

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

Anforderungen an und Vergleich von Standards für
Prüfungsdokumentation in der Abschlussprüfung

Verfasser

Michael Martin, Bakk.

angestrebten akademischen Grades

Magister rerum socialium oeconomicarumque

Wien, im November 2007

Studienkennzahl lt Studienbuchblatt:

A 066 915

Magisterstudium lt Studienbuchblatt:

Betriebswirtschaft

Betreuer:

O. Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger und

Dr. Christian Grüner

Eidesstattliche Erklärung

Ich, Michael Martin, Matrikelnummer 9402418, erkläre hiermit Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne Benutzung anderer Hilfsmittel angefertigt habe und alle aus ungedruckten Quellen, gedruckter Literatur oder aus dem Internet übernommenen Inhalte und Formulierungen gemäß den Richtlinien wissenschaftlicher Arbeiten zitiert und als solche kenntlich gemacht habe.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Wien, November 2007

Michael Martin



INHALTSÜBERSICHT

Inhaltsverzeichnis.....	i
Abkürzungsverzeichnis	iv
Abbildungsverzeichnis	vii
1. Einleitung	1
2. Prüfungsdokumentation in der Abschlussprüfung	4
3. Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation.....	13
4. Standards für Prüfungsdokumentation im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in Österreich	20
5. Standards für Prüfungsdokumentation im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in Deutschland.....	30
6. Standards für Prüfungsdokumentation im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in den ISA.....	42
7. Standards für Prüfungsdokumentation im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in den USA	62
8. Gegenüberstellung und Vergleich der beschriebenen Standards und Vergleich mit den beschriebenen Anforderungen an Prüfungsdokumentation	83
9. Schlussbetrachtung.....	96
Literaturverzeichnis.....	98
Anhang	105

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis	iv
Abbildungsverzeichnis	vii
1. Einleitung	1
1.1.Einführung.....	1
1.2.Problemstellung.....	2
1.3.Aufbau der Arbeit.....	2
2. Prüfungsdokumentation in der Abschlussprüfung	4
2.1.Begriff der Prüfungsdokumentation.....	4
2.2.Funktion und Zweck der Prüfungsdokumentation	7
2.3.Instrumente der Prüfungsdokumentation	11
3. Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation.....	13
3.1.Herleitung der Anforderungen	13
3.1.1. Herleitung der Anforderungen über die Funktionen von Prüfungsnormen	13
3.1.2. Herleitung der Anforderungen über kausale Interpretationen.....	16
3.2.Festlegung der Anforderungen.....	18
3.3.Überprüfung der Anforderungen.....	18
4. Standards für Prüfungsdokumentation im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in Österreich	20
4.1.Überblick über das System von Regelungen für Abschlussprüfungen in Österreich	20
4.1.1. Hintergrund	20
4.1.2. Gesetzliche Regelungen	21
4.1.3. Richtlinien von Berufsorganisationen.....	22
4.2.Standards für Prüfungsdokumentation	24
4.2.1. Historische Entwicklungen	24
4.2.2. Aktuelle Standards	25
4.2.3. Zukünftige Entwicklungen.....	28
5. Standards für Prüfungsdokumentation im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in Deutschland.....	30
5.1.Überblick über das System von Regelungen für Abschlussprüfungen in Deutschland.....	30
5.1.1. Hintergrund	30
5.1.2. Gesetzliche Regelungen	30
5.1.3. Richtlinien von Berufsorganisationen.....	32
5.2.Standards für Prüfungsdokumentation	34

5.2.1. Historische Entwicklungen	34
5.2.2. Aktuelle Standards	36
5.2.3. Zukünftige Entwicklungen	40
6. Standards für Prüfungsdokumentation im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in den ISA.....	42
6.1. Überblick über das System von internationalen Regelungen für Abschlussprüfungen	42
6.1.1. Hintergrund	42
6.1.2. Gesetzliche Regelungen	42
6.1.3. Richtlinien von Berufsorganisationen	44
6.2. Standards für Prüfungsdokumentation	48
6.2.1. Historische Entwicklungen	48
6.2.1.1. Entwicklungen bis zum Jahr 2003 und im Jahr 2004.....	48
6.2.1.2. Entwicklungen im Jahr 2005.....	52
6.2.1.3. Entwicklungen im Jahr 2006.....	52
6.2.2. Aktuelle Standards	57
6.2.3. Zukünftige Entwicklungen.....	60
7. Standards für Prüfungsdokumentation im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in den USA	62
7.1. Überblick über das System von Regelungen für Abschlussprüfungen in den USA	62
7.1.1. Hintergrund	62
7.1.2. Gesetzliche Regelungen	62
7.1.3. Richtlinien von Berufsorganisationen	66
7.2. Standards für Prüfungsdokumentation	70
7.2.1. Historische Entwicklungen	70
7.2.2. Aktuelle Standards	72
7.2.3. Zukünftige Entwicklungen.....	81
8. Gegenüberstellung und Vergleich der beschriebenen Standards und Vergleich mit den beschriebenen Anforderungen an Prüfungsdokumentation	83
8.1. Gegenüberstellung und Vergleich der beschriebenen Standards	83
8.1.1. Prämissen für die Gegenüberstellung und den Vergleich der beschriebenen Standards	83
8.1.2. Gegenüberstellung und Vergleich der Aussagen zu Zweck und Wesen.....	84
8.1.3. Gegenüberstellung und Vergleich der Aussagen zu Angemessenheit und Erfordernisse	85
8.1.4. Gegenüberstellung und Vergleich der Aussagen zu der Dokumentation von wesentlichen Feststellungen.....	86
8.1.5. Gegenüberstellung und Vergleich der Aussagen zu Fertigstellung und Aufbewahrung.....	88

8.2. Vergleich der beschriebenen Standards mit den beschriebenen Anforderungen an Prüfungsdokumentation.....	89
8.2.1. Vergleich der beschriebenen Standards mit den Anforderungen an den Inhalt und den Umfang der Prüfungsdokumentation	89
8.2.2. Vergleich der beschriebenen Standards mit den Anforderungen an die Beschaffenheit der Prüfungsdokumentation	91
8.2.3. Vergleich der beschriebenen Standards mit den Anforderungen an den Zweck der Prüfungsdokumentation	93
9. Schlussbetrachtung.....	96
Literaturverzeichnis.....	98
Anhang	105

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz (Österreich)
A-QSG	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (Österreich)
Art.	Artikel
AS3	Auditing Standard Number 3 (USA)
AU	Audit
Aufl.	Auflage
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BWG	Bankwesengesetz (Österreich)
bzw	beziehungsweise
CEO	chief executive officer
CPA	Certified Public Accountant
dAktG	Aktiengesetz (Deutschland)
dGmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Deutschland)
d.h.	das heißt
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
DRGBI.	deutsches Reichsgesetzblatt
e.V.	eingetragener Verein (Deutschland)
EU	Europäische Union
f.	die folgende Seite
FASB	Financial Accounting Standards Board
ff.	fortfolgend
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GenRevG	Genossenschaftsrevisionsgesetz (Österreich)
GesRÄG	Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz (Österreich)
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Österreich)
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der deutschen Wirtschaftsprüfer
HGB	Handelsgesetzbuch (Österreich)

hrsg.	herausgegeben
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAEP	International Assurance Engagement Practice Statements
IAPS	International Auditing Practice Statements
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standards Committee
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standard
IOSCO	Internationale Vereinigung der Wertpapieraufsichtsorganisationen
IREPS	International Review Engagement Practice Statements
IRSPS	International Related Services Practice Statements
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISQC	International Standards on Quality Control
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISRS	International Standards on Related Services
IWP	Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer
Jg.	Jahrgang
KFS	Fachsenat des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der KWT (Österreich)
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Österreich)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (USA)
PE	Prüfung – Einzelfragen
PG	Prüfung – Grundsatzfragen
POIB	Public Interest Oversight Board
PSG	Privatstiftungsgesetz (Österreich)
ReLÄG	Rechnungslegungsänderungsgesetz (Österreich)
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RL	Rechnungslegung
S.	Seite
SAS	Statements on Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission (USA)

sec.	Section (Abschnitt eines SAS)
SOA	Sarbanes-Oxley Act (USA)
sog.	so genannten
ua.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch (Österreich)
URG	Unternehmensreorganisationsgesetz (Österreich)
US	USA, Vereinigte Staaten von Amerika
US-GAAP	US-Generally Accepted Auditing Standards
US-GAAS	US-Generally Accepted Accounting Principles
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz (Österreich)
va.	vor allem
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume (Band)
WPK	Wirtschaftsprüferkammer (Deutschland)
WPO	Wirtschaftsprüferordnung der Wirtschaftsprüferkammer (Deutschland)
WT-ARL	Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (Österreich)
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (Österreich)
WTBO	Wirtschaftstreuhandberufsordnung (Österreich)
WTDO	Wirtschaftstreuhanddisziplinarordnung (Österreich)
WTKG	Wirtschaftstreuhandkammergesetz (Österreich)

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Funktionen der Prüfungsdokumentation.....	7
Abbildung 2: Struktur der IAASB Verlautbarungen.....	47
Abbildung 3: Übersicht ISA 230.....	51
Abbildung 4: Zeitliche Entwicklung des ISA 230	56
Abbildung 5: Abschnitte des SOX	65

1. EINLEITUNG

1.1. EINFÜHRUNG

„Zahlreiche nationale wie auch internationale Unternehmensschieflagen in den in den letzten Jahren zogen weltweite Reformen der Abschlussprüfung nach sich. In den USA wurde mit dem Sarbans-Oxly Act und in der Europäischen Union mit der Novellierung der 8. EU-Richtlinie (sog. Prüferrichtlinie) auf die zunehmende Vertrauenskrise reagiert. Die Reformen kennzeichnen sich durch zwei Kernpunkte. Erstens wurden die Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verschärft und zweitens wurde die Abschlussprüferaufsicht neu gestaltet.“¹

Die Abschlussprüferaufsicht zeichnet sich vor allem dadurch aus, dass die Tätigkeit der Abschlussprüfer, also primär die Durchführung einer Abschlussprüfung, überwacht und kontrolliert wird. Dafür wurden Regelungen zur Kontrolle der Qualität dieser Tätigkeit geschaffen. „Ein Wirtschaftsprüfer, der sich in den Kreis derjenigen einreicht, die global tätige Kapitalgesellschaften prüfen, hat sich auch den Grundsätzen der Qualitätskontrolle bei seiner Prüfung auszurichten“².

Eine Überprüfung der Qualität von Abschlussprüfungen kann aber nur dann stattfinden, wenn es Vorgaben und Regelungen gibt, wie eine Abschlussprüfung durchzuführen ist und wie die Unterlagen und Aufzeichnungen dazu beschaffen sein sollten.

Regelungen und Standards für die Durchführung von Abschlussprüfungen werden national und international von berufsständischen Organisationen entworfen und mitbestimmt. Dies geschieht meist im Einklang mit den legislativen Institutionen, die dann je nach Rechtssystem diese Regelungen in Gesetze und Verordnungen verfassen. Darunter fallen auch Regelungen und Standards für die Aufzeichnung der Durchführung von Abschlussprüfungen, die sog. Prüfungsdokumentation.

Da die Prüfungsdokumentation einen wesentlichen Aspekt in der Qualitätskontrolle von Abschlussprüfern einnimmt und die Standards dafür in den letzten Jahren massiv geändert wurden, soll diese Arbeit das Thema Prüfungsdokumentation genauer untersuchen.

¹ Vgl. Auer (2006), S. 180.

² Vgl. Niehus (1998), S. 505.

1.2. PROBLEMSTELLUNG

Regelungen und Standards und deren Anwendung für die Prüfungsdokumentation schaffen das Untersuchungsobjekt der Qualitätskontrollen bei Abschlussprüfungen. In dieser Arbeit sollen diese Standards und Regelungen für die Prüfungsdokumentation genauer untersucht werden. Auf die Regelungen für Qualitätskontrollen selbst soll aber nicht weiter eingegangen werden.

Neben einer Definitionsabgrenzung, was Prüfungsdokumentation in der Abschlussprüfung eigentlich bedeutet, sollen Regelungen und Standards aus vier Rechtssystemen genauer untersucht werden. Dargestellt und verglichen werden die Regelungen und Standards zur Prüfungsdokumentation in Österreich, in Deutschland, in den USA und nach internationalen Regelungen. Dabei sollen jeweils auch die Regelungen und Standards für Abschlussprüfungen in diesen Rechtssystemen im Überblick beschrieben werden.

Zusätzlich werden Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation entwickelt und untersucht, ob diese Anforderungen den Standards in den genannten Rechtssystemen entsprechen und in welcher Ausprägung diese Anforderungen umgesetzt wurden.

1.3. AUFBAU DER ARBEIT

Zu Beginn sollen in Kapitel 2 die Begriffe, die Funktion und der Zweck, sowie die Instrumente der Prüfungsdokumentation untersucht werden. Dabei wird von einer allgemeinen Betrachtungsweise ausgegangen und von Spezialthemen einzelner Rechtssysteme Abstand gehalten.

Im Kapitel 3 werden allgemeine Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation entwickelt und Prämissen festgelegt. Eine spätere Untersuchung soll feststellen, ob diese Anforderungen bei den beschriebenen Standards erfüllt sind.

In den nächsten vier Kapiteln werden die Standards für Prüfungsdokumentation im System der jeweiligen Rechtssysteme dargestellt. Kapitel 4 beschreibt diese für Österreich, Kapitel 5 für Deutschland, Kapitel 6 für die internationalen Standards und Kapitel 7 für die USA. Die Vorgehensweise ist in jedem dieser Kapitel gleich. Zuerst werden in dem beschriebenen Rechtssystem die Regelungen für Abschlussprüfungen im Überblick vorgestellt.

Dabei wird einerseits in gesetzliche Regelungen und andererseits in Richtlinien von Berufsorganisationen unterschieden. Danach erfolgt eine genauere Darstellung der Standards für Prüfungsdokumentation, wo neben den aktuellen Standards auch eine historische und eine zukünftige Entwicklung gezeigt werden. Der Grund für eine teilweise sehr detaillierte Darstellung der historischen Entwicklung liegt in der anfangs beschriebenen massiven Änderung der Standards für Prüfungsdokumentation in den letzten Jahren. Es soll damit ein Überblick über die Änderungen und Auswirkungen verschafft werden und auch Begründungen für die jeweilige Änderung aufgezeigt werden.

Im Kapitel 8 wird im ersten Unterabschnitt versucht die beschriebenen Standards zu vergleichen und gegenüberzustellen. Dies soll primär auf der Ebene von ausgewählten Prämissen stattfinden.

Im zweiten Unterabschnitt des 8. Kapitels soll versucht werden die beschriebenen Standards mit den hergeleiteten und festgelegten Anforderungen an Prüfungsdokumentation zu vergleichen. Dabei liegt der Schwerpunkt in der Analyse der Ausprägung und Intensität der festgelegten Anforderungen in den beschriebenen Standards.

Im letzten Kapitel erfolgt die Schlussbetrachtung, wobei die Erkenntnisse aus dem Vergleich der Standards und aus der Analyse, in wieweit die Anforderungen in den Standards umgesetzt wurden, zusammengefasst werden sollen.

2. PRÜFUNGSDOKUMENTATION IN DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

2.1. BEGRIFF DER PRÜFUNGSDOKUMENTATION

In einer ersten semantischen Analyse besteht der Begriff Prüfungsdokumentation aus den Wörtern Prüfung und Dokumentation. Es werden daher zuerst diese beiden Begriffe analysiert, um die Bedeutung von Prüfungsdokumentation besser verstehen zu können.

Prüfung bedeutet „... beweisen, erproben, von lat. probare, als gut erkennen, billigen, prüfen...“³

„Prüfung (Revision), nicht fest in den Arbeitsablauf eingebaute Überwachung. Der Prüfer ist nicht für die Richtigkeit des Istobjektes verantwortlich. Außerdem darf er festgestellte Mängel am Istobjekt nicht selbst beseitigen.“⁴

„Unter dem Begriff „Prüfung“ ist eine Maßnahme prozeßunabhängiger Personen zur Beurteilung der normellen Übereinstimmung zwischen Ist- und Sollobjekten zu verstehen.“⁵

Im Sinne Loitelsberger kann die „...(Buch-) Prüfung als eine durch Auftrag sachlich abgegrenzte, dem Wirtschaftlichkeitsprinzip unterliegende, planmäßig durchgeführte Veranstaltung definiert werden, die, auf geistigen Arbeitsleistungen aufgebaut, im Vergleich eines Istobjekts mit einem (oder mehreren) Sollobjekten(en) und anschließender Urteilsbildung besteht.“⁶ Daraus ergibt sich, dass die auf festgelegten Normen aufgebaute Buchprüfung und die daraus erhaltenen Ergebnisse aus einer komplexen Struktur von Prozessen bestehen. Das Funktionieren dieser Prozesse fordert für sich alleine bereits geeignete Aufzeichnungen, in denen die notwendigen Abläufe beschrieben und deren Zusammenhänge ableitbar sind.

Dokumentation bedeutet „für die Fachinformation wesentliche Tätigkeit, die das systematische Sammeln und Auswählen, das formale Erfassen, inhaltliche Auswerten und Speichern von Dokumenten umfasst, um sie zum Zweck der gezielten Information rasch und

³ Vgl. Brockhaus (1996b), S. 571.

⁴ Vgl. Vahlens (1987), S. 1542.

⁵ Vgl. Melcher / Seemann (1991), S. 15.

⁶ Vgl. Loitelsberger (1966), S. 27.

treffsicher auffinden zu können“⁷. Laut Duden handelt es sich dabei um: „Die Dokumentation, Zusammenstellung und Nutzbarmachung von Dokumenten und Materialien jeder Art.“⁸

Aus diesen Definitionen ist bereits erkennbar, dass Dokumentation aus zwei Prozessen besteht. Nämlich dem Sammeln von Informationen und dem Strukturieren dieser Information. Der Zweck daraus ist eine effiziente Nutzbarmachung dieser Informationen.

Betrachtet man nun den Begriff Prüfungsdokumentation als ein Wort so findet man in der Literatur ua die folgenden Erklärungen:

„Unter Prüfungsdokumentation sind alle Verfahrensweisen, die sowohl das Erstellen als auch das Sammeln, Ordnen, Speichern und Bereitstellen von Dokumenten zum Gegenstand haben, zu verstehen. Dokumente sind in diesem Zusammenhang alle Unterlagen, die Informationen zu den Phasen der Prüfungsplanung, der Prüfungsdurchführung und der Prüfungsüberwachung sowie zum Ergebnis einer Prüfung (=Prüfungsergebnis) enthalten.“⁹

„Der Abschlussprüfer hat die Planung, die Durchführung der Prüfung und die Ermittlung des Prüfungsergebnisses angemessen zu dokumentieren. ... Die Dokumentation der Prüfungshandlungen erfolgt in den Arbeitspapieren und/oder dem Prüfungsbericht, die sich insoweit ergänzen.“¹⁰

„Der Abschlussprüfer hat die Planung, die Durchführung und die Ermittlung des Prüfungsergebnisses angemessen zu dokumentieren. Diese Dokumentation wird mit sog. Arbeitspapieren durchgeführt. Arbeitspapiere stellen somit alle Aufzeichnungen und Unterlagen dar, die der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Planung und Durchführung der Jahresabschlussprüfung und zur Herleitung des Prüfungsergebnisses selbst erstellt, sowie alle Schriftstücke und Unterlagen, die er von dem geprüften Unternehmen oder von Dritten als Ergänzung seiner eigenen Unterlagen zum Verbleib erhält.“¹¹

Diese Erläuterungen zur Begriffserklärung veranschaulichen, dass der Begriff Prüfungsdokumentation in der Literatur sehr oft einhergeht mit dem Begriff Arbeitspapiere. Der Begriff Arbeitspapiere wird bei Leffson wie folgt erklärt: „Unter Arbeitspapiere sollen alle

⁷ Vgl. Brockhaus (1996a), S. 601.

⁸ Vgl. Duden (2000), S. 300.

⁹ Vgl. Lück (1998), S. 628.

¹⁰ Vgl. Coenenberg / v. Wysocki (1992), S. 70.

¹¹ Vgl. Melcher / Seemann (1991), S. 123.

Schriftstücke verstanden werden, die zur Vorbereitung der Prüfung oder während der Prüfung vom Prüfer angefertigt oder übernommen wurden. Zu den Arbeitspapieren gehören auch Dokumente, die von der zu prüfenden Unternehmung selbst oder von Dritten erstellt worden sind.“¹²

Zu beachten ist, dass die meisten Definitionen in der Literatur von den jeweiligen (nationalen) Prüfungsstandards beeinflusst sind bzw. darauf aufbauen. Daher ist es notwendig eine allgemeine Begriffsabgrenzung für Prüfungsdokumentation und Arbeitspapiere festzulegen.

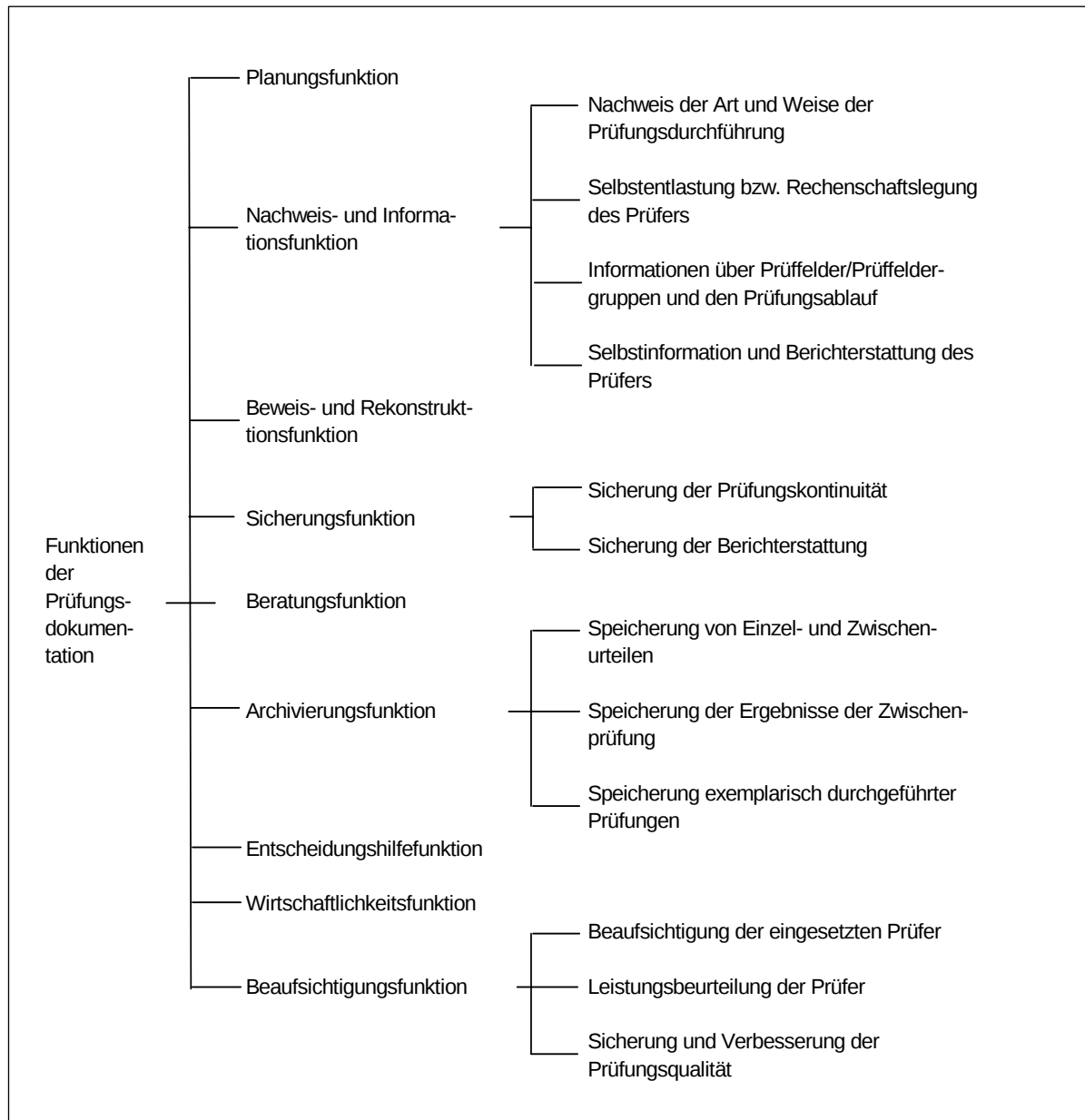
Als Schlussfolgerung der oben angeführten Definitionen und Aussagen und im Hinblick auf eine Begriffsabgrenzung für diese Arbeit soll festgehalten werden, dass der Begriff Prüfungsdokumentation als die Tätigkeit bzw als das Verfahren an sich und Arbeitspapiere als die Instrumente für die Umsetzung dieser Tätigkeit definiert werden sollen.

Es wird daher in den nächsten beiden Abschnitten zum einen auf die Aufgaben, Zwecke und Funktionen der Prüfungsdokumentation näher eingegangen. Zum anderen werden die Instrumente der Prüfungsdokumentation, die Arbeitspapiere, näher beschrieben.

¹² Vgl. *Leffson* (1985), S. 282.

2.2. FUNKTION UND ZWECK DER PRÜFUNGSdokUMENTATION

Nach Lück wird Prüfungsdokumentation in die folgenden Funktionen systematisiert:



Quelle: Vgl. Lück (1998), S. 629

Abbildung 1: Funktionen der Prüfungsdokumentation

Die von Lück systematisierten neun Funktionen der Prüfungsplanung sollen nun im Detail erläutert werden.

- Planungsfunktion:

„Die Planung erfolgt in mehreren Richtungen, nämlich vor allem in zeitlicher personeller und finanzersfolgsmäßiger Hinsicht. Durch eine sachgerechte Gesamtplanung werden die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass die übernommen bzw. die erwarteten Prüfungsaufträge unter Beachtung der Grundsätze der Gewissenhaftigkeit, der Eigenverantwortlichkeit und Unabhängigkeit durchgeführt und auch zeitgerecht abgeschlossen werden.“¹³ Eine Dokumentation sämtlicher Planungsprozesse ermöglicht eine entsprechende Erfüllung der jeweiligen Normen der Prüfungsplanung.

- Nachweis- und Informationsfunktion:

Abschlussprüfer sind je nach zugrunde liegenden Normen und Gesetzen verpflichtet einen Nachweis über Art und Weise der Prüfungsdurchführung vorzulegen. Dafür ist eine entsprechende Prüfungsdokumentation notwendig. In einer erweiterten Betrachtung können diese Aufzeichnungen zur Selbstentlastung bzw. zu einer Rechenschaftslegung des Prüfers dienlich sein. Darin beinhaltet sind auch Informationen über Prüffelder bzw. Prüffeldgruppen und den Prüfungsablauf. Die Informationsfunktion dient aber auch einer internen Selbstinformation und ist wesentlich für die Berichterstattung des Prüfers über die Abschlussprüfung.

- Beweis- und Rekonstruktionsfunktion:

Die Beweis- und Rekonstruktionsfunktion der Prüfungsdokumentation ergibt sich aus dem Nutzen von Aufzeichnungen für jegliche Art von Anspruchsforderungen an den Abschlussprüfer. Die für einen Auftrag vorhandenen Unterlagen sollen das vom Abschlussprüfer aufgestellten Prüfungsurteile beweisen und wenn notwendig sollten Details zu Aussagen wieder rekonstruiert werden können. Abgesehen von gesetzlichen Vorschriften ist es daher im Verhältnis Prüfer und Auftraggeber notwendig, Feststellungen und Aussagen anhand von Aufzeichnungen nachweisbar abzusichern.

- Sicherungsfunktion:

Adäquate Prüfungsdokumentation soll dafür sorgen, dass die Prüfungskontinuität gewährleistet ist. So kann z.B. bei einem Wechsel von Personen im Prüfungsteam der Ablauf der

¹³ Vgl. Hilber (1998), S. 107.

Prüfung aufrechterhalten werden. Aber auch eine Sicherung der Berichterstattung ist mit geeigneter Prüfungsdokumentation gesichert.

- Beratungsfunktion:

Die Beratungsfunktion der Prüfungsdokumentation zielt auf den Nutzen und die Ergebnisse aus den dokumentierten Sachverhalten der Prüfung ab. Diese können intern, auf Ebene des Prüfungsteams bzw. des Prüfungsunternehmens, und extern, auf Ebene Prüfer und Unternehmen, für weitere Beratungszwecke verwendet werden.

„Unter Beratung sind die Verhaltensempfehlungen und Verfahrensempfehlungen durch sachverständige Personen zur Unterstützung und Erleichterung von Entscheidungsprozessen und zur Lösung bestimmter Probleme zu verstehen. Es soll nicht - wie bei der Prüfung – ein Ist-Zustand mit einem Soll-Zustand verglichen werden, sondern es sollen Möglichkeiten aufgezeigt sowie Verhaltensempfehlungen und Verfahrensempfehlungen gegeben werden, um einen unbefriedigenden Ist-Zustand einem angestrebten Soll-Zustand anzugleichen. Damit greift der Berater in den Information- und Entscheidungsprozeß des Beratenen ein.“¹⁴

Die Beratungsfunktion auf Ebene Prüfer und Unternehmen ist insofern eingeschränkt als dass je nach gesetzlichen Regelungen die Unabhängigkeit des Prüfers gewährleistet sein muss. „Obwohl sich in der Praxis Prüfung und Beratung häufig berühren und Beratungsaufträge nicht selten nach und oder im Zusammenhang mit Prüfungsaufträgen erteilt werden, sind die Begriffe Prüfung (Soll-Ist-Vergleich) und Beratung streng zu trennen. Prüfung und Beratung desselben Auftraggeber sind zulässig, solange die Unbefangenheit des Wirtschaftsprüfers nicht beeinträchtigt ist.“¹⁵

Unter der Beratungsfunktion auf interner Ebene der Prüfer und des Prüfungsunternehmens ist zu verstehen, dass Erkenntnisse und Wissen aus den Ergebnissen der Prüfungsdokumentation für weitere andere Aufträge von Nutzen sein können.

- Archivierungsfunktion:

Unter der Archivierungsfunktion von Prüfungsdokumentation versteht man jegliche Speicherung und Archivierung von Daten und Ergebnissen aus Prüfungen. Der Zeitablauf der

¹⁴ Vgl. Lück (1998), S. 89.

¹⁵ Vgl. Lück (1998), S. 90.

Prüfung sollte sich auch bei der Archivierung wiederfinden. So sollten in einem Archiv neben den Endergebnissen auch Zwischen- bzw. Vorergebnisse aus einer laufenden Prüfung vorhanden sein. Einen weiteren Nutzen der Archivierungsfunktion kann die Speicherung exemplarisch durchgeführter Prüfungen zum Zwecke der Wissensspeicherung haben.

- Entscheidungshilfefunktion:

Ergebnisse aus der Prüfungsdokumentation tragen wesentlich für Entscheidungen des Prüfers zur weiteren Vorgehensweise bei. Die endgültigen Aussagen des Bestätigungsvermerks basieren auf Entscheidungen und Schlussfolgerungen, die der Prüfer mit Hilfe der Ergebnisse aus den Arbeitspapieren getroffen hat.

- Wirtschaftlichkeitsfunktion:

„Die Prüfung wird nicht um ihrer selbst willen durchgeführt, sie ist eine wirtschaftliche Veranstaltung und hat nur dann Sinn, wenn der durch sie gestiftete Nutzen die Kosten ihrer Durchführung übersteigt. Da das Treuhandwesen arbeitsintensiv ist, sind die wichtigsten Kosten die Personalkosten.“¹⁶

- Beaufsichtigungsfunktion:

Anhand von Prüfungsdokumentation soll es möglich sein die durchführenden Prüfungsteammitglieder zu beurteilen und zu überwachen. Diese Beaufsichtigungsfunktion führt zu einer Verbesserung der Prüfungsqualität und machte eine interne Leistungsbeurteilung als auch eine externe Qualitätsüberprüfung der Prüfungstätigkeit möglich.

¹⁶ Vgl. *Loitelsberger* (1966), S. 84.

2.3. INSTRUMENTE DER PRÜFUNGSdokUMENTATION

Der Prozess der Prüfungsdokumentation bedient sich als Instrument zur Umsetzung der Arbeitspapiere.

„Arbeitspapiere sind alle Aufzeichnungen und Unterlagen, die der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Planung und Durchführung der Jahresabschlussprüfung und zur Herleitung des Prüfungsergebnisses selbst erstellt, sowie alle Schriftstücke und Unterlagen, die er von dem geprüften Unternehmen oder von Dritten als Ergänzung seiner eigenen Unterlagen zum Verbleib erhält.“¹⁷

Die Notwendigkeit einer Dokumentation von Prüfungsablauf und Prüfungsergebnissen in den so genannten Arbeitspapieren lässt sich nach Leffson mit sieben wichtigen Zwecken begründen.¹⁸

Die Sammlung einer Vielzahl an Informationen ist wesentlich für die Bildung eines Prüfungsurteils. Erst wenn für den Prüfer alle notwendigen Informationen zusammengetragen worden sind, kann dieser sich ein Urteil zur Abschlussprüfung machen. Jede Prüfungshandlung muss daher vorhanden und gespeichert sein, um in Summe zu einem Urteil zu gelangen.

Da nicht immer nur ein Prüfer, sondern ein Prüfungsteam Informationen sammelt und Prüfungshandlungen setzt, muss es für den Abschlussprüfer möglich sein, sämtliche Informationen und Teilurteile anhand der Arbeitspapiere in kurzer Zeit überprüfen zu können und sich ein Urteil über die gesamte Prüfung machen zu können.

Die Arbeitspapiere sind auch die Grundlage für die Erstellung des Abschlussprüfungsberichts. Daher müssen diese mindestens bis zur Auslieferung des Berichts vorhanden sein.

Das Prüfungsurteil hat dem Kriterium der Objektivität zu entsprechen. Das heißt, ein sachkundiger Dritter sollte mit den Unterlagen zur Abschlussprüfung zu demselben Urteil wie der Abschlussprüfer selbst kommen. Wenn zu einem späteren Zeitpunkt ein Sachverständiger beauftragt wird, das Urteil des Prüfers zu überprüfen, sollte er daher zu denselben Urteilen wie der Abschlussprüfer gelangen. Es sollten daher auch alle Informationen, die der Prüfer zur Verfügung hat und mit denen der sich ein Urteil gebildet hat, in den Ar-

¹⁷ Vgl. WPG (1982), S. 44.

¹⁸ Vgl. Leffson (1985), S. 280 – 282.

beitspapieren bzw. im Bericht vorhanden sein. Dadurch ist es notwendig, die Unterlagen viel länger als bis zum Auslieferungszeitpunkt des Berichtes aufzubewahren.

Im Sinne einer ordnungsgemäßen Prüfungsplanung und einer Einhaltung dieser sollte der Prüfungsleiter jederzeit in der Lage sein, den Prüfungsfortschritt nachvollziehen zu können. Ein systematischer Aufbau der Arbeitspapiere und eine Dokumentation der bereits gesetzten Prüfungshandlungen sollte dies ermöglichen. Die Kontrolle des Ablaufs sollte daher mit der Hilfe der Arbeitspapiere möglich sein.

Eine weitere Notwendigkeit von Dokumentation betrifft den gewollten oder ungewollten Austausch von Mitgliedern des Prüfungsteams oder des Prüfers selbst während der Abschlussprüfung. Ein solcher Wechsel muss ohne Verlust von Information und Zeit ablaufen. Dies ist nur möglich, wenn die gesammelten Informationen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen dokumentiert und nachvollziehbar sind.

„Die in den Arbeitspapieren festgehaltenen Aufzeichnungen über den Prüfungsumfang und den damit verbundenen Zeitaufwand können als Grundlage für die Aufstellung künftiger Prüfungspläne dienen.“¹⁹

¹⁹ Vgl. *Leffson* (1985), S. 282.

3. ANFORDERUNGEN AN STANDARDS FÜR PRÜFUNGSDO- KUMENTATION

3.1. HERLEITUNG DER ANFORDERUNGEN

3.1.1. Herleitung der Anforderungen über die Funktionen von Prüfungsnormen

In diesem Abschnitt der Arbeit soll versucht werden allgemeine Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation herzuleiten. Die Herleitung erfolgt nach zwei verschiedenen Methoden. Die Ergebnisse dieser Methoden sollen die Festlegung von Anforderungen ermöglichen.

Die erste Methode zur Herleitung von allgemeinen Anforderungen basierte auf der Überlegung, dass Anforderungen vom Zweck des Standards abhängig sind. Demnach ist zu untersuchen, welchen Zweck bzw. welche Funktionen ein Standard für Prüfungsdokumentation erfüllt. Um dies feststellen zu können, soll zuerst dargestellt werden, welche Funktionen ein Standard (d.h. eine Norm) im Allgemeinen erfüllt. Daraus abgeleitet ergeben sich die Funktionen der Norm (d.h. des Standards) für Prüfungsdokumentation als Grundlage für die Herleitung von Anforderungen.

„Unter einer Norm ist im allgemeinen Sprachgebrauch eine Regel, ein Gesetz, eine Vorschrift, ein Prinzip, ein Maßstab, ein Befehl, eine Bitte, eine Erlaubnis oder eine Ermächtigung zu verstehen. Normen beinhalten den Anspruch, einen Grund für menschliches Handeln darzustellen, d.h. Handlungen zu steuern. Normen drücken nicht aus, was ist, sondern was sein soll und beinhalten insofern eine Wertung. Demzufolge ist eine Prüfungsnorm als Regel definiert, die den Anspruch erhebt, das Verhalten des Prüfers zu steuern. Die Gesamtheit der Prüfungsnormen lässt sich als Prüfungsordnung definieren.“²⁰

Prüfungsnormen erfüllen ua. im Allgemeinen die folgenden Funktionen:²¹

- Präskriptive Funktion

²⁰ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (1993), S. 76.

²¹ Vgl. Ruhnke (2000), S. 31 – 36.

- Deskriptive Funktion
- Standardisierungsfunktion
- Prophylaktische Funktion
- Schutzfunktion

„Normen können ihren Anspruch auf Steuerung nur erfüllen, wenn sie verhaltenswirksam sind. Richten sich die Normen an den Prüfer, indem sie bestimmte Handlungen vorschreiben oder verbieten, erfüllen sie eine präskriptive Funktion. Die Handlungswirksamkeit von Normen wird positiv beeinflusst, wenn diese widerspruchsfrei, vollständig und operational sind, sowie den gesetzlichen Prüfungszielen entsprechen. Darüber hinaus beeinflussen die Sanktionen, die einem Prüfer bei einem Normverstoß drohen, die Wirksamkeit von Normen.“²²

Umgelegt auf Normen für Prüfungsdokumentation sollen diese jedenfalls widerspruchsfrei, vollständig und operational (d.h. anwendbar) sein. Normen sollen bestimmte Handlungen vorschreiben oder verbieten. Daraus abgeleitet ergeben sich Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation, nämlich Aussagen zu den Fragen, was und wie im Zuge einer Abschlussprüfung zu dokumentieren ist, zu treffen.

„Des Weiteren erfüllen Prüfungsnormen eine deskriptive Funktion, indem sie über Art und Umfang der durchgeführten Prüfung informieren und den Empfänger des Prüfungsurteils...dabei unterstützen, das Prüfungsergebnis in Form des Bestätigungsvermerks sachgerecht zu interpretieren.“²³

Aus der deskriptiven Funktion einer Prüfungsnorm ergibt sich für eine Norm zur Prüfungsdokumentation, dass die Norm zu beschreiben hat, zu welchem Zweck Prüfungsdokumentation notwendig ist und in welchem Umfang diese stattzufinden hat. Daraus abgeleitet ergibt sich die Anforderung, dass ein Standard für Prüfungsdokumentation Stellung nehmen sollte zur Frage wozu und in welchem Ausmaß die Dokumentation zu erfolgen hat.

²² Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (1993), S. 76.

²³ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (1993), S. 76.

„Finden öffentlich gesetzte Prüfungsnormen Anwendung, sind die geprüften Abschlusssinformationen hinsichtlich ihrer Zuverlässigkeit vergleichbar. Diese Standardisierungsfunktion kommt jedoch nur dann zum tragen, wenn die Normen ihre präskriptive und deskriptive Funktion erfüllen.“²⁴

Die Standardisierungsfunktion einer Norm macht die Ergebnisse aus der Umsetzung einer Norm zuverlässlich und vergleichbar. Angewandt auf einen Standard für Prüfungsdokumentation bedeutet dies, dass er für alle Anwender die gleichen Regelungen vorsieht und sowohl präskriptive als auch deskriptive Regelungen beinhaltet. Daraus abgeleitet ergeben sich die bereits erwähnten Anforderungen, dass ein Standard für Prüfungsdokumentation Aussagen zu treffen hat, was, wie und wozu zu dokumentieren ist.

„In einem engen Zusammenhang zur deskriptiven Funktion steht die auf die kontrollierten Personen bezogene prophylaktische Funktion von Prüfungsnormen. Indem die Überwachten durch die Prüfungsnormen Kenntnis über die Prüfung erlangen, lassen sich Fehler zumindest teilweise von vorneherein vermeiden.“²⁵

Betrachtet man den Abschlussprüfer als den durch Berufsorganisationen Überwachten, so ergibt sich aus der prophylaktischen Funktion von Normen für Prüfungsdokumentation, dass Abschlussprüfer durch die Normen Kenntnis haben, wie eine Dokumentation zu erfolgen hat, um auch den Erfordernissen der Überwachungsgremien gerecht zu werden. Daraus abgeleitet ergibt sich wiederum für die Anforderung an einen Standard für Prüfungsdokumentation, dass der Standard eine Aussage zu treffen hat, wie und wozu Dokumentation stattfinden soll.

„Des Weiteren stärken Prüfungsnormen in Konfliktfällen die Stellung des Prüfers gegenüber dem Mandanten. Hier entfalten die Normen eine Schutzfunktion, da es dem Mandanten schwer fallen dürfte, seine Vorstellungen gegenüber dem Prüfer durchzusetzen, sofern dem konkrete und verbindliche Normen entgegenstehen.“²⁶

Die Schutzfunktionen von Normen festigen die Stellung des Abschlussprüfers gegenüber dem Mandanten und schützen den Abschlussprüfer im Falle von gerichtlichen Auseinandersetzungen. Angewandt auf Normen für Prüfungsdokumentation geben diese dem Ab-

²⁴ Vgl. Ruhnke (2000), S. 34.

²⁵ Vgl. Ruhnke (2000), S. 35.

²⁶ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (1993), S. 77.

schlussprüfer die Möglichkeit notwendige Unterlagen vom Mandanten zu erhalten. Die erhaltenen Unterlagen stützen das Prüfungsurteil und geben dem Abschlussprüfer die Sicherheit, dass das Urteil aufgrund der erhaltenen Unterlagen nachweisbar ist. Daraus ergibt sich die Anforderung an einen Standard für Prüfungsdokumentation, dass dieser Aussagen trifft, welche Unterlagen von den Mandanten einzuholen sind und wie diese Prozesse zu dokumentieren sind.

Aus den Funktionen der Prüfungsnormen lassen sich zu erfüllende Funktionen der Normen für Prüfungsdokumentation ableiten. Dass diese Funktionen bestehen und erfüllt sind, müssen die Normen für Prüfungsdokumentation dementsprechend beschaffen sein. Daraus lassen sich Anforderungen an Standards ableiten. Zusammenfassend sind die abgeleiteten Anforderungen, dass ein Standard für Prüfungsdokumentation Aussagen darüber zu treffen hat, was, wie und wozu zu dokumentieren ist.

3.1.2. Herleitung der Anforderungen über kausale Interpretationen

In diesem Abschnitt sollen basierend auf der Aussage: „Der Abschlussprüfer hat die Planung und Durchführung der Prüfung und die Ermittlung der Prüfungsergebnisse angemessen zu dokumentieren“²⁷ mit Hilfe von kausalen Ableitungen und Interpretationen notwendige Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation entwickelt werden.

Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob es überhaupt notwendig ist, Standards für Prüfungsdokumentation aufzustellen. Die allgemeine Aussage „die Planung und Durchführung der Prüfung und die Ermittlung der Prüfungsergebnisse angemessen zu dokumentieren“ könnte ausreichend sein. Würde man als Standardanwender versuchen, diesen Anforderungen gerecht zu werden, stellen sich sofort die folgenden Fragen:

WAS ist zu dokumentieren?

WIE ist zu dokumentieren?

WOZU ist zu dokumentieren?

Die Frage „WAS?“ wäre zu der getroffenen Aussage mit „die Planung und Durchführung der Prüfung und die Ermittlung der Prüfungsergebnisse“ zu beantworten. Dies würde be-

²⁷ Vgl. IDW (2000), S. 1849.

deuten, alle Prüfungshandlungen, die notwendig sind, den angewendeten Prüfungsnormen zu entsprechen. Dies kann, vor allem unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit einer Prüfung, und je nach Betrachtungsweise, zuviel oder zu wenig sein. Hier wird deutlich, dass eine klare Aussage in einem Standard zu treffen ist, „WAS“ zu dokumentieren ist. Das bedeutet, es sollten Aussagen über Inhalt, Umfang und Art der Prüfungsdokumentation in einem Standard getätigt werden.

Die Frage „WIE?“ wäre demnach mit „angemessen“ zu beantworten. Der Begriff der Angemessenheit (d.h. der Ordnungsmäßigkeit) müsste dann jedenfalls in den Prüfungsnormen erläutert und beschrieben sein. „Überall, wo der Begriff ordnungsgemäß oder ordnungsmäßig gebraucht wird, soll damit ausgedrückt werden, daß die Aufgaben einer Ordnung gemäß erfüllt werden müssen. Dies erfordert offensichtlich mehr als nur eine ordentliche Aufgabenerfüllung.“²⁸

Generell spricht auch nichts dagegen, dass Prüfungsdokumentation die jeweiligen Definitionen von Ordnungsmäßigkeit erfüllt. Doch würde sehr viel Interpretationsspielraum freigelassen werden, wie diese auszusehen hätte. Daher wird es notwendig sein, in einem Standard zur Prüfungsdokumentation eine klare Aussage zu dem „WIE“ zu geben. Darunter fallen Themen wie Beschaffenheit und Zusammensetzung, sowie Form und Gestalt der Dokumentation. Daraus ableitbar ergibt sich auch die Notwendigkeit, zu den Instrumenten der Prüfungsdokumentation, den Arbeitspapieren, Stellung zu nehmen und zwar in der Form, dass eine allgemeine Beschaffenheit bzw. eine Mindestanforderung an Arbeitspapieren festgelegt ist.

Die Frage „WOZU?“ ist in der oben beschriebenen Aussage generell mit der Antwort „um den Standard und die Normen zu erfüllen“ zu erklären. Diese Konklusion scheint zwar ausreichend, gibt dem Standardanwender aber wenig Informationen um ein Verständnis für die Zusammenhänge zwischen Prüfungstätigkeit und Dokumentation zu erlangen. Vielmehr würde es hilfreich sein in einem Standard für Prüfungsdokumentation genau zu erläutern, warum und wozu eine solche notwendig ist. Erläuterungen und Informationen über Wesen und Zweck der Dokumentation könnten dem Standardanwender dazu dienen, die Funktionen der Dokumentation besser zu verstehen und daraus einen Nutzen für die Prüfung zu generieren.

²⁸ Vgl. *Leffson* (1985), S. 99.

3.2. FESTLEGUNG DER ANFORDERUNGEN

Für die späteren Untersuchungen und den Vergleich der Ist-Situation mit der Soll-Situation in dieser Arbeit, werden nun aus den hergeleiteten Überlegungen die wesentlichen Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation festgelegt.

Aus den Herleitungen ergibt sich, dass Standards für Prüfungsdokumentation jedenfalls Aussagen zu den Fragen was, wie und wozu zu dokumentieren ist, beinhalten sollten. Daraus ergeben sich die Prämissen, dass Standards die folgenden Punkte beinhalten sollten:

- Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation (WAS)
- Beschaffenheit der Prüfungsdokumentation (WIE)
- Zweck der Prüfungsdokumentation (WOZU)

Mit Aussagen zu Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation sollen Standards die Frage klären, was zu dokumentieren ist und in welchem Ausmaß dies stattzufinden hat. Aussagen zur Beschaffenheit der Prüfungsdokumentation sollen festlegen, wie die Prüfungsdokumentation beschaffen sein sollte. Beide Prämissen leiten sich vor allem aus der präskriptiven Funktion der Normen ab.

Ein Standard sollte aber auch Aussagen zum Zweck der Prüfungsdokumentation treffen um damit die Frage, wozu eine Prüfungsdokumentation notwendig ist, zu klären. Diese Prämisse ergibt sich vor allem aus der deskriptiven und der prophylaktischen Funktion von Normen.

3.3. ÜBERPRÜFUNG DER ANFORDERUNGEN

Die Überprüfung bzw. der Vergleich der festgelegten Anforderungen mit der Ist-Situation soll in der Weise erfolgen, als dass in einem ersten Schritt aufgezeigt wird, ob und welche Aussagen zu den aufgestellten Prämissen in den untersuchten Standards vorhanden sind. Diese geschieht auf einer quantitativen Ebene und soll das Ausmaß und den Umfang der Aussagen vergleichen und darstellen.

In einem zweiten Schritt sollen auf einer qualitativen Ebene die Aussagen in den untersuchten Standards verglichen werden. Dabei wird untersucht, wie detailliert und speziell die Aussagen zu den aufgestellten Prämissen vorhanden sind.

Die Untersuchung auf einer qualitativen Ebene soll sich vor allem darauf richten wie viel Interpretationsfreiraum in den untersuchten Standards vorhanden ist und vergleichen ob Aussagen zu den Prämissen eher allgemein oder eher detailliert vorhanden sind.

Zu einzelnen Themen werden daher sowohl auf quantitativer als auch auf qualitativer Ebene die Ausmaße der vier beschriebenen Standards dargestellt und wesentliche Unterschiede aufgezeigt.

Die Untersuchung inwieweit die festgelegten Anforderungen einem Ist-Zustand der Standards für Prüfungsdokumentation entsprechen, erfolgt im Abschnitt „8.2. Vergleich der beschriebenen Standards mit den beschriebenen Anforderungen an Prüfungsdokumentation“. Zuvor werden in den Abschnitten 4 bis 7 ausgewählte Standards für Prüfungsdokumentation im System von Regelungen für Abschlussprüfungen dargestellt.

Sämtliche Untersuchungen im Abschnitt 8 beziehen sich auf die jeweils letzte veröffentlichte Version der beschriebenen Standards, egal ob im Entwurf oder in endgültiger Version vorhanden. Bei Vergleichen mit älteren Versionen wird gesondert darauf hingewiesen. Welche die aktuellste Version ist, wird in den Abschnitten 4 bis 7 erläutert.

4. STANDARDS FÜR PRÜFUNGSdokUMENTATION IM SYSTEM DER REGELUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFUNGEN IN ÖSTERREICH

4.1. ÜBERBLICK ÜBER DAS SYSTEM VON REGELUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFUNGEN IN ÖSTERREICH

4.1.1. Hintergrund

Regelungen zur Abschlussprüfung finden sich in Österreich zum einen in verschiedenen Gesetzen und zum anderen in Richtlinien von Berufsorganisationen. Ein kompaktes Leitwerk oder Handbuch, in dem alle Regelungen zur Abschlussprüfung festgehalten sind, gibt es nicht. Vielmehr bedarf es dem Wissen und der Anwendung vieler einzelner Bestimmungen aus verschiedensten Quellen, um eine Abschlussprüfung ordnungsgemäß durchführen zu können.

Eine Übersicht, welche Regelungen zumindest zu beachten sind, ist im Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen (KFS/PG1) wie folgt beschrieben: „Bei der Durchführung der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer neben den im Unternehmensgesetzbuch (§§ 270, 271, 271 a und 275 UGB), im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (§§ 82, 83, 88, 91 und 96 WTBG) und in der Wirtschaftstreuhandberufsausübungsrichtlinie (§§ 1, 2, 5, 7 und 21 WT-ARL) enthaltenen Prüfungsvorschriften, die in diesem Fachgutachten und in sonstigen Fachgutachten und Stellungnahmen der Fachsekte des Instituts für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und in Richtlinien des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer enthaltenen Regeln zu beachten.“²⁹

Neben der Frage nach Regelungen, wie die Abschlussprüfungen durchzuführen sind, sollte der Abschlussprüfer aber auch Kenntnis darüber haben, welchen Regelungen zur Rechnungslegung auf den zu prüfenden Abschluss anzuwenden sind. „Ziel der Abschlussprüfung ist die Abgabe eines hinreichend sicheren Urteils darüber, ob...die anzuwendenden

²⁹ Vgl. KFS/PG1 (2007), S. 4.

Rechnungslegungsgrundsätze ein möglichst getreues Bild...vermittelt.“³⁰ Daraus ableitbar ist, dass bei Abschlussprüfungen auch die Regelungen der anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze zu berücksichtigen sind. Diese Berücksichtigung und Kenntnis unterstützt den Abschlussprüfer die anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze mit den angewandten zu vergleichen und zu beurteilen.

In den folgenden beiden Abschnitten werden die wichtigsten zu beachtenden Regelungen für Abschlussprüfungen in Österreich genannt. Eine detaillierte Erläuterung aller Regelungen ist im Zuge dieser Arbeit nicht vorgesehen. Der Anspruch auf Vollständigkeit wird nicht erhoben.

4.1.2. Gesetzliche Regelungen

Bei den gesetzlichen Regelungen ist primär das Unternehmensgesetzbuch, UGB³¹, (vormals Handelsgesetzbuch, HGB) zu beachten und dort vor allem die Bestimmungen zur Abschlussprüfung in den §§ 268 – 283 UGB im 3. Buch, 4. Abschnitt. Das Gesetz regelt zum einen welcher Abschluss in welchem Umfang zu prüfen ist und zum anderen finden sich Bestimmungen zum Verhältnis von Abschlussprüfer und dem zu prüfenden Unternehmen.

Das UGB regelt aber auch die für einen Rechnungsabschluss anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze in den §§ 189 – 267 UGB im 3. Buch, 1. bis 3. Abschnitt. Darin festgehalten ist ua. welche Rechnungslegungsgrundsätze zur Anwendung kommen sollten und wie diese anzuwenden sind.

„Neben den einschlägigen gesetzlichen Anordnungen im HGB finden sich z.B. auch noch einschlägige Vorschriften für Aktiengesellschaften im Aktiengesetz (AktG), für Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), für Privatstiftungen im Privatstiftungsgesetz (PSG), für Kreditinstitute im Bankwesengesetz (BWG), für Versicherungsunternehmen im Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) und für (Erwerbs- und Wirtschafts-) Genossenschaften und bestimmte Vereine im Genossenschaftsrevisionsgesetz (GenRevG).“³²

³⁰ Vgl. *KFS/PG1* (2007), S. 19.

³¹ Vgl. *UGB* (2006)

³² Vgl. *Hilber* (1998), S. 39.

Ein Teil der oben genannten Gesetze wurde mit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2004 (ReLÄG 2004)³³ und dem Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 (GesRÄG 2005)³⁴ ua. im Bereich der Regelungen zur Abschlussprüfung geändert. Des Weiteren zu erwähnen ist das Unternehmensreorganisationsgesetz (URG)³⁵, das vor allem im Bereich der Redepflicht des Abschlussprüfers Regelungen beinhaltet.

Unter den zu beachtenden Gesetzen sind auch solche zu nennen, die den Berufsstand des Abschlussprüfers betreffen. Darunter fallen das Wirtschaftstreuhand-Berufsgesetz (WTBG)³⁶ und die Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL)³⁷, sowie das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG)³⁸. Das WTBG beinhaltet ua. auch die Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung (WTBO), die Wirtschaftstreuhänder-Disziplinarordnung (WTDÖ) und das Wirtschaftstreuhänder-Kammergesetz (WTKG). In diesen Gesetzen finden sich neben berufsständischen Regelungen auch Bestimmungen zur Durchführung, zum Ablauf und zur Organisation von Abschlussprüfungen.

Die Anwendung und Umsetzung der aufgelisteten Gesetze sind nur ein Aspekt im System der Regelungen zur Abschlussprüfung in Österreich. Die im folgenden Abschnitt beschriebenen Richtlinien von Berufsorganisation sollten immer gemeinsam mit den gesetzlichen Regelungen betrachtet werden.

4.1.3. Richtlinien von Berufsorganisationen

Berufsorganisationen, die in Österreich Richtlinien zur Abschlussprüfung entwickeln, sind die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) und das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP). „Die gesetzlichen Vorschriften enthalten keine Bestimmungen darüber, wie die Prüfung im Einzelnen durchzuführen ist; dafür gelten nach wie vor die von den Berufsorganisationen der Abschlussprüfer entwickelten Grundsätze, in Österreich speziell die Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und die vom Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer veröffentlichten Richtlinien, die Ergänzungen zu den Fachgutachten der Kammer enthalten, bzw. Detailfragen behandeln, die nicht Gegenstand sol-

³³ Vgl. *ReLÄG* (2004)

³⁴ Vgl. *GesRÄG* (2005)

³⁵ Vgl. *URG* (2005)

³⁶ Vgl. *WTBG* (2005)

³⁷ Vgl. *WT-ARL* (2003)

³⁸ Vgl. *A-QSG* (2006)

cher Fachgutachten sind.“³⁹ Bevor nun auf die Richtlinien näher eingegangen wird, werden die beiden erwähnten Berufsorganisationen kurz vorgestellt.

Die KWT ist eine Dachorganisation für Steuerberater und Wirtschaftsexperten in Österreich. Sie ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts, bei der für alle selbstständigen Buchhalter und Bilanzbuchhalter, Steuerberater, Buchprüfer, Wirtschafts- und Abschlussprüfer sowie für Berufsanwärter für Wirtschaftstreuhänderberufe die Zwangsmitgliedschaft gilt.⁴⁰

Die Aufgaben der KWT lassen sich grob in zwei wesentliche Bereiche teilen, nämlich die Funktion als Behörde und die Funktion als Interessensvertretung. Zu den Aufgaben in der Funktion als Behörde zählen ua. die Abhaltung von Prüfungen, die Erteilung der Berufsbefugnis und die Evidenz und Erfassung aller berufsrechtlich relevanten Daten der Mitglieder. Zu den Aufgaben in der Funktion als Interessensvertretung gehören ua. die Begutachtung von Gesetzen und die fachliche Information der Mitglieder.⁴¹

In der KWT ist ein Institut für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation eingerichtet. Innerhalb dieses Institutes gibt es Fachsenate (KFS) für Handelsrecht und Revision, für Betriebswirtschaft und Organisation und für Datenverarbeitung. Diesen Fachsenaten obliegt die Entwicklung und Verabschiedung von Fachgutachten und Stellungnahmen zu Fragen der Rechnungslegung und Abschlussprüfung. Ziel dieser Ausarbeitung ist ua. zu klären, wie die Abschlussprüfung im Einzelnen durchzuführen ist.

Ähnlich der KWT hat sich auch das IWP ua. zum Ziel gesetzt, Ausarbeitungen zu Fragen der Abschlussprüfung zu entwickeln. Das IWP ist ein 1952 gegründeter Verein, dessen Zweck auf die Förderung der Interessen der österreichischen Wirtschaftsprüfer und die Ausrichtung der Mitglieder in der beruflichen Haltung besteht. Die Mitgliedschaft ist eine freiwillige. Ein in den Statuten verankertes Ziel zur Zweckerreichung ist die gutachtliche Stellungnahme zu Fach- und Berufsfragen, die den gesamten Wirtschaftsprüferberuf angehen. Die Veröffentlichung dieser Fach- und Berufsfragen erfolgt ua. in Form von sog. Richtlinien, die gemeinsam mit den Fachgutachten und Stellungnahmen der KWT als die Richtlinien von Berufsorganisationen in Österreich gelten.

³⁹ Vgl. Egger / Sammer / Bertl (2005), S. 415.

⁴⁰ Vgl. KWT (2007a)

⁴¹ Vgl. KWT (2007b)

Eine Liste der aktuellen Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen der Fachsenate für Handelsrecht und Revision, für Betriebswirtschaft und Organisation und für Datenverarbeitung der KWT und des IWP ist auf der Homepage der KWT ersichtlich.

Die Sammlung der Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen ist strukturiert in einen Teil fachliche Äußerungen mit nicht branchenspezifischem Inhalt und in einen mit branchenspezifischem Inhalt. Im ersten Teil erfolgt die Unterteilung in die Bereiche Rechnungslegung (RL), Prüfung – Grundsatzfragen (PG), Prüfung – Einzelfragen (PE), Betriebswirtschaft (BW) und Datenverarbeitung (DV). Der zweite Teil gliedert sich in die Bereiche Banken (BA), Versicherungsunternehmen (VU), Leasingunternehmen (LU), Investmentfonds (IF) und Pensionskassen (PK). Die Kurzbezeichnungen der einzelnen Äußerungen erfolgt je nach Verfasser mit KFS oder IWP und einer Kombination aus der Abkürzung für den jeweiligen Bereich inklusive einer Nummerierung innerhalb des Bereichs. Diese Art der Kurzbezeichnung wird ab 1993 angewandt, wodurch sich vor allem die Struktur des Inhaltsverzeichnisses geändert hat. Damals wurden ältere Fachgutachten bzw. Richtlinien auch mit den neuen Kurzbezeichnungen versehen, selbst wenn sich der Titel oder Inhalt der ursprünglichen Fachgutachten bzw. Richtlinien nicht geändert hat. Eine Gegenüberstellung der alten und neuen Kurzbezeichnungen findet sich in der offiziellen Sammlung der Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen als Beilage.

Die für diese Arbeit relevanten Richtlinien im Bereich der Prüfungsdokumentation sind jedenfalls das Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen (KFS/PG 1) und die Richtlinie über die Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (IWP/PE 1). Diese beiden Regelungen werden nun im folgenden Abschnitt genauer beschrieben.

4.2. STANDARDS FÜR PRÜFUNGSdokUMENTATION

4.2.1. Historische Entwicklungen

Das Fachgutachten des Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Institutes für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der KWT über die Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlußprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungsgesetzes wurde in der Sitzung des Fachsenates für Handelsrecht und Revision vom 7. Dezember 1987 als Fachgutachten Nr. 73 verabschiedet und am 20. Mai 1992 als KFS/PG

1 überarbeitet.⁴² Zum Thema Prüfungsdokumentation trifft dieses Fachgutachten im Abschnitt „7. Nachweis der Prüfungsdurchführung“ die folgende Aussage: „Der Abschlußprüfer hat die Prüfungsplanung, die Prüfungshandlungen und die Prüfungsfeststellungen zu dokumentieren. Die Prüfungsdurchführung und das Prüfungsergebnis müssen aus dem Prüfungsbericht bzw. den vom Abschlußprüfer während seiner Prüfung zu führenden Arbeitspapieren nachweisbar und nachvollziehbar sein.“⁴³

Dieses Fachgutachten stellt fest was zu dokumentieren ist und es stellt weiter fest, dass diese Dokumentation nachweisbar und nachvollziehbar zu sein hat. Es legt nicht fest, wie und warum zu dokumentieren ist. Daher hat das IWP die Richtlinie „Die Arbeitspapiere des Abschlussprüfers“ IWP/PE 1⁴⁴ (früher AP1 / R2) im März 1990 veröffentlicht.

Da diese noch immer gültig ist, wird sie im folgenden Abschnitt genauer beschrieben.

4.2.2. Aktuelle Standards

Zu den aktuellen Standards für Prüfungsdokumentation in Österreich ist die oben genannte Richtlinie IWP/PE 1 zu nennen, die sich in die folgenden Abschnitte gliedert:

- Vorbemerkungen
- 1. Begriff der Arbeitspapiere
- 2. Zweck und Form der Arbeitspapiere
- 3. Der Dauerakt
- 4. Jährliche, laufende Arbeitspapiere
- 5. Eigentum und Aufbewahrung
- Anlagen I und II

In den Vorbemerkungen wird darauf hingewiesen, dass diese Richtlinie eine Empfehlung zur berufsmäßigen Prüfungsdokumentation in Form von Arbeitspapieren abgibt. Des Weiteren wird festgehalten, dass zwar der Grundsatz einer ordnungsmäßigen Dokumentation

⁴² Vgl. *KFS/PG 1* (1992)

⁴³ Vgl. *KFS/PG 1* (1992), S.8.

⁴⁴ Vgl. *IWP/ PE 1* (1990)

der Prüfung auch anerkannten internationalen Prüfungsgrundsätzen entspricht, jedoch wird kein Anspruch darauf erhoben, dass der Inhalt der Richtlinie selbst, internationalen Prüfungsstandards entspricht. Unter internationalen Prüfungsstandards werden die veröffentlichten Grundsätze der IFAC verstanden.

Im Abschnitt 1 findet sich eine Definition für den Begriff der Arbeitspapiere: „Arbeitspapiere sind alle Aufzeichnungen und Unterlagen, die der Abschlußprüfer im Zusammenhang mit der Planung und Durchführung der Jahresabschlußprüfung und zur Ableitung des Prüfungsergebnisses selbst erstellt, sowie alle Schriftstücke und Unterlagen, die er vom geprüften Unternehmen oder von Dritten als Ergänzung seiner eigenen Unterlagen zur Erfüllung des Prüfungszwecks erhält.“⁴⁵

Der Abschnitt 2 beschreibt den Zweck und die Form der Arbeitspapiere. Die Arbeitspapiere haben vor allem die folgenden Aufgaben:

- Dokumentation der Prüfungsplanung
- Dokumentation der Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen
- Ableitung des Prüfungsergebnisses
- Grundlage für die laufende Beaufsichtigung der Prüfungsdurchführung und Kontrolle der Prüfungsqualität
- Grundlage für die Erstellung des Prüfungsberichtes

Die Form der Arbeitspapiere soll derartig übersichtlich und systematisch beschaffen sein, dass ein bisher nicht mit der Prüfung befasster Prüfer in der Lage ist, eine begonnene Prüfung fortzuführen. Weiters sollte ein Abschlussprüfer aufgrund dieser Unterlagen den Prüfungsbericht abfassen oder das im Prüfungsbericht festgehaltene Prüfungsergebnis innerhalb angemessener Frist nachvollziehen können. Aus den Arbeitspapieren sollte ersichtlich sein, von wem und wann diese angelegt, erhalten oder überprüft wurden.

Daraus ergibt sich die zweckmäßige Trennung der Arbeitspapiere in Dauerakte und in jährliche, laufende Arbeitspapiere. Darauf weisen die Abschnitte 4 und 5 nochmals hin und verweisen dabei auf die Anlagen I und II der Richtlinie.

⁴⁵ Vgl. IWP/ PE 1 (1990), S. 2.

Darin werden sehr ausführlich, aber beispielhaft, mögliche zu berücksichtigende Unterlagen für den Dauerakt (Anlage I) und für die jährlichen, laufenden Arbeitspapiere (Anlage II) aufgezählt. Die Struktur dieser Aufzählungen könnte auch als Inhaltsverzeichnis der beiden Akte verwendet werden.

Der Abschnitt 5 regelt das Eigentum und die Aufbewahrung der Arbeitspapiere. Die Arbeitspapiere sind Eigentum des Abschlussprüfers. Für die Art und Dauer der Aufbewahrung sind die berufsüblichen Aufbewahrungspflichten zu beachten.

Die Richtlinie IWP / PE 1 ist, wie schon erwähnt, als zusätzliche Stellungnahme zum Fachgutachten KFS/PG 1⁴⁶ erarbeitet worden. Dieses Fachgutachten wurde im Jahr 2007 in einer überarbeiteten Version veröffentlicht. Das neue Fachgutachten KFS/PG 1⁴⁷ ist bei allen Prüfungen von Rechnungsabschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2007 enden, anzuwenden. Zum Thema Prüfungsdokumentation wurde in diesem Gutachten ausführlicher Stellung genommen. Daher werden nun die wichtigsten neuen Punkte zu diesem Thema beschrieben.

Im Abschnitt „13. Dokumentation der Abschlussprüfung (Arbeitspapiere)“ des Fachgutachten KFS/PG 1⁴⁸ wird festgelegt, was der Abschlussprüfer jedenfalls in den Arbeitspapieren zu dokumentieren hat:

- die Vorgangsweise bei der Einschätzung des Risikos von wesentlichen Fehldarstellungen im Sinn des Fachgutachten und die daraus resultierenden Entscheidungen über die Gestaltung seiner Prüfungshandlungen,
- die Prüfungsstrategie und den ursprünglichen Prüfungsplan sowie wesentliche Änderungen, die im Zuge der Prüfung vorgenommen wurden und deren Ursachen,
- Art, Zeitablauf, Umfang und Ergebnisse der Prüfungshandlungen,
- die Schlussfolgerungen, die aus den Prüfungshandlungen gezogen wurden,
- die Überlegungen und Ermessensentscheidungen des Abschlussprüfers bezüglich aller wesentlichen Angelegenheiten, die eine Beurteilung durch den Abschlussprüfer erfor-

⁴⁶ Vgl. KFS/PG 1 (1992)

⁴⁷ Vgl. KFS/PG 1 (2007)

⁴⁸ Vgl. KFS/PG 1 (2007), S. 69 – 72.

dern, unter Hinweis auf den Wissensstand in dem Zeitpunkt, in dem sie angestellt bzw. getroffen wurden.

Der Umfang dieser Dokumentation ist nicht genau geregelt. Vielmehr kann sich die Dokumentation auf die wesentlichen Sachverhalte beschränken. Die Dokumentation muss jedoch so umfangreich und detailliert sein, dass einem außenstehenden Dritten ein Gesamtverständnis der Prüfung vermittelt werden kann und das Prüfungsurteil nachvollziehbar ist.

Im Einzelnen hängen Form, Umfang und Inhalt der Arbeitspapiere von Art, Umfang und Komplexität der Unternehmensstätigkeit, des internen Kontrollsystems und den Besonderheiten des zu prüfenden Unternehmens ab.

Zu den Arbeitspapieren zählen alle Unterlagen, die der Abschlussprüfer zur Erfüllung des Prüfungszwecks selbst erstellt oder vom zu prüfenden Unternehmen oder von Dritten erhält. Neu aufgenommen wurde die Möglichkeit, dass die Unterlagen nicht nur auf Papier, sondern auch auf Film oder auf elektronischen oder anderen Medien gespeichert werden dürfen.

Von Interesse ist auch die Tatsache, dass bei Verwendung von Standardprüfungsprogrammen und Fragebögen die Anpassung dieser Instrumente an besondere Gegebenheiten bei der jeweiligen Abschlussprüfung zu dokumentieren ist.

Das Fachgutachten listet in weiterer Folge eine Vielzahl von möglichen Unterlagen, die als Arbeitspapier in Frage kommen können, auf. Diese Liste deckt sich teilweise mit jenen in den zuvor beschriebenen Anlagen zur Richtlinie IWP / PE 1, kann aber durchaus als zusätzliche Checkliste bei der Prüfungsdurchführung hilfreich sein.

4.2.3. Zukünftige Entwicklungen

Da das neue Fachgutachten KFS/PG 1 erst 2007 veröffentlicht wurde, scheint eine Überarbeitung in naher Zukunft nicht stattzufinden. Eine Überarbeitung der aus dem Jahre 1992 stammenden Richtlinie IWP/PE 1 ist zu überlegen.

Diese Überlegung beruht vor allem auf dem Aspekt, dass in dieser Richtlinie kein inhaltlicher Hinweis auf eine Übereinstimmung mit den ISA gegeben ist, obwohl die KWT und

das IWP als Mitglied der IFAC verpflichtet sind, dafür Sorge zu tragen hat, dass die ISA in nationale Bestimmungen aufgenommen werden (siehe dazu auch Kapitel 6 dieser Arbeit).

Jedoch wurde im neuen Fachgutachten KFS/PG 1 der Hinweis aufgenommen, dass die im Fachgutachten behandelten Themen, im Wesentlichen den Regelungen der ISA entsprechen.⁴⁹

Damit scheint für die KWT und das IWP der Bereich der Prüfungsdokumentation in geeigneter Weise mit den ISA übereinzustimmen. Sollte es aber in den ISA zu Änderungen in diesem Bereich kommen, so wird es wohl auch einer Änderung der Prüfungsstandards in Österreich bedürfen.

⁴⁹ Vgl. *KFS/PG 1* (2007), S. 3.

5. STANDARDS FÜR PRÜFUNGSdokUMENTATION IM SYSTEM DER REGELUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFUNGEN IN DEUTSCHLAND

5.1. ÜBERBLICK ÜBER DAS SYSTEM VON REGELUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFUNGEN IN DEUTSCHLAND

5.1.1. Hintergrund

Regelungen zur Abschlussprüfung finden sich in Deutschland, ähnlich wie in Österreich, zum einen in verschiedenen Gesetzen und zum anderen in Richtlinien von Berufsorganisationen. So wie in Österreich gibt es kein kompaktes Leitwerk oder Handbuch, in dem alle Regelungen zur Abschlussprüfung festgehalten sind. Vielmehr sind alle Aspekte des Systems von Regelungen für Abschlussprüfungen zu berücksichtigen.

Es werden daher in den nächsten beiden Abschnitten die wichtigsten gesetzlichen Regelungen und Richtlinien von Berufsorganisationen im Überblick vorgestellt.

5.1.2. Gesetzliche Regelungen

Gesetzliche Bestimmungen zum Prüfungsrecht in Deutschland sind primär im deutschen Handelsgesetzbuch (dHGB bzw in Originalzitierung HGB)⁵⁰ festgelegt. Die Pflicht zur Prüfung ergibt sich aus § 316 dHGB. „Zum Gegenstand und Umfang der Prüfung enthält § 317 HGB die Anforderung, daß sich die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses darauf zu erstrecken hat, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmung des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung beachtet sind.“⁵¹ Die weiteren relevanten §§ 318 – 339 dHGB regeln die Rahmenbedingungen einer Abschlussprüfung, wie z.B. das Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüftem Unternehmen. Regelungen zur Durchführung einer Abschlussprüfung finden sich keine im dHGB.

⁵⁰ Vgl. dHGB (2007)

⁵¹ Vgl. Biener (1997), S. 643.

Neben dem dHGB ist als zweite wichtige gesetzliche Regelung das Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüferordnung (WPO)⁵², zu nennen. „Zu den gesetzlichen Vorschriften, die der Abschlussprüfer zu beachten hat, gehören die Regelungen der aufgrund von § 57 Abs. 4 WPO erlassenen Berufssatzung, die in § 4 Abs. 1 die gewissenhafte Berufsausübung dahingehend interpretiert, daß außer den gesetzlichen Vorschriften die für die Berufsausübung geltenden Bestimmungen und „fachliche Regeln“ zu beachten sind.“⁵³ „Der Hinweis, daß fachliche Regeln in gleicher Weise wie Rechtsvorschriften beachtet werden sollen, dürfte als eine Generalklausel zu verstehen sein, mit der auf prüfungstechnischen Regeln privater Regelsetzer verwiesen wird.“⁵⁴ Diese fachlichen Regelungen werden im nächsten Abschnitt im Überblick erläutert.

Zusätzlich zu den bereits erwähnten gesetzlichen Regelungen sind im System der Regelungen für Abschlussprüfungen auch Regelungen für die Rechnungslegung zu berücksichtigen. Eine Aufzählung der deutschen Rechnungslegungsgrundsätze, die im Zuge einer Abschlussprüfung relevant sind, findet sich im IDW PS 201: „Die gesetzlichen Vorschriften, deren Einhaltung im Rahmen der Abschlussprüfung festzustellen ist, umfassen insbesondere die Vorschriften des HGB über die Buchführung und das Inventar (§§ 238 – 241 HGB), über den Ansatz, die Bewertung und die Gliederung der Posten des Jahresabschlusses (§§ 242 – 283), sowie über die Angaben im Anhang und Lagebericht (§§ 284 – 289 HGB). Zur Konzernrechnungslegung bestehen ergänzende gesetzliche Vorschriften (§§ 290 – 315 HGB). Ferner können wirtschaftszweigspezifische (z.B. §§ 340 ff. und 341 ff.) sowie rechtsformbezogenen Vorschriften (z.B. §§ 150 – 160 AktG) und gesellschaftsbezogener Vorschriften (z.B. § 42 Abs. 3 GmbHG) zu beachten sein.“⁵⁵

Weitere notwendige gesetzliche Regelungen finden sich in branchenspezifischen Gesetzen und im Gesellschaftsrecht, zu dem das deutsche GmbH-Gesetz⁵⁶ und das Aktiengesetz⁵⁷ als die wichtigsten Regelungen zu nennen sind.

⁵² Vgl. WPO (2006)

⁵³ Vgl. Biener (1997), S. 643.

⁵⁴ Vgl. Biener (1997), S. 644.

⁵⁵ Vgl. WPg (2006b), S. 851.

⁵⁶ Vgl. dGmbHG (2007)

⁵⁷ Vgl. dAktG (2007)

5.1.3. Richtlinien von Berufsorganisationen

„Auf nationaler Ebene sind als normensetzende Institutionen neben dem Gesetzgeber vor allem die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zu nennen. Gesetzliche Grundlage für die Bildung nationaler Prüfungsinstitutionen ist die Wirtschaftsprüferordnung (WPO). Die WPO überträgt in § 4 Abs. 1 die Erfüllung der beruflichen Selbstverwaltungsaufgaben auf die WPK; das IDW findet in den gesetzlichen Normen indes keine Erwähnung.“⁵⁸ Die beiden genannten Berufsorganisationen sollen im Folgenden im Überblick beschrieben werden:

Die WPK, eine Körperschaft öffentlichen Rechts, ist die Berufsorganisation aller Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschafts- und Buchprüfungsgesellschaften, die in der WPK Pflichtmitglieder sind.⁵⁹ „Nach § 57 Abs. 1 WPO hat die WPK die Aufgabe, die beruflichen Belange der Gesamtheit der Mitglieder zu wahren und die Erfüllung der beruflichen Pflichten der Mitglieder zu überwachen. Zu den besonders wichtigen Aufgaben zählen die Ausübung der Berufsaufsicht, die Interessensvertretung der Gesamtheit der Mitglieder, die berufsqualifizierenden Examina sowie die Ausarbeitung von Normen für die Berufsausübung. Für die Normengebung durch die WPK sind vor allem Abs. 2 Nr. 5 und Abs. 3 f. des § 57 der WPO bedeutsam. Diese gesetzlichen Normen weisen der WPK zum einen die Aufgabe zu, die allgemeine Auffassung über Fragen der Berufsausübung in Richtlinien festzustellen. Zum anderen wird die WPK ermächtigt, eine Berufssatzung zu erlassen.“⁶⁰

Somit betreffen die von der WPK erlassenen Stellungnahmen vor allem den Berufsstand selbst. Zu Fragen der Durchführung von Abschlussprüfungen bzw. zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Prüfung nimmt primär das IDW Stellung.

„Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) vereint Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Deutschlands auf freiwilliger Basis. Das IDW ist ein eingetragener Verein, dessen Zweck gemäß Satzung nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Der Sitz des IDW ist in Düsseldorf.“⁶¹

⁵⁸ Vgl. *Ruhnke* (2000), S. 40.

⁵⁹ Vgl. *WPK* (2007)

⁶⁰ Vgl. *Ruhnke* (2000), S. 41.

⁶¹ Vgl. *IDW* (2007)

Zu den Hauptaufgaben des IDW zählen die Interessensvertretung für den Wirtschaftsprüferberuf auf nationaler und internationaler Ebene, die Facharbeit zur Förderung der Tätigkeitsbereiche des Wirtschaftsprüfers, die Ausbildung des beruflichen Nachwuchses und die Fortbildung der Wirtschaftsprüfer und die Unterstützung der Mitglieder bei der Tagesarbeit.⁶²

„Das IdW hat in diesem Zusammenhang zahlreiche Fachgutachten und Stellungnahmen veröffentlicht, die sich mit Bilanzfragen, mit der Prüfungstechnik und der Interpretation gesetzlicher Vorschriften befassen.“⁶³ „Das Gesetz verpflichtet den Abschlußprüfer nicht, die Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung (GoP) zu beachten oder die Prüfung entsprechend dem Stand der Prüfungstechnik durchzuführen. Nach § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB ist der Abschlußprüfer zur gewissenhaften Prüfung verpflichtet.“⁶⁴

„Beachtet ein Abschlußprüfer die Grundsätze eines Fachgutachtens oder einer Stellungnahme nicht, oder lässt er die Nichtbeachtung durch das geprüfte Unternehmen widerspruchslos zu, ohne daß hierfür gewichtige Gründe vorliegen, so muß er damit rechnen, daß dies in Regressfällen, in einem Verfahren der Berufsaufsicht oder in einem Strafverfahren gem. § 332 I HGB, zu seinem Nachteil ausgelegt werden. In diesem Zusammenhang sind die Fachgutachten und Stellungnahmen für den Abschlußprüfer von zentraler Bedeutung.“⁶⁵ Das IDW ist „...weder von der Bundesregierung, noch von der Wirtschaftsprüferkammer als Normierungsgremium anerkannt...“⁶⁶, jedoch ist es aus den genannten Gründen unerlässlich die Verlautbarungen der IDW bei einer Abschlussprüfung zu berücksichtigen.

Das IDW veröffentlicht die folgenden Arten von Verlautbarungen:

- IDW Prüfungsstandards (IDW PS)
- IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS)
- IDW Standards (IDW S)
- IDW Prüfungshinweise (IDW PH)

⁶² Vgl. IDW (2007)

⁶³ Vgl. Biener (1997), S. 648.

⁶⁴ Vgl. Biener (1997), S. 643.

⁶⁵ Vgl. Melcher / Seemann (1991), S. 20.

⁶⁶ Vgl. Biener (1997), S. 648.

- IDW Rechnungslegungshinweise (IDW RH)
- IDW Verlautbarungen bis 1998
- Gemeinsame Stellungnahmen mit der WPK
- Sonstige Verlautbarungen / Eingaben

„Will man die fachlichen Verlautbarungen systematisieren, so können vier Gruppen von Verlautbarungen aufgeführt werden: Erörterung von Zweifelsfragen bei der Bilanzierung, allgemeine Fragen zur Prüfungstechnik, Erörterungen von Fragen der §§ 316 ff. HGB und branchenspezifische Fragen.“⁶⁷

Entwürfe sind am vorangestellten „E“ vor den Abkürzungen PS, RS, und S erkennbar und werden auf der Homepage des IDW zur Begutachtung und Stellungnahme veröffentlicht. Als wesentliche Publikationsmedien sind die „IDW – Fachnachrichten“, „Die Wirtschaftsprüfung“ und das jährlich erscheinende „WP – Handbuch“ zu nennen. Die Veröffentlichung von neuen Verlautbarungen erfolgt jedenfalls in der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“. Eine Liste aller aktuellen Verlautbarungen ist auf der Homepage des IDW abrufbar.

Neben den Verlautbarungen des IDW sind zusätzlich die gemeinsamen Stellungnahmen der WPK und des IDW, in Form von Verordnungen, zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfungspraxis (VO 1/1995)⁶⁸ und zur Anforderung an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006)⁶⁹ im System von Regelungen für Abschlussprüfungen zu beachten.

5.2. STANDARDS FÜR PRÜFUNGSdokUMENTATION

5.2.1. Historische Entwicklungen

Die Themen Prüfungsdokumentation und Arbeitspapiere wurden in den deutschen Prüfungsstandards erstmals ausführlich in Form einer Stellungnahme des Hauptfachausschus-

⁶⁷ Vgl. *Melcher / Seemann* (1991), S. 20.

⁶⁸ Vgl. *WPg* (1995), S. 824 – 839.

⁶⁹ Vgl. *WPg* (2006c), S. 629 – 646.

ses des IDW im Jahr 1981 behandelt. Die Stellungnahme HFA 2/1981: Arbeitspapiere des Abschlussprüfers⁷⁰ gliedert sich in die folgenden Abschnitte:

- A. Vorbemerkungen
- B. Grundsätzliche Feststellungen zu den Arbeitspapieren
- C. Anforderungen an Inhalt, Form und Anordnung der Arbeitspapiere
- D. Die Anlage von Arbeitspapieren am Beispiel von Wiederholungsprüfungen

In den Vorbemerkungen wird klargestellt, dass die Stellungnahme nur die Anlage von Arbeitspapieren regelt und nicht die zu dokumentierenden Prüfungshandlungen selbst.

Im Abschnitt B werden neben einer Definition der Arbeitspapiere auch der Zweck und die rechtliche Einordnung beschrieben. Zur Definition der Arbeitspapiere siehe Abschnitt 2.3.

Der Zweck der Arbeitspapiere ist die Festhaltung von Prüfungsplanung, Prüfungshandlungen, Prüfungsfeststellungen und die Herleitung des Prüfungsergebnisses, sowie die Unterstützung bei internen Aufgaben wie die laufende Überwachung der Prüfungsdurchführung, die Erstellung des Prüfungsberichts, die Nachprüfung der Prüfungsqualität, die Beantwortung von Rückfragen und die Vorbereitung der Prüfung im Folgejahr.

Die rechtliche Einordnung der Arbeitspapiere legt fest, dass die Arbeitspapiere Eigentum des Abschlussprüfers sind. Regelungen für Verschwiegenheit und Aufbewahrungsfristen knüpfen an die berufsüblichen Regelungen an.

Im Abschnitt C wird zu Inhalt, Form und Anordnung der Arbeitspapiere Stellung genommen. Diese sind an die jeweiligen Umstände einer Abschlussprüfung anzupassen. Ziel sollte immer sein, dass ein Prüfer, der nicht mit der Prüfung befasst war, sich in Verbindung mit dem Prüfungsbericht in angemessener Zeit ein Bild über die Abwicklung der Prüfung machen und die für den Nachvollzug des Prüfungsergebnisses insgesamt im einzelnen notwendigen Informationen aus ihnen entnehmen kann. Zusätzlich werden noch allgemeine anzuwendende Grundsätze wie zum Beispiel Lesbarkeit, Übersichtlichkeit oder zu setzende Angaben darüber, wer was wann angelegt hat, beschrieben.

⁷⁰ Vgl. *WPg* (1982), S. 44 f.

Der Abschnitt D. beschreibt die Anlage von Arbeitspapieren am Beispiel von Wiederholungsprüfungen. Dabei wird unterschieden in Dauerakte und laufende Arbeitspapiere. Per Definition stellt der Dauerakt eine systematische Sammlung derjenigen Unterlagen dar, die über einen Zeitraum von mehreren Jahren Bedeutung haben. Die laufenden Arbeitspapiere hingegen sollen eine systematische Sammlung von Unterlagen enthalten, die den aktuell zu prüfenden Jahresabschluss betreffen. In der Stellungnahme folgt zu jedem der beiden Akte eine beispielhafte, aber sehr ausführliche Aufzählung von möglichen Unterlagen und deren mögliche Gliederung im Akt. Der Inhalt hängt aber jedenfalls von den Besonderheiten des einzelnen Unternehmens und dem Umfang des Prüfungsauftrages ab.

Hiezu ist anzumerken, dass auf eine solche detaillierte Aufzählung von möglichen Arbeitspapieren und Unterlagen in späteren Standards verzichtet wird. In der praktischen Umsetzung der aktuellen Prüfungsstandards ist es ratsam diese alte Stellungnahme zusätzlich zu verwenden um z.B. die Generierung von Checklisten zu erleichtern.

5.2.2. Aktuelle Standards

Mit dem IDW Prüfungsstandard 460, Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (IDW PS 460)⁷¹, vom 28. Juni 2000, wurde die Stellungnahme HFA 2/1981 überarbeitet und ersetzt.

Die Nummerierung des Standards geht aus einem neuen vom IDW angewandten Systems hervor. „Aufgrund der Neuregelungen zur Abschlussprüfung durch das am 1. Mai 1998 in Kraft getretene Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) wurde das gesamte System der Verlautbarungen, Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW einer Neuordnung und formeller Anpassung an die ISA unterzogen.“⁷²

Dabei wurden sukzessiv die Fachgutachten 1 bis 3/1988⁷³ sowie andere Stellungnahmen in ein Nummernsystem von 200 bis 900, ähnlich den ISA, zu einen Regelwerk von Prüfungsstandards umgewandelt und adaptiert. „Die IDW PS sind eine Transformation der Internationalen Standards on Auditing (ISA), ergänzt um die zusätzlichen nationalen Prüfungsanforderungen.“⁷⁴

⁷¹ Vgl. *WpG* (2000b), S. 916 – 918.

⁷² Vgl. *IDW* (2004), S. 2.

⁷³ Vgl. *WpG* (1989), S. 9 – 32.

⁷⁴ Vgl. *IDW* (2004), S. 2.

Jedoch stimmt die Nummerierung der Prüfungsstandards nicht mit den ISA überein. Aber es wurde darauf bedacht genommen, dass die Inhalte der jeweiligen Prüfungsstandards, soweit nicht nationale gesetzliche Besonderheiten im Einzelfall Abweichungen erfordern, den jeweiligen ISA entsprechen. Damit kommt das IDW, als Mitglied der IFAC, seiner Verpflichtung nach, die Verlautbarungen des IAASB, auf nationaler Ebene umzusetzen.

„Es besteht Übereinstimmung, zumindest bei den Vertretern des Berufsstandes, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, wie sie in den Verlautbarungen des IDW niedergeschrieben sind, internationalen Anforderungen entsprechen. Der Wirtschaftsprüfer darf deshalb, wenn er die Kundmachungen seines Berufsstandes beachtet, die Gewissheit haben, nach weltweit gültigen Standards zu prüfen...“⁷⁵

Aufgrund dieser Vorgehensweise enthält jeder Prüfungsstandard eine Referenz zu dem entsprechenden ISA und es sind die Abweichungen und Übereinstimmungen mit dem ISA erläutert. Des Weiteren wird in den Vorbemerkungen zu einem Standard beschrieben, welche Verlautbarung oder welches Fachgutachten durch einen aktuellen Prüfungsstandard ersetzt wurde. Die Standards sind so aufgebaut, dass jeder Absatz mit Textziffern (TZ) versehen ist, die eine bessere Referenzierung ermöglichen.

Der neue aktuelle Standard IDW PS 460 gliedert sich nun wie folgt:

- 1. Vorbemerkungen (TZ 1 – 5)
- 2. Funktion der Arbeitspapiere (TZ 6 – 7)
- 3. Form und Inhalt von Arbeitspapieren (TZ 8 – 21)
- 4. Vertraulichkeit und Aufbewahrung von Arbeitspapieren (TZ 22 – 26)
- 5. Übereinstimmung mit ISA (TZ 27)

In den Vorbemerkungen zum IDW PS 460 wird darauf hingewiesen, dass dieser dem ISA 230 entspricht, soweit nicht nationale gesetzliche Besonderheiten im Einzelfall Abweichungen erfordern (TZ 4). Der Standard enthält die zu beachtenden Grundsätze zu Form und Inhalt der Arbeitspapiere und verdeutlicht deren Funktion für den Abschlussprüfer. Festgehalten wird, dass die Berufsauffassung zu Arbeitspapieren dargestellt wird (TZ 2).

⁷⁵ Vgl. Niehus (1998), S. 489.

Dies aber unbeschadet des Prinzips der Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers, welches im IDW PS 200⁷⁶, Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen, in der TZ 2 erwähnt ist. Es liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers, im Einzelfall Art und Umfang der Prüfungsdurchführung zu bestimmen. Der Abschlussprüfer ist zur gewissenhaften Prüfung verpflichtet. Dabei sind unbeschadet der Eigenverantwortlichkeit die Kriterien der Berufsauffassung zu beachten.

Im Abschnitt „2. Funktion der Arbeitspapiere“ wird festgehalten, dass der Abschlussprüfer die zur Stützung seiner Prüfungsaussagen dienende Prüfungsnachweise in den Arbeitspapieren zu dokumentieren hat, soweit sie nicht im Prüfungsbericht enthalten sind (TZ 6). Dabei ist der IDW PS 450⁷⁷, Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen, zu berücksichtigen.

Die folgenden Zwecke sollen Arbeitspapiere zumindest erfüllen (TZ 7):

- Unterstützung bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung,
- Unterstützung bei der Überwachung der Prüfungstätigkeit,
- Dokumentation der Prüfungsnachweise zur Stützung der Prüfungsaussagen im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk,
- Grundlage für die Erstellung des Prüfungsberichts,
- Unterstützung bei der Beantwortung von Rückfragen zur Prüfung.
- Unterstützung bei der Vorbereitung von Folgeprüfungen,
- Grundlage für die Maßnahmen zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung,
- Sicherung des Nachweises in Regressfällen.

Der Abschnitt „3. Form und Inhalt von Arbeitspapieren“ legt fest, dass die Arbeitspapiere klar und übersichtlich zu führen sind, wobei es aber im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers steht Form und Inhalt zu gestalten (TZ 10). Neu ist der Hinweis, dass neben der Dokumentation der Arbeitspapiere auf Papier, auch die Erstellung und Aufbewahrung mittels elektronischer oder anderen Medien in Betracht kommen kann (TZ 11). In den Ar-

⁷⁶ Vgl. WPG (2000a), S. 706 – 710.

⁷⁷ Vgl. WPG (2006a), S. 113 – 128.

beitspapieren sind jedenfalls sämtliche Informationen zur Planung der Prüfung einschließlich der im Verlauf der Prüfung vorgenommenen Änderungen, Art, zeitlicher Ablauf und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen, deren Ergebnisse und die Schlussfolgerungen aus den eingeholten Prüfungsnachweisen zu dokumentieren (TZ 12).

Die Arbeitspapiere enthalten auch Überlegungen des Abschlussprüfers zu allen wichtigen Sachverhalten und die hierzu gezogenen Schlussfolgerungen. Es ist jedoch weder erforderlich noch praktikabel, jede Überlegung zu dokumentieren (TZ 13). Die Arbeitspapiere sind so anzulegen, dass sie den Umständen des Einzelfalls und den Erfordernissen des Abschlussprüfers für die jeweilige Abschlussprüfung gerecht werden (TZ 14). Durch Standardisierung der Arbeitspapiere (z.B. Checklisten) kann deren Erstellung und Durchsicht effizient gestaltet werden (TZ 16).

Neu aufgenommen in den Standard wurden auch Überlegungen zur Wirtschaftlichkeit der Abschlussprüfung. Um diese zu erhöhen kann der Abschlussprüfer auch vom Unternehmen erstellte Aufzeichnungen, Analysen und andere Unterlagen zu den Arbeitspapieren nehmen. In diesen Fällen muss sich der Abschlussprüfer zuvor von der Ordnungsmäßigkeit derartiger Unterlagen überzeugt haben (TZ 17).

Die Textziffer 18 zählt beispielhaft mögliche Bereiche für Inhalte von Arbeitspapieren, die in Betracht kommen können, auf. Diese Liste ist aber bei weitem nicht mehr so umfangreich wie in der Stellungnahme HFA 2/1981⁷⁸. Beibehalten wurde für den Fall möglicher Folgeprüfungen der Unterteilungshinweis in Dauerakt und laufende Arbeitspapiere (TZ 19 bis 21).

Der Abschnitt „4. Vertraulichkeit und Aufbewahrung von Arbeitspapieren“ besagt, dass der Abschlussprüfer geeignete Maßnahmen zu ergreifen hat, um die Vertraulichkeit und sichere Aufbewahrung der Arbeitspapiere jederzeit gewährleistet ist. Die Arbeitspapiere müssen entsprechend den gesetzlichen und berufsständischen Vorgaben sowie der Anforderung der Wirtschaftsprüferpraxis aufbewahrt werden (TZ 23). Die Arbeitspapiere sind Eigentum des Abschlussprüfers (TZ 24).

Im Abschnitt „5. Übereinstimmung mit ISA“ werden aufgrund der deutschen Rechtssituation die Unterschiede zu den ISA erläutert. Da nach deutschem Recht die Abschlussprü-

⁷⁸ Vgl. *WPG* (1982), S. 44 f.

fung nicht nur in den Arbeitspapieren, sondern auch im Prüfungsbericht dokumentiert werden kann, sind Angaben in den Arbeitspapieren nicht erforderlich, soweit sie im Prüfungsbericht erfolgen. Die zu dokumentierenden Sachverhalte müssen ergänzend zur Absicherung des Bestätigungsvermerks auch die nur im Prüfungsbericht enthaltenen Prüfungsaussagen stützen (TZ 27).

5.2.3. Zukünftige Entwicklungen

Mit dem Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards „Arbeitspapiere des Abschlussprüfers“ (IDW EPS 460)⁷⁹, verabschiedet vom HFA am 12. April 2007, wurde auf die Änderungen des ISA 230 (Revised)⁸⁰ reagiert und Adaptionen wurden vorgenommen.

Die neue Gliederung des IDW EPS 460 stellt sich wie folgt dar:

- 1. Vorbemerkungen (TZ 1 – 5)
- 2. Funktion der Arbeitspapiere (TZ 6 – 7)
- 3. Inhalt, Umfang und Form von Arbeitspapieren
 - 3.1. Allgemeine Grundsätze für die Anfertigung von Arbeitspapieren (TZ 8 – 11)
 - 3.2. Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere (TZ 12 – 21)
 - 3.3. Form der Arbeitspapiere (TZ 22 – 26)
- 4. Abschluss der Auftragsdokumentation (TZ 27 – 31)
- 5. Vertraulichkeit und Aufbewahrung von Arbeitspapieren (TZ 32 – 36)
- 6. Übereinstimmung mit ISA (TZ 37)

Die wesentlichen Änderungen und Ergänzungen zum bestehenden IDW PS 460⁸¹ sind dem Entwurf vorangestellt⁸² und werden in den folgenden Absätzen aufgelistet.

⁷⁹ Vgl. *WPg* (2007)

⁸⁰ Vgl. *IFAC* (HB 2006), S. 354 – 362.

⁸¹ Vgl. *WPg* (2000b), S. 916 – 918.

⁸² Vgl. *WPg* (2007), S22 f.

Ergänzt wurde dieser IDW Prüfungsstandard um einen Abschnitt „4. Abschluss der Auftragsdokumentation“, der den in der VO 1/2006⁸³, Abschn. 4.6.9.1., verwendeten Begriff konkretisiert (TZ 27 ff.). Betont werden Dokumentationspflichten, die der Abschlussprüfer zu erfüllen hat, wenn er nach dem Abschluss der Auftragsdokumentation eine Änderung oder Ergänzung der Arbeitspapiere als notwendig erachtet (TZ 30) oder ausnahmsweise nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen oder neue Prüfungsfeststellungen zu treffen hat (TZ. 31).

Der Abschlussprüfer hat die durchgeführte Abschlussprüfung zeitnah zu dokumentieren (vgl. TZ 8). Der Abschluss der Auftragsdokumentation hat zeitnah nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks zu erfolgen; in der Regel sollte der Zeitraum des Abschlusses der Auftragsdokumentation 60 Tage nach Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht überschreiten (TZ 28).

Hält es der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit in begründeten Einzelfällen für erforderlich, von einer bestimmten Anforderung eines Prüfungsstandards abzuweichen, hat er zu dokumentieren, wie durch alternative Prüfungshandlungen das Ziel dieser Anforderung erreicht wird und – sofern nicht bereits offenkundig – den Grund für die Abweichung zu nennen (TZ 16).

In den Arbeitspapieren ist auch anzugeben, von wem die Prüfungsarbeiten durchgeführt und zu welchem Datum diese abgeschlossen wurden (TZ 17).

Klargestellt wird auch, dass die Pflicht zur Dokumentation der Durchsicht der Arbeitspapiere nicht bedeutet, jedes einzelne Arbeitspapier abzeichnen zu müssen. Vielmehr muss aus den Arbeitspapieren hervorgehen, von wem und zu welchem Datum die Dokumentation bestimmter Prüfungsgebiete durchgesehen wurde (TZ 17).

Gespräche mit dem Management, dem Aufsichtsorgan oder anderen Personen über bedeutende Sachverhalte sind unter Nennung von Gesprächszeitpunkt und -partner in den Arbeitspapieren festzuhalten (TZ 14).

Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden vom IDW bis zum 31. Dezember 2007 entgegengenommen. Eine endgültige Verabschiedung ist daher erst nach diesem Termin zu erwarten.

⁸³ Vgl. *WPG* (2006c), S. 629 – 646.

6. STANDARDS FÜR PRÜFUNGSdokUMENTATION IM SYSTEM DER REGELUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFUNGEN IN DEN ISA

6.1. ÜBERBLICK ÜBER DAS SYSTEM VON INTERNATIONALEN REGELUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFUNGEN

6.1.1. Hintergrund

Die International Standards on Auditing (ISA) sind ein System von Regelungen für die Prüfung von Abschlüssen. „Die ISA werden vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), einem Komitee der International Federation of Accountants (IFAC), erarbeitet. Die ISA enthalten die grundlegenden Prinzipien und Techniken einer Prüfung. Sie enthalten detaillierte Standards über Themen wie fachliche und ethische Grundregeln, den Prüfungsauftrag, Qualität der Prüfung, Dokumentation, Prüfungsplanung, Risikobeurteilung und Beurteilung des internen Kontrollsystems, Prüfungstechniken und den Prüfungsbericht.“⁸⁴

Weltweit unterliegen Abschlussprüfer primär ihren nationalen gesetzlichen Regelungen und den nationalen Richtlinien der jeweiligen Berufsorganisationen. In wie weit nun ein internationales Regelwerk, wie das der ISA, Verpflichtungen auf nationaler Ebene nach sich ziehen kann, soll in den nächsten beiden Abschnitten beschrieben werden. Zusätzlich wird das System der ISA näher erläutert.

6.1.2. Gesetzliche Regelungen

Die ISA, als Regelwerk einer privatrechtlichen Organisation, sind kein selbstständiges Recht und stellen keine zwingend einzuhaltenden Vorschriften dar. Relevant für Abschlussprüfer sind nationale Regelungen. Erst wenn im nationalen Recht oder in nationalen Richtlinien von Berufsorganisationen die Verwendung und Anwendung der ISA geregelt und verankert ist, gelten diese für Abschlussprüfer als einzuhaltende Vorschriften.

⁸⁴ Vgl. *Wagenhofer* (2005), S. 92.

Eine Implementierung der ISA in nationales Recht erfolgt zum einen über Initiative der Mitglieder der IFAC in den jeweiligen Ländern. „Die Satzung der IFAC verpflichtet die Mitgliedorganisationen, nach besten Kräften auf die Beachtung der IFAC-Normen hinzuwirken. Dies erfolgt regelmäßig durch deren Implementierung in nationale Normen.“⁸⁵

„Die Satzung der IFAC verpflichtet ihre Mitgliedsorganisationen, deren Mitglieder über die von der IFAC erarbeiteten Verlautbarungen zu informieren, darauf hinzuwirken, dass diese Verlautbarungen in nationale Vorschriften und Grundsätze transformiert werden, und die IFAC, wenn und soweit dies durch nationale Gegebenheiten möglich ist, durch geeignete Maßnahmen auf nationaler Ebene zu unterstützen. Die ISA verpflichten daher die Abschlussprüfer nicht unmittelbar, da die Verlautbarungen an die Mitgliedsorganisationen gerichtet sind.“⁸⁶

Zum anderen erfolgt eine Implementierung der ISA in nationales Recht in den Ländern der europäischen Union aufgrund von Regelungen im europäischen Recht. Geregelt ist dies vor allem in der Richtlinie 2006/43 EG⁸⁷, der sog. Abschlussprüferrichtlinie, welche die 8. EU-Richtlinie⁸⁸ aufhebt und die 4.⁸⁹ und 7.⁹⁰ EU- Richtlinie ändert. „Mit der neuen Abschlussprüferrichtlinie werden die ISA als Kommissionsverordnung ins europäische Recht übernommen.“⁹¹

„In Artikel 26 der Richtlinie 2006/43 EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen ist vorgesehen, dass die Mitgliedstaaten die Abschlussprüfer zu verpflichten haben, Pflichtprüfungen nach Maßgabe der durch die Europäische Union angenommenen internationalen Prüfungsgrundsätze (International Standards of Auditing = ISA) durchzuführen. Neben den ISA enthalten die internationalen Prüfungsgrundsätze auch damit verbundene Verlautbarungen und Grundsätze, soweit sie für die Pflichtprüfung relevant sind (International Auditing Practice Statements = IAPS).“⁹²

⁸⁵ Vgl. *Ruhnke* (1997), S. 121.

⁸⁶ Vgl. *Hirschböck* (2005), S.125.

⁸⁷ Vgl. *RL 2006/43/EG* (2006)

⁸⁸ Vgl. *RL 84/253/EWG* (2003)

⁸⁹ Vgl. *RL 78/660/EWG* (2003)

⁹⁰ Vgl. *RL 83/349/EWG* (2003)

⁹¹ Vgl. *Grünberger* (2006), S. 316.

⁹² Vgl. Vgl. *KFS/PG 1* (2007), S. 2.

6.1.3. Richtlinien von Berufsorganisationen

„Die ISAs werden vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), einem Ausschuss der International Federation of Accountants (IFAC) ausgearbeitet. Die IFAC ist eine internationale Vereinigung von "Accountants", deren Mitglieder Berufsorganisationen der wirtschaftsprüfenden Berufe und sonstiger "Accounting Professions" sind. Österreich ist durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder und das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer in der IFAC vertreten.“⁹³

Die IFAC wurde am 7. Oktober 1977 anlässlich des XI. Internationalen Accountants-Kongresses in München gegründet. Die Zielsetzung war eine weltweite Harmonisierung der Accountancy-Berufe.⁹⁴ Die IFAC hat ihren Sitz in New York und ihr gehören 165 Mitglieder aus allen Teilen der Welt an. Diese Mitglieder vertreten rund 2,5 Millionen Accountants.⁹⁵

Die IFAC versteht sich als zentrale Organisation für die Herausgabe von internationalen Prüfungsnormen („international standard setting body“). Parallel dazu versteht sich das International Accounting Standards Board (IASB), als Organ des im Jahr 1973 gegründeten International Accounting Standards Committee (IASC), als Normgeber auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegungsstandards. Die Beziehung zwischen den beiden Organisationen ist einer gegenseitigen Verpflichtungserklärung („mutual commitment“) geregelt. Diese sieht vor, dass alle IFAC-Mitglieder automatisch Mitglieder des IASB sind. Zudem erkennt die IFAC die Autonomie des IASB hinsichtlich der Verabschiedung von internationalen Rechnungslegungsstandards an. Beide Organisationen sehen sich als autonom voneinander.⁹⁶

Zentrale Organe der IFAC sind der „council“ und das „board“. Der „council“ setzt sich aus je einem Repräsentanten jeder Mitgliederorganisation zusammen. Er ist zuständig für Satzungsfragen und wählt den „board“. Der „board“ bestimmt die Leitlinien der IFAC und überwacht ihre Tätigkeiten, die Umsetzung von Arbeitsprogrammen sowie die Arbeit der Ausschüsse. Für die prüfungsbezogene Facharbeit des IFAC sind als ständige Ausschüsse das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), das Ethics Commit-

⁹³ Vgl. Vgl. KFS/PG 1 (2007), S. 2.

⁹⁴ Vgl. Hirschböck (2005), S.123.

⁹⁵ Vgl. IFAC (2007)

⁹⁶ Vgl. Hirschböck (2005), S.123.

tee, das Education Committee und das Public Sector Committee zuständig, wobei das IAASB die Aufgabe hat, Normen für die Durchführung von Prüfungsdienstleistungen sowie für verwandte Dienstleistungen herauszugeben.⁹⁷

„Die Tätigkeit der IFAC unterliegt einer öffentlichen Aufsicht durch den Public Interest Oversight Board (PIOB), deren Mitglieder erstmals vom „Nominating Committee of the Monitoring Group“ bestellt wurden; die „Monitoring Group“ setzt sich aus folgenden Organisationen zusammen:

- Internationale Vereinigung der Wertpapieraufsichtsorganisationen (IOSCO)
- Basel Komitee der Bankenaufsichtsorganisationen
- Internationale Vereinigung der Versicherungsaufsichtsorganisationen
- Weltbank
- Finanz-Stabilitätsforum

Als Beobachter gehören dem PIOB zwei von der Europäischen Kommission nominierte Mitglieder an. Der Aufsicht durch den PIOB unterliegen neben dem IAASB auch das Ethics Committee und das Education Committee der IFAC.“⁹⁸

Wesentliches Publikationsmedium der IFAC ist das jährlich erscheinende „Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements“ (IFAC Handbook 2006)⁹⁹, in dem alle relevanten Richtlinien und Verlautbarungen enthalten sind.

Das IFAC Handbook 2006 gliedert sich in die folgenden Abschnitte:

- Code of Ethics for Professional Accountants
- International Standards on Quality Control (ISQC)
- International Framework of Assurance Engagements

Das International Framework of Assurance Engagements beinhaltet die folgenden Standards:

⁹⁷ Vgl. Hirschböck (2005), S.123.

⁹⁸ Vgl. KFS/PG 1 (2007), S. 2.

⁹⁹ Vgl. IFAC (HB 2006)

- International Standards on Auditing (ISA) und International Auditing Practice Statements (IAPS)
- International Standards on Review Engagements (ISRE) und International Review Engagement Practice Statements (IREPS)
- International Standards on Assurance Engagements (ISAE) und International Assurance Engagement Practice Statements (IAEP)
- International Standards on Related Services (ISRS) und International Related Services Practice Statements (IRSPS)

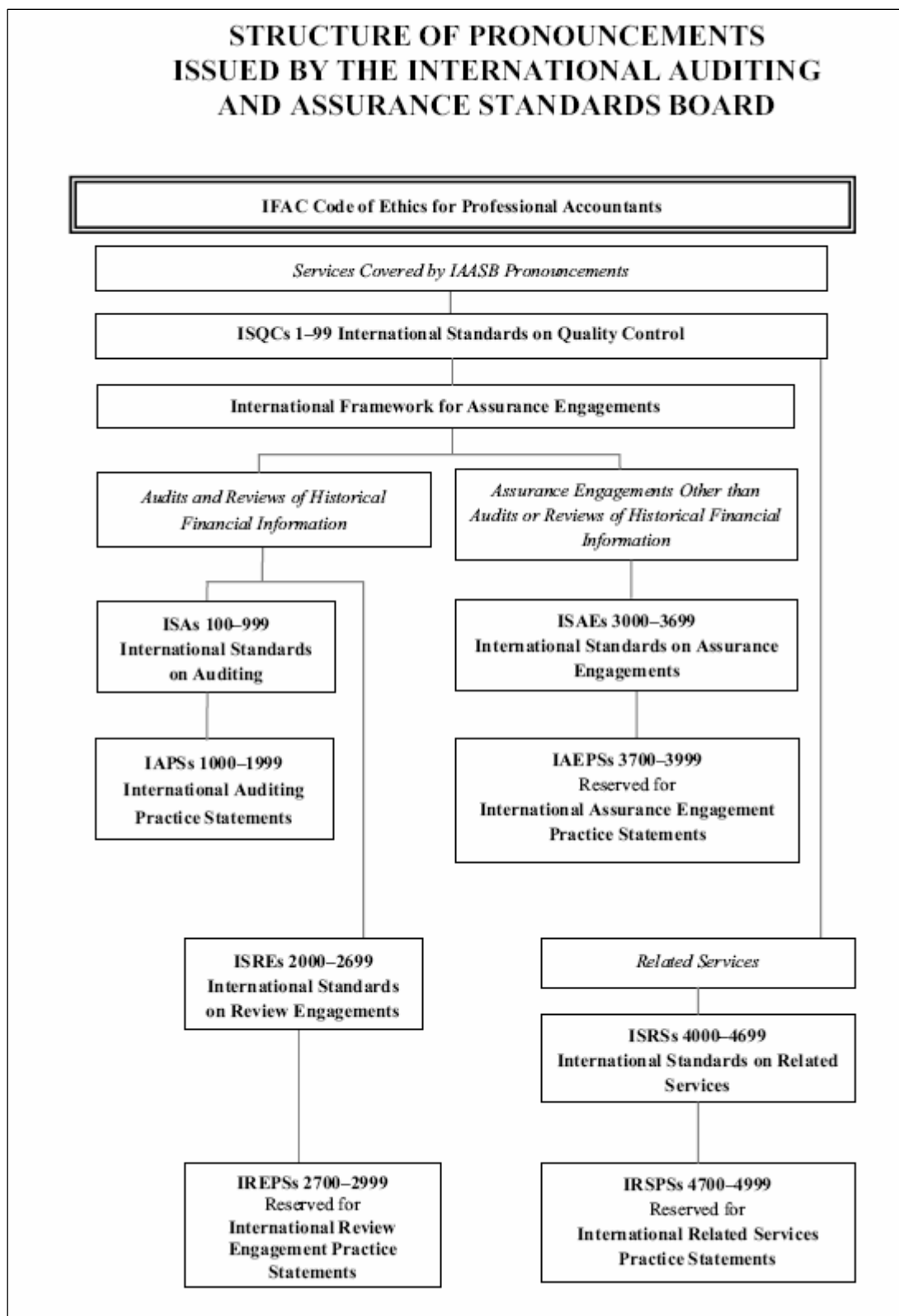
Die Abbildung 2 demonstriert den Zusammenhang der IFAC und IAASB Verlautbarungen und liefert einen Überblick über den aktuellen Bestand an Verlautbarungen.

Generell ist zu den Standards zu erwähnen, dass es in jedem einzelnen durchnummerierte Abschnitte („paragraphs“) gibt. Unter den Abschnitten gibt es solche in normaler Schrift und solche in fett gedruckten Buchstaben („bold type lettering“)¹⁰⁰. Die in normaler Schrift sollen als die grundlegenden Abschnitte („basic principles“) und jene in fetter Schrift als die wesentlichen Abschnitte („essential procedures“) eines Standards zu verstehen und anzuwenden sein. Die grundlegenden Abschnitte liefern meist erklärende Hintergrundinformationen zu den wesentlichen Abschnitten. In weiterer Folge werden vor allem die in fetten Buchstaben gedruckten Standards erwähnt und genauer beschrieben. Jeder Standard ist im Inhaltsverzeichnis in einzelne Kapitel unterteilt. Ein Kapitel kann mehrer Abschnitte beinhalten.

Die Zitierung erfolgt in dieser Arbeit in Anlehnung an Steckel¹⁰¹ in der Form „ISA xxx.yy“, wobei „xxx“ für die Nummer des Standards und „yy“ für den Abschnitt steht.

¹⁰⁰ Vgl. IFAC (HB 2006), S. 226.

¹⁰¹ Vgl. Steckel (2004), S.2.



Quelle: Vgl. IFAC (HB 2006), S.223

Abbildung 2: Struktur der IAASB Verlautbarungen

6.2. STANDARDS FÜR PRÜFUNGSdokUMENTATION

6.2.1. Historische Entwicklungen

6.2.1.1. Entwicklungen bis zum Jahr 2003 und im Jahr 2004

Bis zum „IFAC Handbook 2004“¹⁰² gab es den ISA 230 – DOCUMENTATION – mit seinen 14 Artikeln, 4 davon in fetten Buchstaben, nämlich ISA 230.2, 230.5, 230.6 und 230.13. Die Einteilung erfolgte in die Kapitel Einleitung (ISA 230.1 bis 230.4), Form und Inhalt der Arbeitspapiere (ISA 230.5 bis 230.12) und in das Kapitel Vertraulichkeit, Aufbewahrung, Behaltefristen und Eigentum der Arbeitspapiere (ISA 230.13 und 230.14). Im Folgenden werden nun die wichtigsten Aussagen dieses Standards zum Stand 1. Jänner 2004 dargestellt.

„Der Abschlussprüfer hat alle wichtigen Angelegenheiten zu dokumentieren, die Nachweise zur Stützung des Prüfungsurteils und dafür liefern, dass die Abschlussprüfung nach den ISA´s durchgeführt wurde (230.2).“¹⁰³

Dokumentation sind jene Unterlagen (Arbeitspapiere), die während und für eine Prüfung erstellt und erhalten worden sind. Die Aufbewahrung kann in Form von Papier, elektronischen Medien, Film oder anderen Medien erfolgen (ISA 230.3).

Arbeitspapiere sollen bei der Prüfungsplanung, der Prüfungsdurchführung, der Prüfungsüberwachung und der Überprüfung der Arbeitspapiere selbst behilflich sein und sie sollen das Prüfungsurteil des Prüfers unterstützen (ISA 230.4).

„Der Abschlussprüfer hat nach 230.5 die Arbeitspapiere so vollständig und detailliert anzulegen, dass sie ein umfassendes Verständnis der Abschlussprüfung ermöglichen. In den Arbeitspapieren sind Informationen über die Planung der Prüfungsarbeit, über die Art, den Ablauf und den Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen, über deren Ergebnisse und über die aus den Prüfungsnachweisen gezogenen Schlussfolgerungen festzuhalten. Die Arbeitspapiere haben auch die Begründung des Abschlussprüfers in wesentlichen Angele-

¹⁰² Vgl. IFAC (HB 2004).

¹⁰³ Vgl. Steckel (2004), S.27.

genheiten zu enthalten, zusammen mit den hieraus gezogenen Schlussfolgerungen. Der Umfang der Arbeitspapiere ist nach 230.7 eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens.“¹⁰⁴

Form und Inhalt der Arbeitspapiere nach ISA 230.8 richten sich ua. nach Art des Auftrages und Form des Prüfungsberichtes, sowie nach der Art und Komplexität des Geschäftsfeldes des Mandanten. Des Weiteren sind die Art und der Zustand des Rechnungslegungs- und internen Kontrollsystems für den Umfang der Arbeitspapiere wesentlich. Die Beschaffenheit und der Umfang der Arbeitspapiere hängen auch vom Ausmaß der Prüfungstätigkeit ab. Damit verbunden ist ein entsprechender Aufbau der Arbeitspapiere, um die gegebenen Anleitungen, die Überwachung und Überprüfung der von Prüfungsassistenten durchgeführten Tätigkeiten steuern zu können. Form und Inhalt der Arbeitspapiere werden auch von den jeweils angewandten Prüfungsmethoden und Prüfungstechniken beeinflusst.

Zweck und Beschaffenheit der Arbeitspapiere sollen je nach Umstand und Anforderung des Prüfers für eine Prüfung angepasst werden (ISA 230.9). Hilfreich dabei können standardisierte Arbeitspapiere sein. Ein solches standardisiertes Prüfprogramm kann die Effizienz und den Ablauf der Prüfung verbessern. Es ermöglicht auch eine bessere Delegation und Aufteilung von Arbeit und macht eine Überprüfung dieser im Sinne einer Qualitätskontrolle leichter.

Eine Steigerung der Prüfungseffizienz kann auch die Verwendungen und Übernahme von Aufstellungen, Analysen und anderen Dokumenten vom zu prüfenden Unternehmen herbeiführen. Um dies zu erreichen sollte der Prüfer in Absprache mit dem Unternehmen abklären, wie solche Aufstellungen vom Unternehmen auszusehen haben (ISA 230.10).

Arbeitspapiere sollten üblicherweise die folgenden Punkte enthalten (ISA 230.11):¹⁰⁵

- Information über rechtliche und organisatorische Struktur des Unternehmens,
- Auszüge oder Kopien der wichtigsten rechtlichen Dokumente, sowie von Vereinbarungen und Protokollen,
- Informationen über den Wirtschaftszweig und das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld in dem das Unternehmen tätig ist,

¹⁰⁴ Vgl. *Steckel* (2004), S.28.

¹⁰⁵ Vgl. *Steckel* (2004), S.28.

- Nachweise und Unterlagen zum Planungsprozess, zum Prüfungsprogramm sowie Änderung dazu,
- Nachweise über das Verständnis des Prüfers über das Rechnungslegungs- und interne Kontrollsystem,
- Nachweise über die Beurteilung des innewohnenden Risikos und des Kontrollrisikos und die hierzu vorgenommenen etwaigen Änderungen,
- Nachweise über die Berücksichtigung der Arbeit der Innenrevision durch den Prüfer und die Schlussfolgerungen daraus,
- Analyse von Geschäftsfällen und der Salden,
- Analyse von wesentlichen Kennzahlen und Trends,
- Aufzeichnungen über Art, zeitlichen Ablauf und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse,
- Nachweise, dass die von Assistenten durchgeführte Arbeit überwacht und überprüft wurde,
- Angabe, von wem und wann die Prüfungshandlungen durchgeführt wurden,
- Details über vorgenommene Prüfungshandlungen bei Teileinheiten, deren Abschluss von einem anderen Prüfer geprüft wurde,
- Kopien des Schriftwechsels mit anderen Prüfern, Sachverständigen und sonstigen Dritten
- Kopien von Briefen und Aufzeichnungen über Prüfungsfragen, die dem Mandanten mitgeteilt oder mit ihm diskutiert wurden, einschließlich der Auftragsbedingungen und wesentlicher Schwachstellen im internen Kontrollsystem,
- Vollständigkeitserklärung des Mandanten,
- Getroffenen Schlussfolgerungen des Prüfers bezüglich bedeutsamer Gesichtspunkte der Prüfung, einschließlich Aussage darüber, wie eventuelle durch Prüfungshandlungen

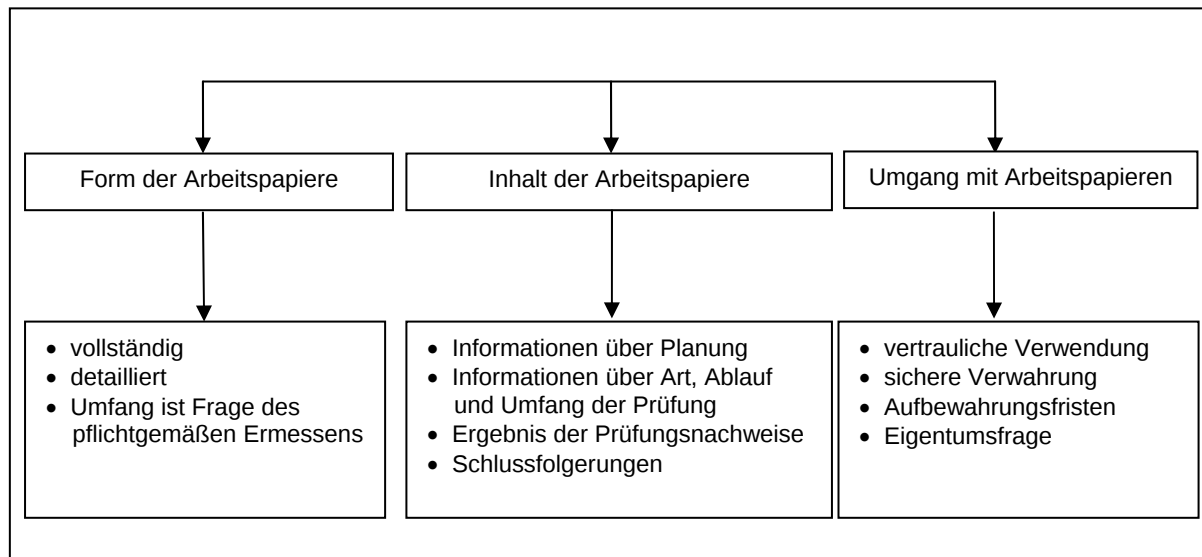
aufgedeckte Ausnahmefälle und ungewöhnliche Angelegenheiten gelöst und behandelt wurden,

- Kopien des Abschlusses und des Prüfungsberichtes mit dem Bestätigungsvermerk.

Im Falle einer Wiederbestellung für eine Abschlussprüfung werden Teile dieser Arbeitspapiere dauerhaft von Nutzen sein. Es ist daher anzuraten, diese Teile von den Unterlagen zum aktuellen Prüfungsjahr zu trennen und einen so genannten Dauerakt anzulegen. In den Folgeprüfungen wird es aber jedenfalls notwendig sein die Unterlagen des Daueraktes immer auf dem aktuellsten Stand zu halten (ISA 230.12).

„Der Abschlussprüfer hat nach 230.13 geeignete Maßnahmen zu treffen, um die Vertraulichkeit und sichere Verwahrung der Arbeitspapiere zu gewährleisten, und um sie, entsprechend den Erfordernissen der Praxis und der gesetzlichen und berufsständischen Aufbewahrungspflichten, über einen genügend langen Zeitraum aufzubewahren. Arbeitspapiere sind Eigentum des Abschlussprüfers.“¹⁰⁶

Dieser Stand des ISA 230 ist in der folgenden Abbildung graphisch zusammengefasst:



Quelle: Vgl. Steckel (2004), S.27.

Abbildung 3: Übersicht ISA 230

¹⁰⁶ Vgl. Steckel (2004), S.29.

6.2.1.2. Entwicklungen im Jahr 2005

Bereits im „IFAC Handbook 2004“¹⁰⁷, dessen Inhalt ab 1. Jänner 2004 anzuwenden war, wurde auf die neuen so genannten Risikostandards¹⁰⁸ hingewiesen, nämlich den ISA 315 „Kenntnis des Unternehmens, seines Umfeldes und die Risikobewertung hinsichtlich falscher Aussagen“, den ISA 330 „Die Vorgehensweise des Prüfers bezüglich der bewerteten Risiken“, den ISA 500 „Prüfungsnachweise“ und den ISA 200 „Ziele und allgemeine Grundsätze der Prüfung“. Diese sind für Prüfungen von Abschlüssen anzuwenden, die den Geschäftsjahrbeginn nach dem 15. Dezember 2004 haben. Diese Risikostandards, in denen sich vor allem die Betrachtung und Definitionen für Risiko änderten, haben auch Auswirkungen auf den ISA 230. Diese Auswirkungen wurden aber erst im „IFAC Handbook 2005“¹⁰⁹ berücksichtigt.

Im „IFAC Handbook 2005“, gültig ab 1. Jänner 2005, wurde der ISA 230 daher an diese Risikostandards angepasst. Es wurde im ISA 230.11 zu den Inhalten, die Arbeitspapiere üblicherweise aufweisen sollten, die folgende Regelung aufgenommen: Dokumentation des erkannten und eingeschätzten Risikos von wesentlichen Falschaussagen im Abschluss und die Höhe bzw. die Ebene von Behauptungen und Einschätzung von Risiken (assertion level). Dafür wurde der Abschnitt „Nachweise über die Beurteilung des innewohnenden Risikos und des Kontrollrisikos“ und die hierzu vorgenommen etwaigen Änderungen, gestrichen.

Außer den erwähnten Anpassungen erfolgte im „IFAC Handbook 2005“ keine Änderung des ISA 230.

6.2.1.3. Entwicklungen im Jahr 2006

Im „IFAC Handbook 2006“¹¹⁰, gültig ab 1. Jänner 2006, ist neben dem ISA 230 „Documentation“, der dem Standard aus dem „IFAC Handbook 2005“ entspricht, bereits der neue ISA 230 Revised „Audit Documentation“, anzuwenden für die Prüfung von Abschlüssen, deren Finanzperiode nach dem 15. Juni 2006 beginnt, enthalten.

¹⁰⁷ Vgl. IFAC (HB 2004).

¹⁰⁸ Vgl. IFAC (HB 2004), S. 2.

¹⁰⁹ Vgl. IFAC (HB 2005).

¹¹⁰ Vgl. IFAC (HB 2006).

Vor allem die Auswirkungen der neuen Risikostandards und der neuen „International Standards on Quality control“ (ISQC) als auch allgemeine Überlegungen des IAASB zur Verbesserung der ISA bewogen das IAASB den ISA 230 komplett neu zu überarbeiten und im „IFAC Handbook 2006“ zu veröffentlichen.

Die Veröffentlichung im „IFAC Handbook 2006“ war aber nur das Ende eines Entwicklungsprozesses, der bereits im September 2004 mit der Veröffentlichung eines Entwurfs (exposure draft) zur Begutachtung begann.¹¹¹ Darin wurde bereits der Titel des ISA 230 geändert und zwar von „Documentation“ zu „Audit Documentation“.

In einem Vorwort¹¹² zu dem Entwurf wird von der IAASB erklärt, warum und welche Änderungen notwendig waren und später in den Standard aufgenommen wurden. Diese Änderungen sollen nun dargestellt werden.

Hintergrund für die Überarbeitung des ISA 230 war die Tatsache, dass die Prüfungsdokumentation eine wichtige und kritische Rolle bei der Planung und Durchführung der Prüfung, bei der Erstellung von Grundlagen für den Prüfungsbericht und bei der Qualitätsüberwachung und -überprüfung einnimmt.

Vor allem der im „IFAC Handbook 2005“ veröffentlichte ISQC 1¹¹³ – Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related service engagements – , gültig für Prüfungen von Abschlüssen deren Finanzperiode nach dem 15. Juni 2005 beginnt, trug dazu bei, dass viele ISA einer Änderung bedurften. Dieser Standard veränderte das System und die Bestimmungen für Qualitätsüberwachung und -überprüfung wesentlich. Es war daher notwendig auch den ISA 230 auf die Anforderungen des ISQC 1 anzupassen.

Ein zweiter Grund für die Änderungen des ISA 230 war der von der PCAOB im Juni 2004 veröffentlichte „Auditing Standard No. 3 – Audit Dokumentation – “¹¹⁴, der die Prüfungsstandards in den USA erheblich änderte (siehe dazu Kapitel 7.2.2).

Die wesentlichen Veränderungen im neuen ISA 230 werden im Vorwort zum Entwurf zusammengefasst. Die Prinzipien der Hinlänglichkeit und Angemessenheit („sufficiency and

¹¹¹ Vgl. IFAC (2005).

¹¹² Vgl. IFAC (2005), S. 3 – 5.

¹¹³ Vgl. IFAC (HB 2005), S. 148 – 174.

¹¹⁴ Vgl. PCAOB AS3 (2006)

appropriateness“) dominieren den überarbeiteten Standard. Ziel soll sein, dass die Prüfungsdokumentation hinreichend angemessen und geeignet ist, als Basis für den Prüfungsbericht zu dienen und dass klar hervorgeht, dass die Prüfung selbst in Übereinstimmung mit den ISA durchgeführt worden ist. Hinlänglichkeit („sufficiency“) ist als Maß für die Quantität der Prüfungsnachweise zu verstehen. Die Quantität von solchen Prüfungsnachweisen ist abhängig von der Risikobewertung hinsichtlich falscher Aussagen im Abschluss und von der Qualität der Prüfungsnachweise.¹¹⁵ Angemessenheit („appropriateness“) ist als Maß für die Qualität von Prüfungsnachweisen zu verstehen. Die Qualität bezieht sich auf Relevanz und Verlässlichkeit der gewonnenen Erkenntnisse in Bezug auf das Erkennen von wesentlichen Falschaussagen im Abschluss sowie die Einstufung der Geschäftsfälle, der Salden, Bilanzen und Anhänge und die damit verbundenen Aussagen.¹¹⁶

Neu in den Standard wurde aufgenommen, dass die Dokumentation so beschaffen sein sollte, dass es einem erfahrenen Prüfer, der nicht in einen Prüfungsauftrag involviert ist, möglich sein muss, die getätigten Prüfungshandlungen samt den erhaltenen Prüfungsnachweisen zu verstehen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen nachvollziehen zu können. Der Hintergrund dieser Regelung findet sich im ISQC 1. Im Zuge der Qualitätssicherung und der damit verbundenen externen Qualitätskontrolle sollte es einem anderen Prüfer möglich sein aufgrund der Prüfungsdokumentation zu den selben Ergebnissen, wie sie in dem Prüfungsbericht vermerkt sind, zu gelangen.

Eine weitere neue Bestimmung betrifft die so genannten nachträglichen Änderungen („subsequent changes“). Durch außergewöhnliche Umstände kann es vorkommen, dass nach dem Datum des Bestätigungsvermerks im Prüfungsbericht neue Prüfungshandlungen zu setzen sind, welche andere Schlussfolgerungen für den Bericht ergeben können. Der Prüfer muss sicherstellen, dass diese Tätigkeiten und die Änderungen nachvollziehbar und dokumentiert sind. In diesem Zusammenhang wurde auch festgelegt, dass der allerspäteste Fertigstellungszeitpunkt für die Prüfungsdokumentation 60 Tage bis nach dem Unterschriftsdatum des Bestätigungsvermerks sein darf. Bis zu diesem Zeitpunkt sollen alle finalen Arbeiten in den Arbeitspapieren abgeschlossen sein.

¹¹⁵ Vgl. IFAC (HB 2005), S. 146.

¹¹⁶ Vgl. IFAC (HB 2005), S. 127.

Die Aufnahme einer solchen Zeitfrist lehnt sich an die Bestimmungen des neuen „Auditing Standard No. 3 – Audit Dokumentation – “¹¹⁷ der PCAOB an. Dort beginnt eine Frist von 45 Tagen ab der Veröffentlichung. Da dieser Standard aber nur für Unternehmen gilt, die der SEC meldepflichtig sind, und somit jedenfalls zu einer Veröffentlichung verpflichtet sind, entschied sich das IAASB zu einer Regelungen, die ab dem Unterschriftsdatum zu laufen beginnt. Die um fünfzehn Tage höhere Frist soll den Zeitraum zwischen Unterschriftsdatum und einer etwaigen Veröffentlichung abdecken. Somit sind die beiden Fristen durchaus vergleichbar und führen beinahe zu einem gleichen Fertigstellungstermin für die Prüfungsdokumentation.

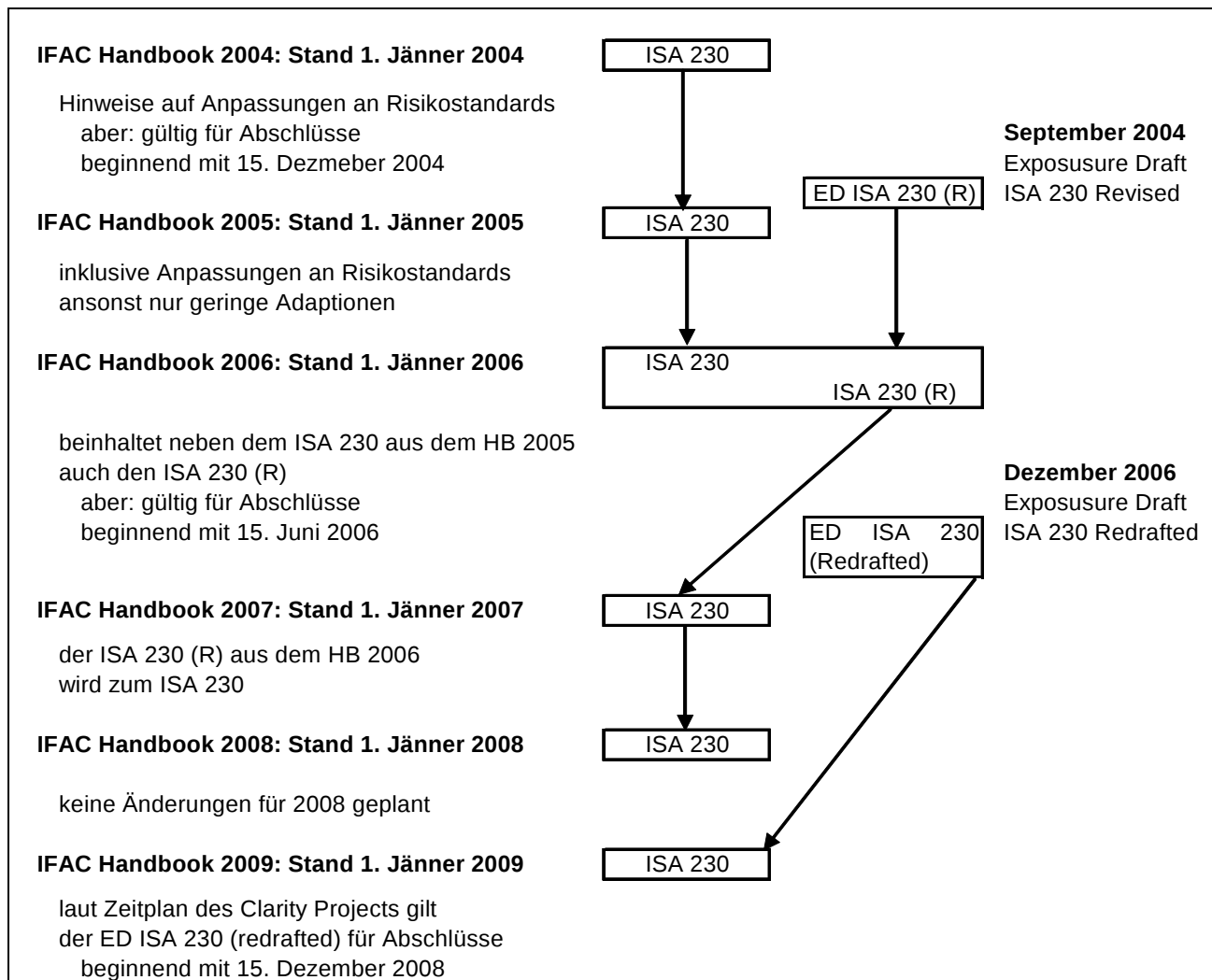
In den überarbeiteten ISA 230 wurden noch zusätzliche Anforderungen an Prüfungsdokumentation aufgenommen und zwar:

- Dokumentation von wesentlichen Sachverhalten
- Dokumentation von Prüfungsnachweisen, die vom Prüfer als widersprüchlich und ungleichmäßig zu seinen finalen Schlussfolgerungen vorhanden sind. Dabei sollte dokumentiert sein, wie trotz dieser Prüfungsnachweise das finale Prüfungsurteil standhält
- Feststellung und Hinweis auf die Ersteller und Überprüfer der Arbeitspapiere
- Dokumentation von festgestellten Merkmalen von speziell überprüften und getesteten Sachverhalten während der Prüfung
- Dokumentation von Abweichungen in der Anwendung von ISA und die Umstände die dazu geführt haben, dass es notwendig war, davon abzuweichen

Neu aufgenommen wurde in den ISA 230 eine Frist für die Aufbewahrungsdauer von Prüfungsunterlagen und der Prüfungsdokumentation. Nach einer Analyse verschiedener Rechtssysteme wurde vom IAASB eine Mindestfrist von fünf Jahren für die Aufbewahrungsdauer festgelegt, wobei jeweilige nationale Bestimmungen über längere Behaltensfristen zu beachten und einzuhalten sind.

¹¹⁷ Vgl. PCAOB AS 3 (2006)

Zusammenfassend kann die historische Entwicklung des ISA 230 von 2004 bis zur aktuellen Fassung im Jahr 2007, sowie die zukünftig geplante Entwicklung, wie folgt dargestellt werden:



Quelle: Eigendarstellung

Abbildung 4: Zeitliche Entwicklung des ISA 230

6.2.2. Aktuelle Standards

Das aktuelle „IFAC Handbook 2007“¹¹⁸ beinhaltet den ISA 230 – AUDIT DOCUMENTATION – als Standard in der Version des ISA 230 (REVISED) aus dem „IFAC Handbook 2006“¹¹⁹ basierend auf den Überlegungen des Entwurfes zu diesem Standard vom September 2004¹²⁰. Die Bestimmungen sind anzuwenden für Prüfungen von Abschlüssen, deren Geschäftsjahr nach dem 15. Juni 2006 beginnt. Der Standard beinhaltet elf fett gedruckte Bestimmungen, nämlich ISA 230.2, 230.9, 230.12, 230.16, 230.18, 230.21, 230.23, 230.25, 230.28, 230.30 und 230.31 und setzt sich aus den folgenden Kapitel zusammen:

- Einleitung (ISA 230.1 – 230.5)
- Definitionen (ISA 230.6)
- Wesen von Prüfungsdokumentation (ISA 230.7 – 230.8)
- Inhalt, Form und Umfang von Prüfungsdokumentation (ISA 230.9 – 230.24)
- Zusammensetzung des endgültigen Prüfungsaktes (ISA 230.25 – 230.30)
- Änderungen der Prüfungsdokumentation unter außergewöhnlichen Umständen nach dem erteilten Bestätigungsvermerk (ISA 230.31 – 230.32)
- Inkrafttreten (ISA 230.33)

Betrachtet man die Anzahl der Artikel in dieser Version und vergleicht man diese mit der Anzahl im „IFAC Handbook 2004“ ist eine wesentliche Umfangsteigerung der Bestimmungen zur Prüfungsdokumentation erkennbar. Vor allem wesentliche Änderungen im Bereich der Qualitätssicherung führten zu einer Erweiterung bei den Bestimmungen zur Prüfungsdokumentation.

Im Folgenden sollen nun vor allem die fett gedruckten Abschnitte des aktuellen ISA 230 dargestellt werden.

¹¹⁸ Vgl. *IFAC* (HB 2007), S. 259 – 267.

¹¹⁹ Vgl. *IFAC* (HB 2006), S. 354 – 362.

¹²⁰ Vgl. *IFAC* (2005).

Der Prüfer soll die Prüfungsdokumentation in einem geeigneten Zeitraum und zeitnahe zu den Handlungen so erstellen, dass diese als ausreichende und geeignete Grundlage für den Prüfungsbericht vorhanden ist und soll auch darlegen und dokumentieren, dass die Prüfung im Einklang mit den ISA und den jeweils anzuwendenden rechtlichen und behördlichen Bestimmungen steht (ISA 230.2).

Der Prüfer soll die Prüfungsdokumentation so erstellen, dass es einem erfahrenen dritten Prüfer, der nicht in Verbindung mit der jeweiligen Prüfung steht, möglich sein sollte, die folgenden drei Sachverhalte nachvollziehen zu können. Erstens soll nachvollzogen werden, dass das Wesen, das Ausmaß und der Umfang der gesetzten Prüfungshandlungen im Einklang mit den ISA und den jeweils anzuwendenden rechtlichen und behördlichen Bestimmungen stehen (ISA 230.9a). Zweitens sollen Prüfungsergebnisse aus den dokumentierten Prüfungshandlungen und den erhaltenen Prüfungsunterlagen erkennbar sein (ISA 230.9b). Drittens sollen für einen dritten Prüfer aus den Unterlagen wesentliche Sachverhalte, die während der Prüfung erkannt und festgestellt worden sind, sowie die daraus gezogenen Prüfungsurteile, erkennbar sein (ISA 230.9c).

Bei der Dokumentation von Wesen, Ausmaß und Umfang der gesetzten Prüfungshandlungen sollte der Prüfer auch die erkannten und festgestellten Eigenschaften und Merkmale der überprüften Themen und Sachverhalte dokumentieren (ISA 230.12).

Der Prüfer sollte Gespräche und Diskussionen über wesentliche Themen und Sachverhalte mit dem Management des geprüften Unternehmens zeitnahe zu diesen Gesprächen dokumentieren (IAS 230.16). Wie schon im ISA 230.2 wurde auch hier der Aspekt der zeitnahen Verarbeitung („on a timely basis“) neu in den Standard aufgenommen.

Sollte der Prüfer im Zuge der Prüfung wesentliche Sachverhalte erkennen, die im Widerspruch zu dem finalen Prüfungsurteil stehen, so sollte der Prüfer dokumentieren, wie dieser erkannte Widerspruch trotzdem mit dem finalen Prüfungsurteil einhergehen kann (ISA 230.18).

Sollten während einer Prüfung außergewöhnliche Umstände eintreten, die den Prüfer dazu veranlassen von den grundsätzlichen Prinzipien bzw. von notwendigen und erforderlichen Prüfungstätigkeiten abzuweichen oder diese zu unterlassen, so ist es notwendig, diese Sachverhalte und Begründungen dafür zu dokumentieren. Dabei sollten auch eventuelle

alternativ gesetzte Prüfungshandlungen dokumentiert werden. Aus den Aufzeichnungen sollte klar hervorgehen, dass trotz Abweichungen von grundsätzlichen Prinzipien ein ordnungsgemäßer Ablauf der Prüfungsdurchführung gegeben ist (ISA 230.21).

In den Aufzeichnungen zum Wesen, Ausmaß und Umfang der gesetzten Prüfungshandlungen sollte der Prüfer jedenfalls anmerken und dokumentieren, durch wen und wann die jeweilige Tätigkeiten durchgeführt worden sind. Des Weiteren sollte vermerkt werden, wer die Prüfungsarbeit überprüft hat und wann und wie lange eine solche Überprüfung stattgefunden hat (ISA 230.23).

Der finale Prüfungsakt sollte durch den Prüfer in einem angemessenen Zeitraum nach dem Tag des erteilten Bestätigungsvermerks fertig gestellt werden (ISA 230.25). Dabei wird auf den ISQC 1 verwiesen, der einen Zeitraum von 60 Tagen nach dem Tag des erteilten Bestätigungsvermerks als angemessenen Zeitraum vorsieht (ISA 230.26).

Nach dem endgültigen Fertigstellungszeitpunkt für den Prüfungsakt dürfen die Aufzeichnungen innerhalb einer Aufbewahrungsfrist weder geändert noch verworfen und schon gar nicht weggeworfen werden (ISA 230.28). Der ISQC 1 sieht eine Mindestaufbewahrungsfrist von fünf Jahren vor (ISA 230.28).

Sollte es notwendig sein nach dem endgültigen Fertigstellungszeitpunkt Änderungen vorzunehmen bzw. durch neue Prüfungshandlungen die Prüfungsdokumentation zu erweitern, so sollte gewährleistet sein, dass in den Aufzeichnungen erkennbar ist, wann und durch wen diese Handlungen gesetzt worden sind. Zusätzlich soll erkennbar sein, welche Gründe dazu führten und welche Auswirkungen, sollte es diese geben, dies auf das Prüfungsurteil hat (ISA 230.30).

Ähnliches gilt für außergewöhnliche Ereignisse nach dem Tag des erteilten Bestätigungsvermerks. Sollte es Gründe geben, die es notwendig machen, neue Prüfungshandlungen zu setzen, so sollte gewährleistet sein, dass dies ausreichend dokumentiert werden. Dabei sind jedenfalls die Gründe, die gesetzten Prüfungshandlungen, der Zeitpunkt und die untersuchenden Personen in den Aufzeichnungen festzuhalten. Wesentlich ist auch die Dokumentation der daraus gezogenen Schlussfolgerungen und die Auswirkungen auf das bereits gefällte Prüfungsurteil und einer etwaigen Änderung des Bestätigungsvermerks (ISA 230.31).

6.2.3. Zukünftige Entwicklungen

Am 22. Dezember 2006 wurde ein neuer Entwurf („exposure draft“) des Standards zur Prüfungsdokumentation, der ISA 230 (Redrafted) Audit Documentation¹²¹, von der IAASB zur Begutachtung veröffentlicht. Zusätzlich wurde dazu ein Anhang¹²² veröffentlicht, der den Unterschied zu dem bestehenden ISA 230¹²³ darstellt und mit einem sog. „Mapping-Dokument“ dem Leser ein Arbeitspapier für Vorschläge zur Änderungen des Entwurfs zur Verfügung stellt. Diese Vorschläge konnten bis zum 31. März 2007 an das IAASB übermittelt werden. Dem Entwurf vorangestellt ist ein erklärendes Memorandum, welches den Hintergrund und die Änderungen des Entwurfs darstellen.

Ein wesentlicher Hintergrund für diesen Entwurf ist das sog. „Clarity Project“ des IAASB. Das IAASB kommt mit diesem Projekt dem generellen Ruf der Standardanwender nach, mehr Klarheit in die ISA zu bringen. Dabei wird so vorgegangen, dass ein Teil der Standards komplett neu überarbeitet („revised“) und neu entworfen („redrafted“) werden. Der andere Teil der Standards wird nur neu entworfen („redrafted“). Zu diesem zweiten Teil zählt auch der ISA 230, der nur in einem begrenzten Ausmaß durch den „redraft“ Änderungen unterzogen wurde.

Der Zeitplan für das „Clarity Project“ sieht ein Projektende im Dezember 2008 vor. Die Bestimmungen wären dann anzuwenden für Prüfungen von Abschlüssen, deren Geschäftsjahr nach dem 15. Dezember 2008 beginnen. Es ist vorgesehen die endgültigen Standards je nach Fertigstellungszeitpunkt zu veröffentlichen, um dem Anwender genug Zeit für die Implementierung zu geben.

Der zweite Grund für einen „redraft“ des ISA 230 ist eine Neufassung der erklärenden Einleitung („Preface“) zu den Standards. Diese sog. „Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services“¹²⁴ beschreibt den Umfang und die Zuständigkeit der Standards. Zusätzlich werden relevante verwendete Begriffe erläutert. Die Neufassung wurde im Dezember 2006 von der IAAS genehmigt und ist für Prüfungen von Abschlüssen, deren Geschäftsjahr nach dem 15. Dezember 2008 be-

¹²¹ Vgl. IFAC (2006a)

¹²² Vgl. IFAC (2006b)

¹²³ Vgl. IFAC (HB 2007)

¹²⁴ Vgl. IFAC (HB 2007), S 975 – 980.

ginnen, anzuwenden. Die Änderung von Begriffsdefinitionen in diesem Vorwort hat somit eine Änderung des ISA 230, der diese Begriffe auch verwendet, zur Folge.

Die Änderungen des ISA 230 aufgrund einer Änderung des „Preface“ betreffen die folgenden beiden Bestimmungen.

Im „Preface“ findet sich der neue Begriff des „Professional Judgment“. Es wird festgehalten, dass das Wesen der ISA in seiner Anwendung fachmännische und gewissenhafte Beurteilungen verlangt. Dieser Begriff wurde nun auch in den ISA 230 aufgenommen. Zu finden ist dieser va. im ISA 230.7¹²⁵, der nun besagt, dass Prüfungsdokumentation so beschaffen sein sollte, dass für einen außenstehenden Dritten daraus erkennbar wird, welche wesentlichen Sachverhalte während einer Prüfung festgestellt wurden, welche Schlussfolgerungen daraus gezogen wurden und aufgrund welcher fachlichen Beurteilung („Professional Judgment“) diese gezogen wurden.

Die zweite geänderte Regelung betrifft die Anwendungen der ISA selbst bzw. die Abweichungen von den ISA. Sollte es in der Durchführung einer Abschlussprüfung zu Abweichungen von den Prinzipien kommen, so fordert nun der ISA 230 die Dokumentation der Abweichungen und die Begründung der Abweichung von den Grundprinzipien der ISA.

Neben den beschriebenen Änderungen aufgrund des geänderten „Preface“ kam es auch zu Änderungen aufgrund des „Clarity Project“. Dabei wurde vor allem der Aufbau des Standards massiv verändert. Die wesentlichen Punkte des ISA 230 sind nun in 15 Abschnitten beschrieben. Daran angeschlossen ist ein neues Kapitel mit 23 Abschnitten, das Anforderungen und zusätzlich erklärendes Material enthält („Application and other Explanatory Material“). Die 23 Abschnitte sind durchnummeriert von A1 bis A23. Manche dieser Abschnitte beschreiben Abschnitte des Hauptteils, wobei es dazu Referenzierung gibt. Die anderen Abschnitte liefern allgemeine Hintergrundinformationen zu Definitionen im Hauptteil.

Abschließend kann die Aussage getroffen werden, dass der Entwurf des neunten ISA 230 von dem aktuell gültigen ISA 230 inhaltlich kaum abweicht. Jedoch wurde der Aufbau und die Struktur im Zuge des „Clarity Project“ wesentlich verändert.

¹²⁵ Vgl. IFAC (2006a), S. 12.

7. STANDARDS FÜR PRÜFUNGSdokUMENTATION IM SYSTEM DER REGELUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFUNGEN IN DEN USA

7.1. ÜBERBLICK ÜBER DAS SYSTEM VON REGELUNGEN FÜR ABSCHLUSSPRÜFUNGEN IN DEN USA

7.1.1. Hintergrund

„Für die Rechtslage in den USA ist bezeichnend, daß die Zuständigkeit für das Gesellschaftsrecht, die Rechnungslegung und deren Prüfung bei den Staaten liegt. In diesem Bereich hat der Bund eine Gesetzgebungskompetenz lediglich zum Zweck der Regulierung staatenübergreifender Kapitalmärkte.“¹²⁶

„In den USA liegt der Pflicht, den Abschluss durch einen externen Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen, ein anderes Konzept zugrunde als in Deutschland. In den USA steht vor allem der Schutz des Kapitalanlegers im Vordergrund. Die financial statements einschließlich der financial statements schedules, die den SEC-Registrierungs- und Berichtspflichten unterliegen, sind grundsätzlich prüfungspflichtig. Dieser Grundsatz gilt auch für bei der SEC einzureichende Abschlüsse ausländischer Gesellschaften.“¹²⁷

Im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in den USA ist die Securities and Exchange Commission (SEC) die maßgebliche Behörde bei der Schaffung und Umsetzung von Regelungen. Selbst Berufsorganisationen agieren im Einflussbereich der SEC. Im folgenden Abschnitt soll daher dieses System im Überblick dargestellt werden.

7.1.2. Gesetzliche Regelungen

Wie schon erwähnt, ist die gesetzliche Zuständigkeit für Abschlussprüfungen in den USA auf Staatenebene geregelt, jedoch für die staatenübergreifenden Kapitalmärkte obliegt es der SEC, dafür Regelungen festzulegen. Eine Darstellung der auf Staatenebene festgeleg-

¹²⁶ Vgl. *Biener* (1997), S. 652.

¹²⁷ Vgl. *KPMG* (1997), S. 191.

ten gesetzlichen Regelungen in dieser Arbeit ist nicht vorgesehen. Nur die für Kapitalmärkte relevanten Regelungen sollen im Überblick erwähnt werden.

Die SEC ist vom Gesetzgeber ua. befugt, Prüfungsnormen zu setzen. Diese Behörde wurde nach dem großen Börsenkrach 1929 geschaffen um, durch eine geregelte Staatsaufsicht, das Vertrauen von Investoren in den Kapitalmarkt zu gewährleisten. Die grundlegenden Gesetze dafür sind der Securities Act of 1933¹²⁸, für die Neuemissionen von Wertpapieren, und der Securities Exchange Act of 1934¹²⁹, für den Handel von Wertpapieren nach der Emission.¹³⁰

Die SEC ist dem amerikanischen Kongress, der die Wertpapiergesetze beschließt, unterstellt. Die SEC agiert somit als Behörde, die über die Einhaltung von Gesetzen sowie über die Ausgabe und den Handel mit Wertpapieren wacht und ist befugt hierzu Ausführungsbestimmungen zu erlassen. „Die wichtigsten von der SEC veröffentlichten Verlautbarungen sind die Regulation S-X, die Vorschriften über Form, Inhalt und Prüfung der einzureichenden Abschlüsse regelt.“¹³¹

„Gemäß Regulation S-X¹³² ist die Prüfung einer den SEC-Registrierungs- und Berichtspflichtigen unterliegenden US-Gesellschaft von einem unabhängigen Certified Public Accountant (CPA) durchzuführen. Audit bedeute nach den Regulations S-X eine Prüfung der financial statements gemäß den Generally Accepted Auditing Standards (GAAS). Die US-GAAS sowie insbesondere die Rule of Ethics 203, die den CPA verpflichten, die US-GAAP anzuwenden, sind vom American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) verbindlich vorgegeben.“¹³³

Die gesetzlichen Regelungen bestimmen den Kompetenzbereich der SEC, die wiederum über ihre Regelungen die Schaffung von Richtlinien an die AICPA weitergibt. Details zum Wesen und Handeln der AICPA finden sich im nächsten Kapitel.

Ein weiteres wichtiges Gesetz, dass die Aufgaben der SEC maßgeblich bestimmt, ist der Sarbanes-Oxley Act (SOA)¹³⁴. Am 30. Juli 2002 unterzeichnete US-Präsident Georg W.

¹²⁸ Vgl. SEC (1933)

¹²⁹ Vgl. SEC (1934)

¹³⁰ Vgl. KPMG (1997), S. 4.

¹³¹ Vgl. KPMG (1997), S. 5.

¹³² Vgl. SEC (2007)

¹³³ Vgl. KPMG (1997), S. 191.

¹³⁴ Vgl. SEC (2002)

Bush eine vom republikanischen Kongressabgeordneten Michael Oxley und vom demokratischen US-Senator Paul Sarbanes vorgelegte Gesetzesvorlage zur Verbesserung der Corporate Governance von US-börsennotierten Unternehmen.¹³⁵ Der Name dieser beiden Herren gab dem Gesetz den Namen „Sarbanes-Oxley Act“ (SOA). Der SOA zielt darauf, das Vertrauen der Anleger in die Richtigkeit der veröffentlichten Finanzdaten von Unternehmen wieder herzustellen und die Anleger zu schützen.

Der SOA gilt für Unternehmen, die den Bestimmungen der SEC unterliegen, sowie für Prüfer oder Prüfungsgesellschaften, die Prüfungsleistungen für diese Unternehmen erbringen.

Die Bestimmungen des SOA richten sich an Unternehmen, das Management dieser und an Wirtschaftsprüfer. Die Regelungen sind auf elf Abschnitte aufgeteilt. Die folgende Tabelle zeigt eine Übersicht über die Bestimmungen des SOA¹³⁶:

Abschnitt	Oberthema (Originaltext)	Erläuterung
I	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	Festlegung von Organisation und Aufgabenbereichen des Aufsichtsgremiums über die Rechnungslegung der in den USA gelisteten Unternehmen
II	Auditor Independence	Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers
III	Corporate Responsibility	Erläuterungen und Erweiterungen der Verantwortlichkeiten der einzelnen Unternehmen
IV	Enhanced Financial Disclosures	Festlegung von erweiterten Veröffentlichungspflichten der einzelnen Unternehmen
V	Analysts Conflicts of Interests	Vorschriften zur Verhinderung von Interessenskonflikten bei Finanzanalysten
VI	Commission Resources and Authority	Einzelregelungen bezüglich Finanzierung und Befugnissen der SEC

¹³⁵ Vgl. *Die Welt* (2003)

¹³⁶ Vgl. *Menzies* (2004), S. 14 f.

VII	Studies and Reports	Festlegung der Themen, zu denen US-Behörden Studien und Berichte zu erstellen haben
VIII	Corporate and Criminal Fraud Accountability	Regelungen zu Informantenschutz (Fraud) und erweiterten Aufbewahrungspflichten für Dokumente
IX	White-Collar Crime Penalty Enhancements	Verschärfung der strafrechtlichen Bestimmungen bei unrichtiger eidesstattlicher Bestätigung
X	Corporate Tax Returns	Festlegung zur Unterzeichnung der Steuererklärung durch den CEO
XI	Corporate Fraud Accountability	Bestimmung zur Verantwortlichkeit der Geschäftsleitung im Falle von Unregelmäßigkeiten

Quelle: Vgl. Menzies (2004), S.14 f.

Abbildung 5: Abschnitte des SOX

Der SOA schaffte die Grundlage für die PCAOB, welche ua. für die Herausgabe von Richtlinien für Abschlussprüfungen verantwortlich ist. Abschlussprüfer werden seit dem SOA nicht nur dazu angehalten, die Regelungen der AICPA zu beachten, sondern auch die des PCAOB. Details zum PCAOB finden sich im nächsten Abschnitt.

Neben den erwähnten gesetzlichen Regelungen sind im System der Regelungen für die Abschlussprüfung auch die Regelungen für die Rechnungslegung als ein Teil des Systems zu nennen.

Die Befugnis, Rechnungslegungsgrundsätze zu erlassen, hat die SEC an die Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer, die AICPA, eine nationale Dachorganisation des US-amerikanischen Berufsstands der accountants, übertragen. Ab dem Jahre 1973 übt diese Funktion die Financial Accounting Standards Board (FASB) aus. Seit 1973 ist das FASB die bestimmende Organisation für den privaten Sektor für die Schaffung von Standards für Rechnungslegung und Reporting. Diese Standards bestimmen die Aufstellung von Jahres-

abschließen und Finanzberichten. Das FASB ist offiziell durch die SEC und das AICPA autorisiert dies zu tun.¹³⁷

7.1.3. Richtlinien von Berufsorganisationen

Als sog. Berufsorganisationen, die Richtlinien für Abschlussprüfungen in den USA festlegen, sind die AICPA und das PCAOB zu nennen. Diese beiden Organisationen und deren Regelungen sollen nun im Überblick beschrieben werden.

Das AICPA ist die nationale Dachorganisation der Accountants, die den amerikanischen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vertritt. Die Mitgliedschaft ist freiwillig. Die wichtigsten Aufgaben sind die Herausgabe und Förderung qualitativ hochwertiger berufsständischer Normen, die ständige Entwicklung und Verbesserung der Ausbildung des Berufsstandes sowie die Förderung der Beziehung zu Accountants in anderen Ländern.¹³⁸

Im System der Regelungen für Abschlussprüfungen in den USA sind die US-GAAS und die Statements on Auditing Standards (SAS) zu nennen, welche vom AICPA verbindlich vorgegeben werden. „Für alle Prüfer gilt, daß sie die allgemein anerkannten Grundsätze der Abschlußprüfung (Generally Accepted Auditing Standards-GAAS) beachten. ... Die SEC definierte unmittelbar nach Einführung der Bestimmungen, daß der Prüfer die GAAS beachten muß...“¹³⁹

Die GAAS, auf denen deren Ausgestaltung die SEC einen großen Einfluss ausübt, regeln insbesondere folgende Bereiche der Berufsausübung:

- General Standards: Anforderungen an die fachliche Qualifikation, die Unabhängigkeit sowie die Sorgfaltspflicht des CPA,
- Standards of Field Work: Grundsätze für die Prüfungsdurchführung;
- Standards of Reporting: Grundsätze für die Berichterstattung und die Abfassung von Testaten (opinions).

¹³⁷ Vgl. Niehus / Thyll (1998), S.1 f.

¹³⁸ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (1993), S. 65.

¹³⁹ Vgl. Biener (1997), S. 652.

Zusammengefasst werden diese Regelungen von der AICPA in einem Kompendium, ähnlich dem IFAC Handbuch, unter dem Titel „Professional Standards“¹⁴⁰. Die Hauptstruktur ist dabei in Abschnitte („sections“) von 100 bis 900 eingeteilt, z.B. AU Section (AU steht für Audit) 339 Audit Documentation. Darunter gibt es noch einzelne Artikeln. Für Interpretationen wird eine „9“ vor dem jeweiligen Abschnitt geschrieben, z.B. AU 9339 Audit Documentation, Auditing Interpretations of Section 339. Einzelne Artikel werden in folgender Form zitiert: „AU sec. 339.14“. Für viele Abschlussprüfer sind neben den Originalstandards die sog. „Practitioners Guides“, wie z.B. der von Ramos¹⁴¹, in der praktischen Anwendung hilfreich.

„In Ergänzung zu diesen Grundsätzen gibt das AICPA in unregelmäßigen Abständen Statements on Auditing Standards heraus, die ... ebenfalls verbindlich anzuwenden sind.“¹⁴²

„Die Auditing Standards werden heute vom Auditing Standards Board erlassen, daß als „Senior Technical Body“ des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) die Aufgabe hat, Empfehlungen zu Fragen der Abschlussprüfung zu veröffentlichen. Die Auditing Standards werden vom Institut als Interpretation der GAAS eingeordnet.“¹⁴³

Bis Ende 2006 sind 112 SAS von der AICPA veröffentlicht worden¹⁴⁴. Die Nummerierung erfolgt aufsteigend von 1 weg in der Reihenfolge der Veröffentlichung. Sollte ein neuer Standard einen alten ersetzen, so wird der alte gestrichen, der Neue aber mit einer neuen Nummer in der Reihenfolge versehen. Jeder Standard besteht aus Artikel. Auch diese Nummerierung erfolgt von 1 weg. Die Zitierung eines Artikels erfolgt z.B. in folgender Form „SAS 96.9“. Den meisten SAS ist ein Anhang („appendix“) beigelegt, der zumindest erläutert, welche Veränderung der jeweilige SAS bei anderen SAS zur Folge hat. Auch diese Anhänge werden in Artikel von 1 aufsteigend nummeriert. Eine Zitierung erfolgt z.B. in folgender Form „SAS 96.A1“

Neben dem AICPA existiert seit dem SOA das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) als weitere relevante Berufsorganisation, die für Regelungen und Durchführung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften verantwort-

¹⁴⁰ Vgl. AICPA (2007)

¹⁴¹ Vgl. Ramos (2007)

¹⁴² Vgl. KPMG (1997), S. 191.

¹⁴³ Vgl. Biener (1997, S. 653.

¹⁴⁴ Vgl. Ramos (2007)

lich ist. Sie wird, als privatrechtlich geführte Organisation, durch den SOA mit umfassenden Befugnissen ausgestattet.

„Zu den vorgesehen Aufgaben des PCAOB gehören unter anderem:

- Registrierung von Prüfern und Prüfungsfirmen,
- Festlegung oder Übernahme von Standards für Prüfung, Qualitätssicherung, Ethics, Unabhängigkeit und sonstiger die Abschlussprüfung betreffender Standards,
- Durchführung von Kontrollen bei den registrierten Prüfern,
- Durchführung von Untersuchungen und Disziplinarmaßnahmen sowie Verhängung von Sanktionen gegenüber registrierten Prüfern und damit verbundenen Personen oder Unternehmen,
- Sonstige Maßnahmen, die das PCAOB zur Gewährleistung einer hohen Prüfungsqualität als notwendig erachtet,
- Durchsetzung der Einhaltung der Regelungen des Gesetzes sowie der Berufsgrundsätze und sonstiger Grundlagen“.¹⁴⁵

Die Überprüfung von registrierten Prüfern durch das PCAOB findet seit 2003 statt. Grundsätzlich sollen Defizite im System der Qualitätssicherung bei den Prüfern aufgezeigt werden. Wenn solche festgestellt werden, ist zu prüfen, ob diese einzelfallbezogen oder systematisch sind. Die Ergebnisse aus den Jahren 2003 und 2004 zeigen, dass vor allem Dokumentationen von wesentlichen Bilanzierungs- und Prüfungssachverhalten, sowie von Prüfungsnachweisen, nicht in geeigneter Form vorhanden waren.¹⁴⁶ Die Feststellung eines Dokumentationsdefizits führt zu einer weiteren und umfangreicheren Überprüfung durch die PCAOB. Vom Geprüften muss nachgewiesen werden, ob die notwendigen Prüfungshandlungen gesetzt wurden und der Auftrag ordnungsgemäß erfüllt wurde.

Als Standardsetter für Regelungen für Abschlussprüfungen hat das PCAOB abgesehen von diversen Verlautbarungen für die Umsetzung der oben genannten Aufgaben, die folgenden fünf sog. Auditing Standards (AS) veröffentlicht:

¹⁴⁵ Vgl. IDW (2002), S. 285.

¹⁴⁶ Vgl. Victor / Levitin (2005), S. 29.

- AS 1: References in Auditors' Reports to the Standards of Public Company Accounting Oversight Board¹⁴⁷
- AS 2: An Audit of internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements¹⁴⁸
- AS 3: Audit Documentation¹⁴⁹
- AS 4: Reporting on Whether a Previously Reported Material Weakness Continues to Exist¹⁵⁰
- AS 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated with an Audit of Financial Statements¹⁵¹

„Das PCAOB hat die bestehenden AICPA-Prüfungsstandards übernommen, will diese aber überarbeitet als eigene PCAOB-Prüfungsstandards neu herausgeben.“¹⁵² Dadurch ergibt sich die folgende Rangfolge der Anwendung von Prüfungsstandards.

Bis zum SOA galt es für die Prüfung von SEC-registrierungs- und berichtspflichtigen Unternehmen die Regelungen der AICPA, im Besonderen die SAS in Verbindung mit den US-GAAS, anzuwenden.

Seit dem SOA sind für diese Unternehmen die Regelungen der PCAOB anzuwenden. Sollte es zu den jeweiligen Themen oder Fragen keine eigenen Regelungen der PCAOB geben, so gelten weiterhin die SAS in Verbindung mit den US-GAAS, die von PCAOB übernommen wurden.

Für Abschlussprüfung von anderen Unternehmen (den „private companies“)¹⁵³ gelten auch weiterhin die Regelungen der SAS in Verbindung mit den US-GAAS.

¹⁴⁷ Vgl. PCAOB AS 1 (2006)

¹⁴⁸ Vgl. PCAOB AS 2 (2006)

¹⁴⁹ Vgl. PCAOB AS 3 (2006)

¹⁵⁰ Vgl. PCAOB AS 4 (2006)

¹⁵¹ Vgl. PCAOB AS 5 (2007)

¹⁵² Vgl. Bertschinger / Schaad (2004), S.425.

¹⁵³ Vgl. Whittington / Graham / Fischbach (2006), S. 66.

7.2. STANDARDS FÜR PRÜFUNGSdokUMENTATION

7.2.1. Historische Entwicklungen

Aufgrund der oben beschriebenen Situation sind in der historischen Betrachtung die SAS der AICPA von Relevanz. Erstmals wurde das Thema Prüfungsdokumentation in einem eigenen Standard im Jahr 1967 durch den SAS 41 behandelt. Dieser ist eher kurz gehalten und beschreibt in wenigen Artikeln Regelungen für die Verwendung von Arbeitspapieren. Er trifft Aussagen über Art, Wesen und Umfang von Arbeitspapieren. Er besagt, dass diese so ausgeführt sein sollen, dass die Aufzeichnungen des Rechnungswesens mit jenen des Abschlusses übereinstimmen und die notwendigen Regelungen beachtet wurden.¹⁵⁴

Eine wesentliche Veränderung brachte der im Jänner 2002 von der AICPA veröffentlichte SAS 96¹⁵⁵, der den SAS 41 ersetzte. Der Aufbau dieses SAS gliedert sich wie folgt in:

- Einleitung (SAS 96.1 – 3)
- Inhalt von Prüfungsdokumentation (SAS 96.4 – 9)
- Eigentum und Vertraulichkeit von Prüfungsdokumentation (SAS 96.10 – 13)
- Inkrafttreten (SAS 96.14)
- Anhang A und B (SAS 96.A – B)

Dieser Standard brachte große Veränderungen bei den Erfordernissen, die Abschlussprüfer bei der Dokumentation ihrer Arbeit zu berücksichtigen haben. Dieser Standard verstärkt die Rolle der Prüfungsdokumentation als Grundlage des Prüfungsberichtes und als Hilfsmittel für die Durchführung und Überwachung der Prüfungsdurchführung.

Nach den neuen Anforderungen sollte die Prüfungsdokumentation so geschaffen sein, dass es dem Leiter eines Prüfungsteams möglich sein sollte aus den Arbeitspapieren zu erkennen, welche Unterlagen erhalten und bearbeitet worden sind. Er sollte auch die Art, den Zeitaufwand, den Umfang und die Ergebnisse der gesetzten Prüfungshandlungen (inklusive wer diese gesetzt hat) aus den Unterlagen heraus verstehen und erkennen (SAS 96.4).

¹⁵⁴ Vgl. *Fischbach* (2002), S. 55.

¹⁵⁵ Vgl. *AICPA* (2002)

Bei der Festsetzung von Art und Umfang von Dokumentation von einzelnen Prüfungsgebieten bzw. Prüfungsabläufen sollten jedenfalls die folgenden Faktoren berücksichtigt und dokumentiert werden (SAS 96.7):

- Risikoeinstufung für wesentliche Falschaussagen innerhalb einer bestimmten Aussage des Abschlusses oder bestimmter Teile des Rechnungswesens oder von bestimmten Transaktionen,
- Umfang der Beurteilung von Prüfungsergebnissen durch den Abschlussprüfer,
- Art und Wesen der gesetzten Prüfungshandlungen,
- Einstufung und Bewertung der Wesentlichkeit von erhaltenen Unterlagen für gesetzte Prüfungshandlungen,
- Art und Umfang von entdeckten Abnormalitäten,
- Die Notwendigkeit der Dokumentation von Schlussfolgerungen und deren Begründung, die nicht aus Unterlagen der gesetzten Prüfungshandlungen hervorgehen.

Neu aufgenommen in diesen Standard wurde die verpflichtende Dokumentation von sog. „Significant findings“, also von wesentlichen Prüfungsfeststellungen, welche Prüfungshandlungen gesetzt wurden diese zu entdecken, sowie die daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen und Konsequenzen. Was genau wesentliche Prüfungsfeststellungen sind, wird in SAS 96.9 beschrieben:

- Tatsachen, die wesentlich sind und einen Einfluss auf die Auswahl und Stetigkeit der angewandten Rechnungslegungsprinzipien haben. Solche Sachverhalte ergeben sich meistens bei der Verbuchung von komplexen oder unüblichen Geschäftsvorfällen oder bei der Verbuchung von Behauptungen des Managements, die Aufgrund von Schätzungen und Unsicherheiten aufgestellt wurden.
- Ergebnisse aus Prüfungshandlungen, die zur Annahme führen, dass der Abschluss wesentliche Falschaussagen beinhalten könnte. Daraus kann sich auch ergeben, dass neue und veränderte Prüfungshandlungen zu setzen sind, die diese Annahmen unterstützen oder widerlegen.

- Umstände, die es dem Abschlussprüfer schwierig machen, wichtige Prüfungshandlungen zu bestimmten Themen zu setzen.
- Andere Feststellungen, die zu einer Änderung oder Anpassung des Prüfungsberichts führen.

Die Arbeitspapiere sind Eigentum des Abschlussprüfers. Er sollte dafür Sorge tragen, dass diese eine gewisse Zeit geeignet aufbewahrt werden. Er ist dabei zur Vertraulichkeit verpflichtet und hat dafür zu sorgen, dass auch in der Zeit der Aufbewahrung kein unautorisierter Zugriff auf die Arbeitspapiere erfolgen kann (SAS 96.10 – 12).

Der SAS war für Abschlüsse anzuwenden, deren Geschäftsjahr nach dem 15. Mai 2002 begann (SAS 96.14).

7.2.2. Aktuelle Standards

Der SAS 96 wurde im Jahre 2005 überarbeitet und durch den SAS 103¹⁵⁶ ersetzt. Zu diesem Zeitpunkt war der SOA bereits umgesetzt und dieser Standard ist nur mehr für die Abschlussprüfung von nicht SEC-registrierungs- und berichtspflichtigen Unternehmen („private companies“) relevant. Es werden daher nur die wesentlichen Änderungen zum SAS 96 im Überblick beschrieben. Generell ist die Aussage zu treffen, dass bei der Überarbeitung versucht wurde, die wesentlichen Aspekte des PCAOB AS 3 zu übernehmen und ihn an diesen anzupassen.

Im SAS 103 wird darauf hingewiesen, dass die Prüfungsdokumentation derart beschaffen sein sollte, dass es einem außenstehenden Dritten möglich sein sollten daraus zu erkennen, welche Prüfungshandlungen gesetzt wurden, welche Unterlagen erhalten wurden und welche Schlussfolgerungen daraus gezogen wurden (SAS 103.10).

Der Standard trifft die Aussage, dass mündlich erhaltene Informationen nicht geeignet sind, Prüfungshandlungen zu dokumentieren. Sie können lediglich dazu beitragen, bestimmte Sachverhalte besser zu verstehen (SAS 103.11).

Der Abschlussprüfer hat jene Sachverhalte gesondert zu dokumentieren, die von wesentlichen Schlussfolgerungen abweichen oder die widersprüchlich sind. Er hat zu dokumentie-

¹⁵⁶ Vgl. AICPA (2005)

ren, wie, trotz der Abweichungen, die endgültigen Schlussfolgerungen aufrecht zu erhalten sind (SAS 103.22).

Die Überarbeitung und Fertigstellung der Arbeitspapiere muss 60 Tage nach der Abgabe des Prüfungsberichts beim Klienten abgeschlossen sein. Spätere Änderungen in den Arbeitspapieren sind nicht zulässig. In diesem Zeitraum dürfen auch keine Löschungen oder Entfernungen von Arbeitspapieren mehr stattfinden. Ergänzungen sind aber möglich (SAS 103.27 – 29).

Als Aufbewahrungsfrist für die Arbeitspapiere werden fünf Jahre empfohlen (SAS 103.31).

Der aktuell gültige Standard für die Dokumentation von Abschlussprüfungen von SEC-registrierungs- und berichtspflichtigen Unternehmen ist der PCAOB AS 3¹⁵⁷. Er wurde am 25. August 2004 von der SEC genehmigt und liegt nach geringfügigen Überarbeitungen in der von der PCAOB veröffentlichten Version vom 12. Mai 2006 vor. Der Inhalt dieses Standards soll im Folgenden erläutert werden. Der Inhalt des Standards gliedert sich in die folgenden Abschnitte:

- Einleitung (AS 3.1)
- Zweck der Prüfungsdokumentation (AS 3.2 – 3.3)
- Anforderungen an Prüfungsdokumentation (AS 3.4 – 3.9)
- Dokumentation von speziellen Sachverhalten (AS 3.10 – 3.13)
- Aufbewahrung und nachträgliche Änderungen von Unterlagen (AS 3.14 – 3.20)
- Inkrafttreten (AS 3.21)
- Anhang A: Hintergründe und Basis für Schlussfolgerungen (AS 3. A1 – A72)

Im Folgenden werden die Abschnitte im Detail beschrieben, wobei die Erkenntnisse und Erläuterungen der Artikel des Anhangs A des AS 3 mitberücksichtigt werden.

Die Einleitung im Abschnitt AS 3.1 beschreibt das Ziel des Standards, nämlich die Festlegung von Regelungen zur Dokumentation von Prüfungshandlungen und -prozessen, die ein

¹⁵⁷ Vgl. PCAOB AS 3 (2006)

Abschlussprüfer für die ordnungsmäßige Durchführung von Prüfungsaufträgen (engagements) beachten soll. Diese Regelungen betreffen nicht nur Prüfungsaufträge für die Jahresabschlussprüfung (audit of financial statements), sondern auch Aufträge für die Prüfung des internen Kontrollsystems (audit of internal control over financial statements) und für die Prüfung von Zwischenabschlüssen bzw. für die Prüfung von sonstigen Finanzinformationen im Laufe des Geschäftsjahres (audit of interim financial information). Sämtliche Bestimmungen und Regelungen zur Prüfungsdokumentation in anderen Standards des PCAOB sind als zusätzliche zu sehen und werden nicht durch diesen Standard ersetzt.

Der Abschnitt „Zweck der Prüfungsdokumentation“ (AS 3.2 – 3.3) beschreibt neben dem Zweck der Prüfungsdokumentation auch die Gründe, warum diese notwendig ist.

Prüfungsdokumentation sind alle schriftlichen Aufzeichnungen, die als Basis für Schlussfolgerungen des Prüfers für sein Prüfungsurteil und seinem Prüfungsbericht (auditor's representation) dienen. Diese so genannten Arbeitspapiere sollen ua. die Planung, die Durchführung inklusive der gesetzten Prüfungshandlungen, die erhaltenen Nachweise und die Überwachung des Prüfungsauftrages dokumentieren. Je nach Prüfungsauftrag ist jedenfalls eine Dokumentation notwendig, egal an wen und egal, ob dieser Prüfungsbericht schriftlich oder mündlich abgegeben wird.

Ein weiterer Zweck der Prüfungsdokumentation ist, dass die erstellten Arbeitspapiere von anderen nachgelesen bzw. nach geprüft werden können und sollen (reviewed by others). Dies kann zum einen während der Auftragsplanung und -durchführung geschehen. Die Dokumentation kann zum Beispiel neuen Mitgliedern des Prüfungsteams mit Hilfe der Unterlagen aus Vorjahren ein besseres Verständnis für die zu planenden und durchzuführenden Tätigkeiten unterstützen.

Zum anderen ist es in der Phase der laufenden und nachträglichen Überwachung des Auftrages durch einen nicht dem Prüfungsteam angehörigen Dritten notwendig, eine entsprechende Dokumentation vorzuweisen. Die laufende und abschließende interne Überwachung eines Prüfungsauftrages erfolgt durch einen für den Auftrag bestimmten Qualitätssicherungspartner (quality review partner). Dieser sollte aufgrund der Unterlagen verstehen, wie das Prüfungsteam zu einem bestimmten Urteil gekommen ist und ob während der Prüfung sämtliche internen und externen Standards eingehalten wurden. Eine nachträgliche Überprüfung der Prüfungsunterlagen kann zum Beispiel im Zuge einer Qualitätsprüfung

durch das PCAOB oder der SEC erfolgen. Die Nachvollziehbarkeit der Prüfungsdokumentation sollte auch für außenstehende Dritte gegeben sein.

Der Abschnitt „Anforderungen an Prüfungsdokumentation“ (AS 3.4 – 3.9) beschreibt sehr ausführlich die wichtigsten Aspekte der Beschaffenheit und Erfordernisse der Prüfungsdokumentation.

Die Prüfungsdokumentation soll im Einklang mit den Standards des PCAOB stehen. Die Unterlagen sollen so hinreichend detailliert sein, dass Zweck und Herkunft jeder Unterlage und die Schlussfolgerungen daraus, erkennbar sind. Die Dokumentation sollte so organisiert sein, dass die wesentlichen Feststellungen und Sachverhalte (significant findings or issues), definiert im AS 3.12, klar erkennbar sind. Dies ist nur möglich, wenn der Aufbau der Arbeitspapiere so gestaltet ist, dass mit Hilfe von Querverweisen und Referenzierungen eine durchgängige Struktur der Unterlagen gewährleistet ist, um so zu jeder Feststellung und jedem Sachverhalt die Grundlagen und Beweise dafür zu finden. Unter die Prüfungsdokumente fallen beispielsweise Aktenvermerke, Betätigungen, Korrespondenzen, Zeitpläne, Prüfungsprogramme, Vollständigkeitserklärung (letter of representation) und Berechnungstabellen. Die Dokumente können in Form von Papier, elektronischen Dateien oder anderen Medien vorhanden sein (AS 3.4).

Weil die schriftlichen Aufzeichnungen der Prüfungsdokumentation die Belege für das Prüfungsurteil liefern, sollten diese so beschaffen sein, dass erkennbar ist, dass der Prüfungsauftrag im Einklang mit den Standards des PCAOB steht. Die Dokumentation soll als Basis für jede Schlussfolgerung aus einzelnen Behauptungen des Jahresabschlusses (financial statement assertion) dienen. Sie soll zeigen, dass die Zahlen der Buchhaltung mit denen des Jahresabschlusses übereinstimmen (AS 3.5).

Der Prüfer muss daher für jede relevante Behauptung des Jahresabschlusses dokumentieren, welche Prüfungshandlungen er gesetzt, welche Beweise er erhalten und welche Schlussfolgerungen er daraus gezogen hat. Für jede relevante Behauptung des Jahresabschlusses soll festgestellt werden, ob diese existiert und vorkommt, ob sie vollständig berücksichtigt ist, ob die Bewertung und Zuordnung stimmt, ob Rechte und Verpflichtungen berücksichtigt wurden und ob sie richtig dargestellt und offen gelegt worden ist.¹⁵⁸ Ob eine

¹⁵⁸ Vgl. PCAOB AS 2 (2006), AS 2.86 – 2.70.

Behauptung bzw. Aussage aus dem Jahresabschluss relevant und wesentlich ist, soll der Prüfer für jedes signifikante Konto bzw. jede relevante Bilanzposition feststellen, ob diese überprüfte Position eine Quelle für mögliche Falschaussagen darstellt. Dafür soll der Prüfer die Art der Behauptung, die Menge an Transaktionen bzw. Datenmengen in Zusammenhang mit der Behauptung, sowie die Art und Komplexität des Systems und der Prozesse, die hinter einer Behauptung stehen, überprüfen und verstehen. Als relevant sind Behauptungen des Jahresabschlusses dann zu sehen, wenn sie bedeutendes Risiko bergen, dass ein Posten bzw. Konto nicht richtig dargestellt ist. Zum Beispiel ist für den Posten „Kassa“ oder „Bank“ erst die Frage der Bewertung relevant, wenn Fremdwährungskonten vorhanden sind. Das Vorkommen und die Vollständigkeit sind dann relevant, wenn der Wert eine gewisse Wesentlichkeit überschreitet (AS 3.6).

Aus den Prüfungsunterlagen soll klar hervorgehen, dass die jeweilig gesetzten Prüfungshandlungen auch wirklich durchgeführt worden sind. Daher sind sowohl jedes Mitglied des Prüfungsteams als auch externe beteiligte Spezialisten dazu angehalten, die Prüfungsschritte zu dokumentieren. Die Prüfungsdokumentation sollte soviel an Informationen beinhalten, dass es einem außenstehenden erfahrenen Prüfer (experienced auditor) möglich ist, die Art, den Umfang, den Zeitaufwand und die Ergebnisse der gesetzten Handlungen, der erhaltenen Unterlagen und der daraus gezogenen Schlussfolgerungen zu erkennen. Des Weiteren sollte dieser feststellen können, wer diese Handlungen gesetzt hat, wann diese Handlungen gesetzt wurden, wer diese kontrolliert hat und wann diese Unterlagen im Zuge einer Nachprüfung (review) kontrolliert worden sind. Unter einem erfahrenen Prüfer versteht der Standard jemanden, der sowohl mit Prüfungsprozessen vertraut ist, als auch die jeweilige Branche und die darin speziell vorkommenden Rechnungslegungs- und Prüfungssachverhalte kennt (AS 3.7).

Art und Umfang der Prüfungsdokumentation für eine Behauptung aus dem Jahresabschluss bestimmen sich zum einen an der Art der dafür notwendigen Prüfungshandlungen. Des Weiteren sollte das Risiko von materiellen Falschaussagen für diese Behauptung eingestuft werden. Genauso ist festzulegen wie weit eine Beurteilung (judgment) das Prüfungsergebnis beeinflusst. Zum Beispiel ist eine Beurteilung, ob Schätzungen richtig gemacht worden sind, um einiges genauer zu dokumentieren, als andere Sachverhalte. Dabei ist auch immer die Bedeutung bzw. Aussagekraft von erhaltenen Unterlagen zu überprüfen. Darüber hin-

aus ist es notwendig jene Schlussfolgerungen und Erkenntnisse, die nicht direkt oder leicht aus der Dokumentation bzw. aus den erhaltenen Unterlagen hervorgehen, genau zu beschreiben und zu dokumentieren (AS 3.7).

Zusätzlich zu der Prüfungsdokumentation, die als Basis für die endgültigen Schlussfolgerungen des Prüfers gilt, sollten die Unterlagen auch jene signifikanten Feststellungen und Sachverhalte beinhalten, die im Widerspruch bzw. uneinheitlich zu den endgültigen Schlussfolgerungen des Prüfers stehen. So sollten zum Beispiel indifferente Ergebnisse aus Beurteilungen zu einem Sachverhalt durch Mitglieder des Prüfungsteams bzw. von beigezogenen Dritten genau dokumentiert sein (AS 3.8).

Wenn der Prüfer nach dem im AS 3.15 (siehe unten) vorgesehenen Fertigstellungszeitpunkt (document completion date) für die Dokumentation feststellt, dass aufgrund eines Mangels an Dokumentation oder auch aus anderen Gründen notwendige Prüfungshandlungen nicht gesetzt wurden oder notwendige Unterlagen nicht erhalten worden oder geeignete Schlüsse für das Prüfungsurteil noch nicht gezogen worden sind, dann sollte er aus den bestehenden Unterlagen den Mangel beheben. Dabei soll er zeigen, dass bezogen auf jene Behauptungen des Jahresabschlusses, die diesen Mangel erkennen ließen, die bisherige Dokumentation auch anwendbar ist. Dazu braucht er überzeugende Prüfungsnachweise, die keinesfalls in mündlicher Form ausreichend sind. Vielmehr ist er dazu angehalten, zusätzliche Dokumentation zu den bemängelten Sachverhalten zu erstellen und zwar auf Basis der bestehenden Dokumentation. Sollte dies aber nicht mehr möglich sein, so kommt der „Professional Standard“¹⁵⁹ „AU sec. 390, Consideration of Omitted Procedures After the Report Date“ zur Anwendung. Dieser Standard regelt das nachträgliche Berücksichtigen von unterlassenen Prüfungshandlungen nach dem Fertigstellungszeitpunkt (AS 3.9).

Der Abschnitt „Dokumentation von speziellen Sachverhalten“ (AS 3.10 – 3.13) versucht einzelne wichtige Themen der Prüfungsdokumentation im Detail zu beschreiben.

Bei Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit der Durchsicht von Dokumenten und Bestätigungen sollen neben dem Inhalt dieser Papiere auch Tests im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem und dem Beleglauf gemacht werden. Kopien oder Abschriften sollten jedenfalls ein Teil der Dokumentation sein. Wichtig dabei ist auch eine Dokumen-

¹⁵⁹ Vgl. AICPA (2007), AU sec. 390.

tation der Auswahlverfahren für die untersuchten Unterlagen. Anzugeben ist die Basis und Quelle der vorhandenen Unterlagen. Für die Auswahlverfahren stehen diverse statistische Verfahren zur Verfügung. Diese sind je nach Beschaffenheit der Unterlagen sinnvoll anzuwenden und zu dokumentieren (AS 3.10).

Unterlagen des Prüfers zu seiner Unabhängigkeit, des Ausbildungsnachweises der Mitarbeiter, des Prüfungsteams und die Auftragsannahmebestätigung des Kunden sollten an einem zentralen Ort am Firmensitz des Abschlussprüfers abgelegt werden. In der Prüfungsdokumentation zu einem Klienten sollte ein Referenzhinweis zu diesem Lagerort zu finden sein. Unterlagen, die speziell für einen bestimmten Klienten vorhanden sind, sollten aber nur in diesem Prüfungsakt abgelegt sein (AS 3.11).

Der Prüfer muss neben den gefundenen wesentlichen Feststellungen und Sachverhalten, die daraus folgenden Handlungen, inklusive zusätzlicher Anforderungen von Unterlagen, und die daraus resultierenden Schlussfolgerungen genau dokumentieren. Unter „wesentliche Feststellungen“ und „Sachverhalte“ sind materielle Bestandsnachweise zu verstehen, die für gesetzte Handlungen, erhaltene Beweise und Schlussfolgerungen wichtig sind. Sie beinhalten unter anderem

- die Auswahl, den Einsatz und die Beschaffenheit von Rechnungslegungsgrundsätzen und die Behandlung von komplexen oder ungewöhnlichen Geschäftsfallen, sowie Annahmen des Managements für Schätzungen und bei Unsicherheiten,
- Ergebnisse aus Prüfungshandlungen, die zu einer wesentlichen Änderung der Prüfungsplanung führen, die Existenz von materiellen Falschaussagen, Unterlassung von Angaben im Jahresabschluss, die Existenz von wesentlichen Defiziten oder offensichtliche oder wesentliche Schwächen des internen Kontrollsystems,
- Prüfungsfeststellungen und -berichtigungen, das sind jene berichtigten Sachverhalte, auf die der Prüfer hinweist, sie zu ändern, da sie alleine oder in Summe der Feststellungen einen materiellen Einfluss auf eine wesentliche Falschdarstellung des Jahresabschlusses führen,
- Unstimmigkeiten innerhalb des Prüfungsteams oder mit anderen herangezogenen Spezialisten zu einzelnen Themen des Jahresabschlusses und die daraus im Widerspruch stehenden Schlussfolgerungen,

- Umstände, die in Anwendung der Prüfungshandlungen zu wesentlichen Schwierigkeiten führen,
- wesentliche Änderungen in der Bewertung von Prüfungsrisiken für bestimmte Prüfungsgebiete und die daraus resultierenden Änderungen der Prüfungsstrategie und der Prüfungshandlungen,
- sowie jede Änderung, die zu einer Abänderung des Prüfungsberichts führen (AS 3.12).

Der Prüfer soll sämtliche gefundenen wesentlichen Feststellungen und Sachverhalte in einem Abschlussdokument (engagement completion document) festhalten. Darin sollte neben einer Grundinformation über die Feststellung auch eine Referenz zu der Dokumentation in der Prüfungsablage vorhanden sein. Mit Hilfe dieses Dokuments sollte es einem Überprüfer des Auftrages möglich sein, die wesentlichen Feststellungen und Sachverhalte der Prüfung zu verstehen (AS 3.13.).

Der Abschnitt „Aufbewahrung und nachträgliche Änderungen von Unterlagen“ (AS 3.14 – 3.20) beschreibt neben Bestimmungen für die Aufbewahrung auch Regelungen für die Vorgehensweise bei einer nachträglichen Änderung von Unterlagen.

Der Prüfer soll die Unterlagen und die Dokumentation der Abschlussprüfung sieben Jahre aufbewahren, soweit das Gesetz nicht eine längere Behaltspflicht vorsieht. Der Zeitpunkt beginnt mit dem Offenlegungstag (report release day), jener Tag, von dem an der Abschlussprüfer erlaubt den Bericht über die Jahresabschlussprüfung gemeinsam mit dem Jahresabschluss zu veröffentlichen. Sollte im Zusammenhang mit einem Auftrag kein Bericht ausgegeben werden, so gilt der Zeitpunkt, von dem an die Prüfungstätigkeiten vor Ort abgeschlossen wurden, als Fertigstellungszeitpunkt. Sollte ein Auftrag nicht beendet werden können, so beginnen die sieben Jahre mit der Niederlegung des Auftrages zu laufen (AS 3.14).

Vor dem Offenlegungszeitpunkt sollte der Prüfer alle wichtigen Prüfungshandlungen abgeschlossen haben und alle Unterlagen erhalten haben, um sich ein geeignetes Prüfungsurteil gebildet zu haben. Die vollständige Ablage und Dokumentation aller Prüfungshandlungen sollte nicht später als 45 Tage nach dem Offenlegungszeitpunkt, zum Fertigstellungszeitpunkt (document completion date) abgeschlossen sein. Für den Fall, dass es keinen Bericht gibt, so sind es 45 Tage nach Beendigung der Prüfungshandlungen vor Ort und für den Fall

der Niederlegung des Auftrages gilt der Tag der Niederlegung als Beginn der 45 Tagefrist (AS 3.15).

Unter gewissen Umständen kann es notwendig sein nach dieser Frist noch zusätzliche Prüfungsdokumentationen hinzuzufügen. Dabei dürfen ältere Versionen aber weder gelöscht, noch geändert werden, sondern es muss genau nachvollziehbar sein wer, was, wann und wozu hinzugefügt hat (AS 3.16).

Aufgrund von Regelungen in anderen Standards ist der Prüfer verpflichtet, auch nach dem Offenlegungszeitpunkt gewisse Prüfungshandlungen zu setzen. In einem solchen Fall muss die Dokumentation erweitert werden und ebenfalls genau festhalten wer, was, wann und wieso geändert hat (AS 3.17).

In der Kanzlei eines Abschlussprüfers sollen sämtliche Dokumente eines Auftrages aufbewahrt werden. Sollten mehrere Firmen an einem Auftrag mitarbeiten, so müssen in jener Kanzlei die Unterlagen aufbewahrt werden, die den Prüfungsbericht ausfertigt. Die Unterlagen der anderen Beteiligten sollten dafür entweder in Kopie vorhanden oder zumindest jederzeit zugänglich sein (AS 3.18).

Jedenfalls muss der Prüfer, der den Abschlussbericht ausgibt, von anderen beteiligten Prüfern, sei dies von Zweigniederlassungen, verbundenen oder fremden Prüfern, die folgenden Dokumente vor dem Offenlegungszeitpunkt erhalten, überprüfen und aufbewahren:

- ein Abschlussdokument, das im Sinne dieses Standards erstellt wurde und mit Querverweisen zu der Prüfungsdokumentation versehen ist,
- eine Liste mit wesentlichen betrügerischen Risiken (fraud risk factors), eine Stellungnahme des Prüfers dazu und die Ergebnisse der dafür gesetzten Prüfungshandlungen,
- ausreichende Informationen über gefundene wesentliche Feststellungen und Sachverhalte, die mit den endgültigen Schlussfolgerungen und Aussagen nicht übereinstimmen,
- sämtliche Sachverhalte, die einen Einfluss auf eine Konsolidierung von Konten und Bilanzen haben,

- ausreichende Information darüber, dass die geprüften Teile des Abschlusses mit jenen Teilen, die von anderen geprüft wurden, im Einklang stehen,
- eine Aufstellung mit Änderungen aufgrund von Prüfungsfeststellungen (audit adjustments) inklusive einer Beschreibung der Art und Weise der Falschaussagen (misstatement),
- eine Liste unterteilt in festgestellte bedeutende Mängel und festgestellte wesentliche Schwächen im internen Kontrollsystem,
- Vollständigkeitserklärung des Managements,
- jegliche Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss (audit committee).

Sollte der Prüfer jedoch in seinem Bericht darauf hinweisen, dass an der Prüfung auch andere Prüfer beteiligt waren, so ist es nicht notwendig die oben genannten Dokumente anzufordern bzw. zu erstellen. Er kann sich dabei auf die Regelung des „Professional Standard“¹⁶⁰ „AU sec. 543, Part of Audit Performed by Other Independent Auditors“, stützen und diese anwenden (AS 3.19). Der Prüfer kann aber trotz Anwendung des AU sec. 543, z.B. durch die SEC, dazu verpflichtet werden, die Regelungen des AS 3.19 zu erfüllen (AS 3.20).

Im letzten Abschnitt des AS 3 finden sich Regelungen zum Inkrafttreten des Standards. Dieser Standard ist laut AS 3.21 zum ersten Mal für Prüfungen von Jahresabschlüssen und eventuellen Prüfungen von internen Kontrollsystemen für Stichtage nach dem 15. November 2004 anzuwenden. Die erstmalige Anwendung für die Dokumentation der Prüfung von Zwischenabschlüssen oder anderen Finanzinformationen betrifft das erste Quartal nach der erstmaligen Anwendung für die Dokumentation der Prüfung des Jahresabschlusses.

7.2.3. Zukünftige Entwicklungen

Die zukünftige Entwicklung des AS 3 ist geprägt von einer laufenden Überarbeitung sämtlicher Standards des PCAOB. Zurzeit gibt es aber keinen Entwurf für eine Änderung oder Überarbeitung durch das PCAOB. Die vorgesehenen Überprüfungen von Abschlussprüfern durch die PCAOB im Zuge der Qualitätssicherung werden wahrscheinlich noch Schwach-

¹⁶⁰ Vgl. AICPA (2007), AU sec. 543.

punkte bei der Prüfungsdokumentation aufzeigen, die Änderung der Standards zur Folge haben werden.

8. GEGENÜBERSTELLUNG UND VERGLEICH DER BESCHRIEBENEN STANDARDS UND VERGLEICH MIT DEN BESCHRIEBENEN ANFORDERUNGEN AN PRÜFUNGS- DOKUMENTATION

8.1. GEGENÜBERSTELLUNG UND VERGLEICH DER BESCHRIEBENEN STANDARDS

8.1.1. Prämissen für die Gegenüberstellung und den Vergleich der beschriebenen Standards

Die folgenden Abschnitte dieser Arbeit sollen die beschriebenen Standards gegenüberstellen und anhand der nun festzulegenden Prämissen vergleichen. Die zu gegenüberstellenden Standards sollen die jeweils letzten veröffentlichten Versionen der Standards für Prüfungsdokumentation sein, seien diese aktuell gültig oder im Entwurf vorhanden, und zwar für Österreich die IWP/PE 1¹⁶¹ in Verbindung mit dem KFS/PG1¹⁶², für Deutschland der IDW EPS 460¹⁶³, für die ISA der ISA 230 (Redraft)¹⁶⁴ und für die USA der AS 3¹⁶⁵ (Diese Prämisse gilt auch für den Abschnitt 8.2).

Die Auswahl und Festlegung von Prämissen für die Gegenüberstellung und den Vergleich der Standards ergibt sich aus den Inhalten und dem Aufbau der jeweiligen Standards für Prüfungsdokumentation. Die Standards sollen daher verglichen werden in ihren Aussagen zu Zweck und Wesen der Prüfungsdokumentation, in ihren Aussagen zur Angemessenheit und zu Erfordernissen der Prüfungsdokumentation, in ihren Aussagen zur Dokumentation von wesentlichen Feststellungen und in ihren Aussagen zur Fertigstellung und Aufbewahrung der Prüfungsdokumentation.

Es werden die Standards gegenübergestellt und verglichen. Auf eine Bewertung der Unterschiede wird verzichtet.

¹⁶¹ Vgl. *IWP/PE 1* (1990)

¹⁶² Vgl. *KFS/PG 1* (2007)

¹⁶³ Vgl. *WPg* (2007)

¹⁶⁴ Vgl. *IFAC* (2006a)

¹⁶⁵ Vgl. *PCAOB AS 3* (2006)

8.1.2. Gegenüberstellung und Vergleich der Aussagen zu Zweck und Wesen

Bei einer ersten Gegenüberstellung der beschriebenen Standards für Prüfungsdokumentation finden sich in jedem dieser Standards Aussagen zur Definition von Zweck, Wesen und Funktion der Prüfungsdokumentation. Der Umfang dieser Definitionen variiert zwischen den Standards zwar in der Quantität, jedoch ist die Qualität ähnlich.

In Österreich beschreibt die Richtlinie IWP/PE1 kurz und prägnant, dass der Abschlussprüfer die Prüfungsplanung, die Prüfungsdurchführung und die Prüfungsfeststellungen zu dokumentieren hat, um daraus die Prüfungsergebnisse und die Grundlagen für den Prüfungsbericht ableiten zu können. Das KFS/PG1 nennt als Zweck der Arbeitspapiere, dass diese als Nachweis dienen, dass die Abschlussprüfung mit den zu beachtenden Prüfungsgrundsätzen durchgeführt wurde.

Ähnliche Aussagen zur Funktion und zum Zweck der Prüfungsdokumentation finden sich in dem deutschen IDW EPS 460 in der TZ 6 und 7. „Der Abschlussprüfer hat die zur Stützung seiner Prüfungsaussagen dienenden Prüfungsnachweise in Arbeitspapieren zu dokumentieren, soweit sie nicht im Prüfungsbericht enthalten sind. Durch die Arbeitspapiere wird gleichzeitig nachgewiesen, dass die Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt wurde.“¹⁶⁶ Zum Zweck der Arbeitspapiere listet die TZ 7 neun wichtige Punkte auf, darunter vor allem die Unterstützung des Abschlussprüfers bei den einzelnen Prozessen der Prüfungsdurchführung.

Zum Wesen der Prüfungsdokumentation liefert der ISA 230.5 die Definition, dass Prüfungsdokumentation alle Aufzeichnungen sind, die durch gesetzte Prüfungshandlungen entstanden sind, sowie die dazu erhaltenen Unterlagen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen. Als Zweck nennt der ISA 230.A1 die Steigerung der Qualität von Abschlussprüfungen durch ordnungsmäßige Prüfungsdokumentation. Eine Überprüfung und Beurteilung der Abschlussprüfung wird dadurch auch noch unterstützt.

Alle bisher genannten Aussagen zum Zweck und Wesen der Prüfungsdokumentation werden auch im AS 3.2 genannt. Die schriftlichen Aufzeichnungen dienen nach AS 3.2 als Basis für die Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers, die wiederum in schriftlicher Form als Basis für den Prüfungsbericht notwendig sind.

¹⁶⁶ Vgl. WPg (2007), S. 24.

Im Vergleich sind die Aussagen in den vier Standards zum Zweck und Wesen der Prüfungsdokumentation sehr ähnlich. Das Wesen der Prüfungsdokumentation kann zusammengefasst als die Dokumentation sämtlicher Prozesse in der Prüfungsdurchführung genannt werden. Der wichtigste Zweck der Prüfungsdokumentation ist der Nachweis für alle Ergebnisse aus einer Abschlussprüfung und die Möglichkeit anhand dieser Nachweise die Ergebnisse auch zu überprüfen.

8.1.3. Gegenüberstellung und Vergleich der Aussagen zu Angemessenheit und Erfordernisse

Stellt man alle vier beschriebenen Standards gegenüber, so findet sich in allen vier die wesentliche Aussage zur Angemessenheit der Prüfungsdokumentation, nämlich, dass diese so beschaffen sein sollte, dass es einem außenstehenden Dritten möglich sein muss, ein Gesamtverständnis der Prüfungsdurchführung zu erhalten und er in der Lage sein muss die Prüfungsurteile nachvollziehen zu können.

Zu den Erfordernissen der Prüfungsdokumentation liefert jeder Standard Aussagen zu Form, Umfang und Inhalt der Arbeitspapiere. Einheitlich in den Standards ist die Aussage zur Form, nämlich dass die Dokumentation nicht nur auf Papier, sondern auch auf Film oder elektronischer, oder auf anderen Medien gespeichert werden darf.

Das KFS/PG 1 trifft die Aussage, dass Form, Umfang und Inhalt von der Komplexität und den Besonderheiten des zu prüfenden Unternehmens abhängig sind. In der IWP/PE 1 wird weiters angeführt, dass aus den Arbeitspapieren ersichtlich sein muss, von wem und wann sie angelegt, erhalten und überprüft wurden. Beide Standards liefern zusätzlich Auflistungen, welche Unterlagen zu den Arbeitspapieren gehören können.

Im IDW EPS 460 beschreiben die TZ 8 – 26 sehr ausführlich allgemeine Grundsätze für die Anfertigung von Arbeitspapieren, für den Inhalt und Umfang der Arbeitspapiere, sowie die Form der Arbeitspapiere. Jedenfalls sind die Planungs- und Prüfungsdurchführung, die Art, der zeitliche Ablauf und der Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen zu dokumentieren. Dies alles soll klar und übersichtlich erfolgen. Wie in den österreichischen Standards listet der IDW EPS 460.20 mögliche Unterlagen, die als Arbeitspapier in Fragen kommen können, auf.

Die Abschnitte ISA 230.A2 – A5 liefern Aussagen zu Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation. Inhaltlich stimmen diese Aussagen mit denen der österreichischen und deutschen Standards überein. Jedoch werden hier zusätzlich zwei wichtige Aspekte genannt. Die erhaltenen Aufzeichnungen aus dem Rechnungswesen dürfen keinesfalls als Ersatz für eine Prüfungsdokumentation herhalten und umgekehrt darf die Prüfungsdokumentation nicht dem zu prüfenden Unternehmen als Ersatz für Buchhaltungs- und Rechnungswesenunterlagen dienen. Der zweite Aspekt ist, dass mündlich erhaltene Informationen zwar hilfreich sind, nicht aber als Prüfungsdokumentation verwendet werden dürfen und können.

Detaillierte Aussagen zu Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation im AS 3 sind wenige vorhanden. Es soll jedenfalls klar aus den Unterlagen hervorgehen, dass die notwendige Arbeit zur Prüfungsdurchführung tatsächlich verrichtet wurde. Der AS 3.7 beschreibt den Umfang und den Inhalt der Dokumentation für jedes Prüffeld, das neben der Beschreibung des Prüffeldes auch eine Risikoeinstufung und eine Beurteilung der Ergebnisse aus den gesetzten Prüfungshandlungen beinhalten sollte. Trotz des Fehlens von detaillierten oder beispielhaften Aussagen zu Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation sind im AS 3 die Aussagen ausreichend um sich ein klares Bild zu Inhalt und Umfang machen zu können.

8.1.4. Gegenüberstellung und Vergleich der Aussagen zu der Dokumentation von wesentlichen Feststellungen

Stellt man die Aussagen der beschriebenen Standards zur Dokumentation von wesentlichen Feststellungen („Significant Matters“) gegenüber, so lässt sich feststellen, dass die Intensität und der Umfang der Aussagen sehr unterschiedlich sind. Das Thema ist in den ISA und den US-Standards um einiges mehr behandelt, als in den österreichischen und deutschen Standards.

Das KFS/PG 1 trifft die Aussage, dass der Abschlussprüfer jedenfalls die Vorgangsweise bei der Einschätzung des Risikos von wesentlichen Fehldarstellungen und die daraus resultierenden Entscheidungen über die Gestaltung der Prüfungshandlungen zu dokumentieren hat. Das Thema wesentlicher Fehldarstellungen wird im KFS/PG 1 im Detail im Abschnitt „11.3. Einschätzungen des Risikos von wesentlichen Fehldarstellungen im Rechnungsab-

schluss“ und im Abschnitt „11.4. Reaktion des Abschlussprüfers auf die von ihm erkannten Risiken von wesentlichen Fehldarstellungen“ beschrieben. Weitere Anweisungen zur Dokumentation finden sich dazu aber nicht.

Der IDW EPS 460.13 nimmt zu wesentlichen Fehldarstellungen in der Form Stellung, als dass er die folgende Aussage tätigt: „Die Arbeitspapiere enthalten auch die Überlegungen des Abschlussprüfers zu allen bedeutsamen Sachverhalten, denen Ermessensentscheidungen zugrunde liegen, sowie die hierzu vom Abschlussprüfer gezogenen Schlussfolgerungen“¹⁶⁷. Unter „bedeutsamen Sachverhalten“ sind jede Art von Unregelmäßigkeiten zu verstehen, die ua. im IDW PS 210 „zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung“¹⁶⁸ beschrieben werden. Zusätzliche Hinweise zur Behandlung von wesentlichen Fehldarstellungen finden sich in den IDW nicht. Vielmehr sind die allgemeinen Grundsätze der Prüfungsdokumentation auch für diese Sachverhalte anzuwenden.

Der ISA 230.7. trifft primär nur in einem Satz eine Aussage zu wesentlichen Fehldarstellungen, nämlich dass diese inklusive der daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen zu dokumentieren sind. Jedoch finden sich in den Abschnitten ISA 230.A8 – A12 sehr ausführliche Beschreibungen, was wesentliche Fehldarstellungen sind und wie diese zu behandeln sind. Grundsätzlich liegen wesentlichen Fehldarstellungen dann vor, wenn der Abschlussprüfer im Zuge der Prüfung eines Sachverhalts feststellen muss, dass dieser im Abschluss falsch abgebildet ist und es dadurch zu einer Fehldarstellung im Jahresabschluss kommt. Die Feststellung und die Änderung bzw. Beseitigung dieses Sachverhaltes sind ein wesentlicher Teil der Prüfungsdokumentation.

Der AS 3.4 trifft die Aussage, dass die Prüfungsdokumentation so beschaffen sein sollte, dass klare Referenzierungen zu den erkannten wesentlichen Fehldarstellungen vorhanden sind. Was wesentliche Fehldarstellungen sein können, erläutert der AS 3.12 sehr detailliert. Eine zusätzliche Aussage zur Dokumentation von wesentlichen Fehldarstellungen trifft der AS 3.13, der den Prüfer dazu anhält, sämtliche gefundenen wesentlichen Feststellungen und Sachverhalte in einem Abschlussdokument (engagement completion document) festzuhalten.

¹⁶⁷ Vgl. *WPg* (2007), S. 25.

¹⁶⁸ Vgl. *WPg* (2003)

8.1.5. Gegenüberstellung und Vergleich der Aussagen zu Fertigstellung und Aufbewahrung

Die Regelungen zur Fertigstellung und Aufbewahrung von Prüfungsdokumentation haben sich in den letzten Jahren in den beschriebenen Standards wesentlich verändert (siehe dazu die jeweiligen historischen Entwicklungen in den oben beschriebenen Kapiteln). In diesem Abschnitt sollen die jeweiligen letzten veröffentlichten Aussagen in den beschriebenen Standards gegenübergestellt und verglichen werden. Auch zu diesem Thema unterscheiden sich die Aussagen der österreichischen und deutschen Standards im Umfang zu denen der ISA und der US-Standards beträchtlich.

Das KFS/PG 1 trifft keine Aussagen zum Fertigstellungszeitpunkt der Prüfungsdokumentation. Die Aufbewahrung der Unterlagen hat nach gesetzlichen und berufsständischen Regeln zu erfolgen.

Detaillierter treffen die Abschnitte IDW EPS 460.27 – 31 Aussagen zum Fertigstellungszeitpunkt der Prüfungsdokumentation. Dieser sollte 60 Tage nach Erteilung des Bestätigungsvermerks sein. Danach dürfen Teile der Arbeitspapiere weder entfernt noch gelöscht werden. Ist es nach dem Fertigstellungszeitpunkt notwendig, Änderungen und Ergänzungen hinzuzufügen oder zusätzliche Prüfungshandlungen zu setzen, so ist diese Tätigkeit ausführlich zu begründen und zu dokumentieren. Aus dieser Dokumentation soll auch hervorgehen, welche Änderung diese nachträglichen Handlungen auf den bereits getätigten Bestätigungsvermerk haben und ob dieser zu ändern ist. Die Aufbewahrung der Unterlagen hat nach gesetzlichen und berufsständischen Regeln zu erfolgen.

Die Abschnitte ISA 230.12 – 14 treffen Aussagen zum Fertigstellungszeitpunkt. Nach ISA 230.A20 sollte 60 Tage nach Erteilung des Bestätigungsvermerks die Prüfungsdokumentation fertig gestellt sein. Wenn es danach noch notwendig sein sollte, Ergänzungen zur Prüfungsdokumentation hinzuzufügen, so soll genau dokumentiert werden, wer, was und wann hinzugefügt hat und welche Auswirkungen diese Handlungen auf die endgültigen Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers hat. Dasselbe gilt für Umstände, die zusätzliche Prüfungshandlungen notwendig machen. Als Aufbewahrungsfrist sieht der ISA 230.A22 eine Frist von fünf Jahren vor, sofern nicht nationale Regelungen eine längere Frist festsetzen.

Im AS 3 finden sich Aussagen zu Fristen von Fertigstellung und Aufbewahrung im Abschnitt AS 3.A39, welcher festlegt, dass die Prüfungsdokumentation für sieben Jahre aufzubewahren ist und eine Fertigstellung der Prüfungsdokumentation spätestens 45 Tage nachdem der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht zur Veröffentlichung freigegeben hat, zu erfolgen hat. Sollte es nach dem Fertigstellungszeitpunkt notwendig sein Änderungen und Ergänzungen in der Prüfungsdokumentation durchführen zu müssen, so finden sich dazu sehr ausführliche Regelungen im AS 3.14 – 20.

Die Unterschiede bei den genannten Fristen sind gering. Die Gemeinsamkeit bei diesen Standards ist, dass zu einer zeitnahen Fertigstellung der Prüfungsdokumentation angehalten wird und dass diese Unterlagen für einige Jahre aufzubewahren sind. Einzig in Österreich finden sich keine Regelungen zu einer zeitnahen Fertigstellung.

8.2. VERGLEICH DER BESCHRIEBENEN STANDARDS MIT DEN BESCHRIEBENEN ANFORDERUNGEN AN PRÜFUNGS-DOKUMENTATION

8.2.1. Vergleich der beschriebenen Standards mit den Anforderungen an den Inhalt und den Umfang der Prüfungsdokumentation

Im folgenden Abschnitt soll untersucht werden, ob in den beschriebenen Standards zur Prüfungsdokumentation Aussagen zu Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation zu finden sind. Damit soll geklärt werden ob die Standards Aussagen dazu treffen, WAS zu dokumentieren ist. Die Überprüfung, ob die Standards den beschriebenen Anforderungen gerecht werden, erfolgt quantitativ und qualitativ. In der quantitativen Überprüfung soll untersucht werden, wie und in welchen Umfang zu diesem Thema Stellung genommen wird. Die qualitative Überprüfung erfolgt insofern, als das beschrieben wird, in welcher Intensität die Aussagen getroffen werden und wie viel Interpretationsspielraum in der Anwendung vorhanden ist.

In Österreich enthält die Richtlinie IWP/PE1 die Aussage, dass der Abschlussprüfer die Prüfungsplanung, die Prüfungsdurchführung und die Prüfungsfeststellungen zu dokumentieren hat. Sowohl quantitativ als auch qualitativ ist diese Aussage sehr allgemein einzustufen und lässt viel Interpretationsspielraum für die Anwendung frei. In Ergänzung zu dieser

Richtlinie führt das KFS/PG 1 aber sehr detailliert und umfangreich an, was zu dokumentieren ist. Im ersten Absatz des Abschnitts „13. Dokumentation der Abschlussprüfung (Arbeitspapiere)“¹⁶⁹ des KFS/PG 1 werden fünf wesentliche Punkte angeführt, die genau vorgeben, was zu dokumentieren ist. Darunter finden sich neben Art, Zeitablauf, Umfang und Ergebnisse der Prüfungshandlungen auch Punkte wie die Einschätzung des Risikos und die angewandte Prüfungsstrategie.

Quantitativ sind die Anforderungen auf einer sehr hohen Ebene erfüllt. Die qualitative Ebene der Aussagen ist als sehr detailliert einzustufen und gibt dem Anwender dieses Standards genaue Vorgaben, was jedenfalls zu dokumentieren ist.

Der Standard für Prüfungsdokumentation in Deutschland trifft in den Abschnitte IDW EPS 460.8 – 16 Aussagen dazu, was zu dokumentieren ist. Vor allem der IDW EPS 460.12 beschreibt vier Punkte, was jedenfalls zu dokumentieren ist. Neben Art, zeitlicher Ablauf und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen, inklusive der Ergebnisse daraus, sind auch Informationen zur Planung und Durchführung der Prüfung zu dokumentieren. Das quantitative Ausmaß ist als hoch einzustufen. Qualitativ werden detaillierte Aussagen getroffen, was zu dokumentieren ist.

Vergleicht man den österreichischen und den deutschen Standard, so sind beide ähnlich, was die Aussagen zur Frage, was zu dokumentieren ist, betrifft. Der deutsche ist im Vergleich zum österreichischen auf quantitativer Ebene etwas umfangreicher. Qualitativ treffen beide sehr detaillierte Aussagen, jedoch ist in beiden ein Interpretationsfreiraum in der Umsetzung des Standards vorhanden. Auf die Aufzählung von Beispiel, was zu dokumentieren ist, wurde verzichtet. Die detailliert getroffenen Aussagen haben daher eher allgemeinen Charakter.

In den ISA finden sich in den Abschnitten ISA 230.7 – 11 Regelungen, was zu dokumentieren ist. Ähnlich wie in den österreichischen und deutschen Standards wird in diesen Abschnitten quantitativ sehr genau beschrieben, was genau zu dokumentieren ist. Darunter fallen neben Art und Umfang der Prüfungshandlungen auch wesentliche Feststellungen und Sachverhalte die Abweichung von der Anwendung der ISA notwendig machen.

¹⁶⁹ Vgl. *KFS/PG1* (2007), S. 69 f.

Auf qualitativer Ebene finden sich im Anhang zum ISA 230 sehr viel beispielhafte Aufzählungen, was zu dokumentieren ist. Damit können die Aussagen als sehr speziell eingestuft werden. Verglichen mit den österreichischen und deutschen Standards ist daher das qualitative Ausmaß zur Frage, was zu dokumentieren ist, eine Ebene höher einzustufen.

Der amerikanische AS 3.7 beschreibt sehr allgemein, was zu dokumentieren ist. Neben den Prüfungshandlungen sind auch Risikoeinschätzungen und wesentliche Feststellungen zu dokumentieren. Jedoch finden sich beinahe in jedem Abschnitt des AS 3, inklusive des Anhangs, diverse Anleitungen oder Vorgaben, was zu der jeweiligen Bestimmung zu dokumentieren ist. Unterstützt werden diese Aussagen immer wieder mit angeführten Beispielen.

Damit sind die Aussagen des AS 3 zur Frage, was zu dokumentieren ist, im Vergleich zu den anderen beschriebenen Standards sowohl quantitativ als auch qualitativ am stärksten ausgeprägt. Jedoch mangelt es an Übersichtlichkeit. Es werden viele verschiedenen Sachverhalte sehr ausführlich beschrieben, aber im Vergleich mit den anderen beschriebenen Standards fehlt es an prägnanten und konkreten Stellungnahmen.

8.2.2. Vergleich der beschriebenen Standards mit den Anforderungen an die Beschaffenheit der Prüfungsdokumentation

Nach dem Vergleich zur Frage was zu dokumentieren ist, sollen in diesem Abschnitt die beschriebenen Standards daraufhin untersucht werden, ob sie Aussagen zu der Frage, wie die Prüfungsdokumentation beschaffen sein sollte, beinhalten und in wie weit diese Aussagen mit den festgelegten Anforderungen übereinstimmen. Die Untersuchung betrachtet quantitative und qualitative Ausmaße der Aussagen zu diesem Thema.

Alle vier beschriebenen Standards treffen die gleiche Aussage zur materiellen Form der Arbeitspapiere. Demnach kommen für die Dokumentation der Arbeitspapiere neben Papier auch elektronische oder andere geeignete Medien in Betracht.

Ein weiterer Aspekt zur Beschaffenheit von Prüfungsdokumentation ist in allen vier beschriebenen Standards zu finden. Die Prüfungsdokumentation sollte so beschaffen sein, dass es einem ausstehenden Dritten möglich sein muss, anhand der Unterlagen nachzuvollziehen, wie der Abschlussprüfer zu seinem Prüfungsurteil gekommen ist.

In Österreich beschreibt die Richtlinie IWP/PE1 sehr ausführlich die Beschaffenheit von Arbeitspapieren. Die Trennung der Arbeitspapiere in laufende und in einen Dauerakt wird empfohlen und im Anhang zur Richtlinie IWP/PE1 finden sich Hinweise wie diese beschaffen sein könnten. Sowohl das quantitative als auch das qualitative Ausmaß dieser Beschreibungen ist als sehr hoch einzustufen. In keinem anderen beschriebenen Standard finden sich dazu mehr Informationen. Zusätzlich führt das KFS/PG 1 eine lange Liste mit möglichen Unterlagen an, welche zu den Arbeitspapieren gehören könnten.

Der IDW EPS 460.8 in Deutschland trifft zur Beschaffenheit die Aussage, dass die Dokumentation angemessen und ausreichend sein sollte. Zur Form der Arbeitspapiere finden sich den Abschnitten IDW EPS 460.22 – 26 sehr allgemein und kurz formulierte Bestimmungen. Weder quantitativ noch qualitativ sind diese nicht so umfangreich wie die österreichischen Bestimmungen. Jedoch beschreibt der IDW EPS 460.17 sehr umfangreich Hinweise, wie Arbeitspapiere beschaffen sein sollten, um eine Klarheit und Übersichtlichkeit zu gewährleisten.

In den ISA finden sich in den Abschnitten ISA 230.7 und im ISA 230.A2 Hinweise zur Beschaffenheit der Prüfungsdokumentation. Die Arbeitspapiere sollen so beschaffen sein, dass daraus erkennbar ist, welche Prüfungshandlungen gesetzt wurden und welche Schlussfolgerungen daraus gezogen wurden. Dabei ist die Beschaffenheit abhängig von Größe und Komplexität des geprüften Unternehmens. Sowohl quantitativ als auch qualitativ sind die Aussagen in den ISA zur Beschaffenheit von Arbeitspapieren sehr gering. Die Regelungen sind sehr allgemein ausformuliert und lassen dem Anwender viel Interpretationsfreiheit über. Die Beschaffenheit der Arbeitspapiere steht in einem direkten Verhältnis zum Umfang und zum Ausmaß der jeweiligen Abschlussprüfung.

Ähnlich zu den Regelungen in den ISA finden sich im AS 3 wenige Aussagen zur Beschaffenheit von Arbeitspapieren. Im AS 3.4 wird darauf hingewiesen, dass die Arbeitspapiere so beschaffen sein sollte, dass wesentlichen Feststellungen im Konvolut der Arbeitspapiere leicht ersichtlich sind. Die Arbeitspapiere sollten so hinreichend beschaffen sein, dass daraus die getätigten Prüfungshandlungen und die daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen erkennbar sind. Das quantitative und qualitative Ausmaß zu Aussagen der Beschaffenheit von Prüfungsdokumentation ist mit dem der ISA vergleichbar.

Das Thema der Beschaffenheit ist den österreichischen und deutschen Standards viel ausgeprägter und intensiver beschrieben. Dies hat auch historische Gründe. Betrachtet man die deutsche Stellungnahme HFA 2/1981 zu den Arbeitspapieren, so sind dort noch, ähnliche dem österreichischen Standard, viel ausführlichere Angaben zur Beschaffenheit von Arbeitspapieren zu finden. Der ISA und der AS 3 beschreiben hingegen umfangreicher, was und wozu zu dokumentieren ist, woraus sich die Beschaffenheit ableiten lässt. Dies führt dazu, dass in diesen Standards zur Frage der Beschaffenheit von Arbeitspapieren für den Abschlussprüfer ein stärkerer Freiraum in der Anwendung vorhanden ist.

8.2.3. Vergleich der beschriebenen Standards mit den Anforderungen an den Zweck der Prüfungsdokumentation

Die Frage, wozu Prüfungsdokumentation notwendig ist, soll dem Anwender ein Verständnis für den Zusammenhang von Prüfungsdokumentation und Abschlussprüfung vermitteln. Die Regelungen dazu, sollen auch den geprüften Unternehmen Aufschluss darüber geben, wozu er dem Abschlussprüfer gewisse Unterlagen zur Verfügung stellen muss. Erst mit Aussagen zum Zweck der Prüfungsdokumentation kann der jeweilige Standard umgesetzt werden. Einzelne Regelungen mit Interpretationsfreiräumen lassen sich leichter anwenden, wenn Aussagen zum Zweck der Regelung getroffen werden.

In allen beschriebenen Standards ist als der ursächliche Zweck der Prüfungsdokumentation, die Dokumentation der Prüfungsplanung, der Prüfungsdurchführung und der Prüfungsfeststellung, genannt. Diese Dokumentation dient als Grundlage für das Prüfungsurteil und den Prüfungsbericht. Alles zusammen stellt für den Abschlussprüfer den Nachweis dar, dass er die Abschlussprüfung im Sinne des angewandeten Standards durchgeführt hat.

Die österreichischen Regelungen treffen zum Zweck der Prüfungsdokumentation darüber hinaus keine weiteren Aussagen mehr. Quantitativ und qualitativ ist ein Mindestmaß an Aussagen zu diesem Thema getroffen. Die Aussagen geben dem Anwender jedoch ein Verständnis dafür, wozu eine Prüfungsdokumentation notwendig ist.

Umfangreicher hingegen sind die Aussagen des deutschen Standards zu diesem Thema. Im IDW EPS 460.7 ist eine Liste mit neun Punkten angeführt, die sehr ausführlich den Zweck der Prüfungsdokumentation erläutert. Darunter fallen neben den oben beschriebenen Punkten z.B. auch, dass die Prüfungsdokumentation die Grundlage für Maßnahmen zur internen

und externen Qualitätssicherung darstellt. Quantitativ sind die Aussagen im deutschen Standard damit eine Ebene über den österreichischen. Die Qualität der Aussagen ist aber durchaus mit jenen des österreichischen vergleichbar. Auch der deutsche Standard liefert dem Anwender klare Aussagen zum Zweck der Prüfungsdokumentation.

In einem ähnlichen Umfang wie der deutsche Standard beschreibt der ISA 230.2 den Zweck der Prüfungsdokumentation. Hinzu kommt, dass der ISA noch vielmehr die Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in den Vordergrund stellt. Die Erstellung von hinreichender und geeigneter Prüfungsdokumentation dient primär der Gewährleistung einer hohen Qualität der Abschlussprüfung. Ein weiterer wichtiger Zweck für Prüfungsdokumentation ist der Nutzen für die Abwicklung der Abschlussprüfung. Vor allem bei einem größeren Prüfungsteam ist es notwendig, die Prüfungsdokumentation derart zu gestalten, dass es dem Prüfungsleiter möglich sein muss, den Überblick über den Verlauf der Prüfung aufrechterhalten zu können. Diese ist nur Mithilfe einer geeigneten und auch umgesetzten Prüfungsdokumentation möglich. Die quantitative Ebene des ISA zur Frage des Zwecks der Prüfungsdokumentation ist mit der des deutschen Standards vergleichbar. Die qualitative Ebene ist trotz Interpretationspielräume über der des deutschen Standards zu sehen.

Der amerikanische Standard beschreibt im AS 3.2 und AS 3.3 den Zweck der Prüfungsdokumentation. Sämtliche bisher beschriebenen Aussagen zum Zweck der Prüfungsdokumentation finden sich im AS 3.2 wieder. Damit ist dieser Standard sowohl auf quantitativer als auch auf qualitativer Ebene mit dem ISA 230 gleichzusetzen. Jedoch widmet sich der AS 3.3 noch viel ausführlicher als alle anderen beschriebenen Standards dem Thema des „review“ – Nutzen von Prüfungsdokumentation. Darunter ist zu verstehen, dass der Standard einen wesentlichen Zweck darin sieht, dass die erstellte Prüfungsdokumentation für interne und externe Beteiligte im Abschlussprüfungsprozess für weitere Tätigkeiten von Nutzen sein kann. So erleichtert die bestehende Dokumentation die Fortführung der Abschlussprüfung, wenn es zu einem Austausch von Mitgliedern des Prüfungsteams kommt. Des Weiteren ist die Prüfungsdokumentation für jeglichen „Review“, also Prüfungsüberwachung bzw. nachträgliche Überprüfung, sei es durch interne oder externe Personen, von Nutzen.

Von den drei festgelegten Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation sind Aussagen zum Zweck der Prüfungsdokumentation am einheitlichsten in den beschriebenen Standards vorhanden.

9. SCHLUSSBETRACHTUNG

Betrachtet man die beschriebenen Standards für Prüfungsdokumentation in ihrer historischen Entwicklung, so wird deutlich, dass seit dem SOX im Jahre 2002 etliche Änderungen und Überarbeitungen der beschriebenen Standards stattfanden. Vor allem der aus dem SOX resultierende AS 3 förderte diese Entwicklungen. Obwohl nur für SEC-registrierungs- und berichtspflichtige Unternehmen anzuwenden, konnte sich auch das IAASB diesem neuen Standard für Prüfungsdokumentation nicht entziehen. Daraufhin wurden auch die österreichischen und deutschen Standards an die Änderungen in den ISA angepasst.

Die bis dahin bestehenden Standards waren als Regelung für die Durchführung von Prüfungsdokumentation durchaus ausreichend. Jedoch wurden sie um einen wesentlichen Aspekt erweitert.

Als Konsequenz des SOX wurden nämlich ua. neue Regelungen für die Qualitätssicherung von Abschlussprüfungen geschaffen und eine verstärkte Überwachung des Berufstandes der Abschlussprüfer angeordnet. Eine solche Überwachung bzw. Überprüfung der Tätigkeiten des Abschlussprüfer ist in der Praxis aber nur dann möglich, wenn dem Überwachungsorgan Unterlagen vorgelegt werden können, die eine solche Überwachung auch ermöglichen.

Daher wurde in die jeweiligen Standards Bestimmung, die eine Überwachung erleichtern, neue aufgenommen bzw. bestehende Regelungen in ihrer Formulierung verstärkt. Die wesentlichste Bestimmung hierfür ist jene, dass die Prüfungsdokumentation so zu erstellen ist bzw. so beschaffen sein muss, dass es einem außenstehenden Dritten möglich sein muss, die gesetzten Prüfungshandlungen und die daraus gezogenen Schlussfolgerung nachzuvollziehen.

Betrachtet man die beschriebenen Standards für Prüfungsdokumentation in ihrer aktuellen Version, lässt sich feststellen, dass es beinahe keine Unterschiede in ihren Aussagen mehr gibt. Lediglich die Intensität der Aussagen lässt Unterschiede erkennen. So sind die österreichischen und die deutschen Standards kürzer und prägnanter formuliert. Der ISA 230 und der AS 3 sind in der Tradition dieser Regelwerke umfangreicher und beschreibender ausgeprägt.

Die zukünftige Entwicklung im Bereich der Standards für Prüfungsdokumentation lässt erahnen, dass sich der Prozess der Vereinheitlichung der Regelungen weiter fortsetzen wird. Es werden zwar weiterhin je nach Rechtssystem Richtlinien von Berufsorganisationen veröffentlicht werden, an die sich der Abschlussprüfer zu halten hat, jedoch wird es inhaltlich zu immer mehr Übereinstimmung kommen.

Dieser Schluss lässt sich auch aus den Untersuchungen zu den Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation ableiten. Alle untersuchten Standards beinhalten ein Mindestmaß der festgelegten Anforderungen. Die beschriebenen Unterschiede werden wahrscheinlich zukünftig aufgrund von Vereinheitlichungen wegfallen.

Diese Schlussfolgerung lässt sich auch daraus ableiten, dass in einer historischen Betrachtung erkennbar ist, dass die festgelegten Anforderungen mit jeder Überarbeitung stärker erfüllt waren.

Aus den festgelegten Anforderungen und der Erkenntnis, dass diese auch den beschriebenen Standards entsprechen, kann abschließend der Schluss gezogen werden, dass ein Standard für Prüfungsdokumentation erst dann standardisierte und anwendbare Regelungen beinhaltet, wann er klar dazu Stellung nimmt, was, wie und wozu zu dokumentieren ist.

LITERATURVERZEICHNIS

1. Selbstständige Bücher und Schriften

- Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald* (2005): Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, 9. Aufl., Wien 2005
- Hilber, Klaus* (1998): ABC der Jahresabschlussprüfung, Wien 1998
- KPMG* (1997): Rechnungslegung nach US-amerikanischen Grundsätzen – Eine Einführung in die US-GAAP und die SEC-Vorschriften; hrsg. von KPMG Deutsche Treuhand Gruppe, Düsseldorf 1997
- Leffson, Ulrich* (1985): Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Wiesbaden 1985
- Loitelsberger, Erich* (1966): Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966
- Marten, Kai Uwe / Quick, Reiner / Ruhnke, Klaus* (2003): Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesen nach nationalen und internationalen Normen, 2. Auflage, Stuttgart 2003
- Melcher, Günther-Herbert / Seemann, Hans-Jürgen* (1991): Jahresabschlußprüfung: Wie prüft man einen Jahresabschluß? , Bamberg 1991
- Menzies, Christof* (2004): Sarbanes-Oxley-Act, Professionelles Management interner Kontrollen, Stuttgart 2004
- Niehus, J. Rudolf / Thyll, Alfred* (1998): Konzernabschluß nach US-GAAP – Grundlagen und Gegenüberstellung mit den deutschen Vorschriften, Stuttgart 1998
- Ramos, J. Michael* (2007): Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2007, 10. Aufl., Somerset, NJ, USA 2007
- Ruhnke, Klaus* (2000): Normierung der Abschlußprüfung, Stuttgart 2000
- Steckel, Rudolf* (2004): Internationale Prüfungsstandards – International Standards on Auditing – eine Einführung, Wien 2004
- Wagenhofer, Alfred* (2005): Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS, 5. Aufl., Frankfurt 2005

2. Beiträge in Sammel- und Nachschlagewerken

- Biener, Herbert* (1997): Wäre die Übernahme der Prüfungsgrundsätze der IFAC oder anderer Berufsorganisationen geeignet, die Qualität der Abschlussprüfung in Deutschland zu verbessern?, in: Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung, Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, hrsg. von Thomas R. Fischer und Reinhold Hömberg, Düsseldorf 1997, Seite 640 - 667

- Brockhaus*, die Enzyklopädie in 24 Bänden (1996a): Fünfter Band, hrsg. von F.A. Brockhaus, Leipzig / Mannheim 1996, 20. Aufl.
- Brockhaus*, die Enzyklopädie in 24 Bänden (1996b): Siebzehnter Band, hrsg. von F.A. Brockhaus, Leipzig / Mannheim 1996, 20. Aufl.
- Coenenberg*, Adolf G. / v. *Wysocki*, Klaus (1992): Handwörterbuch der Revision, Bd. 8., 2. Aufl., Stuttgart 1992
- Duden*, die deutsche Rechtschreibung (2000): Band 1, hrsg. von der Dudenredaktion, Mannheim / Leipzig / Wien / Zürich 2000, 22. Aufl.
- IDW* (2000): WP – Handbuch 2000, Bd. 1, 12. Aufl., Düsseldorf 2000
- Fuchs*, Karl / *Mechtler*, Bernhard / *Hirschböck*, Günther (2006): Audit Update 2005 – Die wichtigsten Neuerungen im Bereich der Prüfungsnormen, in: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, hrsg. vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, IWP, Wien 2006, Seite 91 - 116
- Lück*, Wolfgang (1998): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, 4. Aufl., München 1998
- Niehus*, Rudolf J. (1998): Die Prüfung der internationalen Rechnungslegung von deutschen Kapitalgesellschaften – Zu Auswirkungen für den Abschlußprüfer und seinen Berufsstand, in: Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Professor Dr. Günter Sieben, hrsg. von Manfred Jürgen Matschke und Thomas Schildbach, Stuttgart 1998, Seite 483 – 514
- Ruhnke*, Klaus (1997): Internationale Normen der Abschlußprüfung, in: Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung, Abschlußprüfung – Interne Revision – kommunale Rechnungsprüfung, hrsg. von Martin Richter, Berlin 1997, Seite 110 – 151
- Vahlens*, großes Wirtschaftslexikon (1987): Band 3, hrsg. von Erwin Dichtl und Otmar Issing, München 1997

3. Aufsätze in Zeitschriften und Zeitungen sowie Berichte im Internet

- Auer*, Katharina (2006): Enforcement der Rechnungslegung und Prüfung, in: RWZ, 16. Jg. (6/2006), Seite 178 – 182
- Bertschinger*, Peter / *Schaad*, Martin (2004): Prüfung amerikanischer und internationaler Konzerngesellschaften in der Schweiz, in: Der Schweizer Treuhänder 5/2004, Seite 421 - 430
- Die Welt* (2003): „Europäer wehren sich gegen US-Gesetze“, in: Die Welt, Artikel vom 3. Mai 2003; <http://www.welt.de/data/2003/05/03/83199.html>; Zugriff 20. Juni 2006
- Fischbach*, Gretchen (2002): The New Audit Documentation Requirements, in: Journal of Accountancy, April 2002, Seite 53 - 59

- Grünberger, David (2006): Internationale und europäische Accounting- und Auditing-Gremien, in: RWZ, 16. Jg. (10/2006), Seite 312 – 317
- Hirschböck, Günther (2005): Zur Bedeutung und Anwendung der ISA für eine Jahresabschlussprüfung nach HGB, in: RWZ, 15. Jg. (4/2005), Seite 122 – 128
- IDW (2002): Neuregelungen der Verantwortlichkeiten für Rechnungslegung, Prüfung und Berufsaufsicht über die Prüfungsgesellschaften SEC-registrierter Unternehmen, in: RWZ, 12. Jg. (9/2002), Seite 285 – 288
- IDW (2007): Das IDW; <http://www.idw.de/idw/generator/id=281334.html>; Zugriff 27. Juli 2007
- IFAC (2007): About IFAC; <http://www.ifac.org/About>; Zugriff 3. Jänner 2007
- KWT (2007a): KWT – Allgemein; <http://www.kwt.or.at/de/desktopdefault.aspx/tabid-21/usetemplate-druck/>; Zugriff 4. August 2007
- KWT (2007b): KWT – Aufgaben; <http://www.kwt.or.at/de/desktopdefault.aspx/tabid-22/usetemplate-druck/>; Zugriff 4. August 2007
- Victor, George I. / Levitin Moshe S. (2005): Current SEC and PCAOB Developments, in: The CPA Journal, November 2005, Seite 28 – 31
- Whittington, Ray / Graham, Lynford / Fischbach, Gretchen (2006): Advancing the Audit Documentation Standard, in: Journal of Accountancy, Juni 2006, Seite 64 – 69
- WPK (2007): WPK – Allgemein; <http://www.wpk.de/home/home.asp>; Zugriff 4. August 2007

4. Gesetze, Standards, Entscheidungen, Kommentare und sonstige Quellen

- AICPA (2002): Statement on Auditing Standards 96, issued by the Auditing Standards Board in January 2002, SAS 96 – Audit Documentation
- AICPA (2005): Statement on Auditing Standards 103, issued by the Auditing Standards Board in December 2005, SAS 103 – Audit Documentation
- AICPA (2007): AICPA Professional Standards Vol. 1, issued by the AICPA, 140. Aufl., Paperback 2007, New York
- A-QSG (2006): Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz vom 10. August 2005 (BGBl. I 2005/84), zuletzt geändert am 11. August 2006 (BGBl. I 2006/142)
- dAktG (2007): Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch das zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 24. April 2007 (BGBl. I Nr. 15 2007 / S. 542)
- dGmbHG (2007): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20. April 1892 (RGBl. S. 477) in der Fassung vom 20. Mai 1898 (RGBl. S. 846), zuletzt geändert durch das zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 24. April 2007 (BGBl. I Nr. 15 2007 / S. 542)

- dHGB* (2007): Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (RGL. S. 219), zuletzt geändert durch das Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 5. Jänner 2007 (BGBl. I Nr.1 2007 / S. 10)
- GesRÄG* (2005): Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 – GesRÄG 2005, vom 4. Juli 2005 (BGBl. I 2005/59)
- IDW* (2004): German Auditing Standards, Synoptische Darstellung von IDW Verlautbarungen zur ISA Transformation, hrsg. vom IDW, Düsseldorf 2004
- IFAC* (2005): Exposure Draft of Proposed Pronouncements on ISA 230 (Revised) “Audit Documentation”, Stand September 2004; <http://www.ifac.org/IAASB>; Zugriff 15. Mai 2005
- IFAC* (2006a): Exposure Draft of Proposed ISA 230 (Redrafted), “Audit Documentation”, Stand 22. Dezember 2006; <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0071>; Zugriff 29. Dezember 2006
- IFAC* (2006b): Supplement to Proposed ISA 230 (Redrafted), “Audit Documentation”, Stand 22. Dezember 2006; <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0071>; Zugriff 29. Dezember 2006
- IFAC* (HB 2004): HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENTS, 2004 Edition, Stand 1. Jänner 2004; http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2004_IAASB_Handbook.pdf ; Zugriff 30. April 2004
- IFAC* (HB 2005): HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENTS, 2005 Edition, Stand 1. Jänner 2005; http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2005_IAASB_Handbook.pdf ; Zugriff 14. Mai 2005
- IFAC* (HB 2006): HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENTS, 2006 Edition, Stand 1. Jänner 2006; http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2006_IAASB_Handbook.pdf ; Zugriff 15. August 2006
- IFAC* (HB 2007): HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENTS, 2007 Edition, Stand 1. Jänner 2007; http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2006_IAASB_Handbook.pdf ; Zugriff 10. März 2007
- IWP/PE 1* (1990): Die Arbeitspapiere des Abschlußprüfers, Richtlinie des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer vom März 1990
- KFS/PG 1* (1992): Fachgutachten des Fachsenates für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, überarbeitet Fassung verabschiedet am 20. Mai 1992

- KFS/PG 1* (2007): Ausarbeitung des Fachsenates für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, überarbeitet Fassung verabschiedet am 10. Jänner 2007; <http://www.kwt.or.at/User/Intranet/DL/KFSPG1.pdf> ; Zugriff: 4. August 2007
- PCAOB AS 1* (2006): Public Company Accounting Oversight Board, Bylaws and Rules – Standards – AS1, AUDITING STANDARD No. 1 – References in Auditors' Reports to the Standards of Public Company Accounting Oversight Board, genehmigt durch die Securities and Exchange Commission am 14. Mai 2004, in der Fassung vom 12. Mai 2006; http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_1.pdf ; Zugriff: 15. August 2006
- PCAOB AS 2* (2006): Public Company Accounting Oversight Board, Bylaws and Rules – Standards – AS2, AUDITING STANDARD No. 2 – An Audit of internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements, genehmigt durch die Securities and Exchange Commission am 17. Juni 2004, in der Fassung vom 12. Mai 2006; http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_2.pdf ; Zugriff: 15. August 2006
- PCAOB AS 3* (2006): Public Company Accounting Oversight Board, Bylaws and Rules – Standards – AS 3, AUDITING STANDARD No. 3 – Audit Documentation, genehmigt durch die Securities and Exchange Commission am 25. August 2004, in der Fassung vom 12. Mai 2006; http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_3.pdf ; Zugriff: 15. August 2006
- PCAOB AS 4* (2006): Public Company Accounting Oversight Board, Bylaws and Rules – Standards – AS 4, AUDITING STANDARD No. 4 – Reporting on Whether a Previously Reported Material Weakness Continues to Exist, genehmigt durch die Securities and Exchange Commission am 6. Februar 2006 in der Fassung vom 12. Mai 2006; http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_4.pdf ; Zugriff: 15. August 2006
- PCAOB AS 5* (2007): Public Company Accounting Oversight Board, Bylaws and Rules – Standards – AS 5, AUDITING STANDARD No. 5 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated with an Audit of Financial Statements, genehmigt durch die Securities and Exchange Commission am 25. Juli 2007, wird den PCAOB AS 2 ersetzen; http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_5.pdf ; Zugriff: 27. Juli 2007
- ReLÄG* (2004): Rechnungslegungsänderungsgesetz 2004 – ReLÄG 2004, BGBl I 2004/161
- RL 2006/43/EG* (2006): Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006

- RL 78/660/EWG* (2003): Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, Vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juli 2003
- RL 83/349/EWG* (2003): Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, Siebente gesellschaftsrechtliche Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 über den konsolidierten Abschluss, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juli 2003
- RL 84/253/EWG* (2003): Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft, Achte gesellschaftsrechtliche Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juli 2003
- SEC* (1933): Securities Act of 1933, überarbeitet bis 30. September 2004; <http://www.sec.gov/about/laws/sa33.pdf>; Zugriff 18. Februar 2006
- SEC* (1934): Securities Exchange Act of 1934, überarbeitet bis 30. September 2004; <http://www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf>; Zugriff 18. Februar 2006
- SEC* (2002): Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107- 204, 107th Congress, July 30 2002; <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>; Zugriff 18. Februar 2006
- SEC* (2007): Regulation S-X (Title 17, Code of Federal Regulation), Form and content of and requirements for financial statements; <http://www.sec.gov/about/laws/regs-x.pdf> ; Zugriff 13. August 2007
- UGB* (2006): Unternehmensgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (DRGBI. S. 219), zuletzt geändert durch das Publizitätsrichtliniengesetz vom 1. September 2006 (BGBl. I 2006/103)
- URG* (2005): Unternehmensreorganisationsgesetz vom 12. September 1997 (BGBl. I 1997/114), zuletzt geändert durch das Handelsrechtsänderungsgesetz vom 27. Oktober 2005 (BGBl. I 2005/120)
- WPg* (1982): Stellungnahme HFA 2/1981: Arbeitspapiere des Abschlussprüfers, in: Die Wirtschaftsprüfung, 35. Jg. (1982), S. 44 – 45
- WPg* (1989): Hauptfachausschuß – Fachgutachten 1 bis 3 / 1988 in: Die Wirtschaftsprüfung, 42. Jg. (1989), S. 9 – 36
- WPg* (1995): Verordnung VO 1/1995, Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfungspraxis, in: Die Wirtschaftsprüfung, 48. Jg. (1995), S. 824 – 839
- WPg* (2000a): IDW Prüfungsstandard: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen, (IDW PS 200), in: Die Wirtschaftsprüfung, 53. Jg. (2000), S. 706 – 710
- WPg* (2000b): IDW Prüfungsstandard: Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (IDW PS 460), in: Die Wirtschaftsprüfung, 53. Jg. (2000), S. 916 – 918

- WPg (2003): IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210), in: Die Wirtschaftsprüfung, 56. Jg. (2003), S. 258 – 269
- WPg (2006a): IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450), in: Die Wirtschaftsprüfung, 59. Jg. (2006), S. 113– 128
- WPg (2006b): IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201), in: Die Wirtschaftsprüfung, 59. Jg. (2006), S. 850 – 854
- WPg (2006c): Verordnung VO 1/2006, Anforderung an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: Die Wirtschaftsprüfung, 59. Jg. (2006), S. 629 – 646
- WPg (2007): Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandard: Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (IDW EPS 460 n.F.), in: Die Wirtschaftsprüfung, WPg Supplement 2/2007, 60. Jg. (2007), S. 22 – 29
- WPO (2006): Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung, Deutschland) vom 24. Juli 1961 (BGBl. I S. 1049), zuletzt geändert durch das zweite Gesetz zur Modernisierung der Justiz (2. Justizmodernisierungsgesetz) vom 23. Dezember 2006 (BGBl. I S. 3416); <http://www.wpk.de/home/home.asp>; Zugriff 4. August 2007
- WT-ARL (2003): Wirtschaftstreuhänderberufs-Ausübungsrichtlinie WT-ARL 2003, veröffentlicht im Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder II / 2003
- WTBG (2005): Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz 9. April 1999 (BGBl. I 1999/58), zuletzt geändert durch das Handelsrechtsänderungsgesetz vom 27. Oktober 2005 (BGBl. I 2005/120)

ANHANG

Anhang gemäß § 3 Abs 4 des Mitteilungsblattes der Universität Wien, 41. Stück, Nr 226 vom 24. September 2007

Abstract:

Der Inhalt dieser Magisterarbeit befasst sich mit Anforderungen an und Vergleich von Standards für Prüfungsdokumentation in der Abschlussprüfung. Neben einer Definitionsabgrenzung, was Prüfungsdokumentation in der Abschlussprüfung eigentlich bedeutet, werden Regelungen und Standards zur Prüfungsdokumentation in Österreich, in Deutschland, in den USA und nach internationalen Regelungen dargestellt und verglichen. Des Weiteren werden wesentliche Änderungen dieser Standards aufgrund von Reformen in den letzten Jahren beschrieben und deren Entwicklung aufgezeigt.

Zusätzlich werden Regelungen und Standards für Abschlussprüfungen in diesen Rechtssystemen im Überblick beschrieben.

In einem weiteren Abschnitt dieser Magisterarbeit werden Anforderungen an Standards für Prüfungsdokumentation entwickelt und es wird untersucht, ob diese Anforderungen den Standards in den untersuchten Rechtssystemen entsprechen und in welcher Ausprägung diese umgesetzt wurden.

Wissenschaftlicher Werdegang des Autors:

Bakkalaureatsstudium der Studienrichtung Betriebswirtschaft an der Universität Wien mit dem Schwerpunkt Revision und Treuhand; abgeschlossen am 30. Jänner 2004

Im Anschluss:

Magisterstudium der Studienrichtung Betriebswirtschaft an der Universität Wien mit dem Schwerpunkt Finanzdienstleistungen