

Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Prüfungsstandards (ISA)

1. Aktueller Stand des *ISA-Clarity-Project*

Das *International Auditing and Assurance Board* (IAASB) der IFAC legte am 20.10.2008 einen aktualisierten Bericht über den Stand des *Clarity-Project* zur Verbesserung der Klarheit und Verständlichkeit aller und zur inhaltlichen Überarbeitung einiger *International Standards on Auditing* (ISA) vor. Die darin enthaltenen Informationen richten sich ausdrücklich an diejenigen, die dafür verantwortlich sind, einen Plan zu entwerfen, der sicherstellt, dass Abschlussprüfungen unter Beachtung der *Clarity-ISA* durchgeführt werden, sobald diese in Kraft treten. Alle *Clarity-ISA* werden einheitlich für alle Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren gelten, die nach dem **14.12.2009** beginnen. Auf europäischer Ebene steht das Datum der Übernahme der ISA in EU-Recht zwar noch nicht fest, die vorbereitenden Maßnahmen für dieses EU-Endorsement der ISA sind jedoch bereits im Gange. Adressat der IAASB-Informationen sind somit auch alle Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und die Grundsatzabteilungen der Berufsgesellschaften in Deutschland, die gesetzliche oder freiwillige Abschlussprüfungen durchführen. Darüber hinaus müssen sich die zu prüfenden Unternehmen darauf vorbereiten, mit welchen Prüfungsansätzen und -anforderungen ihnen die Abschlussprüfer in Zukunft gegenüberreten.

Das IAASB teilte mit, dass der für Dezember 2008 geplante Abschluss des 18-Monate-Programms der vollständigen Durchsicht und formalen wie inhaltlichen Verbesserung der ISA, das insbesondere auch eine konsistente Anwendung der ISA in der Praxis weiter fördern soll, aller Voraussicht nach erreicht werden kann. Zum Zeitpunkt der IAASB-Pressemitteilung vom 20.10.2008 hat das IAASB bereits 33 i. R. des *Clarity-Project* überarbeitete ISA sowie den internationalen Standard zur Qualitätskontrolle ISQC 1 in endgültiger *Clarity*-Fassung verabschiedet. Von diesen Standards wurden bereits 22 durch das *Public Interest Oversight Board* (PIOB) genehmigt und zur Veröffentlichung freigegeben. Die verbleibenden zwölf Standards werden dem PIOB zur Genehmigung im Dezember 2008 vorgelegt. Lediglich drei

ISA (einschließlich eines neuen ISA zur Kommunikation von i. R. der Abschlussprüfung festgestellten Mängeln im internen Kontrollsystem), die in der Entwurfsfassung bereits vorliegen, müssen vom IAASB im Dezember 2008 noch verabschiedet und im Februar 2009 dem PIOB zur Genehmigung vorgelegt werden.

Mit Abschluss des *Clarity-Project* werden alle internationalen Prüfungsstandards in Übereinstimmung mit den neuen IAASB „*Clarity-Drafting-Konventionen*“ gestaltet sein. Das *Clarity-Project* hat zu einer Vielzahl von Verbesserungen der bisherigen ISA geführt, die weit über die reine Verbesserung der Verständlichkeit der Standards hinausgehen. Rund die Hälfte der ISA wurde auch inhaltlich wesentlich geändert (*revised*). Die inhaltlichen Anpassungen waren zu Beginn des *Clarity-Project* zwar teilweise bereits in Arbeit bzw. nahezu fertig gestellt. Das IAASB hatte jedoch entschieden, die diesbezüglich geänderten ISA nicht sofort zu veröffentlichen, sondern die Änderungen bereits unter Berücksichtigung der neuen „*Drafting-Konventionen*“ in die neue Generation der *Clarity-ISA* aufzunehmen. Sämtliche Änderungen können so zu einem einheitlichen Datum in Kraft treten, das Gesamtpaket aller 36 „*Clarity-ISA*“ gilt erst für Abschlussprüfungen von Geschäftsjahren, die nach dem 14.12.2009 beginnen. Damit vermeidet das IAASB ein Nebeneinander von Prüfungsstandards im alten und neuen Stil und ermöglicht den betroffenen Kreisen zudem eine ausreichende Vorlaufzeit zur Umstellung auf das neue Regelwerk. Der Ansatz des IAASB verdeutlicht auch, dass die **ISA in großem Umfang in gegenseitigen Wechselbeziehungen zueinander** stehen und deshalb in ihrer Gesamtheit angewendet werden müssen, um den vollständigen Nutzen aus den Verbesserungen durch das *Clarity-Project* zu ziehen.

Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und die nationalen Standard-Setter sowie die Regulierungs- und Aufsichtsinstitutionen und auch Aus- und Fortbildungseinrichtungen können jetzt beginnen, die *Clarity-ISA* zu implementieren. Die Implementierung der ISA umfasst weltweit insbesondere die Übernahme der ISA als nationale Prüfungsstandards in den Mitgliedstaaten der IFAC (und in Europa auf supranationaler Ebene als EU-Prüfungsstandards), die Übersetzung der ISA in die jeweilige Landessprache und die Anpassung der Prüfungshandbücher und -prozesse in den Prüfungsgesellschaften. Da-

rüber hinaus müssen sich die Prüfer für Qualitätskontrolle im Hinblick auf zukünftige „*Peer-Review*“-Prüfungen auf die neuen *Clarity-ISA* einstellen. Auch die in Deutschland mit der Berufsaufsicht befassten Institutionen WPK (Wirtschaftsprüferkammer) und APAK (Abschlussprüferaufsichtskommission) müssen ihre Aufsichtstätigkeit an die Anforderungen des neuen ISA-Regelwerks anpassen.

Für die Folgezeit beabsichtigt das IAASB, zunächst keinen neuen Prüfungsstandard herauszugeben, der innerhalb der nächsten zwei Jahre in Kraft treten würde. Damit reagiert das IAASB auf entsprechende Anfragen der Stakeholder der Abschlussprüfung, die eine ***period of stability der Prüfungsstandards*** gefordert haben, damit die verantwortlichen Kreise sich auf die Implementierung der *Clarity-ISA* und des *Clarity ISQC 1* konzentrieren können, ohne erneut mit substanziellen Änderungen konfrontiert zu werden. Allerdings hat das IAASB diese Entscheidung unter den Vorbehalt gestellt, dass neue oder geänderte Standards nicht aufgrund unvorhersehbarer Umstände doch erforderlich werden. Derartige Umstände könnten sich aus den **Auswirkungen der Finanzmarktkrise** und den Folgewirkungen für die Realwirtschaft durchaus ergeben.

2. Anforderungen der ISA-Umsetzung

Die Bedeutung der erfolgreichen Implementierung der *Clarity-ISA* kann nicht ausreichend betont und der dafür notwendige Aufwand darf keinesfalls unterschätzt werden. Auch wenn die Umsetzungsmaßnahmen im Einzelfall je nach Rechtskreis und je nach Umfang, in dem die ISA bereits in der bisherigen Fassung als Prüfungsgrundsätze angewendet wurden bzw. die Basis für die jeweils nationalen Prüfungsstandards (z. B. IDW-PS) gebildet haben, variieren, sind die folgenden allgemeinen, nach Zielgruppen differenzierten Überlegungen für all diejenigen relevant, die Verantwortung für die erfolgreiche Implementierung der *Clarity-ISA* tragen.

Nationale *Standard-Setter*, Gesetzgeber und andere in den *Standard-Setting*-Prozess involvierten Institutionen

- Finalisierung der Pläne zur rechtlichen Übernahme der ISA bzw. zur Konvergenz der nationalen Regelungen und Standards mit den ISA (unter Berücksichtigung der prozessualen und zeitlichen Erfordernisse). Ziel: Maximierung der Zeitspanne, in der sich die Abschlussprüfer unter Berücksichtigung der nationalen Umsetzungsanforderungen auf die Anwendung der ISA in der konkreten Prüfungspraxis vorbereiten können.
- Finalisierung der notwendigen Aktivitäten zur Übersetzung der *Clarity*-ISA in die jeweilige Landessprache einschließlich der Abstimmung der dafür erforderlichen Zeitpläne.
- Entwicklung von zusätzlichen Anwendungsleitlinien, soweit diese für den jeweiligen Rechtskreis erforderlich sind.
- Kommunikation der jeweiligen nationalen bzw. supranationalen Prozesse und Zeitpläne zur Einführung der ISA, sodass insbesondere die betroffenen Abschlussprüfer die Implementierung der ISA im jeweiligen nationalen Umfeld mit Gewissheit planen können.

Regulierungsbehörden und Aufsichtsinstitutionen

- Finalisierung von notwendigen regulatorischen Anweisungen oder Ankündigungen.
- Entwicklung bzw. Aktualisierung von Richtlinien im Zusammenhang mit Inspektions- und Aufsichtsaufgaben und den dafür erforderlichen internen Schulungsmaßnahmen.

Mitgliedsorganisationen der IFAC

- Entwicklung bzw. Aktualisierung von Schulungen zur kontinuierlichen Fortbildung.
- Entwicklung sonstiger relevanter Trainingsmaterialien.
- Aktualisierung der einschlägigen Ausbildungsprogramme zur Vorbereitung auf die Ausübung des Wirtschaftsprüferberufs. In Deutschland umfasst dies insbesondere die Aktualisierung des Curriculums des WP-Examens hinsichtlich der ISA-Anforderungen.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und *Audit Professionals*

- Überprüfung der internen Qualitätssicherungssysteme, Prüfungsmethoden, Prüfungshandbücher und Prüfungssoftware und Anpassung an die neuen Anforderungen der *Clarity*-ISA.
- Entwicklung bzw. Aktualisierung der internen Schulungs-/Trainingsprogramme.
- Aktualisierung der Prüfungsprogramme und -verfahren.

Das IAASB betont nicht nur die Dringlichkeit, sich umgehend mit der Umsetzung der *Clarity-ISA* zu befassen, sondern stellt die Standards auch zur kostenfreien Nutzung zur Verfügung.

Beratungshinweis

Das IAASB erinnert den prüfenden Berufsstand in aller Deutlichkeit daran, dass eine Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den ISA nur dann testiert werden darf, wenn der Prüfer **alle jeweils gültigen ISA** (in Zukunft die *Clarity-ISA*) beachtet hat. Eine Prüfung nach ähnlichen, aber teilweise abweichenden nationalen Prüfungsstandards reicht für ein ISA-Testat nicht aus.

3. Die neue Generation der ISA

Das **finale Gesamtpaket der *Clarity-ISA* umfasst 36 ISA**, die wie folgt überarbeitet wurden:

16 ISA, die sowohl nach den neuen *Clarity-Drafting*-Konventionen überarbeitet als auch wesentlichen inhaltlichen Änderungen hinsichtlich der Anforderungen an den Abschlussprüfer unterzogen wurden (***revised and redrafted ISA***)

19 ISA, die ausschließlich unter Anwendung der neuen *Clarity-Drafting*-Konventionen überarbeitet wurden (***redrafted ISA***)

Ein neuer ISA, der das Thema der Kommunikation von i. R. der Abschlussprüfung festgestellten Mängeln im internen Kontrollsystem adressiert (***ISA 265***)

Vor dem Hintergrund, dass die Prozesse der Übersetzung, der Übernahme in die Regelwerke der jeweiligen nationalen Rechtskreise und der Umsetzung in der Prüfungspraxis einen schnellstmöglichen Zugriff auf den verabschiedeten Text aller *Clarity-ISA* erfordert, stellt das IAASB die einzelnen *Clarity-ISA* kostenfrei auf seiner Internetseite (www.ifac.org) unter Anwendung der folgenden Vorgehensweise zur Verfügung:

- Alle *Clarity-ISA*, die vom IAASB verabschiedet und vom PIOB genehmigt wurden (***Final ISA***) stehen auf der Internetseite des

IAASB zum Download zu Verfügung. Ein endgültiger *Clarity-ISA* kann aufgrund der inhaltlichen Interdependenzen der Prüfungsstandards Änderungen anderer bereits zuvor final verabschiedeter ISA nach sich ziehen. Diese **conforming amendments** werden in dem ISA, der diese ausgelöst hat, aufgeführt. Die von den Änderungen betroffenen ISA selbst wurden bisher noch nicht angepasst. Dies wird erst im Anschluss an das nächste *IAASB-Meeting* im Dezember 2008 erfolgen.

- Auch die *Clarity-ISA* und der *Clarity-ISQC 1*, die i. R. des *IAASB-Meetings* im September 2008 verabschiedet wurden, stehen auf der Internetseite des IAASB bereits zum Download zur Verfügung. Diese Standards stehen noch unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch das PIOB. Solange dieser Teil des *Due Process* noch nicht abgeschlossen ist, können die betroffenen Standards noch nicht als „*Final ISA*“ bezeichnet werden, jedoch für Informationszwecke bereits veröffentlicht werden. Auf Grund des engen Abstimmungsprozesses zwischen IAASB und PIOB bereits während des *Standard-Setting*-Prozesses sind jedoch auch bei diesen Standards aller Voraussicht nach keine wesentlichen Änderungen mehr zu erwarten. Von der Genehmigung durch das PIOB kann grundsätzlich ausgegangen werden.
- Die noch ausstehenden *Clarity-ISA*, die im *IAASB-Meeting* im Dezember 2008 verabschiedet werden sollen, stehen bisher noch als Entwürfe zum Download zur Verfügung. Die verabschiedeten Fassungen werden ca. zwei Wochen nach dem Meeting ebenfalls zunächst für Informationszwecke zum Download zur Verfügung gestellt und nach der Genehmigung durch das PIOB voraussichtlich im Februar 2009 als *Final ISA* veröffentlicht.

Das IAASB wird im Dezember 2008 generell alle *Clarity-Standards* noch einmal abschließend auf die Vollständigkeit der o. g. notwendigen *conforming amendments* prüfen. Darüber hinaus wird auch eine Durchsicht hinsichtlich der generellen Konsistenz des gesamten Regelwerks in formaler wie materieller Hinsicht erfolgen. In diesem Zusammenhang ist es nicht ausgeschlossen, dass es noch zu Änderungen kommen wird. Das IAASB geht derzeit aber nicht davon aus, dass diese Änderungen die inhaltliche Substanz der bereits verabschiedeten *Clarity-ISA* wesentlich beeinflussen werden, dennoch

sind inhaltliche Auswirkungen möglich, die von den ISA-Anwendern berücksichtigt werden müssen.

Beratungshinweis

Der im Dezember 2008 anstehende abschließende **Qualitätssicherungsprozess** durch Überprüfung aller *Clarity-Standards* auf inhaltliche Konsistenz und materielle Richtigkeit sollte, obwohl daraus voraussichtlich noch kleinere Änderungen resultieren können, nicht dazu führen, dass sich die von der ISA-Anwendung Betroffenen erst im Frühjahr 2009 mit den *Clarity-ISA* auseinandersetzen. Der Kernregelungsinhalt wird sich nicht mehr verändern. Die ISA-Anwender müssen im Frühjahr 2009 lediglich kleinere Anpassungen ihrer bis dahin durchgeführten Arbeiten vornehmen, um die o. g. Qualitätssicherungsmaßnahmen des IAASB abzubilden. Dies betrifft auch bereits erfolgte Übersetzungen der ISA, wie sie auch vom IDW derzeit bereits durchgeführt werden.

In der gewohnt transparenten Kommunikationsweise wird das IAASB die ISA-Anwender bei dieser Aufgabe unterstützen. Die Änderungen werden alle durch Veröffentlichung der angepassten ISA im Änderungsmodus auf der Internetseite des IAASB kommuniziert werden. Eine zeitnahe und möglichst effiziente Verarbeitung der Änderungen wird dadurch sichergestellt.

Das IAASB plant, das vollständige *Set of Clarified ISAs* in der Endfassung inkl. *Conforming Amendments* im **IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Assurance im April 2009** zu veröffentlichen. Das *Handbook* wird auch ein aktualisiertes Glossar der Fachtermini (*Glossary of Terms*) enthalten, um die einheitlichen Formulierungen der in den einzelnen ISA enthaltenen Definitionen zusammenzufassen. Das IAASB informiert neben den reinen *Clarity*-Änderungen auch zusammenfassend über die wesentlichen materiellen Änderungen der ISA durch das *Clarity-Project*.

Alle Clarity-ISA beinhalten bestimmte Verbesserungen als Ergebnis des Clarity-Project. Im Überblick handelt es sich dabei um die folgenden Punkte:

- Identifizierung der grundlegenden Ziele des Abschlussprüfers bei der Durchführung einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den ISA;
- darauf aufbauend Formulierung der konkreten Prüfungsziele in den einzelnen ISA zu den darin jeweils behandelten Prüfungsaufgaben;
- Festlegung der Pflichten, die der Abschlussprüfer hinsichtlich der Erreichung der Prüfungsziele hat
- konkrete Klarstellung der Verpflichtungen des Abschlussprüfers durch die *requirements* (grundsätzlich verpflichtende Anforderungen an den Abschlussprüfer) und durch die einheitlich verwendete Sprache in den ISA zur Kommunikation dieser Anforderungen;
- Eliminierung von Mehrdeutigkeiten hinsichtlich der Anforderungen, die ein Abschlussprüfer zu erfüllen hat.

Die Klarheit der neuen ISA wird durch die neue einheitliche Strukturierung jedes ISA in die Sektionen *Introductory Material* (Einführungsparagraf), *Objectives* (Prüfungsziele), *Definitions* (Begriffsbestimmungen), *Requirements* (grundsätzlich verpflichtende Anforderungen) und *Application and Other Explanatory Material* (Anwendungsleitlinien) gefördert.

ISA 200 als Grundlagenstandard aller Clarity-ISA:

ISA 200RR *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with ISA* (Allgemeine Zielsetzungen des unabhängigen Abschlussprüfers und Durchführung einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit ISA) formuliert die grundlegenden Konventionen aller Clarity-ISA und die grundlegenden Verpflichtungen des Abschlussprüfers, der diese Konventionen zu beachten hat:

- Unter anderem wird klargestellt, dass der Abschlussprüfer die Verpflichtungen hat, den gesamten Text eines ISA und die Prüfungsziele des jeweiligen ISA zu verstehen sowie die grundsätzlich verpflichtenden Anforderungen des ISA in ordnungsgemäßer Weise zu erfüllen.
- ISA 200 verdeutlicht auch, dass jeder ISA zusätzlich zu den Prüfungszielen und Anforderungen Anwendungsleitlinien zur korrekten Umsetzung der Anforderungen enthält.
- Diese Anwendungsleitlinien können präziser erklären, was unter einem konkreten *requirement* zu verstehen ist. Darüber hinaus beinhalten die Anwendungsleitlinien auch Beispiele für *audit procedures* (Prüfungshandlungen), die in den konkreten Umständen des Einzelfalls angemessen sein können, um das jeweilige Prüfungsziel zu erreichen.
- Die Anwendungsleitlinien selbst erlegen dem Prüfer zwar keine verpflichtende Anforderung (*requirement*) auf, sind jedoch für die korrekte Anwendung und Umsetzung einer konkreten Anforderung relevant.

ISA 200RR führt zudem neue Leitlinien zu den für die Abschlussprüfung besonders wichtigen Konzepten *professional scepticism* (kritische Grundhaltung), *professional judgement* (prüferisches Urteilsvermögen), *implications of the inherent limitations of an audit* (Auswirkungen der inhärenten Beschränkungen einer Abschlussprüfung) und weiterer Aspekte im Zusammenhang mit der Anwendung der *Clarity-ISA* ein.

Wesentliche inhaltliche Änderungen der ISA im Überblick:

Alle *Clarity-ISA* folgen in ihrem Aufbau diesen, von ISA 200RR vorgegebenen neuen Konventionen einschließlich der neuen Struktur. Die Änderungen der einzelnen *Clarity-ISA* hängen jedoch davon ab, ob ein ISA nur anhand der neuen *Clarity-Drafting-Konventionen* angepasst (*redrafted*) oder inhaltlich wesentlich geändert (*revised*) wurde. Die folgende Übersicht zeigt die wesentlichen grundlegenden Änderungen der ISA auf, die sowohl formal wie auch inhaltlich überarbeitet wurden (*revised and redrafted*). Die durch entsprechende neue Anforderungen und Leitlinien durchgeführten Änderungen zielen darauf ab, die Prüfungspraxis in den folgenden Bereichen zu verbessern:

- Grundsatz der Wesentlichkeit i. R. der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung und dessen Verwendung bei der Beurteilung von Falschdarstellungen im Abschluss
- Risikoeinschätzungen und Einholung sowie Beurteilung von Prüfungsnachweisen (*audit evidence*) im Zusammenhang mit:
 - Schätzgrößen in der Rechnungslegung (einschließlich von Zeitwerten) und damit zusammenhängende Angaben im Abschluss (*accounting estimates and related disclosures*)
 - Beziehungen zu und Transaktionen mit nahestehenden Personen und Unternehmen (*related party relationships and transactions*)
 - Inanspruchnahme externer Dienstleistungsunternehmen durch das zu prüfende Unternehmen (*an entity's use of a third party service organization*)
- Erwägungen hinsichtlich der Prüfungsnachweise im Zusammenhang mit:
 - Externe Bestätigungen (*external confirmations*)
 - Schriftliche Erklärungen des für die Führung und Überwachung des zu prüfenden Unternehmens verantwortlichen Personenkreises einschließlich der Auswirkungen für den Prozess der Auftragsannahme (*written representations*)
- Verwendung von Arbeiten Dritter i. R. der Abschlussprüfung im Zusammenhang mit:
 - Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Arbeiten von Prüfern von Komponenten (Teileinheiten) des zu prüfenden Konzerns *component auditor's*)
 - Verwendung der Arbeit eines Sachverständigen i. R. der Abschlussprüfung
- Erörterung von Prüfungsangelegenheiten mit dem für die Führung und Überwachung verantwortlichen Personenkreis des zu prüfenden Unternehmens (*those charged with governance*)

- Kommunikation von i. R. der Abschlussprüfung festgestellten Mängeln im internen Kontrollsystem (*communicating deficiencies in internal control*)
- Berichterstattung des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit
 - Modifikationen des Bestätigungsberichts zum Prüfungsurteil des Abschlussprüfers (*modifications to the auditor's opinion*)
 - Zusätze und Hinweise im Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, die das Prüfungsurteil nicht einschränken (*emphasis of matter paragraphs in the auditor's report*)
- Erwägungen zur Prüfung und Berichterstattung im Kontext von speziellen Prüfungsaufträgen (*special engagements*)

► Literatur

IAASB-Pressemeldung mit Link zum Download des *Clarity-Project Update*: <http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/597>.

Autor: Dipl.-Kfm. Ralph Brinkmann, Master MBLT (jur.), MIBP, StB, CPA (IL, USA)