

Highlight: ISA-Plus Approach – Das IDW hat das Ende der IDW-Prüfungsstandards eingeläutet

GCPAS-Comment: [Ralph Brinkmann]

Während die Diskussion um die Harmonisierung der Rechnungslegungsstandards vor dem Hintergrund der EU-Verordnung, die den IFRS/IAS ab 01.01.2005 für kapitalmarktorientierte Unternehmen zu unmittelbarer Geltung auch in Deutschland verhilft und über die Umsetzung der Wahlrechte im soeben verabschiedeten Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) – unterstützt von Basel II und den Aktivitäten des DRSC – den Weg der IFRS/IAS in Deutschland auch für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen und sogar für den Einzelabschluss bereitet, führte die Diskussion um die Harmonisierung der Prüfungsstandards und insbesondere der Kenntnisstand der International Standards on Auditing (ISA) weiterhin ein Schattendasein.

Das IDW hat mit der Art und Weise der Reform der IDW-Verlautbarungen, die in 1998/1999 – als man erkannt hatte, dass die IDW-Fachgutachten 1-3/1988 internationalen Anforderungen nicht mehr genügen – begonnen hat, zu dieser Entwicklung beigetragen.

Ohne jeden Zweifel hat das IDW in kürzester Zeit mit der Erarbeitung der IDW-Prüfungsstandards (IDW-PS) und der IDW-Prüfungshinweise (IDW-PH) eine große Leistung erbracht und die ISA überwiegend sachgerecht in deutsche Prüfungsgrundsätze transformiert und dabei deutsche Besonderheiten berücksichtigt.

Es stellt sich allerdings die Frage: War dieser Aufwand notwendig? Hätte man nicht direkt den sogenannten „ISA-Plus-Approach“ wählen können, d.h. die ISA unmittelbar anwenden und die deutschen Besonderheiten über ergänzende Hinweise zu den Original-ISA berücksichtigen können?

Diese auch für ausländische Adressaten deutscher Abschlussprüfungen transparentere Vorgehensweise wurde z.B. in den Niederlanden gewählt.

Diesen Ansatz wählt das IDW jetzt aufgrund anstehender EU-rechtlicher Vorgaben [siehe unten die IDW-Berichterstattung in den IDW-Fachnachrichten]. Eine Transformation der ISAs in IDW PS entfällt. Lediglich die durch die ISAs nicht erfassten Regelungsgebiete (z.B. Lagebericht, Prüfungsbericht) werden weiterhin durch IDW Prüfungsstandards abgedeckt. Zur Ergänzung der ISAs werden – wo aufgrund nationaler Besonderheiten erforderlich – die IDW Prüfungsstandards zur ISA-Ergänzung (IDW IPS) aus der Taufe gehoben.

Die Forderung zur Anwendung des ISA-Plus Approach wurde bereits frühzeitig im Schrifttum gefordert:

Vgl. zur Kritik an der damaligen Vorgehensweise des IDW ausführlich:

Die Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) im Rahmen der Handelsrechtlichen Konzernabschlussprüfung und deren Berücksichtigung im Bestätigungsvermerk

Von: Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking, Dipl.-Kfm Christian Orth und Dipl.-Kfm. Ralph Brinkmann – alle Universität Mannheim

In: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 5/2000, S. 216-233.

Dieser Beitrag steht unter

<http://www.gcpas.org/n49491/i68905.html>

auch zum Download zur Verfügung.

Darüber hinaus hat die GCPAS den ISA Plus Approach bereits in den vergangenen Jahren bereits mehrfach im Rahmen von Fachvorträgen gefordert.

Nachfolgender Auszug aus einem Vortrag in München zeigt, dass der jetzt vom IDW gewählte Ansatz keinesfalls neu ist und bereits zu einem früheren Zeitpunkt hätte gewählt werden können:

Harmonisierung der Abschlussprüfung und internationale Erwartungslücke

Vortrag im Rahmen des Symposiums der
Österreichisch-Bayerischen Gesellschaft e.V.
„Bilanzskandale und Aktienkrisen – Ausweg aus der Misere“

Ralph Brinkmann - München, 12. November 2002

www.gcpas.org

Verbesserungspotential beim Standard-
Setting (stark vereinfachte Darstellung) GCPAS



Die vollständige Vortragspräsentation steht als pdf (46 Seiten) unter
<http://www.gcpas.org/n49491/i68905.html>
auch zum Download zur Verfügung.

Nachfolgend geben wir die Berichterstattung des IDW in den IDW-Fachnachrichten 11/2004 zur künftigen Pflicht zur Anwendung der ISA wieder und heben zentrale Passagen hervor, deren Bedeutung auch ohne weitere Kommentierung aufgrund der klaren Worte des IDW deutlich werden. Die Auswirkungen für den Berufsstand werden – kurzfristig – erheblich sein.

Auch den Kandidaten für die kommenden Termine des WP-Examens wird möglicherweise eine gewisse Frustration nicht erspart bleiben. Es ist sehr wahrscheinlich, dass für die Examenstermine in 2005 die IDW PS noch relevant sein werden. Mit erheblichem Zeitaufwand sind diese IDW PS für das WP Examen zu verinnerlichen. Voraussichtlich ab Ende 2005, spätestens 2006 werden diese durch die ISA abgelöst.

Selbstverständlich unterscheiden sich die IDW PS und die ISAs im Hinblick auf den inhaltlichen Gehalt wenig. Die stark abweichende Struktur wird jedoch zu erheblichem Mehraufwand bei der Prüfungsvorbereitung führen – Mehraufwand in dem Sinne, dass der Aufwand kurz nach dem Prüfungstermin durch die Einführung der ISA entwertet wird.

Es wäre durchaus überdenkenswert, in welcher Form den Prüfungskandidaten hier entgegen gekommen werden kann, da im Zeitpunkt der unmittelbaren Geltung der ISAs ein erneuter Lernaufwand auf die Kandidaten zukommt – will man die berufsständischen Anforderungen in konkreter Anlehnung an die dann geltenden internationalen Prüfungsstandards erfüllen.

Wir möchten in diesem Zusammenhang auf die Section [Technical Literature Update](#) in diesem [NewsFlash](#) hinweisen, in der wir u.a. eine sehr gute und kompakte Einführung zu den International Standards on Auditing von Univ.-Prof. Dr. Rudolf Steckel vorstellen.

Die nachfolgend dargestellte Vorgehensweise des IDW erscheint nach überschlägiger Prüfung völlig sachgerecht und wurde bereits wie folgt umgesetzt:

- Übersetzung des ISA 240 The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements (Revised) und Entwurf IDW Prüfungsstandard zur ISA-Ergänzung: Die Verantwortung des Abschlussprüfers zur

Berücksichtigung von Verstößen (fraud) im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW-E-IPS 240) – mit Vorbemerkung des HFA [in: IDW-Fachnachrichten Nr. 11/2004, S. 624-674 und in: Die Wirtschaftsprüfung 22/2004, S. 1281-1332]

- In zusammengefasster Darstellung: Entwurf IDW Prüfungsstandard zur ISA-Ergänzung: IDW E-IPS 240 [in: IDW-Fachnachrichten Nr. 11/2004, S. 674-675 und in: Die Wirtschaftsprüfung 22/2004, S. 1332-1333]
- Einführungsaufsatz: Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen (fraud) im Rahmen der Abschlussprüfung – eine Einführung in ISA 240 (rev.) [in: Die Wirtschaftsprüfung 22/2004, S. 1233-1246]

Das [GCPAS International Standards on Auditing Practice Committee \(ISAPC\)](#) hat bereits folgenden Punkt auf seine Agenda gesetzt:

Kritische Beobachtung des nunmehr erneut anstehenden Reformprozesses unter Einbringung der ISA-orientierten Fachkenntnisse.

Quelle: IDW-Fachnachrichten Nr. 11/2004, S. 622-624

[Alternativquelle: Die Wirtschaftsprüfung 22/2004, S. 1282-1332]

Die künftige Pflicht zur Anwendung der ISAs

1. Die Bindungswirkung der ISAs nach dem Entwurf einer 8. EU-Richtlinie
2. Nationale Prüfungsvorschriften neben den ISAs
3. Hilfestellung des IDW für den Berufsstand
 - 3.1. Bisherige ISA-Transformation
 - 3.2. Übersetzung der ISAs
 - 3.3. Überleitung von IDW PS zu ISAs
 - 3.4. Textsammlung der ISAs und der IDW IPS
 - 3.5. Unterstützung der EU
 - 3.6. Einführungsaufsätze
4. Überlegungen zu den IAPS

1. Die Bindungswirkung der ISAs nach dem Entwurf einer 8. EU-Richtlinie

Die International Standards on Auditing (ISAs) werden vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) im Rahmen eines festgelegten Verfahrens (Due Process) entworfen und verabschiedet. Das IAASB ist ein unabhängiger privater Standard Setter auf weltweiter Ebene und steht als unabhängiges Komitee unter der Verwaltung der International Federation of Accountants (IFAC).

Nach der Satzung und den Mitgliederverpflichtungen der IFAC sind die ISAs an die Mitgliedsorganisationen gerichtet die die wesentlichen Grundsätze und Prüfungshandlungen der ISAs („the basic principles and essential procedures on which ISAs are based“) in nationale Prüfungsgrundsätze umzusetzen haben. Als Mitglied der IFAC hat das IDW bereits durch die IDW Fachgutachten von 1988 in Verbindung mit der Gemeinsamen Stellungnahme der WPK und des IDW: Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/1995) die in den ISAs dargelegten Grundsätze erfüllt, soweit diese dem deutschen Rechtsrahmen entsprachen und für die deutsche Berufsausübung relevant waren. Zusätzliche erläuternde Ausführungen (Guidance) in den ISAs fanden Entsprechung im Wirtschaftsprüferhandbuch.

Das IDW begann im Jahr 1998, die ISAs in der Weise in deutsche Prüfungsgrundsätze zu transformieren, dass diese den ISAs auch in Umfang und Detaillierungsgrad entsprechen und durch Einbeziehung von zusätzlichen Erläuterungen an deren grundsätzliche Struktur angenähert werden. Allerdings wurden die ISAs nicht übersetzt, sondern in einer dem deutschen Denken und Sprachgebrauch entsprechenden systematisierten Form als deutsche Prüfungsstandards formuliert. Im Jahr 2004 wurde dieser Prozess abgeschlossen. Die IDW Prüfungsstandards decken nunmehr alle derzeit gültigen ISAs ab, welche die Abschlussprüfung betreffen.

Mit einer Neufassung der 8. EU-Richtlinie beabsichtigt die EU-Kommission, die Anwendung der ISAs in der EU für die Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen verbindlich vorzuschreiben. Ergänzungen zu diesen internationalen Prüfungsanforderungen sollen nur zulässig sein, soweit diese durch nationale gesetzliche Regelungen gerechtfertigt sind, die zusätzliche Anforderungen an den Umfang der Abschlussprüfung begründen („requirements relating to the scope of the statutory audit“).

Der EU-Kommission bleibt nach derzeitigem Diskussionsstand zur Fortentwicklung der 8. EU-Richtlinie vorbehalten, diejenigen ISAs, deren Anwendung in der EU verbindlich sein soll, in einem besonderen Verfahren anzunehmen (Adoption). Für die ISAs mit Adoption wird die EU eine verbindliche deutsche Fassung im Amtsblatt der EU veröffentlichen. **Diese mehrere hundert Seiten umfassenden ISAs erhalten damit künftig Gesetzescharakter und werden für den**

Abschlussprüfer unmittelbar verbindlich. Daher erübrigt sich eine Transformation der ISAs in deutsche Prüfungsstandards.

Nach den deutschen Berufsgrundsätzen werden die ISAs auch für freiwillige Abschlussprüfungen anzuwenden sein. Es ist somit davon auszugehen, dass die offizielle Fassung der ISAs für den gesamten deutschen Berufsstand maßgeblich sein wird. Vor diesem Hintergrund ist es notwendig, mit der Unterstützung des IDW, den Berufsstand rechtzeitig mit diesen Texten vertraut zu machen.

2. Nationale Prüfungsvorschriften neben den ISAs

Auf Grund nationaler Besonderheiten in Deutschland bestehen Regelungsgebiete, die durch die ISAs nicht erfasst sind (z. B. Regelungen zum Risikofrüherkennungssystem), und Bereiche, bei denen ergänzend zu den ISAs eingehender Prüfungsvorschriften bestehen (z. B. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und detaillierte Regelungen zum Prüfungsbericht).

Die durch die ISAs nicht erfassten Regelungsgebiete werden weiterhin durch IDW-Prüfungsgrundsätze (IDW PS) abgedeckt.

Die ergänzend zu den ISAs in Deutschland zu berücksichtigenden Besonderheiten der Abschlussprüfung werden in IDW Prüfungsstandards zur ISA-Ergänzung (IDW IPS) für jeden ISA zusammengefasst. Wie die bisherigen IDW PS gelten diese vor dem Hintergrund der deutschen Rechtslage und sind Bestandteil des Standard Setting des IDW. Zur Erleichterung der Anwendung werden die jeweilige ISA-Nummer und ISA-Überschrift für die Bezeichnung des IDW IPS übernommen. Die Textziffern der IDW IPS erhalten die gleiche Nummerierung wie die ISA Textziffern, auf die sie sich inhaltlich beziehen, und werden durch Großbuchstaben besonders gekennzeichnet.

Die IDW IPS werden wie die IDW PS vom Hauptfachausschuss (HFA) im Rahmen eines Due Process verabschiedet. Es ist vorgesehen, die Entwürfe der IDW IPS in den IDW Fachnachrichten und in der Zeitschrift Die Wirtschaftsprüfung zu veröffentlichen. In dieser Veröffentlichung wird auf die Fundstelle der zugrunde liegenden englischen Fassung des jeweiligen ISA auf der IFAC-Homepage im Internet verwiesen.

Die Bindungswirkung der IDW IPS für den Abschlussprüfer ergibt sich, ebenso wie bei den IDW PS, aus einer vom IDW im Rahmen eines Due Process festgestellten, auf gesetzlicher Prüfungspflicht beruhenden Berufsausübung.

3. Hilfestellung des IDW für den Berufsstand

3.1. Bisherige ISA-Transformation

Der Wirtschaftsprüferberuf in Deutschland ist durch die Transformation der ISAs auf die Entwicklung in Europa auf Basis der 8. EU-Richtlinie gut vorbereitet. Um den derzeit gültigen ISAs zu entsprechen, genügt bislang eine Anwendung der IDW PS und der VO 1/1995.

3.2. Übersetzung der ISAs

Im Herbst 2003 und im Jahr 2004 hat das IAASB eine Reihe weiterer ISAs herausgegeben, deren Umsetzung in deutsche Prüfungsstandards noch nicht erfolgt ist. Diese ISAs sind nach den Vorgaben des IAASB frühestens für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 15.12.2004 beginnen. In Bezug auf diese neuen Vorschriften wurde ein Festhalten an der bisherigen Form der Transformation in IDW PS für den Berufsstand bedeuten, dass mit In-Kraft-Treten der 8. EU-Richtlinie sowohl die von der EU-Kommission angenommenen ISA-Texte als auch die IDW PS zu berücksichtigen wären. Auf Grund der absehbaren EU-Regelung, erscheint eine solche Doppelbelastung derzeit zumindest für die neuen ISAs nicht sachgerecht.

Das IDW beabsichtigt daher, in Abstimmung mit der WPK, für den Berufsstand eine fachgerechte Übersetzung dieser ISAs zur Verfügung zu stellen und dabei den Richtlinien zu entsprechen, die das IAASB für die Übersetzung der ISAs vorsieht.

3.3. Überleitung von IDW PS zu ISAs

Im Falle der Übersetzung überarbeiteter ISAs ist als Hilfestellung für den Berufsstand jeweils eine Zusammenstellung der wesentlichen Änderungen im Vergleich zu dem bestehenden IDW PS vorgesehen. In einem Vorspann zu der Übersetzung werden die neuen Anforderungen dargestellt, die gegenüber der Regelung in dem entsprechenden IDW PS in der Prüfungspraxis zu berücksichtigen sind. Die Berufsträger, die das Prüfungsvorgehen in ihrer Prüfungspraxis auf die IDW PS gestützt haben, können daraus den erforderlichen Anpassungsbedarf ersehen, der sich im Interesse einer Erfüllung der berufsständischen Anforderungen ergibt.

3.4. Textsammlung der ISAs und der IDW IPS

Als Serviceleistung für den Berufsstand wird das IDW die Übersetzung der ISAs in synoptischer Form vorlegen, bei der die deutsche Fassung der ISAs dem englischen Originaltext gegenübergestellt wird. Hierdurch wird verdeutlicht, dass der

zunehmend verbindliche, für deutsche Verhältnisse ungewohnte Text unmittelbar aus den Formulierungen der ISAs resultiert. Diese Synopse wird dem Berufsstand in einem gesonderten Sammelordner angeboten.

In der Übersetzung werden die aus dem IDW IPS resultierenden deutschen Besonderheiten an den entsprechenden Stellen drucktechnisch hervorgehoben (Ergänzungstextziffern). Somit sind die deutschen Ergänzungen im sachlichen Zusammenhang mit den Regelungen der ISAs zu lesen.

Das geschilderte Vorgehen wird dem Berufsstand am Beispiel des ISA 240 (Revised); „Die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen (fraud) im Rahmen der Abschlussprüfung“ dadurch bekannt gemacht, dass die synoptische Darstellung der Standards nicht nur in der neuen Textsammlung, sondern zusätzlich auch in den IDW Fachnachrichten und in der Zeitschrift Die Wirtschaftsprüfung veröffentlicht wird.

3.5. Unterstützung der EU

Dem Sprachdienst der EU sollen die vom IDW übersetzten ISAs zur Verfügung gestellt werden. Dies erfüllt einen doppelten Zweck

- Im Interesse des Berufsstands wird eine möglichst fachgerechte Erstellung der offiziellen deutschen Fassung der ISAs durch die EU unterstützt.
- Mögliche Abweichungen zwischen einer Übersetzung durch das IDW und einer EU-Übersetzung werden reduziert.

Mit der Herausgabe der offiziellen EU-Übersetzung der ISAs wird die EU-Fassung verbindlich. Daraus resultieren für den Berufsstand umso weniger Anwendungsschwierigkeiten, je geringer die Abweichungen gegenüber der IDW Fassung sind.

3.6. Einführungsaufsätze

Sofern sich aus neuen ISAs erläuterungsbedürftige Aspekte ergeben ist vorgesehen. Einführungsaufsätze in der Zeitschrift Die Wirtschaftsprüfung zu veröffentlichen. Ein solcher Aufsatz ist derzeit beispielsweise zu ISA 240 (Revised) In Vorbereitung.

4. Überlegungen zu den IAPS

Zusätzlich zu den ISAs liegen auch international Auditing Practice Statements (IAPS) vor. Hierbei handelt es sich um eine Darstellung bester Anwendung der ISAs (best practice). Dementsprechend muss der Abschlussprüfer die IAPS kennen und im Falle einer Abweichung aufzeigen können, wie die wesentlichen Grundsätze und Prüfungshandlungen des entsprechenden ISA auf andere Weise erfüllt wurden.

Nach gegenwärtigem Stand soll auf die IAPS in der 8. EU-Richtlinie hingewiesen werden. Es wird zu klären sein, welcher Verbindlichkeitsgrad den IAPS zukommt und ob es ggf. noch ausreichen wird, die IAPS wie bisher nur in der Kommentierung zu berücksichtigen. Das IDW setzt sich dafür ein, dass in der 8. EU-Richtlinie eine Regelung getroffen wird, nach welcher der Verbindlichkeitsgrad für die IAPS geringer ist als für die ISAs.

[Hervorhebungen nicht im Original]