Werte und damit zusammenhängender Abschlussangaben zu kommunizieren, schließen ein:

- (a) wie das Management Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Umstände identifiziert, bei denen es sein kann, dass sie zur Notwendigkeit oder zu Änderungen von geschätzten Werten in der Rechnungslegung und damit zusammenhängenden Abschlussangaben führen
- (b) Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
- (c) die relative Wesentlichkeit der geschätzten Werte in der Rechnungslegung für den Abschluss als Ganzes
- (d) Verständnis des Managements (oder Mangel daran) hinsichtlich der Art und des Umfangs geschätzter Werte in der Rechnungslegung und der damit verbundenen Risiken
- (e) ob das Management angemessene spezielle Fähigkeiten oder Kenntnisse angewendet oder geeignete Sachverständige beauftragt hat
- (f) Ansichten des Abschlussprüfers zu Unterschieden zwischen der Punktschätzung oder Bandbreite des Abschlussprüfers und der Punktschätzung des Managements
- (g) Ansichten des Abschlussprüfers zur Angemessenheit der Auswahl von Rechnungslegungsmethoden im Zusammenhang mit geschätzten Werten und der Darstellung geschätzter Werte im Abschluss
- (h) Anzeichen möglicher einseitiger Ausrichtung des Managements
- (i) ob gegenüber dem vorhergehenden Zeitraum eine Änderung in den Methoden zur Ermittlung der geschätzten Werte stattgefunden hat oder hätte stattfinden sollen
- (j) wenn gegenüber dem vorhergehenden Zeitraum eine Änderung in den Methoden zur Ermittlung des geschätzten Werts stattgefunden hat, sowohl warum, als auch das Ergebnis geschätzter Werte in vorhergehenden Zeiträumen
- (k) ob die Methoden des Managements zur Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung – einschließlich, wenn das Management ein Modell genutzt hat – im Kontext der Bewertungsziele, Art, Umstände und Gegebenheiten sowie sonstiger Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze angemessen sind
- (l) Art und Folgen von zu geschätzten Werten in der Rechnungslegung getroffenen bedeutsamen Annahmen sowie Grad an mit der Entwicklung der Annahmen einhergehender Subjektivität
- (m) ob bedeutsame Annahmen miteinander und mit den bei anderen geschätzten Werten in der Rechnungslegung getroffenen oder mit in anderen Bereichen der Geschäftstätigkeiten der Einheit getroffenen Annahmen in Einklang stehen

- (n) wenn für die Angemessenheit der bedeutsamen Annahmen oder die angemessene Anwendung der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze relevant, ob das Management die Absicht hat, bestimmte Vorgehensweisen auszuführen und die Fähigkeit hat, dies zu tun
- (o) wie das Management alternative Annahmen oder Ergebnisse gewürdigt hat und warum es diese verworfen hat oder wie das Management anderweitig mit Schätzunsicherheit bei der Ermittlung des geschätzten Werts umgegangen ist
- (p) ob die vom Management bei der Ermittlung der geschätzten Werte in der Rechnungslegung genutzten Daten und bedeutsamen Annahmen im Kontext der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze angemessen sind
- (q) Relevanz und Verlässlichkeit aus einer externen Informationsquelle erlangter Informationen
- (r) aufgetretene bedeutsame Schwierigkeiten bei der Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise für aus einer externen Informationsquelle erlangte Daten oder für vom Management oder einem Sachverständigen des Managements durchgeführte Bewertungen
- (s) bedeutsame Unterschiede in den Beurteilungen hinsichtlich Bewertungen zwischen dem Abschlussprüfer und dem Management oder einem Sachverständigen des Managements
- (t) die möglichen Auswirkungen auf den Abschluss der Einheit von wesentlichen Risiken und Gefahren, deren Angabe im Abschluss erforderlich ist, einschließlich der mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung verbundenen Schätzunsicherheit
- (u) Vertretbarkeit der Angaben zur Schätzunsicherheit im Abschluss
- (v) ob die Entscheidungen des Managements im Zusammenhang mit Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angabe der geschätzten Werte und damit zusammenhängenden Angaben im Abschluss in Übereinstimmung mit den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen sind

